

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da **BENVENUTO GRIZIOTTI**
(E RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO)

DIREZIONE

ENRICO ALLORIO - EMILIO GERELLI

COMITATO SCIENTIFICO

ENRICO DE MITA - ANDREA FEDELE - FRANCESCO FORTE
FRANCO GALLO - IGNAZIO MANZONI - GIANNINO PARRAVICINI
ANTONIO PEDONE - ALDO SCOTTO - SERGIO STEVE

COMITATO DIRETTIVO

ROBERTO ARTONI - FILIPPO CAVAZZUTI - AUGUSTO FANTOZZI
G. FRANCO GAFFURI - DINO PIERO GIARDA - EZIO LANCELLOTTI
SALVATORE LA ROSA - ITALO MAGNANI - GILBERTO MURARO
LEONARDO PERRONE - ENRICO POTITO - PASQUALE RUSSO
FRANCESCO TESAURO - GIULIO TREMONTI - ROLANDO VALLIANI

N.ro inventario 2818



Pubblicazione sotto gli auspici del Dipartimento di Economia pubblica e territoriale dell'Università, della Camera di Commercio di Pavia e dell'Istituto di diritto pubblico della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Roma

DIREZIONE e REDAZIONE: *Dipartimento di Economia pubblica e territoriale dell'Università, Strada Nuova 65, 27100 Pavia; tel. 0382/387.406*
Ad essa debbono essere inviati bozze corrette, cambi, libri per recensione in duplice copia.

Redattori: SILVIA CIPOLLINA, ANGELA FRASCHINI, GIUSEPPE GHESSI. Segretaria di Redazione: CLAUDIA BANCHIERI.

L'AMMINISTRAZIONE è presso la casa editrice Dott. A. GIUFFRÈ EDITORE S.p.A., via Busto Arsizio, 40 - 20151 Milano - tel. 38.000.975

PUBBLICITÀ:

dott. A. Giuffrè Editore S.p.a. - Servizio Pubblicità
via Busto Arsizio, 40 - 20151 Milano - tel. 38.000.975, int. 324

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER IL 1990

Abbonamento annuo Italia L. 70.000

Abbonamento annuo estero L. 105.000

Annate arretrate senza aumento rispetto alla quota annuale.

L'abbonamento decorre dal 1° gennaio di ogni anno e dà diritto a tutti i numeri dell'annata, compresi quelli già pubblicati.

Il pagamento può effettuarsi direttamente all'Editore, anche con versamento sul conto corrente postale 721209, indicando a tergo del modulo, in modo leggibile, nome, cognome ed indirizzo dell'abbonato; oppure presso i suoi agenti a ciò autorizzati.

Gli abbonamenti che non saranno disdetti entro il 10 dicembre di ciascun anno si intenderanno tacitamente rinnovati per l'anno successivo.

Il rinnovo dell'abbonamento deve essere effettuato entro il 15 marzo di ogni anno: trascorso tale termine, l'Amministrazione provvede direttamente all'incasso nella maniera più conveniente, addebitando le spese relative.

I fascicoli non pervenuti all'abbonato devono essere reclamati entro 10 giorni dal ricevimento del fascicolo successivo. Decorso tale termine si spediscono, se disponibili, contro rimessa dell'importo.

All'Editore vanno indirizzate inoltre le comunicazioni per mutamenti di indirizzo, quest'ultime accompagnate dall'importo di L. 500 in francobolli.

Per ogni effetto l'abbonato elegge domicilio presso l'Amministrazione della Rivista.

Ai collaboratori saranno inviati gratuitamente 50 estratti dei loro saggi. Copie supplementari eventualmente richieste all'atto del licenziamento delle bozze verranno fornite a prezzo di costo. La maggiore spesa per le correzioni straordinarie è a carico dell'autore.

Registrazione presso il Tribunale di Milano al n. 104 del 15 marzo 1968

Iscrizione Registro nazionale stampa (legge n. 416 del 5.8.81 art. 11)
n. 00023 vol. 1 foglio 177 del 2.7.1982

Direttore responsabile: EMILIO GERELLI



Rivista associata all'Unione della Stampa Periodica Italiana

Pubblicità inferiore al 70%

Tipografia «MORI & C. S.p.A.» - 21100 VARESE - VIA F. GUICCIARDINI 66

LABEC 1585
146 21

INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

MARIO REY - <i>Il finanziamento degli enti sub-centrali di governo: verso una revisione della teoria del federalismo fiscale?</i>	3
ANGELA FRASCHINI - <i>La riforma fiscale Canadese</i>	36
SALVO MUSCARÀ - <i>Contributo all'inquadramento sistematico dell'Istituto della rinnovazione dell'atto impugnato</i>	63
LORIS TOSI - <i>Su un'ipotesi di tassazione del reddito normale: problematiche applicative e costituzionali</i>	97
LEGGI E DOCUMENTI	
COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE - <i>Documento di lavoro dei servizi della Commissione concernente l'unione doganale nel quadro del grande mercato</i>	136
NUOVI LIBRI	157
RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI	161

PARTE SECONDA

FRANCESCO TESAURO - <i>Sulla distinzione tra disposizioni interpretative, integrative, correttive e modificative nella legislazione tributaria delegata</i>	9
FAUSTA BRIGHENTI - <i>Le controversie tra Fisco, sostituto d'imposta e sostituto e la tesi del litisconsorzio necessario</i>	19
RAFFAELLO LUPI - <i>Fusioni e processo: continua l'inutile strage?</i>	24
ANDREA FEDELE - <i>La nullità dei patti fra le parti concernenti l'imposta di registro</i>	38

SENTENZE ANNOTATE

Diritto tributario generale e costituzionale - Legge delega per la riforma tributaria - Decreti legislativi - Disposizioni integrative e correttive - Retroattività	
Tributi locali - Invim - Deducibilità delle spese di urbanizzazione - Art. 1 del D.P.R. n. 688/1974 - Disposizione correttiva - Efficacia retroattiva (Cass., SS.UU., 7 febbraio 1989, n. 733) (con nota di F. TESAURO)	3



Diritto processuale tributario - Rapporti tra sostituto d'imposta e sostituto - Accertamento sulla legittimità delle ritenute operate - Giurisdizione dell'Autorità Giudiziaria ordinaria - Esclusione - Giurisdizione esclusi- va del giudice tributario - Giudizio promosso da una delle parti del rapporto d'imposta - Litisconsorzio necessario - Sussistenza (Cass., SS.UU., 28 aprile 1989) (con nota di F. BRIGHENTI)	16
Diritto processuale tributario - Ingunzione intestata alla società incorpora- ta - Ricorso per Cassazione proposto nei confronti dell'incorporante - Inammissibilità (Cass., Sez. I civ., 23 ottobre 1989, n. 4306) (con nota di R. LUPI)	23
Diritto tributario generale e costituzionale - Imposta di registro - Patti ten- denti a porre a carico dell'inadempiente le spese di registrazione - Nullità - Art. 60 D.P.R. n. 634/1972 - Illegittimità costituzionale - Non manifesta infondatezza (Trib. di Catania, Sez. I civ., 26 luglio 1987, ord. n. 1620/84) (con nota di A. FEDELE)	37



CONFRONTI

URBANISTICA, TRASPORTI, ECOLOGIA
SERVIZI, LAVORO e SANITÀ
IN UN'AGGIORNATA RASSEGNA DELLE
DECISIONI DEGLI ORGANI DI CONTROLLO
E DEI VARI GRADI DELLA GIUSTIZIA
AMMINISTRATIVA

IL MONDO SCIENTIFICO E DELLE
PROFESSIONI A CONFRONTO CON
LA POLITICA E L'ECONOMIA PER IL
FUTURO DELLA PUBBLICA
AMMINISTRAZIONE

RICHIEDETE UNA COPIA IN OMAGGIO
ALLA RIVISTA:

«CONFRONTI» REGIONE LOMBARDIA
VIA FABIO FILZI, 22 - 20124 MILANO
TEL. 02/67654740

ABBONAMENTO ANNUO 1990
PER SEI NUMERI L. 85.000
PREZZO PER COPIA L. 18.000
(ARRETRATI IL DOPPIO)



REGIONE LOMBARDIA
EDIZIONI LATIVA · VARESE

PICCOLA
BIBLIOTECA
GIUFFRÈ

PBG

Testi
di preparazione
giuridica ed
economica



Una preparazione solida ed accurata costituisce, per tutti i settori del mondo del lavoro, la necessaria premessa di una brillante carriera e del rapido raggiungimento di una posizione di rilievo.

Questa concreta esigenza, imposta dalla società moderna, ha indotto la Casa editrice Giuffrè ad ampliare ulteriormente l'impegno nel campo dell'informazione giuridico-economica e ad affiancare ai suoi numerosi ed apprezzati testi universitari e professionali una nuova, organica serie di pubblicazioni.

È nata così la **Piccola Biblioteca Giuffrè**, pensata appositamente per tutti coloro che abbisognano di una informazione rapida ma completa e qualificata, quali, ad esempio, i partecipanti a concorsi professionali o di gruppo A.

La Collana, che copre un ampio ventaglio di materie scelte fra quelle per le quali più frequentemente viene richiesta ai candidati una specifica conoscenza, accoglie volumi agili e snelli, che si caratterizzano per la chiarezza dell'esposizione e per lo stile di scrittura piano e scorrevole.

I singoli testi sono curati da illustri docenti e valenti professionisti, che assicurano alle trattazioni un carattere rigorosamente scientifico, ed offrono un quadro completo, organico e aggiornato delle materie prese in esame.

