

La funzione della riscossione dei tributi nella formazione dello Stato nell'Età Moderna

(terza parte e conclusioni)

[Nel corso delle due precedenti parti di questo lavoro si è avuto modo di vedere che per secoli (iniziando dagli egiziani) la materia tributaria e la natura dei tributi hanno stimolato le riflessioni di teologi, filosofi, giuristi e poi economisti, sociologi e politologi, oltre che, ovviamente di re, governanti e uomini di Stato. Ciò in quanto imporre e riscuotere parte della ricchezza o del reddito, prodotto dai cittadini con sforzi e sacrifici, senza che l'operazione assuma il carattere di mera estorsione, non è semplice; ed infatti il filo conduttore del commento al lavoro presentato è la provocatoria domanda su quale sia la differenza tra il "pizzo" e le imposte, tra riscossione ed estorsione. I contributi dei vari studiosi si sono rivolti prima alla **natura** del tributo, assimilato in antichità, ad un'offerta o ad un sacrificio agli dei, magari personificati nella figura del faraone, o della casa regnante di stirpe divina. Poi l'attenzione si è rivolta alla **ricchezza** che doveva essere assoggettata a prelievo (beni patrimoniali o redditi mobili), e al **quantum** da prelevare (accise o proporzionali); poi ancora la discussione ha affrontato la **riscossione** dei tributi e le modalità della stessa (diretta o "commissionata"). Tutto il percorso si è svolto in un intervallo di tempo plurisecolare, durante il quale imperi, Stati, nazioni e casati sono nati e crollati, classi sociali e compagini civili si sono delineate e sviluppate insieme al progresso educativo e scientifico che non pochi contributi ha dato alla capacità di analisi dell'esistente.

Ed infatti per avere un quadro concettuale sufficientemente completo ed attendibile della materia si devono attendere i contributi del pensiero illuminista, degli empiristi inglesi, di quello liberista di Adam Smith, di Pareto, di quello di De Viti de Marco per citarne alcuni, integrati ovviamente dal contributo di sangue di innumerevoli persone coinvolte nelle rivoluzioni inglese, americana, francese e nei conseguenti sconvolgimenti sociali. La materia dei tributi infatti non è solo speculazione filosofica, ma attiene alla quotidianità del

vivere e colpisce il singolo individuo determinandone le condizioni di vita, di sacrificio, di benessere, di progresso.

Ma ancora non soddisfatto appare il quesito provocatoriamente avanzato fin dall'inizio del presente excursus: in cosa il "pizzo" mafioso differisce dal tributo statale. Natura, beni da colpire, quantità e modalità di prelievo sono infatti interscambiabili tra pizzo e tributo; ciò che invece li diversifica sono le **finalità**. La finalità del pizzo malavitoso è quella di soddisfare gli interessi, i bisogni ed i desideri di una esclusiva cerchia di persone, di una oligarchia, di una "**casta**"; le finalità dei tributi, nelle loro varie forme, in una compagine statale moderna, sono quelle di provvedere ai bisogni collettivi, ad investimenti "lungimiranti" oltre che di lungo periodo, alla creazione o al miglioramento dei servizi pubblici e della infrastruttura economico-sociale, filtrate da un concetto liberale di origine americana: "no taxation without representation".

Nella seguente terza parte del lavoro dello studioso si ritroveranno i contributi di pensiero e il processo di affermazione di alcuni di questi concetti oltre che un accenno alla poco soddisfacente situazione italiana.]

****§****

..... segue dalla seconda parte

§3.7 Inghilterra

Prima del 1660 la separazione tra spese (expenditures) ed entrate (revenues) del governo centrale e locale è molto complicata, poiché le somme erano raccolte e spese dalle città dai borghi e dalle contee e devolute alle diverse corti, camere, ducati ed altri organi di Stato. Durante questo periodo di "pluralismo fiscale" non si aveva l'effettiva conoscenza dell'ammontare delle entrate dello Stato, ma solo un bilancio approssimativo, finché lo Scacchiere non provvide ad assumersi la responsabilità della finanza inglese creando apposite strutture a livello centrale. In questo modo si poté tenere sotto controllo il debito pubblico e si iniziò a selezionare, accertare ed imporre i diversi tributi, in relazione ai vari livelli amministrativi di entrata, sulla produzione e sul commercio.

Senza addentrarsi sulle modalità di esazione (ovviamente c'era una base contributiva molto ampia) resta un dato essenziale ad indicare che il livello delle entrate nell'Inghilterra di questo periodo aumentò notevolmente, mettendo in grado il Governo di attuare programmi di sviluppo economico e sociale. Un aspetto importante che si consolidò sotto i regni Hannoveriani furono le cosiddette esenzioni dei consumi di massa (commodities), favorendo così le classi meno agiate, ed evitando sollevazioni popolari per fame.

In diverse occasioni tuttavia, durante il regno di Elisabetta si appaltò il servizio di esazione dei tributi per far fronte a difficoltà finanziarie; nel periodo che va dal 1568 al 1671 furono appaltate alcune entrate, soprattutto di natura regia, ma sempre sotto il controllo del parlamento. Nel 1640-41, in seguito alla crisi politica, furono appaltati, secondo la metodologia del farming-out, i diritti di dogana (*exise*) che davano notevoli proventi alla nazione. Il tax farming continuò sotto il regno di Carlo II che fu un fautore della privatizzazione dell'esazione, poiché la considerava un'efficiente alternativa alla burocrazia reale, "difficilmente controllabile, corrotta, incompetente e negletta agli interessi fiscali del re". Il debito pubblico non era enorme, i bilanci dello Stato non erano del tutto negativi, c'era ricchezza nel paese, pur tuttavia si fece ricorso alla privatizzazione della riscossione non per motivi finanziari, ma per oscure ragioni "politiche" afferenti a interessi di "lobbies" legate alla Corona. La privatizzazione di porzioni di entrate regie delle tasse indirette funzionò, comunque, in una struttura legale in cui, mentre lo Stato manteneva il controllo delle leggi sull'accertamento dei *doveri d'entrata*, si estesero e si crearono nuove forme di appalto e di affitto di tributi. Questa situazione consentì la nascita di nuove categorie di magnati, cortigiani e uomini d'affari. In effetti la politica degli appalti della riscossione delle imposte indirette consegnò più alte entrate allo scacchiere evitando la corruzione e l'incompetenza della burocrazia statale associata ad un sistema di patronato regio. Naturalmente le imprese private divennero ben viste da quei parlamentari che desideravano espandere il numero dei pubblici servizi per favorire i propri clienti. Questi chiesero così al sovrano di privatizzare tutte le entrate possibili, andando oltre i circoli di corte e dei favoriti del Re.

Gli appaltatori della riscossione, che anticipavano il proprio denaro, erano consci di correre il rischio di grosse perdite economiche, pur in presenza di garanzie concesse di malavoglia dallo Scacchiere, mentre in Parlamento si scontravano le diverse tesi tra l'interesse generale alla riscossione e gli interessi particolari degli appaltatori, che portarono ad un alternarsi di periodi in cui la riscossione dei tributi ondeggiava tra il *to lease* e il *farm-out*:

-prima di Elisabetta la pratica dell'appalto delle entrate doganali era rara; essa emerse come problema durante il regno del padre Enrico VIII, poiché le entrate da questo cespite si erano ridotte di molto.

-durante la guerra con la Spagna (1585-1604) il *tax farming* divenne un'attrattiva per capitali privati e in quegli anni problematici lo Stato rinazionalizzò virtualmente l'accertamento e la raccolta dei doveri di frontiera.

-appaltatori su vasta scala, legati al prestito regio, vennero richiamati nei regni di Giacomo I e Carlo I.

-tra il 1604 e il 1641 il sistema crollò in disgregazione a causa di corruzione, favoritismi e complessità legale, il "Lungo Parlamento" spazzò via l'appalto e l'affitto dei tributi così che lo Stato, attraverso l'amministrazione Finanziaria, ritornò alla riscossione diretta dei doveri di dogana¹ e di altri tributi che erano usciti dalla sua sfera di controllo.

-la riscossione diretta fu uno dei cavalli di battaglia del Lord protettore Oliver Cromwell durante la guerra civile e nell'interregno repubblicano.

-Carlo II ritornò al trono nel 1660, ma gran parte degli *exises* rimase nelle mani della pubblica amministrazione.

-cambiamenti radicali nel modo di amministrare i dipartimenti di dazi e dogane si effettuarono tra il 1671 e il 1683, ma si continuò a sperimentare altri modelli di *tax farming*.

-la Glorious Revolution portò al trono gli Orange (1689), e, con il cambiamento del sovrano, si determinò un'enorme domanda di tasse.

-il *tax farming* fu abbandonato, poiché non portava nelle casse dello Stato gli introiti richiesti, buona parte era assorbita dagli appaltatori e proprio a questo periodo si può far risalire la nascita del *civil servant* (impiegato pubblico) per

¹ C. D. Chandaman, *The English Public Revenue 1660-1688* Oxford 1985

la riscossione degli *exises* (1683) e *customs* (1671), con amministrazione diretta e supervisione centralizzata.

Una delle cause per l'abbandono del tax farming fu il potere economico che farmers e financiers ottenevano dagli appalti ed il cospicuo arricchimento che ne derivava, suscitava forti gelosie e preoccupazioni tra i membri del Parlamento.

Nell'età moderna inglese fu reimpiantato il "sistema delle commodities", il quale stabiliva che i beni di prima necessità, le commodities appunto, non venissero tassati o lo fossero solo in misura minima. Si tratta di una sorta di paniere ove confluiscono alcuni beni che garantiscono la sopravvivenza ai ceti meno abbienti, rappresentando quindi una misura sociale contro la povertà e la fame. Questa misura manifestò i suoi positivi effetti sulla popolazione dell'Inghilterra rispetto alle altre nazioni europee in termini di qualità e lunghezza della vita, grado di alimentazione e ricchezza pro-capite.

Oltre al sistema delle commodities la seconda innovazione inglese nel settore de tributi, fu quella della tassazione personale e progressiva (income Tax) adottata da Pitt il Giovane nel 1799 per far fronte alla guerra contro Napoleone dato che il conflitto aveva inciso sul patrimonio e sulle finanze statali. Questa misura fu importante, poiché essa è ancora la base del sistema tributario degli Stati in epoca contemporanea; essa colpisce il reddito della persona attraverso un meccanismo di tipo progressivo favorendo la perequazione tributaria e la giustizia contributiva.

Nevertheless, the success of Pitt's income tax which provided 28 per cent of the extra tax revenue required to fund the war against Revolutionary France and Napoleon².....

