

## Per un nuovo equilibrio tra fisco e contribuente nell'attuazione del tributo.

### L'opera riformatrice di Ezio Vanoni: fondamenti e attualità.

Di Cesare Borgia

*SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. L'intento di delineare la fisionomia di una comunità politica nuova: il Codice di Camaldoli. – 3. L'apporto di Vanoni alla Costituente, con particolare riferimento alla materia tributaria e ai principi che oggi la governano. – 4. Un codice sorretto dai principi generali. – 5. Vanoni Ministro: l'impulso per un rinnovato rapporto tra contribuente e fisco. – 6. L'essenzialità della posizione del privato nella determinazione della "giusta imposta": la partecipazione del contribuente all'accertamento tributario. – 7. Conclusioni.*

*“Il segreto non è tanto nello scrivere una legge, ma nel creare, attraverso la persuasione politica e morale, un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale ed eguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa della vita dello Stato”. (E. Vanoni, Discorsi pronunciati alla Camera dei deputati e al Senato della Repubblica in sede di discussione del bilancio, Roma, Poligrafico dello Stato, 1948, pp. 19-20)*

#### *1. Premessa*

La lezione politica e giuridica di Ezio Vanoni<sup>1</sup> è sempre di grande attualità<sup>2</sup>. Come è stato autorevolmente affermato in dottrina, il suo insegnamento etico-politico, oltre che giuridico, è stato ed è il punto di riferimento per capire il valore civile del Diritto Tributario<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> La bibliografia completa di Ezio Vanoni è contenuta in A. MAGLIULO, *Ezio Vanoni, la giustizia sociale nell'economia di mercato*, Roma, 1991. Per quanto concerne opere, scritti e discorsi, si vedano: *Discorsi sul programma di sviluppo economico*, con presentazione di A. SEGNI, Roma, 1956; *Opere giuridiche*, a cura di F. FORTE e C. LONGOBARDI, 2 volumi, Milano, 1962; *Scritti di finanza pubblica e di politica economica*, a cura e con introduzione di A. TRAMONTANA, Padova, 1976; *La politica economica degli anni degasperiani. Scritti e discorsi politici ed economici*, a cura e con introduzione di P. BARUCCI, Firenze, 1977; *Discorsi parlamentari*, a cura e con introduzione di A. TRAMONTANA e presentazione di A. FANFANI, 2 volumi, Roma, 1978.

Sul pensiero e sull'opera di Ezio Vanoni si vedano: A. SEGNI, *Ricordo di Ezio Vanoni*, Milano 10 aprile 1956 / Discorso pronunciato dal Presidente del Consiglio Antonio Segni, Bergamo, Grafica Monti, 1956; Ezio Vanoni. *Giurista ed economista*, Atti del Convegno, Università degli Studi di Milano, 16 giugno 2016, a cura di G. Ragucci, Milano, 2017; F. FORTE, *Il pensiero di Ezio Vanoni sulla teoria e sulla politica della imposizione degli scambi*, Milano, 1956; G. VIGNA, *Ezio Vanoni. Il sogno della giustizia fiscale*, Milano, 1992; A. TRAMONTANA, *Il contributo di Ezio Vanoni alla formazione della Carta costituzionale*, in *Economia pubblica*, 1987, 7-8, p. 319 ss.; *Studi in memoria del prof. Ezio Vanoni*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1956, nr. Monografico; F. FORTE, *Ezio Vanoni economista pubblico*, a cura di S. BERETTA e di L. BERNARDI, Soveria Mannelli, 2009; G. MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle finanze*, con prefazione di F. Forte, Torino, 2016; L. EINAUDI, *Di Ezio Vanoni e del suo piano*, in *Prediche inutili*, dispensa seconda, Einaudi, Torino, 1956; G. DELLA TORRE, *Una nota su Ezio Vanoni, l'“officina” Griziotti e l'Istituto nazionale della finanza corporativa, 1937-1943*, in *Ezio Vanoni tra economia politica e cultura e finanza*, Atti del Convegno Nazionale di Studi, a cura di D. Ivone, Salerno-Amalfi 11-12 ottobre 2006, Napoli, 2010, 497; V. MASTROIACOVO, *Il diritto tributario alla prova del regime tra urgenze di guerra e ambizioni di sistema*, in *La costruzione della “legalità” fascista negli anni Trenta*, a cura di I. Birocchi-G. Chiodi-M. Grondona, Atti del Convegno dell'Istituto Betti del 29 novembre 2019, RomaTrE-Press, 2020, 141 ss.

<sup>2</sup> Come sostenuto anche da F. GALLO, *L'attualità del pensiero di Vanoni*, in F. CIAPPARONI (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016*, Jus Quia Justum Edizioni, UGCI – Unione Giuristi Cattolici Italiani, 2018, 93.

<sup>3</sup> E. DE MITA, *Maestri del Diritto Tributario. Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli*, Milano, 2013.

Il punto d'inizio della storia intellettuale e politica di Vanoni sicuramente è da ricondurre agli anni della formazione e della ricerca nell'Ateneo pavese, vissuti alla Scuola di Benvenuto Griziotti. Le embricature fra diritto ed economia visibili nell'opera scientifica e nell'azione politica di Vanoni, “sono un'eredità di Benvenuto Griziotti, il segno dell'appartenenza alla Scuola pavese: il suo imprinting”<sup>4</sup>.

Vanoni fu una delle personalità di massimo prestigio della Democrazia Cristiana. Come è stato evidenziato, il suo merito maggiore fu quello di aver dato spessore scientifico, profondità di pensiero e radici etiche alla sua azione politica<sup>5</sup>.

Fu tra i cattolici sui quali De Gasperi esercitò un forte richiamo alla concretezza e difatti la caratteristica della sua opera fu il senso concreto della sua politica economica, che – come è stato notato – si manifestò anche con l'importanza che egli diede, soprattutto nel campo dei tributi, alla efficienza della pubblica amministrazione<sup>6</sup>.

Nell'opera di Vanoni è possibile cogliere i nessi che egli vide fra etica ed economia, efficienza ed equità, giustizia sociale ed economia di mercato, mezzi e fini intermedi per il bene comune<sup>7</sup>.

Vanoni indagò il fondamento primo e la funzione del diritto tributario all'interno dell'ordinamento giuridico. Nel suo pensiero il diritto tributario è disciplina del dovere di concorrere alle spese pubbliche, come dovere di solidarietà. Il sistema tributario deve necessariamente fondarsi su un rapporto di collaborazione tra amministrazione e contribuente<sup>8</sup>.