ALCUNE MATERIE PREVISTE DALLA COLLANA

- CONTABILITÀ DI STATO E DEGLI ENTI PUBBLICI
- DIRITTI E DOVERI DEGLI IMPIEGATI
- DIRITTO AMMINISTRATIVO
- DIRITTO CIVILE
- DIRITTO COMMERCIALE
- DIRITTO COSTITUZIONALE
- DIRITTO DEGLI ENTI LOCALI
- DIRITTO DEL LAVORO
- DIRITTO PENALE
- DIRITTO PUBBLICO
- DIRITTO SANITARIO
- DIRITTO TRIBUTARIO
- ECONOMIA POLITICA
- INFORMATICA PER IL GIURISTA
- LEGISLAZIONE E PREVIDENZA SOCIALE
- PROCEDURA CIVILE
- PROCEDURA PENALE
- SCIENZA DELLE FINANZE E DIRITTO FINANZIARIO
- STATISTICA

CESARE GLENDI

COMMENTARIO DELLE LEGGI SUL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Il d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636 con le successive modifiche
e integrazioni

con i contributi di:

C. Bendin - F. C. Carboni - C. Consolo
M. A. Gregorio - M. Miscali - S. Muscarà
M. Polano - L. Salvaneschi - M. T. Spanu

8°, p. XXV-1104, ril., L. 100.000

promozione periodici 1990

offerta valida dal 1° marzo al 31 ottobre 1990

a tutti i nuovi abbonati a una delle seguenti riviste

Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Genova Azienda Pubblica Banca Borsa e Titoli di Credito Bollettino dell'Istituto di Diritto Romano Cassazione Penale - Rivista mensile di Giurisprudenza Il Diritto di Autore Diritto del Commercio Internazionale Il Diritto Ecclesiastico e rassegna di diritto matrimoniale Il Diritto dell'Economia Il Diritto di Famiglia e delle Persone Il Diritto dell'Informazione e dell'Informatica Diritto e Pratica nell'Assicurazione Diritto e Pratica dell'Aviazione Civile Diritto Processuale Amministrativo Economia Aziendale Finanza Marketing e Produzione Il Foro Amministrativo Giurisprudenza Commerciale Giurisprudenza Costituzionale Giurisprudenza delle Imposte Giurisprudenza di Merito Giustizia Civile - Massimario annotato della Cassazione Giustizia Civile - Rivista mensile di Giurisprudenza In Iure Praesentia Ius Ecclesiae Iustitia Lavoro e Previdenza Oggi La Legislazione Italiana Il Politico Quaderni Regionali Quadrimestre - Rivista di diritto privato Rassegna Forense Rassegna Giuridica dell'Energia Elettrica Relazioni Industriali Responsabilità Civile e Previdenza Il Risparmio La Rivista del Consiglio Rivista di Diritto Agrario Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze Rivista di Diritto Industriale Rivista di Diritto Internazionale Rivista di Diritto Sportivo Rivista dei Dottori Commercialisti Rivista Giuridica dell'Ambiente Rivista Giuridica dell'Edilizia Rivista Giuridica Sarda Rivista Internazionale di Filosofia del Diritto Rivista Italiana di Diritto del Lavoro Rivista Italiana di Diritto e Procedura Penale Rivista Italiana del Leasing e dell'Intermediazione Finanziaria Rivista Italiana di Medicina Legale Rivista del Notariato Rivista delle Società Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile Rivista Trimestrale di Diritto Pubblico Temi Romana Trasporti Mare Territorio.

in omaggio l'annata 1989



Giuffrè editore - Milano

L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO

Collana diretta da G. FALSITTA e A. FANTOZZI

volumi pubblicati:

GAETANO NANULA

La rivalutazione monetaria dei cespiti patrimoniali delle imprese

Aspetti civili, fiscali, contabili ed economico-finanziari

8°, p. VIII-450

MARIO MACCARONE

Teoria e tecnica delle imposte sui redditi

Tomo I: L'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF)

Tomo II: L'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG)

L'imposta locale sui redditi (ILOR)

8°, p. XX-1100

RODOLFO DI STEFANO

Lineamenti del sistema valutario italiano

Tomo I: La disciplina normativa

Tomo II: Disposizioni legislative di maggior interesse

8°, due tomi di complessive pp. XXVIII-1456

AUGUSTO FANTOZZI

Imprenditore e impresa nelle imposte sui redditi e nell'I.V.A.

8°, p. VIII-244

CARLO BAFILE

Il giudizio di terzo grado nel processo tributario

8°, p. VIII-158

MANLIO INGROSSO

Il credito d'imposta

8°, p. VIII-296

CLAUDIO SACCHETTO

I redditi di lavoro autonomo, nozione e disciplina tributaria

8°, p. VIII-408

GASPARE FALSITTA

**Il bilancio di esercizio delle imprese
Interrelazioni tra diritto civile e tributario**

8°, p. XVI-316

PAOLO M. TABELLINI

La imposizione delle plusvalenze «iscritte»

8°, p. 152

CLAUDIO PREZIOSI

Il condono fiscale (natura giuridica, funzione, effetti)

8°, p. X-355

GASPARE FALSITTA

FRANCESCO MOSCHETTI

(a cura di)

I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto d'inerenza

8°, p. XXX-456

RAFFAELLO LUPI

Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario

8°, p. 418

MASSIMO BASILAVECCHIA

L'accertamento parziale

Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi

8°, p. VIII-338

LORIS TOSI

Finanza locale

Profili giuridici

8°, p. VIII-212

ANNA MIRAULO

Doppia imposizione internazionale

(in corso di stampa)

IL FINANZIAMENTO DEGLI STATI
CENTRALI DI GOVERNO VERSO UNA REVISIONE
DELLA TEORIA DEL FEDERALISMO FISCALE (*)

PARTE PRIMA

1. La crisi economica degli anni 70 ha profondamente scosso gli atteggiamenti culturali e politici dominanti in materia di politica economica, e in particolare anche, in materia di rapporti tra Stato ed economia. Le due correnti ideologiche speculari dominanti negli anni 60 e 70, la sinistra keynesiana e la concezione libertaria dello Stato sociale, avevano condotto, o quanto meno giustificato e fornito argomenti etici ed ontologici, alla rinascita e dei ruoli dell'intervento pubblico nell'economia, partendo dalle fine degli anni 70 l'intervento pubblico è stato col-

La crisi economica degli anni 70 ha profondamente scosso gli atteggiamenti culturali e politici dominanti in materia di politica economica, e in particolare anche, in materia di rapporti tra Stato ed economia.

La crisi economica degli anni 70 ha profondamente scosso gli atteggiamenti culturali e politici dominanti in materia di politica economica, e in particolare anche, in materia di rapporti tra Stato ed economia. Le due correnti ideologiche speculari dominanti negli anni 60 e 70, la sinistra keynesiana e la concezione libertaria dello Stato sociale, avevano condotto, o quanto meno giustificato e fornito argomenti etici ed ontologici, alla rinascita e dei ruoli dell'intervento pubblico nell'economia, partendo dalle fine degli anni 70 l'intervento pubblico è stato col-

(*) Il presente studio è stato redatto con il contributo del Consiglio Nazionale delle Ricerche e la ricerca economica è finanziata dall'Istituto Nazionale per lo Studio e l'Applicazione delle Scienze Politiche e Economiche. Per maggiori informazioni rivolgersi all'istituto.

IL FINANZIAMENTO DEGLI ENTI SUB-CENTRALI DI GOVERNO: VERSO UNA REVISIONE DELLA TEORIA DEL FEDERALISMO FISCALE? (*)

«...economics is an imprecise science, an imprecision enlarged when the subject matter studied is itself subject to continual change...»

Groenewegen, 1988

SOMMARIO: 1. La revisione delle concezioni sull'intervento pubblico e il federalismo fiscale. — 2. Alcune linee di tendenza. — 3. Le revisioni teoriche. — 4. Sistemi di finanziamento e processi democratici di decisione. — 5. Sistemi di finanziamento locale ed efficienza. — 6. Sistemi di finanziamento locale e controllo centrale dei flussi di spesa. — 7. Trasferimenti intergovernativi e relazioni istituzionali tra livelli di governo. — 8. Il decentramento del sistema fiscale: ripensamenti e sviluppi. — 9. Conclusioni. — *Bibliografia.*

1. *La revisione delle concezioni sull'intervento pubblico e il federalismo fiscale.*

La crisi economica degli anni '70 ha profondamente scosso gli atteggiamenti culturali e politici dominanti in materia di politica economica, e in particolar modo, in materia di rapporti tra Stato ed economia. Le due colonne ideologico-teoriche dominanti negli anni '50 e '60, la sintesi macroeconomica keynesiana e le concezioni egualitarie dello Stato sociale, avevano condotto, o quanto meno assecondato, giustificato e fornito cospicui alibi al costante aumento della dimensione e dei ruoli dell'intervento pubblico nell'economia. A partire dalla fine degli anni '70 l'intervento pubblico è stato sot-

(*) Il presente studio è stato realizzato con il contributo dei fondi del Ministero per l'Università e la ricerca scientifica e tecnologica. L'autore ringrazia Giorgio Brosio, Stefano Piperno e Giancarlo Pola per gli utili suggerimenti critici.

toposto ad un marcato processo di revisione. I risultati in termini di modificazioni di strategie e decisioni politiche sono stati osservati soprattutto in tre grandi campi dei rapporti tra intervento pubblico e mercato:

— la deregolamentazione, cioè la rimozione di vincoli normativi alla concorrenza;

— la privatizzazione, cioè il trasferimento di attività produttive dalla proprietà pubblica a quella privata;

— il diverso ruolo e, conseguentemente la diversa struttura del sistema delle entrate pubbliche, con l'enfasi su una maggiore neutralità, e sul maggiore peso da riconoscersi a imposte indirette e a prezzi pubblici.

È sempre difficile comprendere le sinergie che si instaurano tra fatti economici e sociali, decisioni politiche, e produzione intellettuale. In ogni caso le ricordate modificazioni nelle politiche di intervento pubblico sono state accompagnate da un ben più spettacolare mutamento nel clima intellettuale e nella ricerca economica teorica: da una fede incondizionata nella capacità del governo, come supremo custode dell'interesse pubblico, di intraprendere razionali ed efficaci interventi nell'economia, si è passati al radicato scetticismo in ordine alle motivazioni e alle capacità del governo, e conseguentemente alla più o meno smalzata riaffermazione delle forze di mercato e, più in generale, della concorrenza in tutti i settori. Pochi richiami a questa fioritura di nuove concezioni sono sufficienti: il dibattito sulla « economia dal lato della offerta », con l'enfasi rivolta alle spiegazioni microeconomiche del funzionamento dell'economia, e al ruolo degli incentivi personali nello spiegare i comportamenti individuali; la teoria delle « scelte collettive », come analisi positiva delle reazioni dei vari soggetti, esistenti all'interno del governo o che al governo si rapportano, alla varietà di opportunità e vincoli che essi incontrano; i più recenti sviluppi della teoria dell'informazione e dell'organizzazione applicati alle istituzioni pubbliche.

