

Il patto fiscale sociale di Ezio Vanoni e il contrattualismo fiscale

Di Francesco Forte

Professore emerito Dipartimento di Economia e Diritto ,Università di
Roma, La Sapienza

Lo scopo di questa mia relazione è mostrare il profondo contenuto e la grande rilevanza attuale –non solo in Italia- della teoria economico-giuridica e del patto fiscale sociale di Ezio Vanoni. E nello stesso tempo, di chiedere ai tributaristi italiani che prendano l’iniziativa di ripubblicare l’insieme delle opere scientifiche di Ezio Vanoni di diritto tributario e di scienza delle finanze e di politica economica ed economia applicata, affinché le nuove generazioni possano attingere al suo contributo interdisciplinare in modo sistematico e completo.

Poiché il tema è il patto sociale fiscale come variante evolutiva del contrattualismo fiscale, mi appare necessario muovere dalle fonti di tale sapere, iniziando con Samuel Pufendorf.

L'impostazione contrattualista del patto sociale fiscale riguardante le imposte come contro partita dei pubblici servizi inizia a comparire con la teoria anti hobbesiana di Samuel Pufendorf (1672 *De Jure Nature et Gentium*) basata sulle leggi naturali riguardanti i diritti individuali di integrità fisica, proprietà e libertà . Per Pufendorf lo stato (*civitas*) è una persona giuridica (*persona moralis*), ma il volere dello stato è solo la somma delle volontà degli individui che lo compongono ed è questa associazione di volontà individuali che spiega lo stato. I tributi sono giustificabili solo per coprire le spese necessarie in guerra e in pace per mantenere la comunità civile e devono essere mantenute al minimo. Il sovrano non può prelevare dai tributi più di ciò che spende per la comunità e i tributi debbono essere distribuiti equamente e proporzionalmente su ciascuno.

John Locke nel “Second Treatise on Government” del 1690, sostiene che il governo legittimo è un governo con poteri delimitati, basati sul consenso, in cui la maggioranza governa, ma non può violare i diritti fondamentali della vita, della proprietà, della libertà. Il governo non deve prelevare tributi sulla proprietà degli individui senza il loro consenso o quello dei loro rappresentanti. Ciò riguarda sia i governi in cui la camera legislativa è permanente e sia quelli in cui gli individui scelgono i loro rappresentanti per periodi predeterminati.

Alla teoria del contratto sociale di Pufendorf e Locke, Hume sostituisce una teoria evolutiva, quella delle convenzioni, con un paradigma di gioco ripetuto, in cui si genera un rapporto di scambio fra le parti, mediante una interazione di dare e avere, che entrambi gradiscono e perciò prosegue, dando luogo a una regola. Hume delinea vari modi in cui tale regola si afferma, tramite il comportamento degli agenti che vi prendono parte. La descrizione generale delle convenzioni e la spiegazione delle origini di particolari esempi di esse costituiscono una sorta di teoria delle interazioni strategiche, che è appunto ciò a cui si mira attualmente per spiegare il patto sociale tributario fra governo e individui, con la teoria dei giochi ripetuti.

Adam Smith presenta in un modo ambiguo il principio contrattualista (A. Smith, La Ricchezza delle Nations,1776, Libro VI,Part II,) con il suo 1 canone della tassazione : I) Gli individui membri di ogni stato dovrebbe contribuire al sostegno del governo il più possibile in proporzione alle loro rispettive capacità— ossia, in proporzione al reddito che ciascuno di loro gode sotto la protezione dello stato.

I successivi tre canoni sono chiaramente ispirati ai principi ordinari di equità nei contratti

(2) Il tributo che il singolo individuo è obbligato a pagare deve esser certo e non arbitrario. La forma del pagamento, le modalità del pagamento, la quantità da pagare dovrebbero essere chiare e semplici per il contribuente e per ogni altra persona .

(3) Ogni tributo va prelevato nel tempo e nel modo in cui l'assolverlo, presumibilmente, è più conveniente per il contribuente.

(4) Ogni tributo dovrebbe esser concepito in modo che l'onere che alla dà gente togliendolo dalle tasche e conferendolo al governo ecceda il meno possibile ciò che esso apporta al Tesoro dello stato.