At the peace of Amiens in 1802, and more famously after Waterloo, they moved quickly and decisively, however, to repeal the first effective direct tax levied in british history³

Le due rivoluzioni (1648 e 1689) determinarono un originale equilibrio tra corona e parlamento da cui scaturì uno schema alternativo a quelle di diritto divino tipiche dell'antico regime. Negli anni compresi tra le due rivoluzioni il

² P. K. O' Brien, British incomes and property in the early 19th century, *economic history review* pagg.255-67(1959)

³ P. K. O' Brien, The political economy of British taxation, 1660-1815, *economic history review* pagg.1-32 (1988)

clima di libertà in cui visse l'Inghilterra fornì il retroterra per un articolato movimento di idee e di progetti sociali, eterogeneo e difficilmente classificabile, che abbracciava orientamenti diversi, si organizzarono formazioni prepartitiche antagoniste, *Whigs* e i *Tories*, movimenti religiosi anticlericali e movimenti contro le guerre. In questo periodo si verifica in Inghilterra la nazionalizzazione della riscossione dei tributi .

“Nel 1654 la vendita di cariche fu proibita, chi comperava cariche non aveva incentivi per un lavoro produttivo, ma partiva ovviamente con l'intenzione di rifarsi con guadagni illeciti. Il governo aveva possibilità minime di controllo su di lui. La vendita delle cariche era come quella dei terreni: vivendo di capitale si vendeva il frutto.

Non appena il governo ebbe entrate sufficienti e regolari, raccolte per mezzo delle tasse, invece delle rendite fluttuanti che derivavano dalle terre della Corona e dai diritti feudali, non ci fu più bisogno di vendere le cariche. Fu poi possibile abbandonare il sistema dell'appalto della riscossione delle imposte, sostituendolo con un corpo di funzionari stipendiati. Nel XVII secolo ci si oppose a questa riforma con gli stessi argomenti con cui ci si oppone oggi al servizio medico statale: con l'argomento che il profitto privato è una condizione necessaria per l'efficienza amministrativa. La maggioranza di questi nuovi funzionari governativi restò al proprio posto anche dopo la restaurazione. Pepys ne è l'esempio più famoso. Egli si considerava un protetto del comandante navale Montagu (in seguito conte Sandwich)...Pepys rileva che spesso i vecchi funzionari dovettero essere riassunti dopo il 1660 per le loro maggiori competenze. Verso la fine del secolo il dazio e la dogana resero necessario l'impiego di un numero di funzionari di origine borghese. Tuttavia la Restaurazione fece in un certo senso un passo indietro e nel XVIII secolo le cariche governative furono di nuovo considerate come un diritto di proprietà e una fonte di conflitti sociali, ciò fu superato solo con la riforma di Burke e con la riforma degli uffici amministrativi realizzata nel XIX secolo. Però la rivoluzione aveva stabilito nuove regole. Dopo il 1660 il potere esecutivo fu esercitato da comitati, eredi del periodo

*rivoluzionario e anticipatori del metodo ministeriale; i capi dei dipartimenti divennero sempre più importanti nella effettiva direzione degli organi esecutivi del Governo".*⁴

Il movimento politico e sociale rappresentato dalle due rivoluzioni inglesi agì come laboratorio di una cultura politica antiassolutistica, il cui massimo interprete fu John Locke, e di un modello di Stato retto dal patto "contrattuale" tra governanti e governati, in contrapposizione alle teorie di Thomas Hobbes. Decisivo risultò altresì il richiamo alla libertà di pensiero, considerata un valore essenziale per l'esistenza dello Stato e per la crescita della società civile, che trovò un altro luogo d'elezione nell'Olanda di Baruch Spinoza e Pierre Bayle, patria della tolleranza e dalla critica alle religioni rivelate.

Gli intendimenti dei pensatori inglesi e anche olandesi di questo periodo(1600) vennero raccolti dalle autorità politiche. Negli ultimi anni del secolo avvenne in Inghilterra una reazione a favore delle imposte dirette, riscontrabile nella istituzione della Land-tax e del catasto del 1692.

John Locke⁵ (1632/1704) descrisse così la situazione:

"I detentori di ricchezza reclamavano una esemplificazione del sistema tributario, poiché le tante imposte sui consumi li confondevano ed allora si istituì una imposta unica sui terreni considerati come le vera fonte di ricchezza".

Con arguti ragionamenti il Locke dimostrò la validità delle sue tesi che, apprezzabili per quel periodo, contengono le premesse dell'imposta unica dei fisiocratici. Trattando i sistemi di riscossione, affermò che per le imposte suscettibili di un preventivo fisso e calcolabile in anticipo, è preferibile la regia (quindi la corona); in caso contrario l'appalto. All'inizio del Settecento in Inghilterra sotto il governo Walpole si realizzò un sistema misto di imposte dirette e indirette, derivante dalla circostanza che con le sole imposte indirette si verificava un aumento costante del debito pubblico.

⁴ C, Hill, *Saggi sulla rivoluzione inglese del 1640* pagg. 92- 93, Feltrinelli Milano 1976.

⁵ John Locke, *Some consideration of the consequences of the lowering of interest in Locke on Money* P.H. Kelly, 2 vol. Oxford 1991

Hume⁶ osservava, riguardo al debito pubblico, che i popoli dell'antichità, più saggi e prudenti dei moderni, profittavano dei tempi di pace per raccogliere denaro nei tesori al fine di provvedere ai bisogni straordinari dello Stato: non conoscevano le imposte straordinarie né tanto meno i prestiti pubblici.

Egli dimostra, criticando la dottrina del suo contemporaneo Hutchison⁷, gli svantaggi e i danni che cagiona il sistema dei prestiti pubblici: "i poveri, che non prendono alcuna parte del debito pubblico, contribuiscono solo al pagamento degli interessi mediante le imposte di consumo, mentre tra i ricchi i possessori di beni mobili possono in buona parte eludere l'imposta a scapito di coloro che possiedono beni immobili".

Per questo motivo Hume si dichiarava favorevole alle imposte dirette, perché "o la nazione inglese distrugge il debito pubblico o il debito pubblico distruggerà la nazione".

Adam Smith⁸ esaminò le varie forme d'imposizione, giungendo alla elaborazione di quattro criteri generali che devono governare il momento impositiva e la riscossione, ovvero:

- i cittadini di uno Stato sono tenuti a contribuire alle spese pubbliche in proporzione alle loro sostanze, cioè al reddito che ciascuno consegue sotto la protezione sociale (avvicinamento ai fisiocratici);
- la quota di tributo deve essere, non arbitraria, ma certa nella sua quantità, nel termine e nel modo di pagamento (certezza del tributo);
- il tributo deve essere prelevato nei momenti e nei modi che riescono più agevoli al contribuente (agevolamenti nei pagamenti);
- le modalità del pagamento devono prevedere i minori aggravii e le minori spese (economicità).

Si ricorda che la riscossione del tributo in Inghilterra era già compito di funzionari pubblici sin dal 1654 e su quest'argomento Smith scrisse "Inizialmente, l'appalto delle città era probabilmente concesso ai borghigiani, allo stesso modo in cui era concesso agli appaltatori, per un periodo di alcuni

⁶ Hume, *Essay sur le impo[^]ts*, in *Wrings of Economics* ed E. Rotwein Oxford 1988

⁷ A. Hutchison, *A collection of treatises relating to national debts and funds in before A.Smith* Oxford 1988

⁸ A. Smith, *La ricchezza delle nazioni*, Newton I edizione Roma 1995 pag. 103

*anni soltanto. Tuttavia, con l'andar del tempo, sembra che fosse diventato uso generale concederlo a censo agli appaltatori, cioè per sempre, con la riserva di una rendita fissa che non si poteva aumentare in seguito. Dato che il pagamento era in tal modo diventato perpetuo, anche le esenzioni, in cambio delle quali esso era fatto, divennero naturalmente perpetue"*⁹.

Smith trattò dei pedaggi e dei dazi che "non aiutano il commercio quantunque siano nelle mani di privati cittadini che agiscono solo per il loro interesse e possono danneggiare l'economia".

Facendo un paragone con la situazione francese, Adam Smith, individuò otto tipi di tributi; tre riscossi attraverso la regia e i restanti cinque attraverso l'appalto. Sebbene il carico totale dei tributi dati in appalto fosse notevolmente superiore a quello riscosso col metodo della regia, nelle casse dello Stato entrava ben poco: la maggior quantità di denaro entrava nelle tasche degli appaltatori.

Dalle analisi di Smith col tempo nascerà una disciplina che si svilupperà nei dipartimenti di finanza pubblica e si occuperà del "costo dei tributi"¹⁰.

Ma oltre agli aspetti legati al pensiero ed alla metodologia tributaria un importante caposaldo dello sviluppo economico inglese fu la creazione dalla Banca d'Inghilterra (1692) che, fungendo da Banca Centrale, permise, nel campo tributario, di razionalizzare la quantità di tributi occorrenti al Paese.

La funzione di tale banca era di controllare gli ingenti prestiti, sia del governo, sia dei privati, e la conseguenza più immediata di tale sviluppo del sistema creditizio, fu che il tasso d'interesse cominciò a diminuire costantemente fino ad attestarsi a valori molto bassi, con beneficio sia della Corona che dei contribuenti.

Per tutto il Seicento e buona parte del Settecento perdurò in Inghilterra il confronto tra Corona e Parlamento, in primo luogo sull'accertamento, imposizione del tributo e il suo controllo e, secondariamente sulla riscossione dello stesso. Se il tributo era di pertinenza del Sovrano si poteva optare per

⁹ Idem pag 353

¹⁰ Per avere più informazioni sull'argomento consultare M. Leccisotti, Il costo dei tributi, Cacucci editore 1995. La parte strutturale si compone dei costi della pubblica amministrazione; spese per il personale, compilazione dei ruoli ecc... La parte adempimentale nei costi da stress, per il professionista e "costi da riscossione", i quali sono messi bene in evidenza da Smith e da questo lavoro.

un appalto/affitto o addirittura per la vendita dello stesso; se il tributo era di pertinenza del Parlamento si preferiva la riscossione diretta tramite funzionari stipendiati. Tutto ciò comunque dipendeva dalla situazione economica, dal debito pubblico e da altri fattori.

Infine ma non ultima è la considerazione in ordine al contenzioso tributario tra pubblica amministrazione e contribuente che era di pertinenza della Court of Chancery: qui si evidenzia la terzietà del giudizio sulla contesa affidata alla magistratura, che statuisce un rapporto esterno alla pretesa della pubblica amministrazione; ciò non avveniva in altri Stati del continente¹¹, e stimolava forti dissensi nelle colonie¹².