Come è stato rilevato [Petretto, 1985] le conseguenze più dirette di questi sviluppi teorici sulle analisi delle politiche pubbliche possono esser riassunte in tre aspetti: l'endogenizzazione delle istituzioni pubbliche; l'analisi dell'organizzazione pubblica dal punto di vista microeconomico; la concezione dei « mercati interni ».

Questi richiami di carattere generale sono, a nostro avviso, necessari per rispondere al quesito che ci proponiamo di affrontare in

questa sede: in che misura questo *bouleversement* nelle concezioni sull'intervento pubblico ha altresì influito sulla teoria — se non nella pratica — del federalismo fiscale, vale a dire sulle ottiche con cui vengono analizzati, in modo positivo, i rapporti istituzionali e finanziari tra livelli di governo, ovvero sulle prescrizioni che vengono suggerite per ottimizzare i risultati dell'articolazione territoriale del settore pubblico? In particolare che influenza possono avere queste diverse e nuove visioni sulla struttura del finanziamento del settore pubblico decentrato, nella scelta tra risorse autonomamente stabilite e gestite ovvero risorse derivate da trasferimenti centrali?

Infatti un aspetto fondamentale che mi pare vada maggiormente sottolineato [si vedano Break, 1981, e Foster et al., 1980], è che lo Stato keynesiano e lo Stato sociale è soprattutto uno Stato centralizzatore. Nelle concezioni keynesiane il governo centrale, diventato banchiere del sistema economico, si è assunto il compito di mantenere l'equilibrio sociale ed economico, diventando il promotore, il regolatore e anche l'architetto del benessere della nazione. Con le ampie pretese sul portafoglio di ciascuno e con la responsabilità di assicurare lavoro, istruzione, salute e sicurezza, lo Stato centrale ha incarnato la visione di Jeremy Bentham di un governo il cui compito è di promuovere la felicità della società, con premi e punizioni [Break, 1981, cit., p. 61].

Al tempo stesso la concezione universalistica ed egualitaria dello Stato sociale mal sopporta il decentramento: più un sistema è decentrato, più è probabile che il cittadino sia trattato in modo diverso [Williams, 1985]. La diversità e la diversificazione, che sono il risultato del decentramento, sono marcatamente in contrasto con questa visione, in cui lo Stato centrale rappresenta l'essenza di un sistema di governo, che pretende che l'autorità centrale è quella veramente rappresentativa e nessuna minoranza o gruppo può differire e differenziarsi, se non è a suo volere e placito [Foster et al., 1980, cit., p. 24]. E secondo il Rapport Guichard « ... si tratta di uno scivolamento insensibile, che dura da numerosi anni, dall'uguaglianza all'egualitarismo e all'uniformità... Ma la diversità è necessaria perché favorisce il cambiamento e l'innovazione, e dunque il progresso » [Guichard, 1976].

In conclusione il culmine del successo dello Stato keynesiano e dello Stato sociale, sull'onda lunga della crescita dell'intervento economico, ha significato soprattutto aumento delle responsabilità e del ruolo del governo centrale, non tanto e non solo sotto il profilo

della diretta questione, quanto sotto il profilo dell'indirizzo, della regolamentazione, del finanziamento e del controllo. La concezione tradizionale del federalismo fiscale (le cui formulazioni più sistematiche possono essere attribuite a Musgrave ed a Oates) assegnano coerentemente le funzioni redistributiva e di stabilizzazione e sviluppo al governo centrale. La dominanza teorica e pratica di queste concezioni ha condotto non solo e non tanto ad una diretta assunzione di responsabilità *gestionali* a livello centrale, quanto ad uno pervasivo sistema di interferenze e di sovrapposizioni da parte del governo centrale nell'attività delle entità sub-centrali, che ha il suo perno nella più o meno drastica — a seconda dei paesi — riduzione degli autonomi poteri e capacità di finanziamento e di una correlativa espansione dei trasferimenti centrali. Quello che è stato definito come l'*Universal Provider State* è soprattutto l'*Universal Grantor State*.

2. *Alcune linee di tendenza.*

In effetti la crescita dei trasferimenti intergovernativi costituisce uno dei fenomeni che più marcatamente hanno condizionato l'evoluzione ed i caratteri assunti dai rapporti tra i livelli sub-centrali di governo dei paesi industrializzati dal dopoguerra ad oggi, diventando al tempo stesso la causa e l'effetto di questa evoluzione. Questi sviluppi hanno riguardato sia gli ammontari erogati sia le tipologie, assai diversificate, che i trasferimenti hanno assunto, sia infine il loro peso relativo sulle entrate complessive delle istituzioni territoriali decentrate. Ad esempio negli Stati Uniti — paese a struttura federale e con forti tradizioni autonomistiche — dal 1954 al 1977 il finanziamento federale è passato dall'11 al 33 per cento del complesso delle entrate statali e locali. A loro volta i sussidi degli Stati sono aumentati dal 42 al 60 per cento sul complesso delle entrate degli enti locali. Il totale dei trasferimenti erogati dai governi federali e statali agli enti locali è passato nello stesso periodo dal 43 al 75 per cento delle entrate di questi ultimi [Break, 1980; per ulteriori elementi quantitativi sul federalismo americano si veda Inman, 1986].

I dati relativi a molti paesi registrano tre tendenze significative nella struttura della finanza pubblica:

— la spesa pubblica di tutti i livelli di governo è costante-

mente cresciuta sia in termini reali sia in peso percentuale rispetto al prodotto nazionale;

— i governi sub-centrali sono importanti produttori di beni pubblici, che implicano spese di trasformazione, difesa esclusa;

— con particolare accentuazione negli ultimi decenni, è cresciuto il finanziamento centrale di servizi resi dai governi sub-centrali.

In taluni casi questo processo è intervenuto con drammatiche rotture; è il caso dell'Italia successivamente alla riforma tributaria del 1972. Secondo uno studio relativo all'ultimo decennio condotto su un campione di 18 paesi dell'area Oecd [Bahl, 1986], i governi locali hanno effettuato in media più del 60% della spesa pubblica complessiva, hanno incassato circa un quarto del gettito fiscale totale, e metà delle loro entrate sono derivate da trasferimenti di governi superiori. Sebbene si registri una variabilità abbastanza significativa delle quote percentuali medie, che non consente di parlare di comportamenti uniformi, vi sono pochi dubbi che la dipendenza dei governi periferici dai trasferimenti è crescente. Inoltre sebbene i contributi reali pro-capite siano spesso aumentati, le entrate da trasferimento sono aumentate in proporzione minore del gettito delle imposte del governo centrale. L'effetto combinato di una quota più piccola del gettito fiscale attribuito ai governi regionali e locali e di una minore elasticità rispetto al prodotto nazionale delle imposte degli enti sub-centrali fa pensare che in molti paesi dell'area Oecd continuerà a prevalere la tendenza alla centralizzazione fiscale ed alla rilevanza del sistema dei trasferimenti centrali. È pur vero che questo quadro medio presenta tendenze contraddittorie da paese a paese. Tra i 18 paesi considerati nello studio ricordato Spagna, Svezia e Stati Uniti registrano un declino nella dipendenza dei governi periferici dai finanziamenti centrali, ed insieme al Canada mostrano un significativo aumento della quota delle imposte destinate agli enti sub-centrali. Negli altri quindici paesi si osserva il fenomeno opposto. Queste tendenze contraddittorie sono forse destinate a permanere.

Queste valutazioni sembrano solo parzialmente condivise da altre analisi dedicate al cosiddetto *fiscal stress* che affliggerebbe le finanze degli enti locali [si vedano, tra gli altri, Clark e Ferguson, 1983; e, più recentemente, Clark, Lyons e Fitzgerald, 1989]. Il *fiscal stress* è stato da tempo considerato come il risultato di una combinazione di spese locali rapidamente crescenti e di imposte locali con basi imponibili relativamente poco dinamiche. Prima della

crisi economica degli anni '70 i trasferimenti intergovernativi sono stati visti come una risposta dei governi centrali per alleviare questi squilibri di tipo verticale nella disponibilità delle risorse fiscali [Oecd, 1983].

Nel periodo successivo di rallentamento dello sviluppo, le difficoltà finanziarie dei governi centrali si sarebbero trasferite sui governi locali attraverso un contenimento dell'espansione, se non del volume, dei trasferimenti. Questi si sarebbero dimostrati come la parte più vulnerabile del bilancio del governo centrale, diventando così in molti casi la causa, più che una risposta, al *fiscal stress* delle finanze locali.

In una ricerca condotta sulla finanza locale di nove paesi dell'area Oecd nel periodo 1976/1982 [Wolman e Goldsmith, 1987] sembra emergere una considerevole variabilità di comportamenti:

— in cinque dei nove paesi considerati la crisi economica ha dato luogo ad una riduzione in termini reali dei trasferimenti centrali agli enti locali; l'opposto è accaduto negli altri quattro;

— in taluni casi tale riduzione è stata compensata da un aumento dei contributi degli enti di livello intermedio; in altri si è registrata una situazione opposta;

— il gettito delle imposte locali è aumentato in sette dei nove paesi; in generale si è registrato un diffuso aumento delle entrate non fiscali.

In Italia si è assistito ad una progressiva stabilizzazione dei trasferimenti centrali reali, e ad un crescente ricorso degli enti regionali e locali all'utilizzo di fonti proprie, fiscali e tariffarie. Questo andamento potrebbe accentuarsi in conseguenza delle proposte di una più marcata devoluzione di poteri fiscali agli enti locali. All'opposto in Gran Bretagna la creazione dei *National Non-Domestic Rates* (del tutto simile alla nazionalizzazione dell'Ilor perpetrata in Italia in era visentiniana) segna un passo verso una marcata centralizzazione del sistema fiscale britannico e la perdita per gli enti locali di una delle leve tributarie più significative.

Secondo queste ricerche non sembra potersi concludere che nell'ultimo decennio si sia registrata una inversione di tendenza nelle politiche e nelle pratiche del finanziamento degli enti locali, quanto meno sotto il profilo qui esaminato di un diverso equilibrio nell'allocazione delle responsabilità fiscali in direzione di una maggiore (e per molti casi di un ritorno a) responsabilità degli enti decentrati in materia tributaria, e conseguentemente in direzione di

un minore ruolo — in quantità ed in articolazione — dei trasferimenti. In particolare il contenimento nella crescita reale dei trasferimenti centrali sembra essere stato parzialmente controbilanciato da un maggiore ricorso degli enti locali ai propri strumenti tradizionali di imposte e di tariffe, ma non da una decisa riallocazione dei poteri fiscali.