• Alexis De Toqueville , nella “Democracy in America” (1835-1840) collega il nesso fra i tributi e le spese pubbliche a un **sistema** elettorale democratico in cui le votazioni sono effettuate con il principio di maggioranza. Ciò dà loro una base democratica di scelta nel rapporto fra spesa e entrata, ma può generare una tendenza artificiale alla crescita della spesa pubblica, mediante oneri fiscali che, per la minoranza, superano i benefici delle spese, mentre generano per la maggioranza benefici maggiori della spesa. Tale tendenza, però, è temperata da fattori di riequilibrio come la divisione dei poteri e la comune accettazione del principio del tornaconto personale “bene inteso” ossia adottato con senso di misura. C’è , però, il rischio di una tirannia della maggioranza sulla minoranza , che può condurre a far perdere validità al principio per cui i tributi votati sono la contropartita dei pubblici servizi.

Francesco Ferrara (1849-50, Lezioni sulla teoria delle imposte, pag.248-49,Vol. 12, II, Opere Complete), presenta il paradigma “filosofico” contrattualista della tassazione e quello storico che ne è l’opposto :“ Eccovi l’idea dell’imposta nella sua purità. Nulla di più legittimo o anzi di più volontario. E’ un contratto fra la maggioranza della società e quella parte di uomini che, per la loro special abilità o per motivi, che qui non interessa discutere, rappresenta l’autorità costituita, il governo.E’ una frazione dei nostri valori che diamo in cambio delle utilità inerenti allo stato organizzato e se riflettiamo che, per ciascuno di noi il sacrificio è minimo, l’utilità immensa, l’idea del sacrificio quasi sparisce. L’imposta non è più che una delle nostre spese necessarie e meglio calcolate. ...Nel fatto della società l’imposta è il capriccio e l’abuso da un lato;dall’altro è la schiavitù, l’oppressione....Ferrara poi sostiene che gli abusi fiscali fanno crollare gli stati e che le grandi riforme politiche poggiano sulla riconduzione ad equità dei tributi Ciò apre la strada alla teoria per cui l’allontanamento dal criterio per cui i tributi sono la contropartita per i servizi pubblici genera squilibri, da cui nascono reazioni che portano (o possono portare) al riequilibrio.

Gli economisti austriaci Emil Sax (1887, *Grundlegung der Theoretischen Staatswirthschaft*) e Friedrich von Wieser (1884, *Hauptgesetze des wirtschaftlichen Wertes*; e 1889, *Der natürliche Wert* 1889) sostengono che le imposte e le spese pubbliche tendono a essere stabilite con la legge del livellamento delle utilità marginali della domanda e del costo. Questa teoria prescinde dalla partecipazione degli individui alle scelte fiscali. Esse sono effettuate dal governo, che è un'economia con domanda e offerta collettiva, dotata d'organizzazione verticale con cui gli individui ricevono i beni pubblici che pagano. Invece il mercato è una economia su base individualistica con scambi orizzontali. Il contrasto fra i due tipi d'economie è chiaro in Von Wieser. La legge del valore basata sull'utilità marginale della domanda vale sia per il settore pubblico che per l'economia di mercato, ma dà luogo a diversi criteri di determinazione della rendita del consumatore. Nel mercato ciascuno, per ogni bene, paga lo stesso prezzo, sicché chi ha una curva di utilità marginale maggiore ottiene una maggiore utilità totale e una più alta rendita del consumatore data dalla differenza fra l'utilità marginale dell'ultima unità, su cui si basa il prezzo pagato e la più alta utilità delle precedenti unità. Il governo rispetta la legge dell'utilità marginale ma chi ha una maggiore utilità totale pagherà di più. Ciò, giustificherebbe le imposte progressive, mentre – a mio parere – spesso è vero il contrario.

Il paradigm “austriaco” della legge economica secondo cui i tributi di fondano o si dovrebbero fondare sull’utilità marginale che i servizi pubblici arrecano ai singoli individui , nel quadro di una struttura verticale, è ripresa da Giuseppe Ricca Salerno (Scienza delle Finanze, 1988). Egli, però, sostiene che la quota di tributi prelevata sui contribuenti con alti redditi non proporzionata alla loro utilità marginale totale incide negativamente sulla produzione della ricchezza destinata al risparmio. In aggiunta, se la spesa pubblica non va alle destinazioni più produttive, l’economia non crescerà secondo le leggi del valore economico dettate dal mercato generando un dannoso squilibrio, a cui seguirà una reazione politica rivolta a restaurare l’equilibrio. Il paradigma contrattualista del mercato perciò costringe l’economia pubblica a seguire una analoga legge economica.