A tutte queste considerazioni che evidenziano lo stato di progresso del sistema inglese rispetto alle altre nascenti nazioni europee si deve aggiungere l'osservazione, relativa alle condizioni di vita delle classi popolari inglesi, che risultavano complessivamente migliori delle condizioni delle classi popolari del continente europeo sia in virtù del già citato sistema della detassazione o minima tassazione dei beni di primaria necessità (le commodities), sia a causa del complessivo effetto di "governo e gestione" razionale del sistema tributario.

§3.8 Prussia

¹¹ Si riporta a confronto una sintesi della situazione nel continente americano. La Rivoluzione Americana s'innesta anch'essa su un discorso di natura tributaria, è noto il motto "*niente tassazione senza rappresentanza*", questo per il livello politico, ma per quello strettamente economico si ha una situazione anomala, poiché la riscossione dei tributi in Inghilterra era divenuta già da tempo prerogativa dello Stato, ma nella colonia americana la si affidava ancora all'appaltatore o affittatore dei tributi. Ciò esacerbava ancor più gli animi degli Americani cresciuti alla scuola di Adam Smith che non potevano "*decidere la tassazione*" ed inoltre erano sottoposti alle angherie dell'esattore privato.

¹² A fundamental difference of opinion had developed between British authorities and the Americans on the related issues of taxing the colonists and their representation in Parliament. On the surface, the Americans held to the view of *actual representation*, meaning that in order to be taxed by Parliament, the Americans rightly should have actual legislators seated and voting in London. James Otis argued for this form of representation in the Stamp Act Congress in 1765, but few other delegates supported him. The British, on the other hand, supported the concept of *virtual representation*, which was based on the belief that a Member of Parliament virtually represented every person in the empire and there was no need for a specific representative from Virginia or Massachusetts, for example. In fact, virtual representation was not unknown in America. Legislators in the Virginia House of Burgesses could live in one district while representing another one. It could also be argued that property-owning adult males in much of colonial America virtually represented non-voting women, slaves and men without property. Yet the differentiation between actual and virtual representation was really a convenient fiction from the American side. Most colonists realized the total impracticability of sending representatives across the Atlantic. London was too far away, too much time would be needed to issue instructions to colonial representatives, and any American representation would be so badly outnumbered as to make it totally ineffectual. If taxes were necessary, then the Americans wanted their own assemblies to impose them. Further, the colonists wanted Parliamentary recognition of this perceived right. Essentially, "No taxation without representation" really meant, "No taxation by Parliament. No representation in Parliament. Let us run our own affairs."

Con Federico II si ebbero grandi cambiamenti in Prussia, che portarono alla costituzione di uno Stato assoluto teso ad intervenire in tutti gli aspetti della vita sociale ed economica del Paese, e ciò anche a causa del cameralismo prussiano¹³ che, secondo la convinzione degli storici, contribuì notevolmente a dare impulso alla formazione di questo nuovo Stato, teso ad agire in maniera non tradizionale.

Per opera e sotto lo stretto controllo del Sovrano-filosofo si ebbe un ammodernamento delle strutture portanti dello Stato, e grazie allo sviluppo economico quale fattore trainante, fu possibile riformare il settore della giustizia e soprattutto quello dell'amministrazione. Sull'apparato burocratico preesistente si innestarono riforme di varia natura. Furono istituiti nuovi dipartimenti; il dipartimento ecclesiastico fu totalmente separato da quello della giustizia. Una misura che ruppe decisamente con il sistema amministrativo del Regno fu quella del 1766, quando, sotto l'urgere di inderogabili necessità finanziarie, si introdusse l'appalto delle imposte indirette, creando di fatto una struttura parallela a quella esistente (cameralistica).

Nell'area tedesca, dove era avvenuto il passaggio dai Principati ai governi territoriali e non era stato sollevato né il problema della legittimità né quello delle strutture, la burocrazia al servizio dei principi nel settore finanziario (camere fiscali) sviluppò una visione della politica tutta concentrata sulla funzione amministrativa (cameralismo). L'attività intellettuale dei cameralisti si risolse in una Scienza generale dello Stato, composta di elementi economici, amministrativi e politici.

Era questa la Prussia che desiderava Federico Guglielmo I.

In effetti, le tecniche fiscali, finanziarie e annonarie sollecitate dalla guerra, dalle carestie e dal timore di rivolte popolari, si compongono in una "scienza delle finanze", che diventa così governo razionale degli interessi di Stato.

Merita attenzione la trasformazione dell'ORK effettuata su impulso di Hagen, che divenne l'organo che sovrintendeva a tutte le entrate dello Stato che non

¹³ Il cameralismo, che è la teoria della gestione politica incentrata sulla funzione amministrativa dello Stato-ente, deriva il suo nome dalle Camere Fiscali, ovvero quelle istituzioni burocratiche demandate alla amministrazione dei tributi sotto il controllo dei nobili del sovrano.

cadessero sotto la competenza delle *Regie*. Era un organo di coordinamento e non un vero e proprio dipartimento, che non fu possibile istituire perché il Direttorio Generale temeva di veder sminuito il suo ruolo in materia finanziaria. Pur con i limiti descritti si trattò della più importante riforma tributaria introdotta nel direttorio generale dalla sua fondazione. Progresso notevole sulla via della professionalizzazione del personale burocratico fu l'istituzione, nel 1770, di prove d'esame per gli aspiranti funzionari, anche se non scomparvero gli avanzamenti dovuti al patronato o ai legami familiari. Poco tempo dopo venne eliminato l'appalto dei tributi, poiché Federico voleva uno Stato autosufficiente e autarchico; nella sua concezione il sistema della riscossione era l'ossatura dello Stato e non poteva darsi in mani esterne pur con le dovute azioni, che lo stesso Federico pose in essere, per contrastare il forte spirito corporativo che si ingenerava nel contempo nell'apparato burocratico.¹⁴

§3.9 Prime conclusioni

Con la Rivoluzione Francese si chiuse per molti Stati il periodo cui ci si può riferire come quello dell'"*autarchia fiscale*", in altre parole la riscossione dei tributi non verrà più appaltata o concessa in affitto. Le radici della modernizzazione o costituzione di questo nuovo tipo di Stato le ritroviamo nelle ragioni profonde dell'Illuminismo. Gli Stati che nacquero e si svilupparono (*fiscal-States*), furono frutto delle menti degli illuminati ed ebbero caratteristiche ben diverse dal tipo di Stato feudal-patrimoniale (*domain-States*). Il nuovo modello di Stato è "razionale" nella sua stessa struttura, caratterizzata dalla nascita di competenze, i "segretariati del Sovrano", che in seguito diverranno veri e propri Ministeri, in governi che si sganciano dalla volontà del sovrano per appartenere al popolo.

La riscossione dei tributi diviene parte integrante di questo nuovo Stato-ente, essa è sottoposta alla volontà dei Parlamentari, i quali rivestono diverse forme e gradi di potere negli Stati che si vanno formando, atteso che, laddove l'economia e la finanza erano floride risultò più facile istituire una riscossione

dei tributi da parte di organi Statali, con funzionari stipendiati rispondenti alle esigenze dello Stato e non agli interessi dei "privati".

Cap IV

§ 4.1 La Contemporaneità e il caso Italia.

Mentre nei maggiori paesi europei si conclude la fase della costruzione dello Stato-ente la penisola Italica, per le ragioni storiche già descritte, non riesce ad esprimere ed organizzare uno Stato nazionale capace di sviluppare ed applicare una propria politica tributaria.

Il settore della riscossione dei tributi è la comprova di un ritardo che si protrarrà fino alla fine del XX secolo, mentre, ancora nell'attualità, non è possibile definire compiutamente la scelta tra una riscossione diretta o il leasing tax oppure il farming tax.

Per quanto attiene alle teorie sulla materia tributaria quelle che hanno maggiormente influenzato il dibattito e le proposte sullo "Stato di finanza" sono la teoria "classica", quella "neoclassica", la keynesiana, la marxista e la wagneriana, cui si aggiunge il modello che Gabriel Ardant (schematizzato da Charles Tilly) ha esposto in dettaglio in alcuni saggi¹⁵.

Numerose altre teorie sulle problematiche fiscali si confrontavano in Europa (e non in Italia), ma esse avevano la caratteristica comune di non attardarsi più sul confronto tra appalto o affitto di tributi, poiché lo "Stato costituito" secondo i criteri illuministici (attraverso il funzionario di Stato) o anche assolutistici (attraverso le riscossioni regie) non aveva bisogno di aiuti esterni, almeno nel settore della riscossione, quindi la tematica veniva ovviamente tralasciata.

Nella revisione della concezione marxista dello Stato si ritrova il superamento del concetto di "struttura" e "sovrastruttura" dello Stato poiché tale concetto, caratterizzato dall'enfasi sullo scoppio della rivoluzione quale risoluzione delle contraddizioni tra le classi sociali, rendeva limitato lo studio sullo "Stato della finanza". Il sistema fiscale veniva inserito da questi studiosi nella *sovrastruttura*, naturalmente protesa all'accumulazione, mentre produzione e

¹⁵ Waquet (1990) pag. n. 2 in Bonney *economic System and State finance*

consumo erano visti come aspetti legati alla *struttura*, importanti quindi per l'economia di Stato capitalista e della sua crescita.

Altra debolezza dello schema marxistico era l'assunta rigidità sociale, la cui rottura o superamento si ha solo a causa di un evento rivoluzionario (Olanda di De Witt; Inghilterra post Cromwell; Prussia di Federico; Francia Napoleonica), ma ciò è riscontrabile solo in parte .

In questa ottica Schumpeter puntualizzò sia i limiti della crescita dello Stato, in dipendenza dalle proprie risorse e dalla base interna della tassazione, sia gli effetti della crisi dello "Stato tributario".

Gli studiosi italiani post-illuministi nella seconda metà dell'Ottocento, che seguivano gli sviluppi del pensiero economico e tributario delle varie teorie tentarono di porle alla attenzione della discussione interna, ma per molteplici ragioni, il mondo politico non accolse l'invito ed i suggerimenti.

Riguardo alla costituzione dello Stato Italiano dopo il 1860, le teorie economiche marxiste, hanno centrato l'analisi dei processi di accumulazione nell'ambito finanziario, evidenziando che la riscossione attraverso l'appalto appariva l'unico metodo possibile per riscuotere buona parte dei tributi e che essa, anche se sorpassata e obsoleta ha comunque sostenuto lo sforzo economico nell'edificazione dello Stato nazionale.

