

## IL DIRITTO TRIBUTARIO

Col sorgere della prima associazione politica ebbero inizio le imposizioni di contributi a carico dei singoli associati, giacchè l'associazione politica presuppone l'esistenza di bisogni collettivi cui deve provvedere con adeguati mezzi. Nei primordi tali mezzi furono forniti sotto forma di contribuzioni personali o di prestazioni in natura; introdotto successivamente l'uso della moneta, le prestazioni in natura, e in gran parte quelle di opere e servizi, a poco a poco furono commutate in denaro.

Sin presso gli stati più antichi si trovano vari tributi i quali rispecchiano la natura e le caratteristiche dello stato cui appartengono. Così presso lo stato antico, fondato sulla conquista e la schiavitù, predominano le entrate *parassitarie*, fornite, cioè, dalle confische e dalle taglie poste ai popoli vinti; presso lo stato patrimoniale del Medio evo, fondato sul principio che il principe è signore del suolo, le maggiori entrate sono date dalle rendite dei beni demaniali; nello stato di diritto assoluto, sorto dopo la caduta del feudalesimo e fondato sul principio che il signore è investito dei propri poteri *jure divino*, vigono le regie ed i privilegi; nello stato moderno rappresentativo, emanazione della volontà nazionale e fondato sull'uguaglianza di tutti i cittadini, il sistema tributario è ispirato a concetti di uguaglianza e di giustizia distributiva ed è regolato da leggi approvate indirettamente dai contribuenti stessi.

Dato questo continuo variare delle entrate degli stati non solo nelle forme e nelle misure ma persino nel fondamento e nella loro ragione d'essere, si spiega come attraverso i secoli sia stato impossibile il formarsi di una teorica generale dell'imposizione e che le varie norme regolanti i tributi potessero assurgere a sistema logicamente organico, formare, cioè, una branca di diritto pubblico con fisionomia propria ed opportuna autonomia, nonostante le necessarie interferenze con gli altri diritti.

Soltanto nei tempi a noi vicinissimi, col sorgere dello stato moderno rappresentativo, può dirsi che l'imposizione, che è forse la più importante conquista del diritto pubblico, base e condizione di

tutte le altre e della stessa organizzazione sociale, ha avuto il suo regolamento legislativo, ha raggiunto una sistemazione organica.

È vero che anche presso gli antichi stati, massime presso i municipi e le repubbliche medioevali, esistevano alcuni tributi molto simili a quelli odierni (es. le gabelle sui contratti), ma sono casi sporadici e saltuari che non costituiscono certo un tutto organico, un sistema vero e proprio.

Negli stati che precedettero lo stato moderno, « mancavano — come giustamente osserva il Ciccotti a pag. 3 dei *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico* — per un ordinamento tributario come il nostro, molte delle funzioni dello stato odierno; ne mancava la organica compagine; mancava quella complessa struttura economica su cui poggia e onde emerge il conseguente sistema dei tributi; mancavano gli stessi ordinamenti e strumenti tecnici con cui si può prelevare ed erogare a scopo pubblico la richiesta parte del reddito » e, secondo me, mancava soprattutto la percezione del fondamento scientifico e giuridico dell'imposizione la quale anziché esser regolata da norme legislative era lasciata all'arbitrio dei principi e degli esattori-appaltatori.

Allorché l'interesse finanziario dello stato si materializza nella norma legislativa che lo regola, allorché l'imposizione e l'esazione dei tributi trova il suo regolamento in concrete disposizioni di legge uguali per tutti, si crea una nuova importantissima branca di diritto pubblico: il *diritto tributario*.

Senza aver la pretesa di dare una definizione del diritto tributario, si può dire che esso regola l'imposizione e la riscossione dei tributi dello stato e degli enti pubblici locali.

Da quanto premesso si può affermare che sebbene l'origine dei tributi si confonda con l'origine delle comunità politiche, il diritto tributario vero e proprio sorge soltanto con lo stato moderno rappresentativo.

Presso di noi, come presso quasi tutti i paesi europei, prima della guerra i tributi erano pochi e semplici, e quindi quasi nessuno avvertì il formarsi di questa nuova branca di diritto pubblico. Durante la guerra, però, e nel periodo post-bellico, le impellenti necessità dello stato richiesero somme favolose dai contribuenti, onde ineluttabilmente si dovettero inasprire i tributi esistenti e crearne molti dei nuovi. Si emanarono, così, innumerevoli leggi, leggi, decreti e regolamenti, materiale legislativo imponente, con caratteristiche, finalità e peculiarità proprie, che per la sua mole e per la sua importanza costituisce un diritto speciale ed autonomo: il *diritto tributario*.