Nel modello marginalista basato sulla “legge del valore economico” di UGO MAZZOLA (1890, I dati scientifici della finanza pubblica) il governo è una organizzazione gerarchica che sopravvive nel tempo se soddisfa correttamente i bisogni pubblici. Questi si configurano come bisogni collettivi a sè stanti condizionali alla soddisfazione degli individuals che non possono o non vogliono soddisfarli privatamente. Essendo condizionali, i bisogni collettivi sono percepiti solo tramite la soddisfazione dei bisogni privati e debbono esser soddisfatti prima che gli individui si accorgano della loro assenza. Sono, cioè, “bisogni consolidati” che gli individui non sentono col loro istinto. Da ciò consegue che la relazione fra l’utilità marginale che gli individui ottengono dai beni pubblici e il prezzo che essi son disposti a pagare per ottenerli non emerge direttamente in ogni momento. Emerge indirettamente mediante l’esperimento mentale della domanda che ne sorgerebbe se fosse compromessa la soddisfazione dei bisogni del mercato. Sono i tecnici del Government che trovano l’equilibrio fra prezzi fiscali basati sulla utilità marginale globale dei beni pubblici in relazione ai beni private per ogni differente individuo e il volume globale della spesa pubblica e dei tributi. I soggetti che non possono soddisfare i bisogni privati più urgenti perchè non hanno un reddito bastante vogliono rinunciare ai beni pubblici e se sono forzati a pagare per essi trasferiranno il tributo sugli altri oppure non sopravviveranno. I benestanti, con maggior reddito che fanno spese con bassa utilità marginale pagheranno i beni pubblici più facilmente. perchè la loro rinuncia a beni privati ha una bassa utilità marginale. Così può emergere la tassazione progressive. Però, poichè il contratto verticale non è un vero contratto, la maggioranza politica può non rispettare questi principi.

Maffeo Pantaleoni (1883 «Contributo alla teoria del riparto delle spese pubbliche», 1883) sostiene che la legge del valore della finanza pubblica viene determinata dal "intelligenza media" del parlamento che , col suo giudizio, eguaglia l'utilità marginale delle spese con la disutilità marginale della tassazione. Presumibilmente, la determinazione da parte dell"intelligenza media "dei rappresentanti degli elettori della eguaglianza della disutilità marginale dei tributi con l'utilità marginale delle spese, implica un bilanciamento di costi e benefici sia per i soggetti membri le varie classi di reddito sia per il loro livello aggregato. Con il riferimento esplicito al Parlamento la teoria del valore economico del Pantaleoni assume che il calcolo fiscale utilitaristico non sia fatto dagli individui. Da questo punto di vista, la sua teoria è simile a quella del Mazzola. Ma ne differisce a causa dell' enfasi sulla «media» che sembra di implicare una sorta di contrattazione fra i vari gruppi aventi differenti valutazioni. Questa ricerca del consenso in cui è dominante l' «intelligenza» ossia la razionalità del calcolo anticipa l'idea del «calcolo del consenso» di Buchanan and Tullock, con la loro procedura di baratto.

Per Antonio De Viti De Marco (1888 Il carattere teorico dell'economia finanziaria, 1934 Principi di Economia Finanziaria) , i bisogni collettivi pubblici differiscono dagli altri bisogni collettivi essendo intrinsecamente conflittuali. La loro soddisfazione implica un contrasto d'interessi fra i vari membri della comunità. A differenza dei bisogni generali cui soddisfazione origina una somma aritmetica, essi originano a una somma algebrica fra addendi positivi e negativi. La risoluzione del conflitto avviene mediante lo stato, che meramente consiste dei suoi membri. La loro condotta quando agiscono nella comunità politica non è strettamente utilitaria, nè così altruista come quella dei membri della famiglia. Nello stato democratico ogni classe può arrivare al potere . Assumendo una libera concorrenza politica ci sarà una situazione simile a quella della concorrenza di mercato con l'alternanza al governo. Il modello è simile a quello di una cooperativa di produzione in cui ogni membro è simultaneamente produttore e consumatore dei suoi beni. Il tributo è il prezzo fiscale dello scambio fra offerta e demande di beni pubblici indivisibili . La tassazione proporzionale del reddito può esser considerata come il loro prezzo fiscale nell'assunto che anche il consumo dei pubblici servizi sia proporzionale reddito ottenuto. Certo, ciascuno di qualche servizio consuma di più della media ma di altri consuma di meno. Così si possono assumere delle compensazioni. In realtà in questo paradigma i tributi non sono proporzionali alla quantità e qualità di pubblici servizi consumati ma al loro risultato che può depender anche da altri fattori come l'organizzazione delle imprese politiche. Lo stesso accade nelle cooperative di produzione fra imprenditori. La regola deviatiana di proporzionalità corrisponde all'equilibrio di contrattazione ottenuto con il principio del minimax delle concessioni relative, in cui per raggiungere l'accordo ogni parte rinuncia a una quota che è in proporzione con il massimo vantaggio ottenibile . Ciò, naturalmente, con una valutazione oggettiva dei benefici e delle perdite in potere di acquisto, come è necessario, in una prospettiva di lungo periodo fra milioni di persone differenti.