3. *Le revisioni teoriche.*

Per contro le profonde mutazioni negli atteggiamenti teorici e culturali relativi all'intervento pubblico ed alle sue strumentazioni finanziarie sembrano aver dato vita, ad avviso di chi scrive, ad una serie di riflessioni e di ripensamenti al riguardo. Forse questo non configura una sistematica revisione della teoria tradizionale del federalismo fiscale. È stato osservato [Quigley, Rubinfeld, 1986] che queste nuove teorie non possono ascrivere ad una nuova visione coerente delle relazioni intergovernative. Anzi in taluni casi le contraddizioni e le incoerenze, anche dal punto di vista delle implicazioni normative, sono vistose. Tuttavia è possibile costruire una rassegna di « spezzoni », dai quali emergono gli elementi per una revisione dell'impostazione tradizionale e, in particolare, per una critica al sistema dei trasferimenti intergovernativi.

Tali elementi critici controbilanciano le riserve che la teoria tradizionale del federalismo fiscale ha a suo tempo mosso ad un ampio decentramento di poteri tributari, riserve che, come si vedrà in seguito, possono essere a loro volta in parte ridimensionate. Parafrasando l'aneddoto che è stato applicato al tema « fallimenti del mercato » e « fallimenti dello Stato », anche per il dilemma autonomia impositiva locale (e sub-centrale) ovvero trasferimenti centrali può essere riportata la storiella di quel re, che, dovendo scegliere tra le due bande musicali, decise a favore della seconda, dopo aver ascoltato la prima (e senza essersi preoccupato di ascoltare la seconda!).

Analogamente la teoria e la pratica del federalismo fiscale degli ultimi decenni, dopo aver demonizzato i sistemi tributari decentrati, hanno sottovalutato gli inconvenienti e gli effetti per più lati perversi derivanti da un sistema pervasivo e predominante di trasferimenti nel finanziamento degli enti sub-centrali di governo.

La considerazione di questi « spezzoni » di teoria, come si vedrà, non concerne solo tematiche di natura economico-finanziaria, ma coinvolge altresì temi più specifici delle discipline politiche e istituzionali, per non parlare dei risvolti squisitamente ideologici. Ma questo è lo scontato esito di ogni riflessione concernente l'intervento pubblico.

La presa di posizione, che, a nostro avviso, meglio sintetizza le varie posizioni critiche nei confronti della recente evoluzione dei rapporti intergovernativi è quella assunta dall'*Advisory Commission on Intergovernmental Relations*. In un documento di alcuni anni or sono [Acir, 1981], la Commissione affermava che « come il ruolo federale è diventato più grande, più ampio, più profondo nelle sue dimensioni fiscali, programmatiche e regolatrici, le relazioni intergovernative sono diventate più pervasive, più intrusive, più ingestibili, più inefficaci, più costose e soprattutto più irresponsabili... Né l'equità (nel senso di prestare maggiore attenzione agli enti e/o alle popolazioni in situazioni di maggiore bisogno), né l'efficacia amministrativa, né l'efficienza economica, né soprattutto la responsabilizzazione politica, elettorale ed amministrativa sono incoraggiate da queste tendenze di fare praticamente di tutti i problemi interni, di tutte le funzioni degli enti sub-nazionali, del nucleo centrale dei compiti civili del governo federale *una questione di relazioni intergovernative* (lett. *intergovernmentalize*) ».

4. *Sistemi di finanziamento e processi democratici di decisione.*

Il primo elemento di critica alla pervasività del sistema dei trasferimenti, ritenuti — da sostenitori e detrattori — come una delle colonne portanti di una ben determinata concezione delle relazioni intergovernative, concerne riflessi più squisitamente politico-istituzionali. Secondo taluni la rilevante crescita del sistema dei trasferimenti tende a sovvertire e ad appannare il corretto rapporto che deve esistere tra gli eletti e gli elettori, fondato sulla percezione e sulla percepibilità dei vantaggi e dei correlati costi che derivano dalle scelte che essi — eletti ed elettori — compiono. È questo il ben noto concetto di responsabilità o di responsabilizzazione, che viene intesa come una condizione da tutelare, costituendo uno degli elementi essenziali su cui si fondano i processi di decisione in una democrazia. I meccanismi istituzionali e finanziari dovrebbero es-

sere tali da stimolare al massimo l'obbligazione fondamentale dell'eletto a rapportarsi all'elettorato, rendendo conto ad esso del suo operato.

Pertanto non sono soltanto i sistemi elettorali o le procedure più o meno mediate di formazione degli organi di governo e della loro volontà (come ad esempio le elezioni di secondo grado) che possono incidere sul perseguimento della trasparenza dell'operato di chi è eletto, e conseguentemente sulla maggiore o minore possibilità che l'elettore ha di impartire premi e penalizzazioni con il suo voto. Anche gli aspetti finanziari dovrebbero rientrare nel gioco di quello che a buona ragione è stato ritenuto il cuore della democrazia rappresentativa. Sul perseguimento dell'*accountability* si è imperniato uno dei più corposi rapporti ufficiali degli ultimi anni dedicati alla finanza locale, il *Layfield Report*, considerato come la Bibbia della democrazia fiscale locale. « Il primo requisito di una società democratica è che il governo, sia centrale che locale, deve rendere conto all'elettorato... Un sistema è responsabilizzato quando si avvicina alle persone di cui si spende il denaro... Chiunque ha la responsabilità di decidere di usare più o meno denaro pubblico nell'erogare un servizio pubblico deve essere anche responsabile di decidere se aumentare o meno le imposte... La combinazione di un elevato e crescente ruolo dei trasferimenti e degli interventi del governo centrale sul volume e la composizione della spesa degli enti locali è stata la principale causa dell'indebolimento della responsabilizzazione locale... Il nuovo sistema finanziario locale dovrebbe basarsi sulla responsabilizzazione: chiunque è responsabile di spendere denaro pubblico deve anche essere responsabile di reperirne i mezzi di copertura, cosicché il volume della spesa sia soggetto al controllo democratico... Con un simile approccio basato sulla responsabilizzazione locale il volume totale dei trasferimenti dovrebbe venire ridotto e corrispondentemente il potere di imposizione locale dovrebbe venire aumentato » [Layfield, 1976; citaz. *passim*].

Su concetti simili si esprime il contemporaneo rapporto sugli enti locali francesi, il Rapport Guichard. La filosofia del rapporto è quella cara ad Alexis de Tocqueville, per il quale « le istituzioni comunali sono per la libertà quello che le scuole sono per la scienza: i comuni mettono la libertà alla portata dei popoli e ne fanno gustare l'uso possibile abituantoli a servirsene ». Secondo questo rapporto « è giusto che i francesi determinino essi stessi il livello dei servizi

che essi desiderano. La vera prova della responsabilità locale è la responsabilità fiscale » [Guichard, 1976; citaz. *passim*].

Un'ultima significativa riflessione su questo tema vale la pena di essere ricordata. Concludendo una lunga disamina dei primi duecento anni del federalismo fiscale negli Stati Uniti, G. Break affermava « in un'epoca in cui i diritti individuali sono universalmente riconosciuti e le garanzie costituzionali sono state estese ed ampliate, i poteri fiscali sono stati centralizzati in misura crescente. I trasferimenti centrali, specie quelli a destinazione vincolata, solo in apparenza privilegiano la responsabilizzazione e la funzionalità; al contrario essi a tal punto frantumano le responsabilità ed oscurano le linee di autorità da precludere ogni reale responsabilizzazione.

Nell'orientare tanti sforzi e denari nelle procedure di ripartizione, essi lasciano assai poco spazio per gli scopi cui sono diretti. Ma vi è qualcosa di più dannoso per il sistema democratico che si ritiene dovrebbero servire: essi spostano il potere fiscale lontano dalle molte istituzioni dove si trovano gli elettori e dove il denaro viene speso, concentrandolo invece nella relativamente piccola, remota e isolata arena di Washington, dove l'influenza del singolo elettore è minima, mentre è massimizzata quella dei gruppi partitcolari di interesse. Gli amministratori locali, che sanno che il finanziamento dei loro enti dipende così pesantemente dal governo nazionale, sono costretti a fare riferimento per il loro potere a quella sede tanto quanto fanno riferimento al loro elettorato. Ne nasce un genere di democrazia del tutto circonvoluto ». Per concludere « mentre non ci può attendere in una società complessa come la nostra una separazione totale dei poteri e di responsabilità, si rende necessario uscire dalla confusione di linee di autorità che l'attuale sistema dei trasferimenti ha esacerbato. Recidere un buon numero di legami tra governo centrale e enti locali in modo da rendere questi ultimi più responsabili verso i loro cittadini sembra essere un ragionevole primo passo in quella direzione » [Break, 1976, citaz. p. 62 e 64].

Nei decenni trascorsi la diffusa convinzione che un sistema decentralizzato di tassazione comporti fenomeni di inefficienza, dovuti agli elevati costi amministrativi, alla concorrenza ed esportazione fiscale, ha portato a drastiche centralizzazioni dei sistemi fiscali. Tuttavia questa ipotesi ignora del tutto le conclusioni a cui perviene la recente letteratura sui fenomeni di *rent-seeking*: « le inefficienze risultanti dall'attività dei gruppi di interesse per ottenere trasferi-

menti possono ridimensionare le tradizionali inefficienze economiche... Quando le attività di spesa sono decentrate e le imposte centralizzate, si rendono necessari vistosi trasferimenti di finanziamento generale per pareggiare i bilanci degli enti locali. Questa massa di trasferimenti conferisce un alto premio ai politici locali in grado di esercitare pressioni sul governo centrale, e dà un ben piccolo premio a quelli che gestiscono con efficacia le loro istituzioni. La letteratura sul *rent-seeking* dovrebbe pertanto rammentarci un principio inoppugnabile: che, di regola, le istituzioni che erogano servizi collettivi dovrebbero avere il potere di applicare proprie imposte » [Gramlich, 1985; cit., p. 45-46].