Forte della lunga militanza nell'ambiente cattolico, era fra quei cattolici che già pensavano all'Italia nel dopoguerra e che si erano posti come obiettivo quello di fondare le nuove istituzioni sul riconoscimento dei diritti del cittadino<sup>9</sup>.

Durante la sua partecipazione alla formazione del c.d. Codice di Camaldoli, sembra già essere mosso dal principio che vede il primato etico sulla scienza economica; principio che lo accompagnerà nella sua militanza politica a partire dalla partecipazione all'Assemblea Costituente.

Per quanto concerne la materia tributaria, la Costituzione prevede l'obbligo di tutti di concorrere alle spese pubbliche, la calibratura dell'imposizione tributaria sulla capacità contributiva di ciascuno, la progressività del sistema impositivo; questi importanti pilastri, però, come autorevolmente ricordato, non erano scontati al momento in cui si mise mano alla redazione della Costituzione<sup>10</sup>. Infatti, alla ben nota formula costituzionale di cui all'articolo 53 della Costituzione si giunse grazie ad un pregresso lavoro di più generale approfondimento sull'uomo, considerato singolarmente e nelle formazioni sociali in cui si svolge la sua personalità; sulla sua dignità originaria, da cui discendono diritti inviolabili ed una eguaglianza radicale da riconoscere e promuovere; sui suoi rapporti con lo Stato,

---

<sup>4</sup> S. CIPOLLINA, *Leggendo il libro di Francesco Forte su “Ezio Vanoni economista pubblico”*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, 149.

<sup>5</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, in F. CIAPPARONI (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016*, cit., 43.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 44.

<sup>8</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 46.

<sup>9</sup> F. CIAPPARONI, *Premessa*, in F. CIAPPARONI (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016*, cit.

<sup>10</sup> G. DALLA TORRE, *Introduzione*, in F. CIAPPARONI (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016*, cit., 10.

concepito non più secondo l'antica idea del dominio, ma secondo quella del servizio alla persona ed alla società; sul dovere di tutti di concorrere al progresso materiale o spirituale della società, culminante nei più generali doveri di solidarietà politica, economica e sociale<sup>11</sup>.

Con Vanoni Ministro delle Finanze entra in vigore la Legge 1 gennaio 1951, n. 25 denominata “*Norme sulla perequazione tributaria e sul rilevamento fiscale straordinario*”, ove già dal titolo primo intitolato “*Norme sulla dichiarazione annuale dei redditi*” si evince una sorta di rivoluzione copernicana: per l'appunto il capovolgimento del tradizionale principio impositivo, che ha sempre visto l'amministrazione finanziaria imporre al cittadino un prelievo coattivo, e la trasformazione – con l'abbandono della corrisposta diffidenza – in un comprensivo dialogo, mosso da una fiducia reciproca, tra il fisco ed il contribuente, il quale, sotto la propria responsabilità, denuncia i propri redditi nella consapevolezza di poter essere così partecipe, attivamente, del benessere collettivo<sup>12</sup>.

## 2. - *L'intento di delineare la fisionomia di una comunità politica nuova: il Codice di Camaldoli*

Del lavoro preparatorio di cui si è detto un passaggio importante fu segnato, nel 1943, dal documento redatto da un gruppo di intellettuali cattolici riuniti presso il monastero di Camaldoli, passato poi con il nome di “Codice di Camaldoli”, che influenzò fortemente la vicenda italiana del secondo dopoguerra, a partire dalla elaborazione della Carta Costituzionale.

Come è stato sottolineato, i cattolici eletti nell'Assemblea Costituente erano gli unici portatori di un progetto preciso di Costituzione, questo grazie ad una serie di iniziative nelle quali esso era stato elaborato: dalla Settimana Sociale del 1945, su “*Costituzione e Costituente*”, al “*Programma della DC per la nuova Costituzione*”, presentato dalla ampia relazione tenuta nel 1946 da Guido Gonella, al I° Congresso Nazionale della Democrazia Cristiana<sup>13</sup>.

Il ruolo maggiore fu però del documento di Camaldoli, sia per la sua organicità, sinteticità e chiarezza, sia per aver preceduto ed influenzato tanto i lavori della Settimana Sociale che la redazione del testo di Gonella.

Preme mettere in evidenza che il Codice di Camaldoli nasce in seguito ad un immenso travaglio materiale, intellettuale, spirituale e morale, di coscienza, ma anche religioso. Questo gruppo di intellettuali cattolici voleva davvero delineare la fisionomia di una comunità politica nuova, ispirata ai grandi valori della tradizione cristiana e al tempo stesso aperta anche al futuro<sup>14</sup>.

Nella presentazione del documento, pubblicato in volume dalla Editrice *Studium* nel 1945 sotto il titolo “*Per la comunità cristiana. Principi dell'ordinamento sociale*” quel sentire trapelava chiaramente<sup>15</sup>.

Sostanzialmente l'organica enunciazione dei capisaldi della dottrina sociale della Chiesa e la loro declinazione nel concreto contesto spaziale e temporale, voleva essere un contributo di idee e suggerimenti per la ricostruzione di

---

<sup>11</sup> Come magistralmente messo in evidenza da G. DALLA TORRE, *Introduzione*, cit., 11.

<sup>12</sup> F. CIAPPARONI, *Premessa*, cit., 9.

<sup>13</sup> G. DALLA TORRE, *Introduzione*, cit., 11 ss.

<sup>14</sup> G. DALLA TORRE, *Introduzione*, cit., 12.

<sup>15</sup> Per approfondire, si veda G. DALLA TORRE, *Introduzione*, cit., 12 ss.

una società libera ed egualitaria, di uno Stato democratico, in un contesto internazionale in cui la pace non fosse mera assenza di guerra ma il risultato di una molteplicità di rapporti basati sulla giustizia e sulla solidarietà<sup>16</sup>.

Proprio nel Codice di Camaldoli è possibile rintracciare, insieme all'impianto ideale di fondo della Costituzione, una serie di valori e di principi che segnano la prima parte del testo costituzionale, compresi quelli in materia tributaria la cui paternità si deve attribuire a Ezio Vanoni.

Vanoni aveva partecipato ai lavori di Camaldoli e, insieme a Pasquale Saraceno, aveva redatto la parte relativa all'attività economica pubblica.

Tra le pagine del Codice si afferma che il tributo ha una funzione di giustizia sociale<sup>17</sup>.