Nell'accezione schumpeteriana¹⁶, gli appaltatori non sono più imprenditori innovatori, ma superati dalle vicende storiche e tuttavia, secondo la visione di Rostov¹⁷, in Italia hanno fornito lo Stato di quelle risorse finanziarie necessarie per il take-off dell'istituzione e per far partire la macchina amministrativa dell'Italia Risorgimentale

Le teorie finanziarie evolute in Italia nel periodo dal 1883 al 1946, secondo una prassi consolidata, riguardano tre aspetti della finanza pubblica: gli effetti delle imposte, quelli delle spese e della politica fiscale, e, in via più generica, gli effetti dell'uso dei tributi per interventi statali in campo economico e sociale.

¹⁶ Schumpeter; *Capitalismo, socialismo democrazia*, Etas edizioni 1973

¹⁷ Rostov, *Gli stadi dello sviluppo economico*, Einaudi Torino 1962

Nei profili di storia della teoria finanziaria ricorrono alcune tassonomie intorno alle quali si raccoglie un ampio consenso, nel periodo post-milliano (1887-1930) tre sono i filoni in cui la disciplina si suddivide:

a) utilitarismo anglosassone di Sidwick, Edgeworth, Craver, Pigou e, più sfumato, da Marshall. Esso prende come dati il volume e la composizione della spesa pubblica, e analizza la sola ripartizione dei costi finanziari. Ispirandosi al criterio della capacità contributiva, e a quello da esso derivato del sacrificio eguale, sviluppa una teoria normativa dell'imposizione assumendo come fondamento il criterio dell'utilità.

b) dottrina fiscale tedesca di Dietzel, Shaffle e Wagner sostiene che l'unità collettiva dipende da variabili etico-politiche plurigenerazionali, e non può essere valutata correttamente dal gretto tornaconto dei singoli. Soltanto lo Stato, quale organismo sovraindividuale, può compiere scelte finanziarie sottomettendo le esigenze dell'efficienza economica all'interesse comune.

c) teoria finanziaria austriaca (Sax, Wieser e Mayer), italiana e svedese (Wickstel, Lindhal, Johansen e Myrdal). Essa viene ricordata come l'indirizzo dello "*scambio volontaristico*" rispetto a quello coattivo (in molti paesi l'evasione delle tasse viene sanzionata con pene detentive), poiché sostiene che i beni pubblici (connotati dell'indivisibilità) sono utili e produttivi quanto quelli

privati, dunque gli individui li richiedono pagando in controprestazione l'imposta e, se il bilancio statale riflette le loro preferenze, si perviene ad un equilibrio competitivo, sul lato delle entrate come sul lato di riparto delle spese, efficiente secondo l'analisi di Pareto.

Il recupero del criterio della controprestazione o del beneficio, avviene entro schemi che si interrogano sui meccanismi politici di decisione che possono rivelare e soddisfare i gusti dei

soggetti, rendendo residuale la coercizione politica e davvero volontario lo scambio delle risorse e beni tra cittadini e lo Stato.

All'inizio del 1880 la teoria marginalista specie nella versione jevonsiana comincia ad essere discussa e applicata dalle scelte politiche italiane, sotto

l'influsso di Ferrara che ripercorre forme di liberismo di stampo anglosassone inconsueto per la cultura italiana.

Da questa miscela di purismo marginalista e di liberalismo-liberismo viene formandosi una nuova scuola italiana mossa dall'ambizione di recuperare una problematica non strettamente economicistica.

Il gruppo è costituito Ferrara, De Viti de Marco, Pantaloni, Mazzola, Conegliani, Puviani, Borgata, Einaudi ed altri, che concentrano le loro analisi sulla teoria dei *bisogni* piuttosto della teoria *dei Beni Pubblici* e sui comportamenti economici che possono essere universali, quindi volontari o particolaristici.

È proprio il De Viti de Marco che, attraverso la concezione della relazione tra i bisogni collettivi e i servizi pubblici, arriva a sostenere la teoria dello Stato scambista ovvero delle controprestazioni dei **bisogni collettivi attraverso l'imposta**, e dei **bisogni individuali attraverso la tassa** e dei **bisogni individuali-collettivi attraverso il contributo**.

In questo periodo viene anche elaborata la teoria dell'illusione finanziaria del Puviani, ossia degli strumenti che i governi hanno a disposizione per poter imporre la tassazione in cambio di un illusorio, forse futuro beneficio per i cittadini¹⁸.

§4.2 Il sistema tributario italiano durante l'unificazione

Il sistema tributario italiano, unificato sul nostro territorio, iniziò nel 1861 ed è durato fino al 1973, in seguito ai decreti presidenziali che rivoluzionavano completamente la struttura tributaria del nostro Paese adempiendo ad istanze di modernità¹⁹ e incisero fortemente nella composizione e distribuzione dell'onere tributario.

Il primo passo del nuovo stato fu l'istituzione con legge 10 luglio 1861 del *Gran Libro del debito pubblico o del dolore* e l'unificazione di tutti i debiti pubblici degli antichi Stati.

¹⁸ Puviani: Teoria dell'illusione finanziaria Isedi Milano 1993

¹⁹ Si confronti l'art. 53 della Costituzione Italiana.

Il primo provvedimento fu l'estensione della tariffa dei dazi doganali piemontesi a tutto il Regno, come lo *zollerwein* prussiano, tariffa che risultò molto alta per le deboli economie meridionali facendole entrare in crisi.

Altro aspetto messo in rilievo dagli studiosi della politica di classe fu la preferenza per le imposte indirette rispetto alle dirette, la tassazione della ricchezza mobiliare rispetto all'immobiliare: anche questo tipo di politica tributaria sfavorì il Mezzogiorno.

In effetti, oltre la piemontesizzazione fiscale, accanto ad imposte di natura piemontese, vennero addizionate altri tipi di imposte preesistenti .

L'unica novità fu l'imposta unica e diretta sulla ricchezza mobile (1864), ma il suo gettito fu scarso; essa colpiva tutti i redditi non assoggettati all'imposta fondiaria. La natura di questo tributo era reale e personale e per questo secondo aspetto la si può considerare di natura moderna.

Mentre nei paesi europei più sviluppati si tentava di adottare il metodo della progressione dell'imposta (income tax), in Italia l'argomento era tacciato di "rivoluzionarismo", dato che inizialmente veniva propugnato dai socialisti, ma esso venne sostenuto anche da piccole e responsabili schiere di studiosi non socialisti. La miopia e la chiusura delle classi dirigenti di fine secolo, arroccate sulla difesa dei propri interessi, fecero sì che le finanze pubbliche italiane ondeggiassero sempre ai limiti della bancarotta statale facendo pagare lo sforzo della formazione dello Stato nazionale alle classi meno abbienti, e ciò comportò una debolezza congenita della struttura finanziaria dello Stato stesso.

La struttura del sistema tributario italiano si fondava principalmente su tre tipi di tributi che costituiranno comunque il suo asse portante fino al 31 dicembre 1973; essi erano:

- a) l'imposta sui terreni che colpiva i redditi netti della terra;
- b) l'imposta sui fabbricati che incideva sui redditi che derivavano dagli immobili;
- c) l'imposta di ricchezza mobile che colpiva i redditi che derivavano dall'impiego del capitale o del lavoro o di entrambi, ed esauriva così il campo dei redditi netti assoggettabili all'imposta.

Il De Viti De Marco osserva: *“La mobiliare ha carattere integratrice delle due fondiarie, perché confina con esse, informandosi al principio che le tre dirette formano un organismo tributario in modo che nessun reddito sfugga ad una delle tre, e nessuno sia colpito da più di una”*.

In seguito l'autore definirà la differenza tra tassa, imposta e contributo in ragione delle controprestazioni per i servizi offerti dallo Stato ai cittadini.

Il sistema delle imposte si riferiva non al singolo reddito “complessivo” netto ottenuto dalla persona, ma ai singoli redditi netti ricavati dalle singole fonti, seguendo una logica che preferiva nettamente e prevalentemente i tributi reali e proporzionali sui redditi netti lasciando poco spazio ai tratti di personalizzazione del tributo.

La distribuzione reale delle imposte sui redditi netti era, infatti, il sistema di tassazione, cui, sul finire del secolo XVIII, si era giunti per il maturato convincimento della pericolosità delle tasse personali e dopo l'abbandono, per ragioni di giustizia e di economia, del sistema di tassazione del prodotto lordo o decima. Nel sistema di tassazione reale ciò che si vuole tassare non è il reddito netto complessivo totale di una persona, ma i singoli redditi netti che derivano dalle cose capaci di produrli. Conseguentemente la tassazione reale fa astrazione dalla persona che percepisce i redditi, è localizzata nel territorio della cosa, evita le doppie imposizioni territoriali, non può comportare l'adozione di aliquote progressive, ma solo proporzionali (salvi gli scopi extrafiscali), e favorisce la tassazione alla fonte con le ritenute.

Per questi connotati i tributi reali e proporzionali si imposero sul finire del XVIII secolo e furono applicati per tutto il XIX: essi erano la naturale proiezione del pensiero politico ed economico prevalente in quel periodo storico.

L'adozione del sistema proporzionale si rileva dal pensiero degli uomini della Rivoluzione Francese, la cui preoccupazione era di abolire i privilegi personali della vecchia nobiltà e garantirsi contro il pericolo di un loro ritorno. Essi concepirono l'uguaglianza di tutti i cittadini di fronte alla legge civile e tributaria in senso rigidamente standardizzato; donde l'imposta proporzionale, che nella sua applicazione esclude ogni possibilità di consentire trattamenti di

favore alle persone o alle classi; per questi motivi il sistema tributario italiano rimaneva legato alla vecchia concezione della tassa reale sulle cose e proporzionale sulle persone, contro il sistema personale e progressivo di tipo inglese²⁰. Il sistema di tassazione personale, invece, colpiva il reddito complessivo, che spettava ad una persona od ad una famiglia: quindi per conoscere la base imponibile dell'imposta personale occorre fare una somma algebrica dei termini attivi e di quelli passivi. E questi ultimi non sono solo le spese afferenti la produzione del reddito -come è proprio delle imposte reali-, ma possono essere anche gli oneri strettamente personali. Nell'imposizione personale si tiene conto delle condizioni di famiglia, di età, di malattia, ed il prelievo può essere ad aliquota progressiva.

Il De Marco sosteneva che era pericoloso introdurre un sistema di tassazione personale prima di una lunga esperienza di tassazione reale e solo alla fine del secolo si ebbe questo nuovo metodo di distribuzione dei tributi; a fianco delle imposte reali e proporzionali comparirono quelle personali e progressive²¹, ad esempio l'imposta dei redditi del 1864.