Questo approccio, secondo cui i trasferimenti dal governo centrale verso gli enti sub-nazionali sono al tempo stesso causa ed effetto di profonde modificazioni nei comportamenti politici degli organi rappresentativi, è al centro di un'analisi condotta da Inman [Inman, 1986] sul sistema federale americano. Come per molte altre analisi, le riflessioni su quello che viene definito come il « Nuovo ordine fiscale » sono agevolmente esportabili. Con qualche forzatura potremmo far rientrare lo schema di ragionamento di Inman nell'ambito delle teorie politiche, che spiegano non solo la crescita, ma altresì la struttura della spesa pubblica (sempre per non dimenticare il giudizio di Alexis de Tocqueville, per il quale « se si volesse stabilire un parallelo tra una repubblica democratica ed una monarchia assoluta, si troverebbe che le spese pubbliche sono più elevate nella prima che nella seconda »). Due elementi caratterizzano il « nuovo ordine fiscale »: in primo luogo, vi è una crescente domanda dei servizi pubblici erogati dagli enti periferici, e, in secondo luogo, il finanziamento centrale è politicamente molto attraente.

Questi sviluppi sono stati razionalizzati e giustificati dalla tradizionale letteratura di tipo normativo sulla base di motivazioni di efficienza e di equità nella fornitura dei beni pubblici locali, e precisamente: il raggiungimento di un appropriato livello di beni pubblici, prodotti dagli enti locali ma aventi rilievo nazionale; il raggiungimento di un efficiente livello di quei beni pubblici, che esibiscono significativi fenomeni di traboccamento nei confronti di altre amministrazioni; il raggiungimento di livelli di efficienza allocativa, al fine di correggere carenze decisionali interne alla singola comunità locale; il raggiungimento di una più equa distribuzione di beni pubblici locali aventi carattere « meritorio ».

Secondo questa analisi del contesto americano, le giustificazio-

ni fondate sull'efficienza troverebbero scarso riscontro nell'attuale struttura dei trasferimenti del governo federale.

Un maggiore riscontro sembrano avere le motivazioni di equità, anche se l'effetto sulla distribuzione finale dei servizi locali pare marginale. Pertanto, se si vuole razionalizzare il volume attuale e la struttura dei trasferimenti centrali, occorre ricercare motivazioni diverse che non quelle fondate sul raggiungimento dell'efficienza economica e dell'equità. In altre parole le risposte non vanno trovate nella logica dell'economia normativa, ma nel funzionamento dei comportamenti politici. Le pressioni per usare le istituzioni pubbliche per redistribuire risorse sono un fenomeno endemico nelle società democratiche. È inevitabile perciò che si formino coalizioni e collusioni intorno ad istituzioni che hanno il potere di applicare imposte e di trasferire redditi. Nei regimi di democrazia consolidata questa istituzione è lo Stato: i trasferimenti e i contributi statali a individui, imprese o altri enti pubblici sono il principale strumento di questa redistribuzione.

Nel periodo successivo alla seconda guerra mondiale vi è stata una crescente domanda dei servizi pubblici degli enti locali, o sub-centrali in genere. Questo ha necessariamente implicato un maggiore fabbisogno finanziario. È stato perciò ovvio che i rappresentanti elettivi delle istituzioni regionali e locali si rivolgessero ai governi centrali per ottenere risorse nazionali. Le risposte sono state diverse: ma in particolare sono state rilevanti per l'entità dei trasferimenti quando, nei processi di decisione parlamentare in materia finanziaria, è subentrata la valutazione dei vantaggi del finanziamento centrale della redistribuzione delle risorse.

Inman ipotizza vari possibili modelli di comportamento parlamentare, con diversi effetti sulle decisioni di bilancio. Qualora la situazione parlamentare sia caratterizzata dall'assenza di pochi grandi *leaders*, capaci di esercitare un fermo controllo delle decisioni finanziarie, ma al contrario si configuri come un foro frammentato di numerosi *deal-makers*, ciascuno portato a trarre il massimo guadagno dalle decisioni parlamentari (cioè a *bring home the bacon*), vi sarà in primo luogo un incentivo a finanziare dal centro ed a spendere in periferia; in secondo luogo i trasferimenti centrali saranno potenzialmente orientati all'espansione delle spese. Il declino del potere dei grandi partiti, il consenso elettorale condizionato al soddisfacimento degli interessi di gruppi e categorie, il peso delle domande delle grandi città, sono elementi che possono spiegare que-

sto processo di redistribuzione parlamentare attraverso trasferimenti. I possibili rimedi possono essere dati o dal riemergere di una forte capacità di guida parlamentare delle decisioni finanziarie oppure da vincoli costituzionali alla spesa mediante trasferimenti.

Su analoghe linee, all'indomani della riforma tributaria italiana, una voce « politica » denunciava la tendenza degenerativa degli enti locali a colludere ed a sindacalizzarsi in funzione prima contrattuale, poi di protesta nei confronti dello Stato, fino a diventare una delle più potenti *lobby* delle aule parlamentari. Su questa strada gli enti locali sono stati indirizzati da una riforma tributaria che ha trasformato il bilancio dello Stato in bilancio di trasferimento, stabilendo per le entrate un rapporto politico tra enti locali e Stato, in luogo del precedente rapporto tra enti locali e popolazioni amministrate, che è uno degli aspetti essenziali dell'autonomia locale [Bodrato, 1974]. La conclusione a cui comunemente si perviene è che « l'autonomia impositiva accresce la responsabilità degli amministratori e attiva il controllo dei cittadini sulla gestione della cosa pubblica » [Majocchi, 1987, citaz., p. 445; ancora sui fenomeni di deresponsabilizzazione indotti dai trasferimenti si veda Sobbrío, 1989; per una critica alla connessione tra imposizione locale e deresponsabilizzazione si veda Giardina, 1982].

5. *Sistemi di finanziamento locale ed efficienza.*

Le riflessioni prima esposte possono apparire tentativi alquanto irrealistici di ritorno alle concezioni alquanto idealizzate dei padri fondatori delle democrazie rappresentative, ed in ogni caso poco adatte ad essere proposte come riferimento per il concreto funzionamento delle moderne democrazie. Questo implicherebbe che l'antico detto *No taxation, without representation* fosse letto anche nell'altra direzione: *No representation, without taxation*. Ma la risposta a questo interrogativo fuoriesce dal nostro campo di esame.

Una seconda serie di riflessioni ci riporta al contrario agli sviluppi più recenti dell'analisi economica dell'intervento pubblico, di cui si è fatto cenno nel paragrafo introduttivo. Ci riferiamo alle conseguenze, in termini di efficienza e produttività delle decisioni locali, che possono scaturire da un prevalente sistema di finanziamento da trasferimenti. La crescente letteratura su questo tema non si è solo limitata a definire i concetti di efficienza produttiva, e

a definirne i possibili metodi di valutazione in sistemi non di mercato, ma ha tentato altresì di individuare le condizioni in cui un comportamento può produrre risultati efficienti. In generale vale la pena di ricordare il principio fondamentale di efficienza economica: « perché un sistema possa operare efficientemente, ciascun decisore deve tenere conto di tutti i costi e di tutti i benefici che derivano dalla sua decisione » [Williams, 1985]. Questo approccio per così dire psicologico-motivazionale ci riporta al ruolo degli incentivi e disincentivi, monetari e non, nel condizionare le condotte degli individui e delle istituzioni. In altre parole una delle principali acquisizioni delle nuove valutazioni microeconomiche del settore pubblico tende a mettere in luce le circostanze in cui i comportamenti possono essere orientati a obiettivi di « massimizzazione » ponendo in essere processi di innovazione e di cambiamento, e all'opposto le condizioni che favoriscono comportamenti opportunistici e di routine (il cosiddetto *shirking*, cioè « fare lo scansafatiche »).

Questo assunto microeconomico dall'analisi dei comportamenti degli agenti all'interno dell'impresa è stato trasferito negli studi di finanza pubblica nel rimarcare le inefficienze che generalmente si possono associare ai fenomeni di separazione tra i benefici della spesa pubblica e i costi per finanziarla. Vi sono pertanto buoni motivi per ritenere che i trasferimenti intergovernativi possano influenzare gli incentivi per gli enti locali a provvedere ai servizi in modo efficiente. Nonostante ciò, le ricerche in questo campo non sono molto numerose. In una indagine condotta alcuni anni or sono, R. Silkman e D. Young [Silkman e Young, 1982; Silkman e Young, 1985] si sono proposti di verificare l'ipotesi per cui i contributi possono indurre gli enti locali a produrre servizi in modo subottimale. La constatazione di comune buon senso porta a ritenere che la gente tende ad essere meno attenta nello spendere denaro datole da terzi, rispetto a quello che farebbe con il denaro guadagnato in proprio. Si tratta del cosiddetto *Other People Money Effect*.

Questi autori analizzano due circostanze che portano a soluzioni inefficienti. Un primo effetto è legato alla distorsione dei prezzi delle risorse usate dai governi locali: i trasferimenti alterano i prezzi effettivi che gli enti locali pagano per la produzione dei servizi. Poiché i prezzi non riflettono più il vero costo delle risorse, possono ingenerarsi distorsioni nelle decisioni di spesa. In particolare, i governi locali sono indotti a selezionare combinazioni non efficienti di input o a scegliere strategie produttive inefficienti. Si tratta di di-

storsioni analoghe a quelle che si verificano quando un'autorità pubblica « fornisce ad un'impresa pubblica beni strumentali gratuitamente, terreni demaniali o capitale finanziario a tasso zero o inferiore a quello di mercato » [Stefani, 1989].

In secondo luogo i trasferimenti riducono la motivazione degli enti locali ad essere efficienti: in primo luogo a causa di quello che viene definito il *Collective Incentive Effect*: con l'aumento dei trasferimenti, cresce la quota dei servizi locali finanziati dagli enti superiori (e conseguentemente dai contribuenti di questi ultimi). Maggiore è la quota dei servizi locali finanziati da trasferimenti, e maggiore è la possibilità che gli sforzi per essere efficienti ed utilizzare al meglio le risorse finanziarie si traducano in un vantaggio dei contribuenti dell'ente che eroga il trasferimento (ad es. lo Stato), piuttosto che in un vantaggio per i contribuenti locali. Analogamente le inefficienze dei servizi locali non ricadranno sui contribuenti locali, ma verranno esportate sui contribuenti dell'ente finanziatore. Pertanto i cittadini/utenti, che saranno in tal caso in misura limitata contribuenti locali, avranno scarsi incentivi a controllare e ad attivarsi perché i loro eletti siano più efficienti, e rendano conto — oltreché politicamente — anche economicamente delle loro scelte. Inoltre in presenza di finanziamenti mediante trasferimenti, non solo si riduce lo stimolo per i cittadini a controllare l'efficienza dell'operato degli amministratori/eletti, ma viene appannata la loro capacità di farlo: allorché i trasferimenti tendono a sostituire imposte e tariffe locali, la struttura delle entrate e delle spese diventa più complessa ed oscura e si innestano fenomeni di illusione fiscale. La ricerca ha provato empiricamente che vi è una significativa relazione tra la dimensione relativa dei contributi intergovernativi e l'efficienza operativa delle istituzioni locali beneficiarie: all'aumentare della quota di entrate derivante da fonti non locali, si osservano maggiori inefficienze nella fornitura dei servizi pubblici locali.