Come nelle scienze, così nelle discipline giuridiche in questi ultimi tempi è invalso il metodo della suddivisione e specializzazione. Così come innumerevoli sono le specializzazioni in medicina, in ingegneria e in altre scienze, nell'orbita del diritto commerciale è sorto un *diritto marittimo* e vediamo di giorno in giorno formarsi ed evolversi un *diritto bancario*, nell'orbita del diritto amministrativo ac-

canto al *diritto finanziario* si è venuto formando ed evolvendo il *diritto tributario*.

Tuttociò è un portato necessario dei tempi, una ineluttabile conseguenza della sete che ha la presente generazione, ed in specie noi giovani, di approfondire gli studi; non ci accontentiamo più della sintesi e delle cognizioni generali, ma scendiamo all'analisi, e quindi quanto acquistiamo in profondità dobbiamo necessariamente perdere in estensione.

Non è facile dire se questo sistema di specializzazione sia un bene o un male; io modestamente ritengo che sia un bene.

\* \*

Il diritto tributario è essenzialmente progressivo e può considerarsi il diritto mobile per eccellenza, come quello che rispecchia le tendenze sociali, politiche e morali di ciascuna età e di ciascuno stato. Per non oltrepassare i confini del nostro Regno e per citare un esempio contemporaneo, basti ricordare che quando presso di noi prevalsero le teorie democratiche con spiccata tendenza socialista, attraverso il sistema tributario si è cercato di accentrare nello stato la ricchezza privata, come lo attestano luminosamente le vertiginose altezze che si fecero raggiungere alle aliquote della imposta successoria; quando, invece, prevalsero le teorie nazional-fasciste non solo si è abolita l'imposta successoria nel nucleo familiare, con l'evidente scopo di ri saldare la compagine della famiglia, cellula vitale della nazione (sia detto per incidenza: benché fautore della riduzione delle illogiche aliquote successorie, non approvo l'abolizione completa della imposta successoria nel nucleo familiare), ma con una serie di provvedimenti si è cercato e si cerca di snellire e ridurre il gravame fiscale delle società per azioni, il cui incremento e benessere è coefficiente importantissimo del benessere nazionale.

Diritto essenzialmente contingente e storico, direi quasi, il diritto tributario può considerarsi una delle branche più importanti del diritto pubblico non solo perché tocca direttamente il cittadino nei suoi averi, ma perché tende a raggiungere il benessere generale ed anche, se ispirato a giustizia, l'equilibrio finanziario, appianando il naturale antagonismo che esiste tra il tornaconto privato ed edonistico e le esigenze dello stato.

Nè lo si potrebbe identificare col diritto finanziario, del quale è una branca, ma con caratteristiche e peculiarità tutte proprie. Mentre il diritto finanziario comprende le norme che regolano le spese e le entrate tutte dello stato, il diritto tributario comprende soltanto le norme che regolano determinate entrate pubbliche (tributi dello stato e degli enti locali) ed esulano dalla sua orbita sia le spese tutte, sia le entrate private dello stato, sia i proventi del tesoro ecc.

Il diritto finanziario, adunque, ha una comprensione molto più

vasta, non solo, ma ha natura e caratteristiche alquanto diverse da quelle del diritto tributario; esso è una disciplina squisitamente teorica, mentre il diritto tributario, applicazione concreta di principi scientifici e giuridici, è eminentemente pratico.

Occorre, però, ben guardarsi dal portare all'estremo tale praticità, sino a considerare il diritto tributario quasi come empirismo, il che purtroppo è stato fatto per molti anni. Si può dire che ogni manifestazione di ricchezza, ogni rapporto contrattuale, ogni attività giuridica sono soggetti a tributo; pertanto non solo per la elaborazione delle norme legislative che regolano i tributi è necessario l'ausilio delle scienze economico-finanziarie e delle discipline giuridiche, ma per l'applicazione delle norme stesse è indispensabile aver perfetta conoscenza del diritto positivo.