Il Nitti, ministro che sosteneva l'imposta sulla ricchezza mobile, operò dall'inizio del secolo, una differenziazione dei redditi e il minimo di esenzione con un accenno di progressione²² e ancora nel 1903 scrive: *"Si constata assai spesso che nei paesi più progrediti le imposte dirette reali hanno un'importanza sempre minore e che viceversa le imposte dirette personali assumono un'importanza crescente. L'imposta reale è indispensabile ai paesi poveri, poiché colpisce il reddito alla fonte senza eccezioni o mitigazioni personali: l'imposta personale perduto il suo carattere primitivo, corrisponde a condizioni più floride dell'economia e della finanza pubblica"*²³. Se queste erano le posizioni del Nitti, le imposte reali e proporzionali, vennero immesse troppo tardi e vennero mantenute, però per troppo tempo, determinando quella debolezza finanziaria che ha caratterizzato lo stato italiano in tutto il suo divenire.

²⁰ Inghilterra 1912: in seguito a vicende parlamentari il Governo presieduto da Lloyd Gorge con alcuni stratagemmi riuscì a far approvare la legge sull'imposta progressiva fortemente osteggiata dalla Camera dei Lords

²¹ De Viti de Marco, *Principi di economia finanziaria* Einaudi Torino 1953.

²² Nitti, *Scritti di economia e finanza* in opere Laterza Bari 1960.

²³ Nitti, *Imposte e tasse* in opere Laterza Bari 1960.

L'accertamento e imposizione dei tributi era nelle mani dei pubblici poteri a vari livelli amministrativi, ma in una condizione di forte accentramento statale per cui i rapporti di forza sono spostati verso le autorità centrali lasciando le unità locali spesso e volentieri a corto di risorse economiche e finanziarie. Gli Enti Locali potevano imporre, in misura determinata dalla legge, addizionali, sovrimposte e tributi locali nei limiti appunto della legge vigente, mentre il controllo resta agli organi centrali.

I tre settori del processo tributario (accertamento, imposizione e controllo) in alcuni degli Stati preunitari erano in mani esterne alle istituzioni statali, nel periodo unitario invece sono in mani pubbliche, e ciò a dimostrazione della forte volontà di sovranità e di potere d'imperio dello Stato sulla società.

Il potere impositivo apparteneva esclusivamente allo Stato per ottenere la razionalizzazione e la certezza del tributo e non l'arbitrarietà della tassazione, tuttavia l'equa distribuzione dei carichi tributari rimaneva una chimera.

Riguardo all'aspetto della riscossione del tributo il problema non veniva risolto, per la mancanza sia di risorse finanziarie che di capacità professionali specializzate; le due problematiche si rincorrevano in quanto creare uffici competenti sarebbe stato semplice ma la mancanza di risorse lo impediva e quindi per far fronte a gravi deficit di bilancio si applicò l'antico e superato metodo dell'anticipazione, anche per sostenere, in primo luogo, le finanze locali.

§ 4.3 La riscossione nel periodo dell'unificazione

Sin dal 1862 si dibatteva su come riscuotere le imposte dirette: i sistemi vigenti negli Stati preunitari erano vari e molteplici ed esaurivano la gamma dei metodi di raccolta del tributo (appalto, affitto, riscossione diretta, regia e in taluni casi misto).

Un primo sistema, quello della riscossione diretta, o l'antica regia (riscossione per mezzo di impiegati governativi) vigeva nel Regno di Sardegna, nel Ducato di Parma e Piacenza e, in alcuni casi, nel Regno delle due Sicilie.

Nel Regno di Sardegna il pagamento delle imposte doveva farsi, dai contribuenti nelle province del Piemonte e della Liguria, per dodicesimi

maturati e in Sardegna per trimestri maturati. Impiegati governativi, retribuiti a stipendio fisso, eseguivano la riscossione. Contro i contribuenti morosi si poteva agire col sistema della compulsione militare, la quale consisteva nell'intimazione al debitore moroso di pagare entro tre giorni il debito d'imposta. Se in tale termine il pagamento non veniva eseguito, l'esattore poteva agire prima sui beni mobili del debitore con la procedura privilegiata, e dopo, in seguito ad autorizzazione dell'Amministrazione statale, sui beni immobili con la procedura ordinaria.

Nel Ducato di Parma vigeva un sistema analogo: gli esattori non erano a stipendio fisso, ma erano retribuiti a provvigione secondo le riscossioni.

Un secondo sistema vigeva nel Granducato di Toscana, e, nei casi ordinari, nel Regno delle due Sicilie ove i Comuni erano diretti debitori e responsabili delle imposte.

Nel Granducato di Toscana la riscossione delle imposte veniva effettuata a mezzo di agenti detti camerlenghi. I Comuni rispondevano del non riscosso per riscosso, e ai contribuenti morosi veniva applicata una multa del 4% la quale dopo otto giorni veniva elevata al doppio. L'esecuzione mobiliare aveva luogo con procedura privilegiata, l'esecuzione immobiliare con procedura ordinaria.

Nel Napoletano e nelle province siciliane la riscossione veniva fatta per il tramite di percettori e ricevitori circondariali, retribuiti ad aggio. I percettori rispondevano del non riscosso per riscosso ed i mezzi di esecuzione erano di natura reale e personale. L'esecuzione, o coazione personale, aveva luogo col sistema del piantone militare ed era di natura medioevale: un soldato, con diritto di vitto e alloggio veniva stanziato in casa del contribuente fino a quando lo stesso contribuente moroso non esauriva il pagamento dell'imposta. L'esecuzione reale era fatta sui mobili con procedura privilegiata e sugli immobili con procedura ordinaria.

Un terzo sistema, (riscossione a mezzo di appaltatori) vigeva nello Stato Pontificio, nel Regno Lombardo-Veneto e nel Ducato di Modena.

Nello Stato Pontificio le imposte erano riscosse da amministratori generali nominati dal governo, che rispondevano del non riscosso per riscosso; questo sistema durò, per la provincia di Roma, fino al 1871, per le altre fino al 1864. Nel Regno Lombardo-Veneto si riscuoteva in base alla "sovra-patente" del 18 aprile 1816, e nel Ducato di Modena, vigeva il sistema della riscossione a mezzo di esattori nominati all'asta pubblica; essi rispondevano del non riscosso per riscosso e l'esecuzione era quella privilegiata per i beni mobili e quella ordinaria per gli immobili, nel caso di inadempimento del debito tributario il contribuente era assoggettato ad una multa del 5% che andava all'esattore (caposaldo).

Quasi in tutti i casi di insolvenza da parte del contribuente la mobiliare era di pertinenza specifica dell'esattore in base alla procedura privilegiata, mentre in quella immobiliare intervenivano i pubblici poteri per preservare il contribuente in difficoltà da quelle vessazioni che potevano essere operate da parte del "pubblicano".

Si cercava, tra i sistemi vigenti negli Stati preunitari, uno che desse il massimo risultato col minimo sforzo, e dopo molti studi e dati raccolti si optò per il sistema del Lombardo-Veneto, che prevedeva l'affidamento a privati esattori. Anche per le imposte dirette erariali e le sovrimposte provinciali e comunali il legislatore esclude la diretta responsabilità degli enti locali affidando il servizio agli esattori nominati e pagati dal comune e non a funzionari governativi. Il provvedimento era fatto in modo da scaricare sull'esattore i carichi monetari da anticipare, facendolo divenire debitore d'imposta, liberando il Comune da molte incombenze, e facendo divenire quindi l'esattore il sostituto d'imposta.

L'esattore poteva essere nominato dal Consiglio Comunale, ma si optò per l'aggiudicazione per asta. I propugnatori della nomina diretta sostenevano che il ripristino dell'asta non avrebbe fatto altro che restaurare le figure dei "pubblicani" con la loro storicamente triste fama, mentre una tesi opposta evidenziava che la certezza del tributo era iscritta nel ruolo per tanto non si poteva imbrogliare se non a livello di accertamento che, però, era precluso agli esattori; ancora i sostenitori dell'asta -e la maggior parte dei

parlamentari- ritenevano che le nomine dirette degli esattori avrebbero dato luogo a protezioni *ad personam*.

Il modello di anticipazione monetaria attraverso il non riscosso per riscosso²⁴ istituito nel tardo Settecento da Maria Teresa nel Lombardo-Veneto fu oggetto di ulteriori e fondate critiche. Tale anticipazione monetaria era effettuata in rate come se la somma iscritta nei ruoli fosse stata effettivamente riscossa, mentre l'aggio²⁵ gravava a carico del contribuente.

Il sistema così concepito mitiga l'asprezza del "pubblicano"; l'esattore ha anticipato quote di denaro alla Pubblica Amministrazione e deve riscuoterle dai contribuenti secondo un ruolo predisposto dalla stessa Pubblica Amministrazione. Qualora l'esattore non riesca ad esigere la somma dovuta dal contribuente moroso, documenta alla P.A. l'insolvenza del debitore e la sua incapacità a onorare il debito alla stessa P. A., la quale restituisce la somma anticipata al riscossore. In questo modo si evitano le azioni sgradevoli che hanno caratterizzato l'operatività dell'appaltatore della riscossione in età passate.

Questo sistema garantisce sia il contribuente da azioni vessatorie del pubblicano e sia l'esattore che recupera le somme anticipate, chi ci perde è la P.A, ovvero lo Stato nel suo complesso, per le somme non recuperate.

Sollewa quindi molti dubbi l'affermazione del Minghetti che, nel 1876, dichiarava che *"nella riscossione delle imposte dirette erano scomparsi o quasi gli antichi enormi arretrati, carichi e confusioni"*²⁶, perché L'Italia era in gran parte una società povera con una bassa capacità contributiva e si desume che lo Stato abbia incamerato pochi proventi dalla riscossione dei tributi.

La legge sulla riscossione n° 192/1871 favorì quindi le potenti lobby di quel ceto di speculatori, finanziari, banchieri (i 59 ricchi pubblicani, ovvero coloro che si suddivisero il servizio di riscossione), di quel periodo.

Frascani²⁷ in uno studio contemporaneo rilevò grosse disparità tra il sud e il nord, sia sostenendo in primo luogo che l'adozione del sistema già vigente nel Lombardo-Veneto favoriva la maggior esperienza operativa degli "addetti ai

²⁴ Riscosso per riscosso: somme in danari che l'esattore anticipava allo Stato come se l'avesse riscosse.

²⁵ Aggio: importo spettante agli esattori nella riscossione dei tributi.

²⁶ Discorsi parlamentari

²⁷ P. Frascani. Esattori e Stato nell'età della destra storica: la nascita del sistema di riscossione delle imposte dirette

lavori” di quel territorio, sia evidenziando, in secondo luogo, che la ricchezza dei gruppi finanziari del nord, li metteva in grado di anticipare grandi quantità di denaro e versare una maggiore cauzione. Così fin dal primo momento vennero estromessi dall’asta gli esattori del meridione, poiché la cauzione era troppo alta per le loro possibilità, e potenti gruppi del nord si accaparrarono la maggior parte delle esattorie in tutti gli Stati italiani, anche al sud. Si ricorda, ad esempio, la società veneta Trezza, rimasta in attività fino al 1970, per la riscossione dei dazi interni²⁸.