Queste tesi, anche se intuibili sulla base del comune buon senso, meriterebbero maggiore verifiche. Resta da valutare se queste conclusioni valgano solo per gli enti locali medio-piccoli, in cui il controllo sociale è più agevole e diretto e in cui la macchina amministrativa è più snella e integrata. Ovvero se valgano anche per grossi enti, in cui, a causa della minore trasparenza politica e della complessità della ramificazione amministrativa, i centri di spesa non sono indotti a discriminare a seconda dell'origine delle fonti di entrata. Tuttavia questo può portare da un lato gli enti erogatori a

introdurre clausole di produttività o procedure di verifica e di certificazione all'atto di erogare trasferimenti.

Dall'altro si potrebbero considerare forme alternative di intervento finanziario volte a redistribuire risorse all'economie locali e ai singoli cittadini in modo da rendere più praticabile e meno odioso il ricorso ad una maggiore imposizione locale.

6. *Sistemi di finanziamento locale e controllo centrale dei flussi di spesa.*

Le considerazioni ora svolte muovevano dal punto di vista di osservazione dell'istituzione locale utilizzatrice dei finanziamenti: si è inteso dimostrare che i sistemi di trasferimento possono influire negativamente sulla trasparenza dei processi decisionali, e sugli stimoli a usare le risorse disponibili in modo efficiente. Un altro punto di vista può essere introdotto valutando i riflessi che la diversa composizione del finanziamento degli enti sub-centrali può avere rispetto alle strategie dell'ente erogatore. Questo normalmente è il governo centrale, in quanto costituisce il caso polare di una istituzione che eroga trasferimenti e non ne riceve. Simmetricamente gli enti locali in senso stretto rappresentano, di norma, l'opposto caso polare, di istituzioni cioè unicamente beneficiarie dei trasferimenti intergovernativi, e non erogatrici di esse. Gli enti intermedi, a scala cosiddetta regionale o provinciale (inclusi gli stati nella federazione nordamericana o i Länder tedeschi), sono al tempo stesso beneficiari ed erogatori di trasferimenti. Pertanto le riflessioni, che qui vengono svolte, possono essere applicate rispetto al ruolo che volta volta essi rivestono: di beneficiari rispetto al governo centrale e di erogatori rispetto agli enti locali.

In misura minore anche le istituzioni di livello intermedio, ma principalmente lo Stato centrale si è fatto carico dei problemi di ridirezione dei flussi finanziari pubblici per fini di allocazione (correzione di esternalità), ma soprattutto di redistribuzione e di controllo macroeconomico dell'economia, con particolare riguardo al volume e alla dinamica della spesa pubblica complessiva. Queste problematiche hanno, com'è noto, trovato ampia giustificazione nella teoria tradizionale del federalismo fiscale, specie per quanto riguarda lo sviluppo dei trasferimenti intergovernativi e la centralizzazione dei poteri di imposizione. Sorge legittimo il quesito se, alla luce de-

gli sviluppi teorici più recenti, tali intendimenti siano realizzati ovvero se la forte crescita dei sistemi di trasferimento (o meglio di questi sistemi di trasferimento) non abbia aperto ampi spazi di distorsione e di aggiramento delle strategie astrattamente e illuministicamente ascritte ai buoni propositi dello Stato elemosiniere. Come si vedrà i contributi esaminati non portano ad assolute certezze, ma sono ugualmente capaci di sollevare riserve e dubbi sui risultati cui la finanza di trasferimento può dare luogo, rispetto agli intendimenti e alle attese.

A) Alcuni autori si sono proposti di analizzare l'evoluzione dei rapporti intergovernativi come oscillazione tra due casi estremi: quello della marcata separazione dei poteri, tipica degli Stati federali di più antica tradizione, e quello del semplice ruolo di agenzia, svolto da parte del governo locale per conto di quello centrale: il diffuso (o supposto tale) desiderio di uniformità, nei servizi pubblici come nel livello di pressione tributaria, e il crescente peso dell'intervento finanziario centrale, per cui *who pays the piper, calls the tune*, starebbero alla base della progressiva riduzione della discrezionalità decisionale dei governi locali [Foster, Jackman e Perlman, 1980], tanto da farne degli « agenti » che operano per conto del governo centrale, o comunque dell'ente erogatore.

Non è solo quindi per omogeneità di vocabolario, che il rapporto Stato erogatore e ente locale percipiente del trasferimento può essere letto alla luce degli sviluppi più recenti della teoria dell'informazione. Com'è noto i concetti centrali di questa teoria si fondano sull'idea che, ogniquale volta tra più soggetti si instaurino relazioni di tipo economico, si aprono problemi di costi di acquisizione delle informazioni e di distribuzione degli incentivi. In particolare ogniquale volta una relazione può rientrare in uno schema del tipo Principale/Agente, il primo soggetto cercherà di ottenere dal secondo quella collaborazione che gli torni di vantaggio. Al contrario l'agente potrà trovare conveniente di nascondere *ex ante* informazioni relative allo Stato della sua situazione (l'*hidden information* di colui che, nell'esempio divenuto classico, vende auto usate sapendo che il potenziale acquirente può avere al massimo una conoscenza sulle condizioni medie del mercato); ovvero di tenere *ex post* un comportamento non corrispondente agli interessi del principale (il cosiddetto *moral hazard* o rischio morale di colui che, disponendo di una copertura assicurativa, trascura le normali prudenze rispetto al rischio coperto) [per una rassegna generale di queste



problematiche, con particolari riferimenti alla possibile applicazione al settore pubblico, svolta da autori italiani si vedano Petretto, 1988; Brosio, 1988; Bulkaen, 1988; Bariletti, 1989].

Le ricordate situazioni di asimmetria informativa possono trovare un'appropriata applicazione al caso del rapporto tra un ente erogatore di trasferimento (il Principale) ed un soggetto percettore del finanziamento (l'Agente), ogniqualvolta il primo necessiterà della collaborazione del secondo vuoi per disporre delle corrette informazioni, a cui è condizionato il trasferimento, vuoi per ottenere dal secondo un comportamento conseguente che corrisponda ai propri intendimenti. In primo luogo il livello superiore di governo (il Principale) può non essere in grado di osservare preferenze, tecnologie e altre caratteristiche del livello locale (l'Agente). In secondo luogo il livello superiore può non essere in grado di controllare i modi in cui gli *input* vengono usati ovvero come gli *output* vengono prodotti, ad esempio azioni e i risultati delle azioni [Singh, Thomas, 1989]. In altre parole la funzione obiettivo dell'ente erogante può in vari modi non realizzarsi.

Non è il caso di ricordare che, trasferimenti intergovernativi a parte, la esperienza della gigantesca macchina di sussidi e contributi pubblici alle imprese come agli individui, messa in atto negli ultimi decenni, sia costellata di « artifizii e raggiri » cari alla tradizione penalistica. Per quanto riguarda i trasferimenti intergovernativi, saranno esenti da rischi di asimmetria informativa, sotto il duplice profilo descritto, unicamente quei trasferimenti la cui erogazione non è subordinata ad alcuna collaborazione da parte dell'ente percettore. Nel caso opposto sotto il profilo della selezione avversa *ex ante* potremo avere casi di sopravvalutazione o sottovalutazione di dati demografici, fisici, contabili, di attività, di dotazioni, ecc... alla cui entità è condizionato il trasferimento; potremo avere casi di precostituzione di fatti compiuti, che rendano più agevole indurre l'intervento finanziario. Sotto il profilo del rischio morale *ex post* potremo avere condotte di scarso contenimento delle spese nel caso di riparti dei fondi basati sulla spesa storica; potremo avere minore stimoli al rispetto del vincolo di bilancio nel caso di fondate aspettative di successivi ripiani; potremo avere scarsi incentivi all'accertamento di basi imponibili di imposte locali evase, nel caso che sui dati di capacità fiscale accertata si fondi l'erogazione di trasferimenti perequativi; potremo avere scarsi incentivi a finanziare in

proprio maggiori servizi qualora i dati dei fabbisogni insoddisfatti condizionino maggiori finanziamenti futuri; ecc.

Come si vede la casistica di asimmetria informativa, per cui gli intendimenti dell'ente erogatore, possono essere sviati, disattesi e delusi, è molto ampia. I casi meglio conosciuti sono quelli che vanno sotto il nome della *creative accounting*, cioè la manipolazione dei dati contabili, ovvero sotto quello della *grantmanship*, per indicare l'abilità e l'opportunismo nello sfruttare tutti i meandri offerti dai sistemi di trasferimento. Queste situazioni ci riconducono alla conclusione che si può trarre da questi sviluppi teorici, per cui « è più efficiente stabilire incentivi che inducano una risorsa ad impieghi produttivi, piuttosto che regolare dall'alto l'allocazione di tale risorsa... I meccanismi di finanziamento ad incentivo dovrebbero conciliare il dissidio... tra la necessità di sottoporre a controllo le attività e i flussi di spesa periferici e la rispondenza del decentramento alle esigenze della collettività » [Petretto, 1988; citaz. p. 383].

B) Un secondo dogma è stato messo in discussione da recenti studi: esso riguarda la tesi per cui la centralizzazione dei poteri di imposizione e il finanziamento degli enti periferici mediante trasferimenti agevolino l'applicazione di vincoli al volume e alla dinamica della spesa di tali enti. Questa preoccupazione è al centro del ruolo assunto dai governi centrali nel controllo della spesa pubblica per fini di equilibrio macroeconomico, specie per quei paesi che hanno assistito all'ampliarsi dei disavanzi del settore pubblico, e del bilancio dello Stato centrale in particolare. Ancora recentemente uno dei più strenui e pervicaci assertori in Italia del centralismo fiscale scriveva: « Si sente blaterare di sovraimposizioni sull'Irpef a favore degli enti locali, che sono di per sé scioccaggini, frutto di pigrizia mentale e di diletterantismo, e che incrementerebbero le spese degli enti locali già troppo espanse » [Visentini, 1989].