Come è possibile leggere nel documento, il compito della giustizia sociale è quello di promuovere una equa ripartizione dei beni per cui non possa un individuo o una classe escludere altri dalla partecipazione ai beni comuni.

A fondamento di tale equa distribuzione deve porsi una effettiva e non solo giuridica uguaglianza dei diritti e delle opportunità nel campo economico, per cui sia attribuito a ciascuno il suo secondo giustizia e non secondo privilegi precostituiti o conferiti da un ordinamento che ostacoli taluni individui o gruppi sociali nello sforzo di migliorare le loro condizioni.

Nel documento già si sottolinea la dimensione "etica" del dovere tributario, configurato come dovere morale, oltre che giuridico, di soddisfare alle imposte esattamente, entro i limiti fissati dalle leggi. Si afferma anche che l'evasione tributaria deve essere condannata, perché in contrasto con tale dovere.

Nel Codice di Camaldoli è poi chiaramente delineato il rapporto tra eguaglianza e solidarietà che deve contraddistinguere anche l'azione tributaria<sup>18</sup>. Si legge che l'attività finanziaria, in quanto agisce sulla vita economica sia nel momento della raccolta dei mezzi sia attraverso le forme e i modi del loro impiego, deve essere improntata alle esigenze riconducibili alla giustizia sociale.

E sempre nel Codice si legge anche che il tributo, determinando il passaggio di beni economici dal privato all'ente pubblico e, quindi, sottraendo beni alla spesa privata per sostenere la spesa pubblica, opera per sua natura una redistribuzione di beni disponibili tra i vari impieghi e consumi, pertanto "*il tributo, accanto alla sua funzione immediata di procurare mezzi per la spesa pubblica, esercita la funzione mediata di concorrere a modificare secondo i principi della giustizia sociale la distribuzione della ricchezza e l'organizzazione della vita economica e sociale*".

Le disposizioni del Codice in materia tributaria si debbono in particolare a Ezio Vanoni<sup>19</sup>.

Proprio in merito alla rivoluzione copernicana in precedenza accennata, bisogna evidenziare come Vanoni già nel volume "*Natura e Interpretazione delle leggi tributarie*" del 1932<sup>20</sup> enuncia quello che poi sarà il nucleo del proprio pensiero: quello per cui la attività finanziaria dello Stato è sostanzialmente volta non a limitare i diritti della

---

<sup>16</sup> G. DALLA TORRE, *Introduzione*, cit., 13.

<sup>17</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 47.

<sup>18</sup> G. DALLA TORRE, *Introduzione*, cit., 14.

<sup>19</sup> G. DALLA TORRE, *Introduzione*, cit., 16.

<sup>20</sup> E. VANONI, *Natura e Interpretazione delle leggi tributarie*, nella collana "Studi di economia, diritto, politica e finanza" diretta da Benvenuto Griziotti, Padova, 1932 riedito in E. VANONI, *Opere Giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano, Vol. I, 1962.

persona ma, al contrario, a garantirne la effettività, assicurando il loro effettivo esercizio e la loro espansione attraverso il sostegno delle istituzioni pubbliche<sup>21</sup>.

Un'idea per molti aspetti rivoluzionaria e soprattutto in grado di scardinare la considerazione del sistema fiscale come mera manifestazione del potere coercitivo dell'autorità.

In generale, per Vanoni bisognava vedere nella materia tributaria una forte dimensione valoriale. Questo riaffiora nitidamente nel Codice di Camaldoli e queste sue idee Vanoni ebbe a trasfondere nell'azione politica ed amministrativa come Ministro delle Finanze nei Governi centristi di De Gasperi, fino alla famosa riforma che portava il suo nome contenuta nella legge 11 gennaio 1951, n. 25, sulla perequazione tributaria.

1. – *L'apporto di Vanoni alla Costituente, con particolare riferimento alla materia tributaria e ai principi che oggi la governano*

Il 2 giugno 1946 Vanoni fu eletto nelle liste della DC all'Assemblea Costituente e fu chiamato a far parte della Commissione dei 75 (con Ruini, Calamandrei, Dossetti, Einaudi, Moro, Leone).

Nei due discorsi pronunciati alla Consulta nazionale e all'Assemblea Costituente, nel gennaio e nel luglio del 1946, sono già impostati tutti i temi dell'azione politica e finanziaria che egli svolgerà nel decennio successivo.

I temi che Vanoni seguì per la redazione della Costituzione sono: la copertura delle leggi finanziarie; l'ordinamento regionale; la posizione del Presidente del Consiglio dei Ministri e la formulazione del principio di capacità contributiva oggetto dell'articolo 53 della Costituzione<sup>22</sup>.

Come è stato evidenziato da autorevole dottrina, l'apporto più importante di Vanoni alla Costituente riguardò i principi che oggi governano la materia tributaria, il principio di capacità contributiva e quello di legalità<sup>23</sup>.

Egli si preoccupava del fondamento del potere di imposizione e del suo limite.

Per Vanoni è necessario che la Costituzione qualifichi la potestà di imporre i tributi e segni i confini della sua competenza, per l'imprescindibile necessità di chiarire uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono alla organizzazione politica della società.

Il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici e il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire, merita di essere affermato esplicitamente nella Carta Costituzionale, proprio per dichiarare che nello Stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune col proprio sacrificio personale.

---

<sup>21</sup> G. DALLA TORRE, *Introduzione*, cit., 16 ss.

<sup>22</sup> Sull'articolo 53 si vedano, tra i tanti, P. BORIA, *Art. 53*, in R. Bifulco, A. Celotto, M. Olivetti (a cura di), *Commentario alla Costituzione*, vol. I, Torino, 2006, 1055; F. BATISTONI FERRARA, *Commentario alla Costituzione Branca*, sub. art. 53, Bologna-Roma, 1994; L.V. BERLIRI, *La giusta imposta*, Milano, 1975; E. DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto comm.*, II, Torino, 1987; E. DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984 e 1993; E. DE MITA, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1991; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003; A. FEDELE, *La funzione fiscale e la «capacità contributiva» nella Costituzione italiana*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte costituzionale*, a cura di L. Perrone e C. Berliri, Napoli, 2006; F. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2012; E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria. Profili storici e giuridici*, Torino, 1991; F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; R. SCHIAVOLIN, *Il principio di progressività del sistema fiscale*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2007; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 2011.

<sup>23</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 49 ss.

Viene così affermato quel principio di “solidarietà contributiva” che, proprio perché costituzionalizzato, acquista un significato del tutto nuovo<sup>24</sup>.