Knut WICKSELL (1896, *A Principle of Just Taxation* »), adotta un punto di vista orizzontale in cui gli individui tramite i loro rappresentanti democratici decidono sulle spese e entrate pubbliche confrontando l'utilità marginale delle singole spese con quelle dei relativi tributi con una regola di quasi unanimità. Come argomenta il Mazzola, l'utilità dei servizi pubblici non emerge nella vita private: ma il calcolo fatto, per i singoli cittadini dai loro rappresentanti mediante le decisioni collettive in parlamento, supera questo problema. La regola di quasi unanimità impedisce lo sfruttamento della minoranza da parte della maggioranza. Wicksell da questo paradigma contrattualista non deriva alcuna specifica regola di distribuzione del carico fiscal. Luigi Einaudi obietta che la regola della maggioranza qualificata dà luogo al pericolo di un ostruzionismo da parte della minoranza. (L. Einaudi, *Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria*, II ed. 1940, Cap. XII, «Schemi storici e schemi ideali»,). Un'altra obiezione è che la necessità di ricercare il consenso quasi unanime alimenti il pericolo di continue collusioni fra maggioranza e minoranza, facendo mancarsia la competizione fra loro e sia la trasparenza delle decisioni del parlamento e del governo.

Luigi Einaudi (1940, Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria, Cap. XI, «Il supremo Paradosso Tributario») sostiene che il sistema tributario reale non può obbedire ai criteri complessi di astratti e sofisticati modelli teorici basati sull'utilità marginale soggettiva. Il modello di Pantaleoni si riferisce all'esperienza storica della sua epoca. Fra i modelli analitici utili vi è quello di De Viti De Marco dello stato cooperative in contrasto collo stato monopolistico con la sua imposta proporzionale sul reddito.

Poi Einaudi presenta (Chap. XII, «Schemi storici e schemi ideali») due modelli contrattualisti che considera i più fruttosi, che rispondono al quesito perché l'evasione fiscale è spesso molto minore di quella che ci si potrebbe aspettare considerando il rischio di punizione. Il primo è quello del dono che ha una evidenza storica nelle liturgie, le offerte volontarie nell'Atene di Pericle, motivate dal sentimento civico di emulazione e dal desiderio dei ricchi di non essere disprezzati dal popolo. Questo esempio di tassazione volontaria si riferisce ad una città che "ha raggiunto la perfezione politica". L'altro modello contrattualista è quello di Wicksell, fondato sullo schema cooperativo, mediante scelte parlamentari colla regola di maggioranza qualificata. In cui ci sono problemi di pratica applicazione, da superare. Tornò su questo paradigma nell'Assemblea Costituente del 1946-47, ove, con la collaborazione di Ezio Vanoni, presentò la proposta del quarto comma dell'articolo 81 Costituzione che obbliga a coprire ogni maggiore spesa o riduzione di imposta, con una tassazione o una diminuzione di spesa. Un principio che dovette difendere presso il Parlamento come primo Presidente della Repubblica Italiana.