Purtroppo le leggi finanziarie spesso sono in contrasto col diritto comune, e tale contrasto non potrà mai eliminarsi per intero in quanto il legislatore fiscale deve essere un po' soggettivo, preoccuparsi soprattutto, cioè, di procurare cospicue entrate allo stato; non è però detto che non sia possibile ridurre al minimo tali contrasti. La Cassazione del Regno da tempo segue appunto il sano criterio di applicare la legge fiscale secondo i principi di diritto positivo, sempre, naturalmente, che non vi sia un'apposita disposizione contraria, giacchè in tal caso non v'ha dubbio che debba applicarsi la norma speciale.

Il diritto tributario ha necessarie interferenze col diritto amministrativo e finanziario, con le scienze economiche e finanziarie, che ne dettano i principi generali, col diritto civile e commerciale, in quanto colpisce attività o rapporti giuridici regolati appunto dal diritto commerciale e civile, col diritto processuale civile, col diritto penale perchè, tra l'altro, contiene anche norme di carattere penale, con la statistica, che serve a valutare il gettito dei vari tributi, con le scienze politiche e sociali in quanto l'opportunità o meno dell'istituzione o della soppressione di un tributo dipende, spesso, da contingenze politiche e sociali; tali contingenze, anzi, sono tra le cause principali della continua variabilità delle leggi tributarie. La conoscenza perfetta del diritto tributario, presuppone, pertanto, la completa conoscenza di quasi tutte le altre discipline giuridiche e delle scienze economiche ed affini.

\* \*

Nonostante la sua importanza si può dire che il diritto tributario sia stato, sino a questi ultimi anni, quasi completamente dimenticato presso di noi. Ho accennato alle ragioni per cui nei secoli scorsi l'imposizione e l'esazione dei tributi non assurse a disciplina giuridica. Ma anche dopo raggiunta l'unità italiana, dopo che un complesso di norme organiche regolò tale materia, rarissimi furono quelli che ne fecero oggetto di studio. I giuristi, in generale, considerarono il diritto tributario come una scienza, anzi come

una parte delle scienze economiche e finanziarie; gli economisti, dal loro canto, si limitarono a studiarlo soltanto dal lato scientifico, e quindi si fermarono ai principi generali, a teorie astratte che non hanno applicazione concreta, senza scendere alla illustrazione ed allo studio analitico del nostro sistema tributario.

Non mancano, è vero, dei rari e buoni commentari a qualche legge fiscale (basti citare le opere del QUARTA, del CLEMENTINI, del VIGNALI, dell'UBERTAZZI, del GIANMARTINI), delle monografie qualche volta anche pregevolissime, ma rappresentano una letteratura troppo scarsa e saltuaria e che è ben lungi dal costituire una disciplina organica e avente caratteristiche proprie.

Non ultima causa di questo stato di cose ritengo debba attribuirsi alla difficoltà di dare organicità a svariate norme legislative nelle quali i principi generali vennero confusi e sopraffatti da estranei elementi politici, sociali o di opportunità, campo, invero, nel quale non è certo agevole condurre indagini astratte e sintetiche.

Uno dei primi a sentire la necessità di una trattazione organica e sistematica della materia è stato il FLORA il quale sin dalla prima edizione del suo atreo *Manuale della scienza delle finanze* ne ha assunto l'arduo compito. Ma, mi sia lecito dirlo con tutto il rispetto dovuto all'insigne Maestro, l'illustrazione del FLORA, sebbene perfetta dal lato scientifico, trascura un po' la parte giuridica e pratica della materia, come del resto ha col suo fine intuito avvertito il FLORA stesso; in altre parole, l'economista ha soffocato l'esperto e un po' anche il giurista.

Stando così le cose e dato il moltiplicarsi delle varie leggi, leggi, decreti e regolamenti in materia tributaria, spesso in contrasto tra di loro, e spessissimo in contrasto con le norme generali di diritto positivo, non è a stupirsi come non soltanto i contribuenti, ma gli avvocati stessi ed i professionisti in genere siano, salvo rare eccezioni, completamente all'oscuro delle disposizioni tributarie e non riescano ad orientarsi in mezzo al dedalico ginepraio. Ciò spiega le rapidissime fortune accentrate dai pochi esperti in materia in questi ultimi anni, quando il contribuente, assillato dalle continue richieste del fisco, spaventato perchè completamente all'oscuro dei suoi doveri e dei suoi diritti, vedeva in coloro che possedevano la conoscenza dell'intricata materia quasi dei taumaturghi che potessero riuscire a salvarlo da oscure sciagure.