In merito al problema di delimitare il campo d’azione della potestà tributaria quanto all’oggetto, Vanoni constatava l’insufficienza dello Statuto Albertino, che facendo riferimento alla “proporzione degli averi” sembrava individuare nella proprietà il limite al potere di imposizione.

Anche la formula della Costituzione di Weimar “tutti i cittadini contribuiscono senza distinzione ai carichi pubblici in rapporto ai loro mezzi secondo la misura fissata dalla legge”, sembrava a Vanoni inadeguata a fornire un limite alla potestà di imposizione.

Secondo Vanoni, la capacità contributiva era, più che una qualità obiettiva ed immutabile, il risultato di una valutazione: un giudizio che involge una valutazione sull’equilibrio politico del momento e sugli elementi oggettivi che qualificano la posizione del singolo, quali la ricchezza posseduta o consumata e i relativi elementi accidentali<sup>25</sup>.

Altro elemento da sottolineare del contributo di Vanoni alla formulazione dell’articolo 53 è quello di avere superato il riferimento soggettivo ai soli cittadini, rilevando che negli Stati moderni non vi è mai stata differenza apprezzabile nella costruzione concreta dell’obbligo dei cittadini e degli stranieri nel contribuire alle spese pubbliche, una volta rispettato il principio di territorialità. Così propose una formula che evitasse il dubbio di un diverso fondamento dell’obbligazione tributaria di cittadini e stranieri: tutti, dunque, nel rispetto del principio di territorialità, sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, cittadini e non cittadini che siano.<sup>26</sup>

Per quanto concerne, invece, il principio di legalità, considerato che durante il fascismo la competenza impositiva veniva riconosciuta anche al potere esecutivo, Vanoni ritenne che, incidendo il tributo su taluni dei diritti fondamentali della persona, la competenza esclusiva spettasse al potere legislativo, assumendo l’importanza di una garanzia di libertà<sup>27</sup>.

Oggi uno dei principi garantisti dell’ordinamento è che nessuna prestazione patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge (articolo 23).

## 2. – *Un codice sorretto dai principi generali*

Vanoni è considerato il padre del progetto di codificazione tributaria per una sistematizzazione della materia. Più nello specifico, per la costruzione di un sistema tributario efficiente, pensava ad un codice o legge fondamentale dei tributi concernente le regole e i principi<sup>28</sup> generali sulla dichiarazione e sull’accertamento, sui privilegi, sul rimborso, sulla giurisdizione, cui assicurare una certa permanenza nel tempo, sia dando ad essa il carattere di legge costituzionale, sia richiedendo particolari forme o garanzie per la sua modificazione; un coordinamento dei fatti imponibili e delle regole proprie dei singoli tributi, una gerarchia tra i vari ordini di norme, “*diretta a garantire la*

---

<sup>24</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 50.

<sup>25</sup> *Ibidem*.

<sup>26</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 51.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> Sull’importanza dei principi e il riflesso che gli stessi dispiegano nell’applicazione del diritto tributario, si vedano assolutamente: A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 875 ss.; A. GIOVANNINI, *Il Diritto tributario per principi*, Milano, 2014.

*chiarezza e la semplicità nell'applicazione e nella interpretazione delle leggi che li reggono, con grande vantaggio per i cittadini, per lo Stato e per l'educazione civica rispetto all'obbligo tributario*"<sup>29</sup>.

La codificazione richiedeva un'assimilazione completa nella applicazione delle leggi vigenti; una lenta elaborazione, operata attraverso la sottoposizione del progetto alla osservazione e alla critica di tecnici, pratici e studiosi, come è accaduto per l'emanazione di codici in altri campi del diritto.

Implicava un sistema di norme elaborato intorno ai principi generali, da determinare previamente e successivamente collegare sistematicamente alle singole norme.

Per Vanoni non si trattava di un semplice coordinamento di testi legislativi, perché la codificazione, incidendo sulla disciplina sostanziale dei tributi, aveva lo scopo di accentuare la coerenza fra le singole norme e i principi distributivi del carico tributario.

Elaborò un codice da lui redatto negli anni 1942-1943.

La codificazione di una parte generale doveva rispondere al bisogno di rendere semplice, chiaro e razionale l'ordinamento dei tributi.

La parte speciale poteva limitarsi a dare a ciascuna imposta la descrizione della fattispecie, i criteri per la depurazione e la valutazione della base imponibile, l'aliquota e le altre disposizioni particolari.

Per Vanoni la codificazione tributaria doveva essere il punto di partenza per procedere ad una riforma generale del sistema tributario e sarà soprattutto nei discorsi pronunciati in Parlamento nel corso della prima legislatura che tale proposito si manifesterà con estrema chiarezza.

### 3. – *Vanoni Ministro: l'impulso per un rinnovato rapporto tra contribuente e fisco*

La sua nomina a Ministro avvenne il 26 maggio del 1946.

I discorsi pronunciati da Vanoni in Parlamento delineano alcuni indirizzi generali di politica tributaria e finanziaria che avrebbero dovuto costituire la base di una nuova ed originale impostazione dell'attività legislativa ed amministrativa<sup>30</sup>.

Come è stato notato da autorevole dottrina, il sistema tributario richiedeva già da allora una radicale opera di revisione. Molteplicità dei tributi, complessità dei testi legislativi, norme che intralciavano la vita economica ed inducevano ad evadere il fisco, sperequazioni intollerabili<sup>31</sup>.

Si richiedeva, peraltro, anche una riforma dell'organizzazione dei metodi di lavoro dell'amministrazione finanziaria.

La riforma, secondo Vanoni, avrebbe dovuto portare ad una radicale trasformazione dei rapporti fra fisco e contribuenti, stabilendo un clima di rispettiva fiducia<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 51.

<sup>30</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 53.

<sup>31</sup> *Ibidem*.

<sup>32</sup> V. BASSI, *Riflessioni sulla natura del concorso alle spese pubbliche, da intendere, in via principale, come esercizio del munus proprio del contribuente, ovvero come esercizio di una funzione finanziaria di rilievo pubblico*, in F. CIAPPARONI (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016*, cit., 19 ove l'Autore afferma che la novità di Vanoni è rappresentata dal fatto che ha fondato il diritto tributario sulla fiducia nei rapporti tra cittadino e comunità.

Vanoni insiste su tale aspetto morale, sottolineando come ogni riforma legislativa e amministrativa avrebbe scarso effetto qualora i cittadini non siano convinti della necessità e dell'equità dell'imposizione fiscale<sup>33</sup>.