Il ceto di esattori meridionali tentava di accaparrarsi l’asta tentando di versare una piccola cauzione e di ottenere aggi elevati dai contratti con l’amministrazione e si difese creando un sistema detto della “terna”, in molti comuni del napoletano, ad esempio a Barra, la firma dei contratti tra esattori ed autorità comunali avveniva in presenza di “terzi” che risultavano i reali prestatori della cauzione²⁹.

Per quanto riguarda le anticipazioni, dopo la cauzione, accaparrato l’appalto, gli esattori meridionali erano finanziati dalle banche e guadagnavano sulle differenze tra aggi dovuti e interessi bancari.

Questo modello di riscossione dei tributi non cambierà sostanzialmente per più di un secolo.

Particolare attenzione merita l’anno 1866, quando, con l’acquisizione del Veneto derivante dalla guerra contro l’Austria, ed in particolare con l’acquisizione del debito pubblico di questa regione, le finanze italiane furono portate allo stremo e il credito internazionale si ridusse ad un livello così infimo che si dette luogo al corso forzoso della moneta nazionale. Il Sella, Ministro delle Finanze, per parare alla situazione disastrosa creatasi nel 1868 impose una tassa già esistente dai tempi dei Romani e fino al Medioevo, e che tentava di instaurare già dal 1861, ovvero la “tassa sul macinato”.

Il tributo gravava solo sulle classi meno abbienti e scatenò una serie di rivolte; esso fu poi gradualmente ridotto e solo nel 1884 fu definitivamente eliminato dai governi di sinistra, ma il suo onere, e le entrate conseguenti, fu

²⁸ P. Frascani: idem.

²⁹ P. Frascani: idem.

comunque redistribuito su altri beni di prima necessità: sul sale, sugli zuccheri, sugli alcolici sulle bestie da soma etc.³⁰

Un tributo reale di questo genere non trova eguali nelle nazioni più sviluppate dove la tassazione dei beni di prima necessità era una questione superata.

Al confronto in Inghilterra, anche se esistevano altri tipi di onerosi tributi indiretti, le "commodity" non si tassavano o si tassavano lievemente già da molti secoli, e ciò basta a rendere chiara non solo la debolezza finanziaria italiana, ma anche, data la povertà della popolazione, il contraddittorio e controproducente ricorso alla tassazione di questi beni da parte di classi amministrative incapaci o compromesse.

Per quanto riguarda l'imposta fondiaria anche in Inghilterra accanto all'income tax esisteva la land tax, quindi doppia tassazione di un bene, ma il suo onere era irrisorio, circa 1/45 dell'income tax; in Italia invece l'imposta fondiaria era molto alta e si aggiungeva ad altre tassazioni sullo stesso bene.

La politica tributaria, di quel periodo, per quanto sperequata non si risolse in un mero fiscalismo, ma liberò importanti risorse economiche all'interno del paese per poter proseguire la via dello sviluppo, infatti furono pressate solo le popolazioni, ma favoriti gli imprenditori che quindi poterono promuovere lo slancio verso uno Stato moderno.

Nel 1876 queste dure misure fiscali punirono il Minghetti: nonostante l'annuncio del pareggio di bilancio la destra storica perse le elezioni; oltre al fiscalismo spietato già descritto, ci fu il dibattito intorno alla costruzione e potenziamento delle ferrovie che avrebbe richiesto altri grossi sacrifici agli italiani, se effettuati dallo Stato.

La sinistra in una campagna elettorale molto spregiudicata si attivò a favore dell'affidamento della costruzione delle ferrovie a privati, ma per finalità proprie e non per liberare il popolo da gravosi fardelli, infatti la tassazione nei periodi di governo di sinistra non fu né ridotta né perequata.

Negli anni '80 del XIX secolo, i Ministri Magliani e Massedaglia sistemarono in parte i catasti, soprattutto al nord, completando l'opera iniziata da Cambrai Digny nel 1867 ed ottenendo maggiori introiti dalla tassazioni della rendita

³⁰ Plebano II volume Passim

fondiaria, essi sostituirono, nella fattispecie, le rilevazioni catastali di tipo descrittivo, cioè limitati solo alle aree, a quelle di tipo geometrico-particellare-estimativo, dove viene considerata anche la produttività del suolo; ciò produsse una tassazione più equa. Le resistenze dei proprietari terrieri del sud furono invece tali che non si riuscì a completare l'opera e buona parte sfuggì al fisco.

Durante l'età giolittiana attraverso ampi dibattiti politici, intellettuali, culturali ed economici tra paese legale e paese reale, si tentò di dar luogo alle istanze della "società di massa" in crescita che chiedeva la liberazione da tributi così oppressivi e una distribuzione del carico fiscale più equo; ci furono molti suggerimenti e proposte per l'introduzione della progressività dei tributi, da parte di Nitti, e di de Viti de Marco, ed i socialisti ne fecero un cavallo di battaglia, ma tutti i tentativi abortirono miseramente.

Nel 1923 si istituì l'imposta complementare personale e progressiva cui il Ministro Meda si ispirava per seguire le orme dei paesi più progrediti, ma il suo gettito rimase assai modesto e il sistema tributario italiano rimase ancora una volta poco elastico.

§ 4.4 Dal dopoguerra ad oggi

La stasi del pensiero economico-tributario, e del sistema impositivo italiano permane ed attraversa tutto il periodo del primo dopoguerra e del secondo dopoguerra per arrivare, solo negli anni della ricostruzione economica, alle rielaborazioni di Ezio Vanoni³¹, intellettuale e uomo politico, che tracciò le linee per un progetto di ammodernamento del sistema tributario basato sugli orientamenti dei paesi sviluppati: progressività, perequazione nella distribuzione dei carichi, lotta all'evasione e, dichiarazione unica, annuale e obbligatoria, ma la prematura scomparsa del Vanoni fece abortire tutti i suoi buoni propositi.

Solo negli anni 1971-73, dopo una lunga gestazione, Cesare Cosciani seguendo gli studi del Vanoni, propose un sistema tributario moderno, ma l'iter parlamentare purtroppo procurò che molti dei suoi suggerimenti vennero

³¹ Cosciani *Scienza delle finanze* UTET Torino 1976.

disattesi; lo stesso tributo personale e progressivo, fu imposto solo per i redditi da lavoro con l'esclusione di fatto dei redditi da capitale e quello da attività professionale, e questo riordino parziale consentì che consistenti gruppi sociali continuarono ad evadere il fisco. Il Cosciani aveva come obiettivo primario della riforma, l'attuazione del dettato all'art. 53 Cost. e la finanza locale, ma nel corso dell'iter parlamentare, anche questi aspetti della riforma furono disattesi.

La finanza locale venne drasticamente ridotta e mortificata dalle riforme del 1973. Gli enti locali pur non avendo più i tributi propri da imporre e dipendendo totalmente dai trasferimenti dell'erario, nel corso gli anni '70 si indebitarono per soddisfare le loro spese correnti, fino al punto che alcuni comuni non riuscivano a pagare neanche gli stipendi del personale. L'intervento dell'erario attraverso i decreti Stammati 1, e 2 (1977 definita spesa storica) ripianò la finanza pubblica e dettò alcune regole per il prosieguo delle attività locali, ma nel contempo ciò comportò un accrescimento del debito pubblico.

Per quanto concerne le scelte tributarie degli anni '70, si riporta una frase di Visco: *"I tributi vecchi e gloriosi, sia detto senza nessun rimpianto, erano stati aboliti, i nuovi uccisi nell'incubatrice"*³². Tuttavia riproporre, con un po' di nostalgia, un modello di tassazione reale e proporzionale, che grava su beni reali e non sul reddito prodotto dai cittadini, rispetto a forme di tassazione personali e progressive, contraddice le attuali esigenze finanziarie.

Il commento del Rey sulla spesa storica del '70, della finanza regionale e locale, è di tipo politico egli afferma: *"Si tratta di un modello fortemente collusivo.... e al cuore di questi comportamenti vi è pur sempre l'illusione finanziaria³³ di evitare il costo politico dell'imposizione e della tariffazione locale, tentando di scaricare l'onere della spesa regionale e locale sul bilancio dello Stato, a sua volta finanziato largamente dallo strumento del debito pubblico"*

³² V. Visco. Il fisco giusto. Una riforma per l'Italia europea, il Sole 24 Ore, del 2000, p. 33

³³ L'autore riprende l'espressione da Puviani, op.cit.

Negli anni '80 circa l'80% delle entrate correnti degli Enti Locali derivava da trasferimenti statali e pubblici³⁴, mentre il peso dei tributi autonomi era di circa il 12%, vi erano poi altre entrate di carattere extratributario. In queste condizioni la politica locale dipendeva fortemente, attraverso il modulo di trasmissione dei fondi pubblici, dalle scelte centraliste dello Stato; ciò potrebbe essere stato un elemento essenziale per la nascita di movimenti autonomistici o federalistici trasformati, poi in partiti.

Dopo alcuni tentativi di imporre tributi locali come l'ICIAP e la SOCOF, tecnicamente male congegnate dal punto di vista giuridico ed economico perché colpivano più volte lo stesso reddito, si arriva alla legge 142/1990 che afferma l'autonomia impositiva dei Comuni (e delle Province).

La prima misura fu quella di trasferire il carico dell'ILOR ai Comuni, in quanto tributo proprio, con la nuova denominazione di Imposta Comunale sugli Immobili (ICI), insieme all'imposta sulla pubblicità, pubbliche affissioni, tassa per l'occupazione di spazi e aree pubbliche dei Comuni e delle Province, nonché la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani, entrate in vigore il 1° gennaio 1994.

Con particolare riguardo alla TARSU, la cui natura di tributo degli Enti Locali, è allo stato attuale un misto di imposta e tassa, secondo le definizioni assunte da de Viti de Marco, e si presenta non

precisamente definita da un punto di vista giuridico ed economico; per tale motivo essa è in via di revisione e alcuni ne vorrebbero la trasformazione da tassa a tariffa. Ciò comporterebbe, secondo quanto detto, un incremento dell'onere per il cittadino in quanto, assumendo la natura di tariffa per una controprestazione –sia pure pubblica- la spesa del servizio dovrebbe essere completamente ripartita tra i soli beneficiari della prestazione³⁵, e verrebbe meno quindi la componente tributaria legata al sistema impositivo generale.