Tutto ciò si potrà eliminare col semplificare il sistema tributario, col volgarizzarne le norme e col dare incremento agli studi di diritto tributario. Il governo nazionale, sempre vigile per il raggiungimento del benessere della nazione, ha intuito l'eccezionale importanza del problema, e non solo con sagaci provvedimenti tende a snellire e semplificare il sistema tributario, ma cerca con ogni mezzo di dare incremento agli studi relativi. A tal fine ha istituito un'apposita cattedra presso la facoltà di giurisprudenza dell'Università di Milano, affidandone l'incarico al Prof. CABIATI. Scelta migliore non poteva certo farsi; a tutti sono noti i pregi dell'insigne eco-

nomista che alla scienza accoppia una vasta cultura giuridica. È da augurarsi che anche presso le altre Università del Regno si istituiscano analoghe cattedre, in modo che lo studente in giurisprudenza non esca più dall'Università digiuno di diritto tributario.

A questo punto non mi sembra fuor di luogo ricordare che il Governo Nazionale ha mostrato tutta la sua benevolenza ed ha assicurato il suo appoggio all'Associazione Nazionale Consulenti Tributarî, di recente costituzione, appunto perchè scopo precipuo dell'Associazione è la diffusione e l'incremento degli studi di diritto tributario.

Ma non basta, occorrerebbe che le Camere di Commercio, le singole Associazioni e Sindacati di commercianti ed industriali curassero, con conferenze o con qualsiasi altro mezzo, la volgarizzazione presso i propri associati ed i contribuenti tutti, del diritto tributario, in modo che ogni cittadino possa almeno rendersi ragione di quanto paga al fisco.

Con piacere si rileva che in questi ultimi anni gli studi di diritto tributario hanno avuto un impulso ignorato per l'addietro; molte sono le pubblicazioni in materia, gli studi, le monografie, e sono sorte nuove riviste veramente pregevoli. Non è detto che tutto quello che si scrive sia buono ed interessante, ma tra la massa vi sono degli studi degni di lode. Ciò dimostra per lo meno che anche nel campo della dottrina si è sentita tutta l'importanza di questa nuovissima branchia di diritto che attende dai suoi cultori una letteratura degna di sé.

AVV. A. UCKMAR.

## **Le società soggette a tassa di negoziazione e l'obbligo di presentazione dei bilanci agli uffici demaniali**

L'art. 17 del R. D. Legge 5 marzo 1925 n. 258 pone l'obbligo alle Società soggette a tassa di negoziazione di trasmettere ogni anno all'ufficio demaniale presso cui pagano la detta tassa copia in carta libera della situazione patrimoniale, del conto profitti e perdite, della relazione illustrativa del Consiglio di Amministrazione e dei Sindaci, nonché dei relativi allegati entro tre mesi dall'approvazione del bilancio da parte dell'Assemblea dei Soci. In caso di ritardo o di rifiuto è comminata la pena di lire mille.

La relazione Ministeriale che accompagna il decreto così illustra la nuova disposizione e ne determina lo spirito e la portata: « La tassa di negoziazione per i titoli non quotati in Borsa viene liquidata in base a certificato peritale rilasciato dal competente Sindacato di Borsa, dopo aver sentito il rappresentante della Società emittente e quello della finanza ».

« Nella pratica si è constatato che il rappresentante della finanza nel contraddittorio col rappresentante delle Società si trova a disagio a contraddire le argomentazioni del rappresentante delle Società, poichè il principale elemento sul quale si basa la valutazione, il bilancio pubblicato nel Foglio degli annunci legali, è per sé stesso generico e comprensivo ».

Ma se dalla Relazione ben chiaro emerge che l'obbligo di presentazione dei bilanci è limitato alle Società i cui titoli non sono quotati in Borsa, assoluta e perentoria è per contro la locuzione della legge che sottopone a tal obbligo tutte le Società soggette a tassa di negoziazione.

Onde su quesito dell'Associazione delle Società per azioni, la Direzione generale del Demanio e delle Tasse con nota N. 57897 del 2 maggio 1925 ritenne opportuno confermare che il ripetuto obbligo « non sussiste per le Società per le quali la tassa di negoziazione viene liquidata in base alla media delle quotazioni di Borsa. Al riguardo però delle quotazioni di Borsa è da notare che il valore medio dei titoli quotati in Borsa, sul quale si liquida la tassa di negoziazione, viene desunto soltanto dai prezzi a contanti, e solo quando durante l'annata non abbia avuto luogo alcuna quotazione