Il punto che viene messo in discussione è precisamente se la finanza di trasferimento possa essere un efficace strumento per contenere e controllare la dinamica delle spese pubbliche locali, ovvero non sia un canale attraverso il quale tale dinamica trova un'ulteriore possibilità di incoraggiamento e di incentivazione. Abbiamo già ricordato in precedenza come uno dei possibili fattori in questo senso sia rappresentato dal costituirsi degli enti percettori dei trasferimenti in gruppi di pressione sul governo, sulle burocrazie e sui parlamentari centrali. La loro capacità di pressione è tanto più formidabile quanto più le formazioni politiche e partitiche siano verti-

calmente integrate, e quanto più le vicende politiche locali siano un riflesso, più o meno pallido e strumentalizzato, delle politiche nazionali. Diventa cioè impossibile « per le autorità resistere alle pressioni provenienti dagli altri comparti pubblici quando la totalità dei prelievi obbligatori è governato dalle prime » [Brosio, 1989; citaz. p. 184].

Questo aspetto a parte, vale la pena ricordare il dibattito, che soprattutto nelle ricerche sul sistema federale americano, ha riguardato il cosiddetto « effetto carta-moschicida » (o *flypaper effect*), come applicazione, fatta da Gramlich [Gramlich, 1977] della *flypaper theory of incidence*, formulata da Okun, per cui « i soldi si attaccano dove toccano » (*money sticks where it hits*). In sintesi questo effetto si riferisce alla tendenza degli enti locali di destinare la maggior parte, se non la totalità, degli aumenti dei trasferimenti all'incremento della spesa locale; mentre ci si potrebbe attendere che essi approfittino di ogni aumento nei trasferimenti per ridurre i prelievi che gravano sui propri cittadini. Al contrario se il governo centrale riduce le proprie imposte, i governi locali non saranno indotti ad aumentare nella stessa misura i propri prelievi per incrementare la spesa locale.

Poiché, come si è visto, i governi sub-centrali dipendono in misura rilevante dai trasferimenti dei livelli di governo superiori, è importante comprendere come reagiscano di fronte ad un aumento dei trasferimenti. Queste indagini [tra le prime si veda Gramlich, 1977] sono pervenute ad un risultato piuttosto interessante: i trasferimenti intergovernativi avrebbero un effetto altamente stimolante sulla spesa dei percipienti [Oates, 1988]. Anche i trasferimenti non condizionati sembrano aver indotto cospicui aumenti nel bilancio degli enti beneficiari: questo può parere sorprendente in quanto un sussidio non vincolato attribuito ad un gruppo di persone dovrebbe, in via di principio, avere lo stesso effetto di un aumento del loro reddito. Al contrario la propensione a spendere in servizi pubblici locali sembra essere sensibilmente maggiore se il finanziamento deriva da trasferimenti, che non nel caso di un aumento del reddito della comunità locale interessata, che pure consentirebbe maggiori prelievi da parte dell'ente locale. Di questa connessione causale, per cui ad un crescente ricorso ai trasferimenti intergovernativi corrisponderebbe un aumento del bilancio complessivo dell'intero settore pubblico, sono state tentate varie interpretazioni alla luce di vari modelli di comportamento dei politici e dei burocratici rispetto

al comportamento dell'elettore mediano [se ne veda l'analisi in King, 1984].

Alcune possibili interpretazioni possono essere ricondotte ai modelli del comportamento burocratico sviluppati da Niskanen, e da Romer e Rosenthal, che condurrebbero a disarmonie tra gli interessi dei burocrati e/o dei politici e quelli dell'elettore mediano. Secondo un'altra interpretazione, dovuta ad Oates, politici e burocrati dell'ente locale fissano le decisioni di bilancio in accordo con le preferenze dell'elettore mediano, ma non forniscono quest'ultimo di una completa informazione in merito ai trasferimenti ricevuti, inducendolo pertanto in errore nell'accettare un livello eccessivamente alto di produzione dei servizi: l'effetto « cartamoschicida » è perciò connesso ad una situazione di illusione fiscale dell'elettore. Secondo l'interpretazione di King [King, 1984 e 1988a], le autorità locali, « rispecchiando i desideri dei loro elettori, possono talora essere condizionate nella scelta dei livelli di spesa per paura degli effetti delle maggiori imposte locali su quei cittadini, che siano al di sotto o vicini al limite della povertà... Di conseguenza è molto probabile che si verifichino gli effetti "cartamoschicida" quando le imposte centrali sono progressive, ed hanno quindi un effetto limitato sui poveri, e le imposte locali sono regressive e colpiscono i poveri » [King, 1988a; citaz. p. 141]. Infine, secondo Break [Break, 1980] gli elettori locali sono anche elettori dei governi superiori, che erogano contributi. Essi desiderano maggiori servizi locali, ma temono che questo provochi aumenti delle imposte locali. In tali condizioni un aumento del loro reddito (indotto ad esempio da una riduzione delle imposte statali) non provocherà una pressione per maggiori spese locali. Al contrario un aumento di pari ammontare dei trasferimenti potrebbe essere volentieri accettato per aumentare i servizi locali.

Ci si può legittimamente chiedere se, posto che i trasferimenti siano così stimolanti per la spesa locale, il meccanismo valga anche in direzione opposta: una riduzione dei trasferimenti dovrebbe provocare una marcata contrazione della spesa pubblica. Per altro non pare che questa simmetria sussista. Secondo alcune indagini [Gramlich, 1987] le riduzioni del deficit federale americano sono state ottenute attraverso contrazioni di trasferimenti e di spese mediante imposta (le c.d. *tax-expenditures*), di cui gli Stati e gli enti locali erano beneficiari. Questi tagli hanno indotto i governi sub-centrali ad accettare più responsabilità e meno soldi. Essi sono stati in gra-

do di gestire i tagli senza cumulare eccessivi debiti e senza andare in bancarotta, ma facendo maggiore ricorso a prelievi locali. Per contro in altri casi [Inman, 1985], le politiche della Amministrazione Reagan di riduzione e accorpamento dei programmi di trasferimento avrebbero indotto aumenti delle imposte locali ma non nella stessa proporzione. In tali ipotesi il « Nuovo Federalismo », inaugurato dalla Amministrazione Reagan, avrebbe provocato una contrazione del volume della spesa pubblica e ad un aumento del reddito disponibile dei contribuenti.

Partendo da questa analisi è possibile formulare talune conclusioni con implicazioni di carattere prescrittivo:

a) assume una notevole importanza per l'ente erogatore il poter comprendere come reagisce, in termini di politiche di bilancio, l'amministrazione percipiente di un contributo;

b) sembra di poter constatare in queste analisi una diffusa convinzione per cui i trasferimenti intergovernativi, lungi dall'essere uno strumento di controllo e di contenimento della spesa pubblica locale, siano stati in molti casi una delle cause della sua dilatazione, come si è detto già in precedenza [Inman, 1986];

c) è abbastanza ovvio constatare che la percezione di un trasferimento è un'operazione assai più indolore e implica uno sforzo ben minore che non l'ottenimento di un pari ammontare facendo ricorso a imposte locali;

d) è assai improbabile che, a fronte di maggiori introiti da trasferimento, le autorità locali riducano i livelli in essere delle imposte e delle tariffe locali. Questi saranno considerati come « acquisiti » o ormai « accettati », e i maggiori introiti derivanti dai trasferimenti saranno destinati a maggiori spese;

e) è facile pensare che i livelli di spesa pubblica siano piuttosto rigidi verso il basso, per cui una contrazione dei contributi costringerà le autorità beneficiarie a un maggiore sforzo fiscale e tariffario per mantenere i livelli di spesa acquisiti. Ma è probabile che in tal caso la dinamica della spesa sia inferiore a quella che ci si potrebbe attendere dalla prosecuzione dei programmi di trasferimento. Di qui la possibile spiegazione dell'asimmetria dell'effetto « cartamoschicida »;

f) qualora i trasferimenti abbiano adottato una formula di ripartizione basata sul criterio di elevare i livelli spesa inferiori a certi standard (ci riferiamo alla manovra perequativa adottata in Italia tendente a innalzare i livelli di spesa corrente pro-capite dei

comuni al di sotto della media della fascia demografica di appartenenza) è possibile che questo abbia raggiunto l'intento di correggere situazioni di sottodotazione dei servizi. Tuttavia, in quanto il fondo perequativo sia stato aggiuntivo rispetto ai trasferimenti ordinari, è assai probabile che l'effetto aggregato di tale meccanismo sul volume della spesa pubblica locale sia stato più espansivo rispetto a quelli che altrimenti sarebbero stati gli intendimenti di spesa delle amministrazioni locali beneficiarie. Diverso è il caso di un meccanismo perequativo a somma zero, per cui a quelli che hanno meno si dà quello che viene tolto a quelli che hanno di più (cfr. le indicazioni normative per la perequazione dell'Iciap);

g) più in generale, diventa assai importante comprendere i comportamenti degli enti locali quando siano in situazioni di tensione finanziaria [Wolman, 1983].

C) Un terzo filone ci conduce più in generale a valutare le teorie del decentramento alla luce dell'attacco condotto dagli studiosi della *Public Choice* allo Stato-Leviatano. Secondo le espressioni di Wiseman « l'analisi tradizionale usa criteri di efficienza di tipo paretiano, ed anche gli studi più sofisticati sul federalismo considerano in generale il termine "efficienza" come connesso a dare risposte a interrogativi come ad esempio: quale è il livello di governo tecnicamente efficiente per l'assolvimento di una particolare funzione di imposizione o di spesa? Ma nei termini del modello di scelte individuali, non vi è alcuna ragione per non attenderci che i singoli cittadini non preferiscano altri assetti istituzionali "tecnicamente inferiori" per l'assolvimento di una funzione particolare, perché ad esempio essi presentano una maggiore protezione contro potenziali coercizioni. La tesi per cui i cittadini dovrebbero riconoscere i benefici di economie di scala dell'azione pubblica non è detto che sopravvanzi in importanza la loro paura di coercizione da parte del Leviatano » [Wiseman, 1989; citaz. p. 18].