Dagli anni '95 in poi, vengono applicati vari tipi di addizionali su tributi erariali e nuovi tipi di tributi, mentre per quanto riguarda la riscossione, una innovazione si verifica con l'introduzione del DPR 43/1988 che promosse un riordino degli assetti dell'organizzazione della riscossione, poiché il sistema in

³⁴ Rivista ANCI, agosto 1986, p.8

³⁵ De viti de Marco tasse e imposte in *Principi di economia finanziaria* Einaudi Torino 1953.

vigore era vecchio, obsoleto, molto costoso e poco redditizio per lo Stato. Questa legge prevedeva la divisione dei servizi di esattoria da quelli di tesoreria, l'abolizione del sistema d'asta a favore di quello della concessione governativa, pur restando immutate le procedure della riscossione e pesanti gli oneri da parte dei concessionari.

I tributi da anticipare infatti erano rincarati insieme ai loro carichi e, *dulcis in fundo*, mancavano i servizi di tesoreria che avevano permesso ai vecchi esattori di poter svolgere il loro lavoro per oltre cent'anni, fino al 1989, anno di entrata in vigore del Decreto.

L'accaparramento delle concessioni fu fatto da grossi gruppi bancari, soprattutto del nord, che invero si trovarono subito in difficoltà, e ciò portò al convegno tenutosi a Venezia il 24 gennaio del 1992. Le difficoltà che si evincevano erano di tipo economico, quali le onerose anticipazioni e di tipo tecnico-operativo, in quanto i concessionari richiedevano una maggiore libertà sia rispetto al potere di riscossione, nonché su quello di accertamento della tipologia operativa³⁶. In quello stesso convegno la proposta della statalizzazione della riscossione, proposta dal Prof. Lupi, docente di Diritto Tributario all'Università di Venezia, non venne presa in considerazione, nonostante lo stupore di alcuni ospiti spagnoli che erano propensi ad affidare la riscossione ad organi statali, così come attuato in Spagna nell'ultimo decennio.

Buona parte delle tesi emerse al convegno sono state riportate nella legge delega sul riordino della riscossione 337/1998 (cd. legge a costo zero³⁷) e i tre decreti legislativi: il 37/99 che prevede l'abolizione dell'anticipazione; il 46/99 che ridefinisce il rapporto tra contribuente ed ente creditore³⁸; il 112/99 che disciplina il rapporto tra concedente e concessionario; e rispettivi atti esplicativi e applicativi.

La legge delega 337/98 viene redatta in sintonia con la politica liberista del Governo la quale fa gravare buona parte dei costi della riscossione sul

³⁶ La nuova disciplina della riscossione dei tributi. Giuffrè 1996: nel convegno si trattarono molti argomenti e intervennero molti studiosi del settore.

³⁷ Si deve intendere con questa espressione, così come definito da De Mita, che tutto il peso del servizio viene ripartito sui contribuenti.

³⁸ Da ente impositore ad ente creditore, in questo caso si ha una cessione di sovranità, o meglio non c'è più lo Stato come ente supremo che detta la "regola" ma l'ente posto sul mercato.

contribuente. Con questa legge il concessionario è protetto dallo Stato, in quanto i costi della riscossione, quando non sono soddisfatti dal contribuente, vengono ricaricati alla Pubblica Amministrazione la quale, oltre pagare il concessionario per la riscossione dei tributi, in mancanza di personale proprio, finisce per accollarsi anche il costo dei contribuenti insolventi³⁹.

Altro limite della legge delega 337/98 è da rilevarsi nella mancanza dei decreti attuativi e dei vari regolamenti e questo provoca l'oggettiva penalizzazione del contribuente che si trova disorientato rispetto alle procedure del concessionario; quest'ultimo non è responsabile dell'iscrizione a ruolo del tributo dato che la motivazione, "la causale", resta comunque alla Pubblica Amministrazione. Così il contribuente riceve un aggravio dell'onere, a causa del tempo necessario al chiarimento e solvenza del tributo, dovuto alla frammentaria e discontinua informazione sulla problematica che lo colpisce.

La risoluzione delle problematiche descritte ha condotto, dopo una lunga gestazione, alla legge 212/2001, con la quale è stato istituito "Lo statuto dei diritti del contribuente" che ha avuto poca fortuna, perché non riesce ad incidere sulle difficoltà evidenziate.

Questo Dlgs 337/1998, dopo la prolungata "crisi fiscale dello stato"⁴⁰, è nato con l'intento di valutare metodi alternativi a quello della ulteriore tassazione o ad emissione di titoli di debito pubblico, attraverso l'introduzione nel nostro ordinamento dello strumento della cartolarizzazione⁴¹105, legge 300/1997. Altre leggi tipo la legge 446/1997 che prevede la possibilità che l'esattore privato possa concorrere con il concessionario per la riscossione dei soli tributi locali.

Gli Enti Locali e Regioni possono indebitarsi autonomamente, mentre anche il cambiamento della II parte della Costituzione (legge Costituzionale 1/1997), poi abortito, ma ripreso in seguito con la revisione del solo V titolo (2001) può servire a dar luogo appunto, ad una maggiore autonomia finanziaria e

³⁹ Leccisotti. Il costo dei tributi, Cacucci Bari 1992.

⁴⁰ O' Connor. La crisi fiscale dello stato, Einaudi 1977. La crisi fiscale dello Stato italiano ha aspetti ben più gravi delle previsioni fatte dall'autore per gli Stati Uniti.

⁴¹ Sicurettization (cartolarizzazione) è un istituto presente nei paesi di lingua inglese e viene utilizzato nei casi in cui si prevede il salvataggio di determinate attività statali in crisi. Sostanzialmente si tratta di "affitto".

decisionale di queste autorità amministrative, per sgravare lo Stato del fardello del debito pubblico.

Tuttavia appare, allo stato attuale, che mentre è aumentato il carico tributario per i contribuenti, il gettito, per il Governo Centrale e periferico, non aumenta in maniera corrispondente e proporzionale ai pagamenti effettuati dai contribuenti.

La legge sul riordino della riscossione, -una delle leggi a costo zero-, prevedeva anche che altri soggetti potessero acquisire quest'attività, che viene definita meglio nella legge 205/2005; In base al contenuto di questa legge, che riscrive la legge 337/98 sul riordino della riscossione, opera una netta divisione tra la raccolta di tributi erariali e quelli locali; i tributi erariali saranno raccolti dall'ex concessionario che si muove in base all'affitto della riscossione.

Il riscossore per gli Enti Locali e regionali può anche non essere il concessionario classico, ma altri

Soggetti, e può muoversi in base alla dicotomia affitto/appalto dei tributi, anche se ci sono le possibilità di operare la riscossione diretta da parte dell'Ente.

Lo strumento previsto dalla legge è anche l'appalto dei tributi e si sta verificando un ritorno al passato, poiché gli enti locali indebitati (maggiormente al sud) chiedono anticipazioni monetarie al riscossore dei tributi, la garanzia che forniscono è quella storicamente acclarata ovvero la solvibilità dei contribuenti.

Le politiche tributarie dell'ultimo decennio sono orientate al federalismo fiscale, e quindi a traslare il debito pubblico sulle Regioni, creando l'illusione fiscale della riduzione dell'indebitamento per gli organi centrali, che somiglia a quel "machiavellismo tributario", prima descritto, con cessioni di Sovranità⁴² operate dai governi per parare all'annoso problema del debito pubblico; d'altronde la mancanza del gettito da parte dello Stato e l'autonomia finanziaria di Enti Locali e Regioni, di cui si ravvisa la cattiva amministrazione, soprattutto nelle Regioni meridionali, hanno creato un debito pubblico molto

⁴² Vedi Dleg 37/46/122/ 1999.

grave, senza vantaggi né in termini di redistribuzione né di ritorno da investimenti di pubblica utilità.

Conclusioni

La descrizione storica sui tributi, la loro riscossione e l'affido in mani esterne alla Pubblica Amministrazione, in Italia, non trova al momento, una risoluzione del problema.

L'aspetto che emerge è quello per cui gli esattori (privati, esterni alle pubbliche istituzioni) nella forma di appalto/affitto dei tributi, sopravvivono alle varie forme politiche di Stato, democrazia liberale, democrazia sociale, o più precisamente, nel caso italiano, Stato sociale di diritto; essi parimenti sopravvivono e prosperano anche in presenza di diverse politiche economiche e di finanza statale come quelle mercantiliste, fisiocratiche, cameralistiche, liberiste e keynesiane.

Anche il tipo di imposizione di tributi: tassazione diretta o indiretta; reale o personale non inficia minimamente il modo di agire degli esattori.

Nell'ultima parte dell'Ottocento, i Savoia nella costituzione dello Stato unitario dovettero lasciar spazio a categorie di affaristi, speculatori, finanziari e banchieri che sopravvissero grazie alle scarse risorse finanziarie dello Stato in fase di sviluppo.

Nondimeno, oggi, trascorso oltre un secolo, ancora nessun sistema tributario sembra sia servito all'Italia per risolvere il problema della riscossione. Non viene abbandonato in Italia il modello di affitto per il concessionario, mentre per vari Stati europei (Inghilterra, Francia, Germania, e ultimamente la Spagna), è antica consuetudine riscuotere i tributi in proprio, ottenendo una sorta di slancio che favorisce la capacità produttiva e di creazione della ricchezza di quei Paesi .