Egli affermava le seguenti parole: *“Occorre rovesciare la posizione psicologica di molti dei nostri concittadini nei confronti del fisco e creare un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale ed uguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa della vita dello Stato”*<sup>34</sup>.

Due problemi di essenziale importanza per la creazione di un clima di fiducia tra Stato e contribuenti erano quelli del livello delle aliquote e del sistema di accertamento.

Vanoni concretamente chiedeva strumenti per una costruzione del sistema fiscale in conformità del disegno che aveva come obiettivo la giustizia fiscale, che era a sua volta uno dei presupposti essenziali di una democrazia.

Egli sapeva bene che gli italiani per il lungo passato di dominazioni, per la mancanza di consuetudine con la democrazia non riuscivano ad identificarsi con lo Stato e di conseguenza subivano il tributo<sup>35</sup>.

Per tutte queste ragioni, prima di incidere nell'ordinamento legislativo, nella struttura, nell'apparato, bisognava incidere nelle coscienze.

La prima e fondamentale tappa della rivoluzione che meditava è sicuramente il disegno sulla perequazione tributaria presentato in Parlamento.

La legge n. 25 del 1951 (detta di perequazione tributaria) fu approvata al Senato all'unanimità e alla Camera a grande maggioranza. Vanoni afferma le seguenti importanti parole: *“Perequazione vuol dire far pagare di più a chi può di più, per sgravare i meno abbienti; una distribuzione interna del tributo senza inasprire l'onere totale, è un dovere dello Stato”* e soprattutto *“Lo sforzo che io ora ho compiuto è stato quello di dare l'impressione ai cittadini che l'amministrazione è giusta, che l'amministrazione può arrivare a dare giustizia a tutti, ai piccoli e ai grandi, in modo che ognuno sopporti la sua parte di sacrificio”*<sup>36</sup>.

Pensando alla necessaria lealtà tra contribuenti ed amministrazione, come superamento di una diffidenza reciproca, fu allora resa obbligatoria la dichiarazione annua dei redditi<sup>37</sup>.

Con la riforma del 1951 veniva capovolta la posizione cementata nei secoli che vedeva il contribuente suddito del Fisco; con la dichiarazione dei redditi era il contribuente che si raccontava e le sue asserzioni facevano testo fino a prova contraria.

---

<sup>33</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 54.

<sup>34</sup> Parole pronunciate alla Camera il 21 ottobre 1948.

<sup>35</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 56.

<sup>36</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 57.

<sup>37</sup> Sul tema, all'epoca molto controverso, della valenza della dichiarazione e delle eventuali successive rettifiche, si veda E. VANONI, *La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, ora in *Opere Giuridiche*, 1961, I, 349 ss.

Per approfondire, si vedano anche: E. ALLORIO, *Sulla riforma del procedimento di imposizione e sulla disegnata riforma del processo tributario*, ora in *Problemi di diritto*, vol. III, Milano, 1957; C. MAGNANI, *La dichiarazione annuale dei redditi*, Padova, 1974; M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008, in particolare 5 ss.

Più in generale, sulla dichiarazione dei redditi, si vedano: G. MARONGIU, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 200; N. D'AMATI, *Dichiarazione tributaria*, in *Enc. giur.*, vol. X, Roma, 1988.

Come messo in evidenza da autorevole dottrina, la dichiarazione si poneva, quindi, come cemento di un nuovo rapporto fondato sulla reciproca fiducia<sup>38</sup>. Vanoni poneva la persona del cittadino contribuente in posizione di parità e reciprocità con il fisco<sup>39</sup>.

Il secondo elemento della riforma fu il carattere personale del sistema, come forma di giustizia fiscale, e lo sforzo di ridurre le esenzioni fiscali alle quali Vanoni era particolarmente ostile, come forma di sperequazione.

Vanoni si preoccupò anche del coordinamento della finanza dello Stato con quella locale.

La riforma doveva, quindi, realizzarsi nei seguenti tre tempi: I) un rinnovamento radicale del costume diretto a trasformare i rapporti Fisco-cittadino da rapporti di reciproco sospetto o di ostilità dichiarata in rapporti di mutua collaborazione secondo la legge del 1951; II) norme precise e tecnicamente moderne con riguardo soprattutto all'istituto dell'accertamento; III) legge delega per un razionale riordinamento del sistema tributario, nel senso di semplificare e ammodernare.

Dal punto di vista finanziario la legge ebbe successo: nonostante la riduzione generale delle aliquote, le entrate mostrano in quegli anni una costante e sensibile espansione.

Tuttavia lo slancio riformatore di Vanoni non fu colto fino in fondo, soprattutto non venne colto il primo significato della legge di perequazione tributaria: il nuovo rapporto che si voleva instaurare fra fisco e contribuente.

Negli ultimi anni Vanoni avviò la preparazione di quello che doveva diventare il T.U. sulle imposte dirette del 1958, un modello di tecnica legislativa da imitare. Quel testo fu poi elaborato da Di Gennaro e Visentini.

#### *4. – L'essenzialità della posizione del privato nella determinazione della "giusta imposta": la partecipazione del contribuente all'accertamento tributario*

Il tratto culturalmente distintivo dell'opera riformatrice di Ezio Vanoni è stato quello di avviare un rinnovato rapporto tra contribuente e fisco. Come è stato notato da autorevole dottrina, l'idea di riconoscere al contribuente un ruolo partecipativo nell'ambito dell'accertamento si ritiene sia riconducibile proprio alle fondamentali opere di Vanoni, che appunto teorizzò e introdusse con l'obbligo generalizzato di dichiarazione la prima ed essenziale forma

---

<sup>38</sup> E. DE MITA, *Ezio Vanoni*, cit., 58.

<sup>39</sup> F. FORTE, *Principio contrattualista e principio di capacità contributiva nel pensiero di Ezio Vanoni*, in F. CIAPPARONI (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016*, cit., 86.

di partecipazione del contribuente all'accertamento del tributo<sup>40</sup>. Difatti, il tema dell'accertamento è uno dei cardini su cui Vanoni costruì l'autonomia del diritto tributario e la sintesi tra etica, politica ed economia nella scienza del tributo<sup>41</sup>.

A Vanoni non sfugge la fragilità di un sistema precipuamente incardinato sull'intervento sistematico ed indefettibile dell'organo pubblico e, di conseguenza, la necessità di spostare il cardine della fase attuativa del rapporto di imposta dall'ufficio al contribuente<sup>42</sup>.