La scuola di Pavia di Benvenuto Griziotti a cui appartiene Ezio Vanoni adotta una impostazione che, pur essendo in polemica con De Viti De Marco ed Einaudi sulla loro teoria dello scambio, in cui i tributi sono il prezzo dei servizi pubblici determinato con una legge del valore simile a quella dell'economia di mercato, è comunque di natura contrattualista. E lo è, anzi in maggior misura, dal punto di vista della rilevanza di questa impostazione per il diritto finanziario in generale e per quello tributario in particolare, perché fa esplicito riferimento alla nozione di «causa del tributo» una nozione tipicamente contrattualista. (1929, Benvenuto Griziotti, Principi di Politica, Diritto e Scienza delle Finanze, 1939 «Intorno al concetto di causa nel diritto finanziario»; 1932 Ezio Vanoni, Natura e interpretazione delle leggi tributarie, 1932 e 2009 F. FORTE, Ezio Vanoni economista pubblico). La “causa” è essenziale nella struttura del contratto di diritto civile. La sua mancanza o difetto rende nullo o annullabile tale contratto. Il sostenere che il potere finanziario in generale e quello tributario in particolare trovano un limite nella esistenza della causa del tributo, che viene individuata nei benefici generali delle varie classi di spese pubbliche, implica un principio contrattualista. Nella concezione di Benvenuto Griziotti, sviluppata da Ezio Vanoni, il principio di capacità contributiva come espressione del beneficio delle spese pubbliche opera indirettamente nel caso delle imposte delle varie specie, dirette e indirette. Opera direttamente con principio del beneficio, in presenza di capacità contributiva, nel caso dei contributi sociali, dei tributi speciali (come quelli connessi alle opere pubbliche infrastrutturali) e nel caso delle tasse, mentre rimane – a distinguere questi tributi dai prezzi di mercato – la rilevanza della capacità contributiva, che comporta una loro differenziazione in relazione alla diversa capacità di pagare, così come emerge dal giudizio politico collettivo.

Quando Griziotti in termini generali e Vanoni in modo articolato svilupparono questa nuova impostazione, di analisi economica del diritto, tale studio interdisciplinare- ora comune negli USA, in particolare sotto l'influsso della scuola di Chicago e di Virginia, di Ronald Coase, premio Nobel dell'economia- era poco importante in Europa, tranne a Friburgo nella scuola di Ordo, con cui Griziotti non ebbe contatti, né li ebbe, Vanoni, quando, negli anni 30 si recò in Germania, con borsa Rockefeller, assegnatagli da Einaudi, per sviluppare la sua tesi di laurea sulla natura e interpretazione delle leggi tributarie. Erano, per Italia e Germania, gli anni del fascismo ed era impossibile declinare la formulazione del contrattualismo come diritto del contribuente a determinare i tributi in rapporto alle spese, mediante le scelte democratiche. Però la teoria della causa dei tributi nel beneficio delle spese pone un limite al potere fiscale anche in un regime non democratico, come –del resto- nella formulazione verticale del contrattualismo, che trova la sua enunciazione astratta in Sax e Von Wieser e quella evolutiva-istituzionalista con base sociologica in Mazzola, con Ricca Salerno che fa da ponte fra le due formulazioni. Tuttavia, la teoria della «causa» del tributo, elaborata dalla scuola di Pavia anche con riferimento alla tradizione del pensiero giuridico e teologico, venne considerata priva di base nel diritto tributario vigente, in quanto senza riferimento nello articolo 25 dello statuto albertino che stabiliva che i cittadini « contribuiscono indistintamente, nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato». Griziotti, Vanoni e altri studiosi della scuola di Pavia, quali Mario Pugliese, Dino Jarach e Antonio Pesenti, però adottarono questa teoria nella interpretazione delle norme tributarie, con la tesi per cui il dovere fiscale, quando ha questo fondamento, non è restrittivo della libertà personale e non va interpretato restrittivamente, ma coi criteri logico-funzionali del diritto privato. Ciò, per altro, tenendo presente che il principio della capacità contributiva connesso al beneficio della spesa comporta di concepire le norme tributarie in rapporto alla essa come realtà economica dando luogo a una autonomia dei concetti del diritto tributario .

Nel secondo dopoguerra, Griziotti appariva un antiquato, nel campo scientifico, perché oramai nella finanza pubblica predominava l'impostazione keynesiana di fiscal policy. Ma nei lavori preliminari all'Assemblea Costituente e in questa la sua scuola, tramite Ezio Vanoni portava avanti la sua impostazione economico-giuridica contrattualistica, che rifiutava la teoria del prezzo fiscale dei beni pubblici della scuola economica, perché ignorava il gioco delle forze politiche nella determinazione dei tributi riducendo le imposte a un fenomeno collettivo di scambio e trascurava gli elementi di solidarietà che vi sono impliciti, sia fra contribuenti della medesima generazione, sia nel rapporto fra generazioni, ma adottava una impostazione più contrattualista dal punto di vista istituzionale, in quanto inseriva nella costituzione il principio del beneficio delle spese pubbliche come base dell'obbligo di pagare i tributi secondo la propria capacità contributiva, delimitando in tal modo il potere fiscale del governo centrale, a livello nazionale e internazionale e di quelli di livello inferiore o superiore. Einaudi, che apparteneva alla scuola *economica* contrattualista, sebbene non prendesse posizione sulla dottrina causale dei tributi, era d'accordo, si potrebbe dire a fortiori, nell'inserire nella costituzione il principio dei benefici della spesa accanto a quello della capacità contributiva come limite all'esercizio del potere tributario, dato che poneva il principio del beneficio al centro del modello del prezzo fiscale dei servizi pubblici. Si ebbe così la costituzionalizzazione del contrattualismo fiscale con l'articolo 53 della costituzione, primo comma, in collegamento con l'articolo 23, che è una riedizione dell'articolo 30 dello statuto albertino.