Bibliografia

Cicerone: *Il processo di Verre*, BUR 2000

Forte, F.: *Il sistema tributario*, Boringhieri Torino 1980

De Mita, E. ; *Politica e diritto dei tributi in Italia* (dalla riforma del 1971 ad oggi), Edizioni il sole 24 ore Milano 2001

Pedone, A. : *La questione tributaria*, Mulino Bologna 1989

Pedone, A. : *Evasori e tartassati*, Mulino Bologna 1979

Pistone, A. (a cura di): *L'ordinamento tributario CEDAM Padova* 1986

D'Alessandro D.: *Gabelle e gabellieri*, società editrice napoletana 1975

Tilly, C.: *La Francia in rivolta*, Guida Napoli 1990

Tilly, C.: *L'oro e la spada*, ponte delle grazie Firenze 1991

Tilly, C.: *La Vandea*, Rosenberg e Sellier, Torino 1976

Tilly, C.: *La formazione degli stati nazionali nell'Europa occidentale*, Mulino Bologna 1984

Tilly, C.: *Le rivoluzioni europee 1492-1992*, Laterza Bari 1993

Tenenti, A.: *Dalle rivolte alle rivoluzioni*, Mulino, Bologna 1997

Tenenti, A.: *La formazione del mondo moderno, XIV-XVII secolo*, Mulino Bologna 1980

Puviani, A. (a cura di Franco Volpi) : *Teoria dell'illusione finanziaria* a ISEDI Milano 1993

Gibbon, E *Storia della decadenza e caduta dell'impero romano* vol I, II, III, Einaudi Torino 1987

Dodaro, A.: *La riforma della riscossione dei tributi*, IPSOA Milano 2001

Bosi, P.: *Teoria della politica fiscale*, Mulino Bologna 1983

Musi, A.: *La rivolta di Masaniello*, Guida Napoli 2002

Smith, A.: *La ricchezza delle nazioni*, Newton I° edizione Roma 1995

De Rosa, L.: *Studi sugli arredamenti del Regno di Napoli*, ISSM 1958

Moschetti, F.: *La capacità contributiva*, CEDAM Padova 1993

Gerelli, E ; Vitale, M.: *E' fallita la riforma tributaria?*, F. Angeli Milano 1989

Fossati, A; Giannini, S. (a cura di): *I nuovi sistemi tributari*, F. Angeli Milano 1996

Leccisotti, M. : *Il costo dei tributi*, Cacucci Bari 1995

O' Connor, J.: *La crisi fiscale dello stato*, Einaudi Torino 1977

Guarino, A.: *Storia del diritto romano*, Jovene Napoli 1994

Piola Caselli, F.: *Il buongoverno*, Giappichelli Torino 1997

Muto, G.: *Le finanze pubbliche napoletane tra riforme e restaurazione (1520-1634)*, ESI Napoli 1980

Cosciani, C.: *Scienza delle finanze*, UTET Torino 1996

Bellanca, N.: *La teoria delle finanze pubbliche*, 1883/1946, Leo s. olschki, editore 1993

Lombardini, S.: *Rivolte contadine in Europa* (secoli XVI- XVIII), Loescher 1983

Frascani, P.: *Finanza economia ed intervento pubblico dall'unificazione agli anni '30*, istituto italiano per gli studi filosofici Napoli 1988

Allegretti, U.: *Il governo della finanza pubblica*, CEDAM Padova 1971

Marongiu, G.: *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, CEDAM Padova 1988

Marongiu, G.: *Storia degli enti locali*, CEDAM, 2001

Marongiu, G.: *Storia del fisco in Italia I, II voll.* Einaudi Torino 1995

Giannotti, P.: *Per una storia delle imposte in Italia*, Quattroventi Urbino 1991

De Lorenzo, R.: *Proprietà e fisco nel mezzogiorno, la riforma della tassazione nel decennio francese (1806-1815)*, centro studi per il Cilento e il vallo di Diano 1984

Tremonti, G Vitaletti, G.: *Le cento tasse degli italiani*, Mulino Bologna 1986

Tremonti, G Vitaletti, G.: *La fiera delle tasse*, Mulino Bologna 1991

Tremonti, G. Vitaletti, G.: *Il federalismo fiscale*, Laterza Bari 1994

Tremonti, G. *Lo stato criminogeno*, Sagittari Laterza Bari 1997

Tremonti, Galgano, Cassese, Treu; *Nazioni senza ricchezza ricchezza senza nazioni*, Mulino Bologna 1993

Bosi, B.: *I tributi nell'economia italiana*, Mulino Bologna 1986

Filograna, E.: *Manuale di tasse*, Buffetti Roma 2003

Giannola, A Marani U.: *Tassi d'interesse e debito pubblico*, E.S.I. Napoli 1990

Parascandolo, A.: *Manuale della riscossione coattiva delle imposte in base al ruolo*, Jovene Napoli 1986

Ciocca, P.: *La nuova finanza in Italia*, Boringhieri Torino 2000

Albanese, S.: Donzi, R.: *Il nuovo sistema di riscossione*, Giuffrè Milano 2001

Bassanini, F. Merlini, S.: *Crisi fiscale e indirizzo politico*, Mulino Bologna 1995

Braccioni, P.: (a cura di) *Sistemi fiscali a confronto*, Bocconi e Giuffrè Milano 1998

Kindleberger, C.: *Storia della finanza occidentale*, Laterza Bari 1997

Bonney ; R. : *L'absolutisme*, Presses universitaires de France, 1989

Sbordone, A. Rosa, L.: *La gestione delle esattorie delle imposte dirette e delle tesorerie degli enti locali*, Jovene Napoli 1951

Blok, A.: *La mafia di un villaggio siciliano*, Einaudi Torino 1954

E. Guccione, *Dal federalismo mancato al regionalismo tradito*, Giappichelli Torino 1998

Tanzi, V.: *Globalizzazione e sistemi fiscali*, Banca Etruria 1997

Pica, F.: *Le ragioni dei tributi*, Giappichelli Torino 2002

Schumpeter, J. A.: *Capitalismo socialismo democrazia* Etas kompass Milano 1973

Ardant, G.: *Storia della finanza*, Editori Riuniti Roma 1976

Graziani, A.: *La spirale del debito pubblico*, Mulino Bologna, 1988

Salin P.: *La tirannia fiscale*, Liberilibri di AMA Macerata, 1996

Tosi, L.: *Convegno di studio: La nuova disciplina sulla riscossione dei tributi Venezia, 24 gennaio 1992* Giuffrè Milano 1996

Cavazzuti, F.: *La regola e l'arbitrio*, Mulino Bologna 1988

Cavazzuti, F.: *Debito pubblico e ricchezza privata*, Mulino Bologna 1986

Paganetto, L.: (a cura) *Mezzogiorno e mezzogiorni d'Europa* Mulino, 1997

Paganetto, L.: *Istituzioni e governo dell'economia*, Mulino Bologna 1999

Fantozzi, A. Narduzzi, E.: *Il malessere fiscale*, Laterza Bari 1996

Favilli, P.: *Le tasse degli italiani, fondazione di un sistema tributario. I vizi d'origine*, Clueb Bologna 1997

Pezzolo, L.: *L'oro dello Stato, Il cardo* Venezia 1990

Hill, C.: *La formazione della potenza inglese*, Einaudi Torino 1967

Hill, C.: *Saggi sulla rivoluzione inglese del 1640*, Feltrinelli Milano 1977

A.A.V.V. *International tax glossary, international bureau of fiscal documentation, Barry larking*, Amsterdam 3rd edition 1996

Badian, E.: *Foreign Clientelae (264-70B.C.)* Oxford at the Clarendon Press 1958

Badian, E.: *Publicans and sinners -Private Enterprise in the service of the Roman-* Cornell University Press, Ithaca and London, 1983

Badian, E.: *Roman imperialism in the late republic*, Cornell University Press, London 1968

A.A.V.V. a cura di V. Uckmar, *il diritto tributario commentato*, CEDAM Padova 1989

Carlomagno, V.: *Lo statuto del contribuente*, finanze e lavoro Milano 2001

Goldsmith, R W.: *Sistemi finanziari premoderni*, Laterza Bari 1990

Morselli, E.: *La dottrina del tributo*, CEDAM Padova 1967

La Cecilia, E.: *Saggio storico sull'evoluzione dei tributi*, Pisanzio Napoli 1899

Collezione Morselli; CEDAM Padova 1961

(1) A. Andreades, *Storia delle finanze greche* 1918

(2) E. Ciccotti, *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, 1921

(3) J.J. Clamageran, *L'imposta dei tempi romani barbari e feudali in Francia* 1867

(4) G. Ricca Salerno, *Storia delle dottrine finanziarie in Italia* 1896

(5) J.B.M. Vignes, *Histoire des doctrines sur l'impôt en France*, 1890

(6) L Bianchini, *L'amministrazione finanziaria nel Regno delle due Sicilie* 1875

(7,8,9)A Plebano, *storia della finanza italiana documenti e testimonianze sulla formazione del sistema tributario italiano* vol. I ,II, III, Roma 1902

(10-11) S. Buscema e N.D'amati, *documenti e discussione sulla formazione del sistema tributario italiano*, CEDAM 1961

A.A.V.V. *storia e storiografia del pensiero finanziario*

Pecchio, G.: *Storia dell'economia pubblica in Italia* a cura di G. Gaspari, Sugarco edizioni Roma 1980

De Rosa, L.: *L'avventura della storia economica in Italia*, Laterza Bari 1990

Sacchetto, C.: *Manuale della tassazione in Europa*, IPSOA Milano 1991

A.A. V.V. a cura di Francesco Di Battista *Il mezzogiorno alla fine del settecento*, Laterza Bari 1992

Izzo, L.: *La finanza pubblica nel primo decennio dell'unità d'Italia*, Giuffrè Milano 1962

Bulgarelli Lukacs, A.: *L'imposta diretta nel Regno di Napoli in età moderna*, F Angeli Milano 1993

Caracciolo, F.: *Sud, debiti e gabelle*, ESI Napoli.

Bianchini, L.: *Storia delle finanze nel Regno delle due Sicilie* a cura di Luigi De Rosa, ESI Napoli 1971

Ostuni, N.: *Finanza ed economia nel Regno delle due Sicilie*, Liguori Napoli 1992

De Martino, F.: *La storia dei pubblicani e gli scritti dei giuristi*, in raccolta Maganzani, L.: *Pubblicani e debitori d'imposta, ricerche sul titolo edittale de publicanis*, Giappichelli Torino 1998

Cimma, M. R.: *Ricerche sulla società dei pubblicani A short guide to tax in Britain*, prepared for the British services

Bonney, R.: *Economic System and State Finance*,- European Science Foundation- Clarendon Press, 1995

Bonney, R.: *The rise of the Fiscal State in Europe. C. 1200-1815* OXFORD university perss 1992

Rostow, : *Gli stadi dello sviluppo economico*, Einaudi Torino 1962

Guicciardini, *storia d'Italia* Garzanti Milano 1988

Machiavelli, N.: *il Principe* Datanews Roma 1990

Bianchini, L.: *Storia delle finanze nel Regno delle due Sicilie* (a cura di L. De Rosa) ESI Napoli 1971

Hobswam, E.: *I banditi* Einaudi Torino 1971

Wallerstein, I.: *Il sistema mondiale dell'economia moderna* Mulino Bologna 1978

De Viti de Marco, A. : *Principi di economia finanziaria* Einaudi Torino 1953

Nitti, F.: *Scritti di economia e finanza in opere* Laterza Bari 1960

Virgilio : *Le georgiche* Bur Rizzoli Milano 2000

Visco, V.: *Il fisco giusto. Una riforma per l'Italia europea*, Il sole 24 ore pag. 33 *Rivista anci*, agosto 1986 Pag. 8

Polibio : *Le storie* Bur Rizzoli Milano 2002

Livio : *Le storie* Bur Rizzoli Milano 2002

Sallustio : *La congiura di Catilina* Bur Rizzoli Milano 2002