In un ordine politico totalmente ostile, Vanoni era riuscito a smantellare il mito ideologico “*in dubio pro fisco*”. Negli anni '50 introdusse il tema della buona fede, dell'affidamento nei rapporti tra fisco e contribuente, affermando che era giusto che il primo sforzo, il primo passo lo facesse lo Stato<sup>43</sup>.

Come è stato magistralmente evidenziato in dottrina, già nelle Norme generali del diritto tributario del 1942, quindi nel Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea Costituente del 1946, ed infine nel progetto di riforma tributaria del 1950 egli individua nel dovere di solidarietà il criterio di partecipazione del privato – attraverso il tributo – alla spesa pubblica; correla a questo dovere quello di imparzialità dell'amministrazione e pone nelle Norme generali la fase di attuazione del tributo quale momento essenziale della realizzazione di un prelievo “giusto” in quanto finalizzato a consentire quella partecipazione solidale che è espressa dalla effettiva tassazione in base alla capacità contributiva manifestata dal presupposto<sup>44</sup>. Questo schema si completa attraverso le leggi di perequazione tributaria, in cui appunto la perequazione si realizza – rispetto alla situazione previgente – nel collegamento tra la nozione sostanziale del tributo e la sua corretta attuazione attraverso gli strumenti dell'accertamento e della riscossione.

---

<sup>40</sup> A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012, 541.

Per approfondire, sul tema della partecipazione del contribuente si vedano: A.F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, in particolare p. 1174 ove l'Autore magistralmente evidenzia come alcuni autori, ragionando sul presupposto che la concreta applicazione del tributo sia espressione di una funzione pubblica che di necessità si traduce in un provvedimento di imposizione, assegnavano alla dichiarazione del contribuente nel sistema delle imposte sui redditi la funzione di portare a conoscenza dell'Amministrazione i dati e gli elementi necessari alla determinazione dell'imposta e coerentemente, quindi, lo definivano come l'atto iniziale di un procedimento di imposizione; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 588 ss; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 258.

Sul procedimento di imposizione, si vedano assolutamente: F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Morano, Napoli, 1965; AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, n. 1, 1971, 433 ss.; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 620 e ora in G.A. MICHELI, *Opere minori di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1982, 145 ss. ove l'Autore ribadisce l'idea già delineata nel *Corso di diritto tributario*, Torino, 1970, a pagina 170 secondo cui il procedimento è il modo di essere tipico della funzione pubblica; L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (Dir. Trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, Milano, vol. V, 2006; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013.

<sup>41</sup> Anche per approfondire, si veda A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 599 ss.

<sup>42</sup> G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 91 ss.

<sup>43</sup> G. MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, in F. CIAPPARONI (a cura di), *Ezio Vanoni, giurista cattolico e politico: dal Codice di Camaldoli alla Riforma tributaria. Atti dell'incontro di studio, Roma 26 novembre 2016*, cit., 135.

<sup>44</sup> A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, cit.

Invero, come è stato sostenuto, le Disposizioni generali che, pur mantenendo prevalente l'autorità autoritativa della amministrazione, rendono centrale la collaborazione e la partecipazione del contribuente attraverso la dichiarazione unica annuale analitica, cui deve corrispondere l'accertamento analitico, attraverso le regole sulla retrattabilità della dichiarazione e la sua integrabilità, attraverso la remissione dell'imposta dovuta "in casi eccezionali di comprovata ingiustizia o eccessività", appaiono più avanzate delle leggi di perequazione tributaria e dei successivi progetti di riforma che per ragioni politiche, di opportunità e di organizzazione amministrativa non poterono tenerne conto<sup>45</sup>.

La modernità, quindi l'attualità, del pensiero di Vanoni sta proprio nella sua straordinaria propensione a dettare delle Disposizioni generali con efficacia di legge rinforzata che stabilissero l'essenzialità, o meglio la dignità<sup>46</sup>, della posizione del privato nella determinazione della "giusta imposta" (cioè conforme a capacità contributiva).

Nell'ottica di Vanoni, il cittadino cessa di essere un puro suddito fiscale, inchiodato ad un ruolo di subalternità nel rapporto fiscale, ed è chiamato ad essere partecipe di una rivoluzione copernicana, di grande civiltà giuridica. Lo Stato legislatore-impositore non è infatti titolare di soli diritti, ma anche di doveri, perché il rapporto d'imposta deve essere improntato al principio dell'equità bilaterale<sup>47</sup>.

Era l'avvio di *"un percorso che, negli anni (ce ne vorranno parecchi), avrebbe portato una dottrina e una giurisprudenza, prima minoritarie, a ritenere che l'art. 97 Cost. costituisce il cardine di un rapporto tra cittadino e amministrazione non improntato a criteri di alterità"*<sup>48</sup>.

La nozione di "buon andamento" non si sarebbe più ridotta solo alla rapidità, alla semplicità, all'efficacia dell'attività amministrativa ma avrebbe comportato: il necessario contraddittorio con i destinatari nella ipotesi di provvedimenti ablatori; la previa ricerca del consenso del destinatario dell'atto; la conoscibilità del procedimento di formazione del provvedimento; il perseguimento della parità di trattamento degli amministrati<sup>49</sup>.

Tuttavia, ed è bene evidenziarlo, per molto tempo giurisprudenza e prassi amministrativa ricostruirono l'assetto complessivo del sistema fiscale attenuando gran parte delle modifiche e degli apporti teorici formulati da Vanoni.

Come è stato attentamente notato da autorevole dottrina, gli aspetti di progresso, innanzitutto in ordine alla formazione in contraddittorio dell'atto di accertamento, furono sostanzialmente sterilizzati con l'ammissione contro il tenore della legge di dichiarazioni sintetiche, in cui l'obbligo del contribuente era trasformato in una situazione di onere, con il conseguente riconoscimento di una illimitata discrezionalità dell'amministrazione finanziaria nel determinare il livello di analicità nella ricostruzione del reddito nonché con il consentire al contribuente la scelta del livello di sintesi a cui dovesse svolgersi l'accertamento<sup>50</sup>. Le istanze garantistiche del disegno prefigurato da Vanoni finivano così svuotate di effettivo carattere precettivo.

Inoltre, giurisprudenza e prassi si consolidarono nel senso che scritture contabili e bilancio, risposte a questionari ed ispezioni contabili, la dichiarazione stessa assumevano non tanto il ruolo di elementi condizionanti i

---

<sup>45</sup> A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, cit.

<sup>46</sup> Come giustamente ribadito da A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, cit.