Il contrattualismo fiscale quale base della legge marginalista del valore economico applicate alle imposte che aveva avuto un declino nel periodo postbellico a causa dell'impostazione macroeconomic keynesiana di fiscal-policy nella scienza delle finanze riemerse, a metà degli anni 50, con la teoria dell'imposta come prezzo fiscale dei beni pubblici, da un lato con la scuola di Buchanan di Virginia, che si rifaceva al pensiero della scuola economica italiana dall'altro a Wicksell, con una impostazione "orizzontale" delle scelte pubbliche mediante il sistema democratico parlamentare, con i due livelli delle scelte costituzionali e di quelle ordinarie; dall'altro con l'impostazione in termini verticali paternalistici della "funzione del benessere sociale", in particolare di Paul Samuelson con la sua teoria dell'equilibrio ottimale per le imposte come prezzo dei beni pubblici (Samuelson "The pure theory of public expenditure" 1954 e Samuelson « Diagrammatic Exposition of a Theory of Public Expenditure », 1955). Samuelson criticava l'economista svedese Lindhal che negli anni '30 aveva sviluppato il modello di Wicksell ricavandone una soluzione marginalista, basata sulla tassazione progressiva, proprio in quanto fondato su una teoria economica contrattualista che non era valida, in quanto quando ci sono troppi giocatori la soluzione è indeterminata e può prevalere la tendenza a non cooperare, anche perché ciascuno, quando si tratta di scegliere la soluzione, tende a nascondere agli altri l'utilità che può ricavare dai beni pubblici, onde pagare meno.

Dal canto suo Buchanan non diede veste istituzionale al suo modello, salvo con la concezione delle regole costituzionali. La teoria contrattualista è rimasta, nell'economia, al livello astratto.

In Italia, data l'esistenza di una base costituzionale del contrattualismo fiscale con l'articolo 53, I e II comma in collegamento col 3 riguardante l'eguaglianza di tutti innanzi alla legge e il 23 che limita la discrezionalità del potere tributario, a livello amministrativo, si sarebbe potuto sperare che esso avesse una ampia attuazione istituzionale. Ma ciò non è accaduto, perché vi è stata, per molto tempo, la riluttanza a dare efficacia alle norme costituzionali, e perché, data la natura molto generale dell'enunciato costituzionale, servirebbero norme attuative di tali articoli.

Alla fortuna dell'articolo 53 come principio contrattualista ha nuociuto l'ambiguità del criterio di progressività del secondo comma. Mentre la proporzionalità è un'unica formula, la progressività si presta a molte formule con parametri più o meno accentuati e diversi soggetti (singolo o nucleo familiare) a cui riferirla. La progressività troppo accentuata contraddice il principio contrattualista, in quanto contraddice la relazione con i benefici delle spese pubbliche e mina il canone contrattualista per cui tutti debbono concorrere nella spesa, che viene tutelato dall'articolo 3. Se la parità di capacità contributiva va definita in termini di eguaglianza di fronte alla legge, e la legge si basa su criteri di progressività che ammettono aliquote molto diverse, si crea una eguaglianza della diseguaglianza, che può non avere alcuna relazione con i benefici della pubblica spesa. Sorge così il quesito se sia il primo comma a condizionare il secondo o il secondo a condizionare il primo. Ciò rende più arduo il compito di dare rilevanza operativa, presso il giudice ordinario, alle norme costituzionali che riguardano il patto sociale fra cittadino-contribuente e fisco, anche quando il patto in questione non sia concepito come un mero *ut des*, ma nel quadro di una solidarietà fra contribuenti. Anche tenuto conto della solidarietà, il beneficio delle spese pubbliche, è rilevante per stabilire il diritto a tassare del governo nel cui territorio ove sono ubicati gli imponibili e i contribuenti. Con lo sviluppo dell'economia dei beni immateriali e del commercio e della finanza elettronica, questi temi hanno assunto una rilevanza particolare. La considerazione di elementi di solidarietà, non implica distacco dalla teoria del tributo come prezzo dei servizi pubblici se viene rispettata la clausola di eguaglianza al margine, fra beneficio della spesa e oneri fiscali che pone un limite sia alla progressività che alla pressione tributaria complessiva e sul singolo contribuente e quindi, alla dimensione e alle caratteristiche qualitative e distributive della spesa pubblica.