<sup>47</sup> S. CIPOLLINA, *Leggendo il libro di Francesco Forte su "Ezio Vanoni economista pubblico"*, cit., 150.

<sup>48</sup> G. MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, cit.

<sup>49</sup> G. MARONGIU, *Ezio Vanoni Ministro delle Finanze*, cit., 135.

<sup>50</sup> A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, cit.

fondamenti, il contenuto, i limiti del potere amministrativo, quanto piuttosto di elementi condizionanti della mera forma dell'accertamento tributario. Ne derivava che i vincoli tracciati da Vanoni nei sofisticati procedimenti normativi venivano relegati al solo piano formale<sup>51</sup>. Più nello specifico, la presunzione di veridicità della dichiarazione, l'onere dell'amministrazione di provare l'inesattezza o l'infedeltà delle dichiarazioni, con conseguenze sui diversi metodi fiscali di accertamento, l'opponibilità all'amministrazione dei risultati fondati su una contabilità regolarmente tenuta, il carattere derogatorio ed eccezionale di forme di accertamento basate su elementi indiziari e compiute in maniera induttiva, hanno di fatto costituito gli aspetti qualificanti della collaborazione del contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi.

Dalla partecipazione del contribuente così intesa non si è allontanato neppure il legislatore della riforma degli anni '70<sup>52</sup>: un complesso rigido di regole per l'accertamento lascia, infatti, poco spazio all'intervento del privato e nessuna immediata tutela<sup>53</sup>.

Rispetto a una attuazione del prelievo ispirata ai principi di legalità, di stretta vincolatezza e di imparzialità ed efficienza della pubblica amministrazione, le forme di partecipazione del privato si limitavano, quindi, a quelle rigorosamente previste dalla legge: la dichiarazione, la tenuta delle scritture contabili, la soggezione all'esercizio dei poteri istruttori (risposte ai quesiti, ai questionari, alle richieste di documenti e chiarimenti). In definitiva, la partecipazione del privato era in funzione di collaborazione all'esercizio dell'attività accertativa<sup>54</sup>.

Il contribuente aveva la facoltà di proporre allegazioni senza che da esse derivassero situazioni soggettive a suo favore come tali tutelabili. Detto altrimenti, si trattava di ipotesi di partecipazione del privato in funzione collaborativa nell'interesse del fisco: difatti erano disposte e apprezzate dalla legge, che ne determinava i contenuti e gli effetti.

Per tutte queste ragioni, probabilmente, la concezione "alta" della collaborazione tra Stato e cittadino nell'attuazione del tributo – sostenuta con forza da Vanoni – inizierà a riflettersi nelle premesse per un nuovo ruolo del contribuente soltanto verso la fine degli anni '80, quando – come sostenuto da autorevole dottrina – anche nel nostro Paese si presterà la giusta attenzione alle esigenze di "civiltà" del fisco<sup>55</sup>.

L'irrompere sulla scena della fiscalità di massa giustifica una nuova forma di partecipazione del privato non in funzione di collaborazione, bensì in funzione di contraddittorio, cioè in difesa (azionabile) dei propri diritti e interessi. Il primo caso di partecipazione in funzione difensiva, così come unanimemente riconosciuto dalla dottrina, è la richiesta di chiarimenti.

---

<sup>51</sup> Anche per approfondire, si vedano: S. LA ROSA, *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1978, 216 ss.; S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, 558 ss.; A. FANTOZZI, *I presupposti dell'accertamento sintetico e induttivo*, in *Riv. Notariato*, 1977, I, 887; A. FANTOZZI, *Prospettive dell'accertamento nella riforma tributaria*, in *Riv. Guardia di fin.*, 1981, 10.

<sup>52</sup> Per approfondire, si veda L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4/2013, 858 ss.

<sup>53</sup> Sul punto, magistralmente S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 107 ss.

<sup>54</sup> Per questa prospettazione, come anche per approfondire, si vedano assolutamente i seguenti contributi: L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13 ss.

<sup>55</sup> A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, cit., 543 ss.

La “civiltà” dei rapporti tra fisco e contribuente diviene finalmente un parametro di valutazione e di apprezzamento dell’attività legislativa: in questa innovativa prospettiva si assiste ad una generale rivalutazione della partecipazione del privato nell’attuazione del tributo e al proliferare di strumenti diretti a consentirla e a trarne benefici in termini di stabilità degli accertamenti e di riduzione del contenzioso.

Tuttavia, nonostante la mutata atmosfera, i diversi istituti in cui si articola la partecipazione del privato all’accertamento del tributo risentono, in diverso modo, delle esigenze contingenti che ne hanno ispirato l’introduzione, nonché della tradizionale concezione autoritativa basata sulla indisponibilità della posizione soggettiva dell’ente impositore. Pertanto, come è stato magistralmente evidenziato, essi formano un sistema disorganico, che ha origini diverse nel tempo e rispetto al quale “*un’ottica unitaria e moderna, basata sulla rilevanza giuridica delle situazioni soggettive coinvolte, stenta ancora a farsi avanti*”<sup>56</sup>.

Nonostante lo straordinario impulso di Vanoni per un rinnovato rapporto tra contribuente e fisco e l’esigenza sempre più sentita della previsione generale di una fase di partecipazione difensiva<sup>57</sup>, anche e soprattutto alla luce delle istanze europee<sup>58</sup> e in virtù della inclusione del principio del contraddittorio tra i principi generali del procedimento amministrativo in ambito comunitario, ancora oggi ci si imbatte in un quadro normativo che è in ogni caso quello di previsioni episodiche<sup>59</sup> e apparentemente non estensibili in via interpretativa.

Eppure davvero le asimmetrie che caratterizzano il rapporto tra contribuente e fisco possono essere corrette attraverso la valorizzazione del contraddittorio endoprocedimentale che, a sua volta, costituisce uno dei caratteri del “giusto procedimento”<sup>60</sup>, il cui fine ultimo, al pari di quello che dovrebbe orientare il “giusto processo”, è quello di pervenire alla attuazione della giusta imposta<sup>61</sup>.

Oltretutto, come è stato notato in dottrina, tanto più intenso è il carattere autoritativo della pretesa, nonché incisiva la riqualificazione della rappresentazione dell’obbligazione tributaria originariamente offerta dal contribuente, e tanto più, deve essere assicurato al destinatario dell’atto della finanza prospettare, anzitutto,

---

<sup>56</sup> A. FANTOZZI, *L’accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, cit., 544.