Il principio di capacità contributiva riferito al beneficio della spesa, specificato con il criterio di progressività mentre consente di esonerare da tributo chi, per carenza di capacità economica, non è in grado di pagare i singoli tributi, pur ricevendo i benefici delle spese pubbliche a cui essi si riferiscono, non consente d'esonerare chi ne gode ed ha un'importante capacità economica. Dà così una guida e un discrimine per le cosiddette «tax expenditures», di cui si sta abusando.

Il principio di capacità contributiva pur specificato colla progressività pone un limite alle aliquote sulle singole categorie di soggetti e oggetti imponibili, in quanto il tributo non può esser espropriativo della proprietà e iniziativa privata e del compenso per il lavoro. Pone un limite all'accertamento indiziario basato su coefficienti medi. Il tributo non può esser retroattivo, quando la spesa riguarda il presente e il futuro e non il passato e quando - per definizione - manca nel presente la capacità contributiva del passato. Infatti la capacità contributiva consiste nella disponibilità per il fisco di risorse, a cui si rinuncia. Il principio del beneficio è rilevante anche per i deficit di bilancio, che dovrebbero essere ammessi quando la spesa avvantaggia i contribuenti futuri, cioè per le spese di investimento .

Il principio di capacità contributiva, specificato con il criterio di progressività, in quanto pone un limite alla pressione fiscale complessiva, fornendo la base per la introduzione nel nostro sistema tributario di un limite costituzionale alla pressione fiscale globale, pone un vincolo al ricorso a imposte a copertura di nuove spese, rendendo necessario il ricorso alla riduzione di altre spese ai sensi dell'articolo 81 della Costituzione (anche esso voluto da Einaudi e Vanoni, entrambi favorevoli alla regola di minimizzazione del deficit di bilancio e favorevoli al principio di Wicksell di votazione separata delle leggi spesa e delle relative coperture, al fine di confrontarne costi e benefici, in evidente collegamento con l'articolo 53 , 1° comma e a completamento dell'articolo 23)

Si vede chiaramente la attuazione di questi principi, nella cautela di Vanoni Ministro delle finanze, nel passare dal sistema di imposte reali, parzialmente personalizzate al sistema personale di tassazione, nel mantenimento della autonomia tributaria degli enti locali con l'imposta di famiglia, nell'affiancare a tale sistema una autonoma imposta sulle società di capitali sulla base della loro autonoma capacità contributiva, in rapporto al loro godimento di specifici benefici delle spese pubbliche, nell'accompagnare il recupero dell'evasione con la riduzione delle aliquote per moderare il carico fiscale effettivo alla capacità di pagare.

La costituzionalizzazione del principio della capacità contributiva causato dal (ovvero in relazione al) beneficio delle spese pubbliche emerge nella interpretazione sostanziale, anziché formale delle nozioni del diritto tributario, in relazione alle norme per ridurre elusione del tributo personale, mediante l'adozione dell'imposta sulle società di capitali, che comunque si giustifica anche in rapporto ai benefici specifici della spesa pubblica per le imprese. Esso vale anche in relazione alla nozione realistica di costo della produzione e di perdita e di plusvalenza e minusvalenza ai fini tributari.

Tutto ciò sarebbe più rilevante e soprattutto più chiaro dando valore di norma costituzionale ai principi generali del diritto tributario, nel quadro di una stabile codificazione tributario, e dando rilevanza costituzionale allo statuto del contribuente secondo l'indirizzo di Ezio Vanoni, che se non implica il tributo come scambio, implica però il patto sociale in cui il contribuente è sul piede di parità con il fisco.

La grande innovazione di Ezio Vanoni, in rapporto al contrattualismo fiscale, sta soprattutto nell'avergli dato rilevanza nell'aspetto procedurale di determinazione del tributo, dalle leggi all'accertamento e al pagamento dell' obbligazione tributaria e al contenzioso. Lo ha fatto prima di dedicarsi alla vita politica con gli studi -dal libro sulla Natura e Interpretazione delle leggi tributarie, al saggio sulla dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità, a quello sulla unità del diritto e sul valore per il diritto tributario degli istituti degli altri campi, al libro Elementi di diritto tributario, ai saggi sulla codificazione tributaria, al rapporto per l'assemblea costituente su diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie. Lo ha fatto poi con la sua opera come ministro delle finanze, in particolare mediante l'obbligo di dichiarazione generale dei redditi con il principio per cui la dichiarazione del contribuente vale , sino a prova contraria del fisco, da effettuare con una analisi di essa, su un piede di parità con il contribuente, nell'ambito di principi che ricordano le tre massime di Adam Smith, successive a quella sul dovere dell'imposta in relazione alla capacità di pagare, per la protezione goduta dallo stato. Norme che sono quanto ,mai attuali e che molto si gioverebbero della rilevanza costituzionale dello statuto del contribuente, che-ritengo- si ispiri ai principi vanoniani: sul che può dire qualcosa di più il professor Marongiu, che ne è l'autore .

Come si è visto Luigi Einaudi nei Miti e Paradossi della Giustizia Tributaria sostiene che nell'adempimento delle imposte, quando non sono sentite come odiose, ma come fruttuose e utili per se e per la comunità ci sono elementi di volontarietà che non si spiegano con le sanzioni per chi non paga.

Vari studiosi, fra cui James Alam per gli USA, hanno dimostrato che nei paesi con limitata evasione fiscale l'adempimento dei doveri fiscali è in genere superiore a quella che converrebbe in base al calcolo del costo delle sanzioni e alla probabilità di essere scoperti .

Tale adempimento volontario viene spiegato colla teoria del patto sociale psicologico
a) come espressione del "dovere civico" di cooperare nel gruppo per cui il contribuente si comporta come se sentisse una "obbligazione naturale" verso gli altri ; vi deve adempiere per non essere biasimato e per desiderio di autostima

b) come espressione del principio di reciprocità, basato sul contraccambio del dono ricevuto con un altro, che ha riscontro negli studi antropologici.

La prima teoria del patto sociale implicito vale anche se il tributo ha elementi redistributivi, sentiti come giusti perchè equi. La seconda vale sulla base del criterio dello scambio. Si tratta dei due modelli già individuati da Einaudi; quello del "dono" e quello cooperativo.

Negli studi di economia sperimentale si è dimostrato che:

- entrambi i criteri del patto sociale implicito sono molto rilevanti
- il gioco di reciprocità (del dono) induce all'adempimento volontario in percentuale maggiore che il mero gioco cooperativo in cui ciascuno adempie perchè sa o spera che ciascuno adempia
- il gioco cooperativo e quello di reciprocità sono più rilevanti in comunità omogenee
- la loro rilevanza si sviluppa nel tempo e cresce nel tempo in relazione a differenti situazioni
- la tendenza a non rispettare le regole fiscali ha trend con caratteristiche opposte

Ricerche empiriche, sull'adempimento fiscale nei vari cantoni svizzeri L. Feld and B. Frey, 2002, («Trust Breeds Trust: How Taxpayers Are Treated», «Tax Evasion in Switzerland: The Roles of Deterrence and Tax Morale», 2006), hanno dimostrato che

- quando il contribuente è trattato su un piede di parità con il fisco e questi ricambia la sua buona fede e lealtà; infatti l'evasione è minore nei Cantoni con una interazione positiva fra fisco e contribuente, con un rapporto di reciproca fiducia, in cui il fisco non presume a priori che gli eventuali errori siano fatti dal contribuente con il proposito di evadere e non lo ossessiona con eccessivi controlli
- i controlli eccessivi e invasivi e le pene severe crescono il gettito nel breve termine ma erodono la morale fiscale e il contratto sociale psicologico.
- quando il cittadino si sente più partecipe al processo di determinazione delle spese e delle leggi fiscali aumenta l'adempimento volontario
- questi risultati sono più significativi nei Cantoni ove il cittadino, grazie al maggior uso della democrazia diretta, partecipa maggiormente ai processi di determinazione delle spese e della loro copertura con le entrate.

**Tutto ciò dimostra quanto sia importante il lascito di
Ezio Vanoni per il patto sociale fiscale**