<sup>57</sup> La dottrina tributaria, in prevalenza schierata per l’affermazione dell’esistenza di un principio generale ed immanente secondo cui il contraddittorio preventivo sarebbe in ogni caso obbligatorio, ritiene di poter giungere a tale conclusione valorizzando l’interpretazione del dato positivo, oltre che in senso costituzionalmente orientato, anche in senso comunitariamente orientato. Sul punto, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *La lotta per il diritto al contraddittorio in materia tributaria: una via interpretativa per giungere al riconoscimento del principio del giusto procedimento*, in *Diritto e pratica tributaria*, 3/2020, 845 ss.

<sup>58</sup> A. MARCHESELLI, *L’indifettibilità del contraddittorio tra i principi interni e comunitari*, in *Corr. trib.*, 2010, 1776.

<sup>59</sup> A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137.

<sup>60</sup> Sul tema, anche per i riferimenti di dottrina e giurisprudenza nelle note, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Diritto e pratica tributaria*, 3/2021, 1065 ss. ove si dà conto delle principali elaborazioni teoriche che si sono fatte carico di approfondire i rapporti tra giusto processo e giusto procedimento, giungendo a prospettare una rilevanza costituzionale del secondo principio. Nel lavoro, si dà, inoltre, conto anche di una diversa ricostruzione che – muovendosi all’interno del quadro costituzionale della funzione amministrativa – tenta di agganciare la “giustizia” nel procedimento amministrativo ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento. Questo tentativo di modificare dall’interno la funzione amministrativa, in modo tale che la stessa possa assumere proprio il giusto procedimento a canone obiettivo di esercizio, ha anche il pregio di “attualizzare” il rapporto tra autorità e libertà, tra governanti e governati, perché è in grado di far emergere moduli procedurali partecipati funzionali non soltanto al diritto di difesa dei privati ma alle stesse esigenze dell’azione amministrativa (basti pensare alla partecipazione in quanto funzionale alla completezza della fase istruttoria).

<sup>61</sup> S. F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all’attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, in *Rass. trib.*, 3/2019, 572.

all'interno del procedimento, le sue ragioni<sup>62</sup>. E ciò, non tanto (e comunque non solo) in una prospettiva difensiva degli interessi del contribuente, quanto, piuttosto nell'interesse stesso dell'amministrazione finanziaria perché una pretesa frutto di un effettivo confronto tra le parti è tendenzialmente dotata di un più elevato grado di verosimiglianza rispetto a quanto non lo sia una pretesa che tale confronto non abbia potuto giovare.

L'audizione e l'intervento del contribuente è indubbiamente strumentale alla realizzazione piena dell'interesse della pubblica amministrazione (segnatamente dell'amministrazione finanziaria) – retto dal principio di cui all'articolo 97 della Costituzione (all'interno del quale, fra l'altro, il contraddittorio si colloca) – la cui azione deve perseguire l'imparziale attuazione della legge.

Come è stato evidenziato da autorevole dottrina, l'obliterazione del contraddittorio endoprocedimentale è contraria sia al principio di imparzialità che a quello di buon andamento della pubblica amministrazione, giacché il primo impone che l'amministrazione, prima di provvedere, accerti diligentemente la situazione di fatto e il secondo impone di evitare l'emissione di accertamenti “al buio”, come tali suscettibili di essere modificati o ritirati alla luce degli elementi successivamente offerti dal contribuente<sup>63</sup>.

Garantire il contraddittorio soltanto quando previsto, per tutte le ragioni evidenziate, non sembra accettabile. La rafforzata partecipazione del privato al procedimento applicativo del tributo deriva da esigenze di civiltà giuridica indotte dalla internazionalizzazione dei rapporti e dalla globalizzazione dei mercati<sup>64</sup>.

## 5. – Conclusioni

Vanoni tentava di risolvere i problemi reali di un Paese in gravi difficoltà economiche e non solo. Per queste ragioni, ricercava costantemente i punti di contatto tra il diritto e la realtà sociale, con la consapevolezza, e soprattutto la speranza, di delineare un orizzonte più vasto.

Tutto il suo operato ricorda l'ammonimento di Piero Calamandrei, il quale affermava che “*quello che più importa, in fatto di diritti, non è tanto la loro proclamazione teorica, quanto la concreta determinazione dei mezzi pratici più adatti ad assicurarne l'osservanza*”.

Le opere giuridiche e gli scritti parlamentari di Ezio Vanoni svelano la costante attenzione al ruolo del diritto tributario nel suo sviluppo economico, politico e sociale. Aspetti che, per usare le sue stesse parole, “*si presentano come le diverse facce di uno stesso poliedro dove ognuna risulta in funzione delle altre, poiché tutte devono dare l'idea dell'insieme*”.

Senza dubbio si trattava di una metodologia fondata su una concezione innovativa del sistema fiscale. Detto altrimenti, le prime forme di fiscalità dal volto umano sono certamente riconducibili al pensiero di Vanoni.

---

<sup>62</sup> S. F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 114.

<sup>63</sup> Cfr. G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali “tutela” il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, 3052.

<sup>64</sup> C. BORGIA, *La lotta per il diritto al contraddittorio in materia tributaria: una via interpretativa per giungere al riconoscimento del principio del giusto procedimento*, cit., 873.

Una prospettiva di analisi che reggeva sulla convinzione che non vi sia possibilità di un sistema democratico, senza un ordinamento tributario equo e affidabile. Infatti, per Vanoni la riforma fiscale è la pietra angolare di ogni Stato di diritto<sup>65</sup>.

Proprio perché ha in mente forme di fiscalità dal volto umano, con riferimento ai rapporti giuridici tributari – in contrasto con il pensiero dominante – ribadisce a più riprese una sostanziale solidarietà di interessi tra contribuente e Stato impositore.

Tutta l'opera di Ezio Vanoni è mossa dal desiderio di stabilire tra lo Stato e il contribuente un rapporto – non di potere ma di diritto – basato su canoni di lealtà, correttezza e buona fede.

In conclusione, per certi aspetti si può affermare come, nelle finalità funzionali, anticipi i contenuti dello Statuto dei diritti del contribuente nelle sue alte aspirazioni di garanzia di diritti di difesa.

In Vanoni vi è la consapevolezza di come il tributo sia legato alla vita dello Stato ma anche alla partecipazione del cittadino a quella vita.

La sua lezione era, è e sarà sempre attuale.

---

<sup>65</sup> E. VANONI, *Discorso al Senato*, 25 luglio 1950.