Uno dei rovesciamenti più radicali della teoria ortodossa del federalismo fiscale è stata condotta da Brennan e Buchanan [Brennan e Buchanan, 1980]. Questi autori si sono infatti proposti di esaminare la prospettiva di usare una struttura decentrata (federale) come mezzo indiretto di imporre vincoli al potenziale sfruttamento fiscale dello Stato-Leviatano. Con riferimento in particolare al nostro tema, i trasferimenti intergovernativi non sono desiderabili perché sovvertono il principale scopo di un sistema decentralizzato, che è quello di creare concorrenza tra le varie istituzioni. Ogni ente

deve avere la responsabilità di prelevare le proprie entrate. È cioè desiderabile che le decisioni di spesa e di entrata siano assunte al livello della stessa istituzione. L'assunto di base è che la concorrenza tra istituzioni locali per acquisire risorse fiscali e la mobilità delle persone nel perseguire « vantaggi fiscali » possono offrire un parziale o, se possibile, completo sostituto di espliciti vincoli al potere di tassare. « Maggiore sarà il grado con cui imposte e spese sono decentralizzate, più omogenee saranno le singole unità autonome, più piccole saranno le amministrazioni, e, di conseguenza, minore sarà, *ceteris paribus*, l'intrusione complessiva nell'economia da parte del governo »... [Brennan e Buchanan, 1980; citaz. p. 185]. In secondo luogo le forme di coordinamento fiscale, incluso il caso in cui il governo centrale amministra ed introita le imposte per conto delle istituzioni periferiche, danno luogo a forme di collusione fiscale favorevole a chi offre servizi pubblici, cioè politici e burocratici. E ancora: « *Local units should tax and spend independently* ».

Il punto è dunque che la competizione fiscale tra i diversi enti, piuttosto che la collusione fiscale, deve essere considerata un obiettivo positivo in sé stesso. La conclusione implicita in questo schema di ragionamento è che una struttura decentrata del settore pubblico di tipo competitivo implica una maggiore indipendenza fiscale delle istituzioni sub-centrali e perciò un elevato grado di decentramento del potere impositivo.

Anticipando un tema, che verrà ripreso più oltre, la concorrenza fiscale tra gli enti locali era considerata nella teoria tradizionale un elemento perverso della decentralizzazione dei poteri fiscali. Questa valutazione costituiva perciò una delle giustificazioni a favore del finanziamento mediante trasferimenti intergovernativi. Al contrario nei nuovi sviluppi tale concorrenza è ritenuta un fattore positivo, in quanto incoraggia la responsabilizzazione verso gli utenti/elettori e incentiva il contenimento dei costi [McGuire, 1986; McLure, 1986].

L'esperienza italiana, che a buon ragione, è considerata un caso estremo di centralizzazione dei poteri fiscali e di dominanza dei trasferimenti centrali, è stata recentemente sottoposta ad analisi dal punto di vista della concezione delle istituzioni locali come meccanismo concorrenziale, secondo gli schemi elaborati da A. Breton e da P. Salmon. Il sistema di finanziamento degli enti locali, che ha dominato in Italia a partire dal 1973, ha ristretto notevolmente lo spazio alla competizione, che promuove l'efficienza, e ha dilatato le

opportunità di collusione e di evasione alla disciplina collettiva ed ai vincoli imposti dal governo centrale. La conclusione, a cui questa analisi perviene, è che « la centralizzazione delle risorse finanziarie e della loro distribuzione e soprattutto le modalità con le quali questa politica è stata realizzata hanno seriamente ridotto il significato e l'intensità della concorrenza... Permanendo la centralizzazione delle risorse e aumentando gli interventi del governo centrale in sostituzione dei governi locali » cresce l'incapacità e l'inefficienza delle amministrazioni periferiche [Brosio, 1989; cit., p. 187].

7. *Trasferimenti intergovernativi e relazioni istituzionali tra livelli di governo.*

Un profilo, spesso trascurato dalle analisi di finanza pubblica e lasciato al monopolio delle discipline giuridiche, concerne le sinergie che si instaurano tra un determinato disegno di relazioni istituzionali di tipo orizzontale e soprattutto, per quanto qui ci interessa, di tipo verticale e il sistema di finanziamento dei governi sub-centrali.

Un marcato decentramento di poteri fiscali — soprattutto nella tradizionale forma della separazione delle fonti — sarà funzionale ad un sistema di responsabilità relativamente separate e distinte, caratterizzato da una prevalente o esclusiva responsabilità di ciascun livello di governo in una ben precisa funzione o settore di attività. Al contrario un sistema di trasferimenti intergovernativi sarà funzionale ad un sistema di responsabilità miste e sovrapposte.

Anzi si può ritenere, sulla base delle diffuse esperienze, che il sistema dei trasferimenti sia stato al tempo stesso la causa e lo strumento di un processo di progressiva integrazione verticale tra livelli di amministrazione, tanto più accentuato quanto più marcata è stata la settorializzazione dei trasferimenti, e quanto più diffusa la pratica delle ripartizioni a cascata. L'evoluzione degli ultimi decenni registra un marcato passaggio dal primo sistema al secondo [Giarda, 1979].

Con riferimento al caso inglese il *Layfield Report* definisce questa situazione con il termine « confusione »: « l'attuale situazione non rende evidente dove risiedono le effettive responsabilità di spesa... È nostro convincimento che in questo momento una decisione debba essere presa per affidare chiaramente tali responsabilità o al governo centrale o agli enti locali... Questo significa adotta-

re un sistema finanziario che riconosca apertamente la necessità di una forte direzione nazionale in materia di spesa pubblica, ovvero che faccia passi decisi al fine di aumentare le capacità degli enti locali di assolvere ai loro compiti. Se questo non avviene, vi sarà necessariamente un crescente spostamento verso il centro dei poteri finanziari, ma in circostanze tali per cui le responsabilità in materia di spese e di entrate locali continueranno ad essere in stato di confusione » [Layfield Report, 1976; cit. p. 74]. Com'è noto queste e altre raccomandazioni sono rimaste del tutto inascoltate.

Il caso italiano ci sembra emblematico anche sotto questo profilo. Con un crescendo impressionante si sono diffuse le forme di integrazione settoriale verticale delle competenze programmatiche e gestionali nonché dei flussi di finanziamento a più stadi con destinazione vincolata: istituzioni, quali le regioni, o settori, quali la sanità, i trasporti, gli interventi ambientali, sono dominati da queste logiche. La logica della transizione da un sistema di responsabilità istituzionali e finanziarie separate ad un sistema fortemente integrato verticalmente all'interno di ciascun settore, porta alla rottura dell'unità dell'istituzione: l'inconsistenza dell'ente regione è anche da ricondursi a queste circostanze.

Schematicamente pertanto si possono configurare due modelli [Triglia, 1982; Pizzetti, 1979]: un primo modello può essere individuato nella creazione di un sistema di enti territoriali polifunzionali, destinatari di tutte le funzioni assegnate all'amministrazione locale infraregionale, titolari di poteri di autofinanziamento, e capaci di essere, nell'unità dell'ente, l'espressione politico-istituzionale della rispettiva comunità territoriale. Tale è lo schema tradizionale, avvalorato dalla Carta costituzionale, degli enti locali italiani. Nell'ottica di questo modello è essenziale la coincidenza tra unità dell'ente e titolarità delle funzioni; tra elettività degli amministratori e carattere politico-istituzionale della comunità che li esprime; tra integrazione orizzontale di compiti funzionali (polifunzionalità) e poteri finanziari.

Un secondo modello può essere individuato nella creazione di un sistema di enti territoriali, formalmente destinatari di funzioni, ma sostanzialmente costituenti soltanto il canale di legittimazione democratica (e di selezione degli amministratori) per strutture settoriali, per moduli organizzativi di settore, finanziati da trasferimenti vincolati, nell'ambito di una concezione verticalmente integrata dell'amministrazione. Valga per tutti, come esempio l'artico-

lazione delle responsabilità gestionali e finanziarie del Servizio sanitario nazionale, ed in particolare, il ruolo formale della Usl come associazione di comuni, ma la sua natura sostanziale di ente strumentale della regione.

Secondo questa analisi l'alternativa di fondo è fra un sistema, nel quale all'elettività degli amministratori corrisponda la politicità delle loro scelte e la responsabilità diretta verso la comunità, che li ha espressi, come interpreti del proprio autogoverno; e un sistema nel quale la politicità dell'amministrazione si risolva essenzialmente soltanto nel procedimento elettivo di amministratori, per il resto sganciati sostanzialmente dalle rispettive comunità, e destinati a ricondursi, dal punto di vista gestionale e finanziario, ad enti superiori.

È evidente, anche alla luce delle riflessioni in precedenza svolte, il ruolo che può giocare il sistema di finanziamento. Ci si può inoltre spiegare, come nel nostro ed in altri paesi, il diffondersi dei trasferimenti intergovernativi, e in particolare di quelli a destinazione vincolata, cari ai vari ministeri e dipartimenti del governo centrale, abbiano potuto costituire al tempo stesso la causa e l'effetto di questa diffusa situazione di integrazione verticale per settori di attività. Si può analogamente comprendere come il rafforzamento del primo modello di responsabilità separate passi attraverso un ridimensionamento del peso dei trasferimenti intergovernativi. Queste riflessioni portano a concludere che la prevalenza dell'uno o dell'altro sistema di finanziamento non è indifferente al modello di relazioni istituzionali che si desidera costruire. Resta da stabilire se le forze in campo siano sempre consapevoli di questo nesso causale tra struttura istituzionale e struttura del finanziamento. Ovvero, ed è l'ipotesi più probabile, che tale consapevolezza esista, nonostante che sia assai facile smentire nei comportamenti le solenni proclamazioni di principio.

8. *Il decentramento del sistema fiscale: ripensamenti e sviluppi.*

Le precedenti riflessioni hanno messo in luce la esistenza di numerosi ripensamenti in merito al ruolo ed agli effetti dei trasferimenti intergovernativi. Vale la pena infine esaminare le conclusioni, cui sono pervenute talune recenti analisi teoriche e verifiche empiriche in merito al decentramento dei poteri di imposizione. Infatti una possibile linea di difesa delle concezioni e delle pratiche

dei trasferimenti intergovernativi, coerenti con la teoria ortodossa del federalismo fiscale anni '60 e '70 — alla Musgrave per intendersi [Musgrave, 1983; Netzer, 1974] — potrebbe attestarsi su un punto: essere il sistema dei trasferimenti il minor male, date le inefficienze e le sperequazioni che un sistema fiscale decentrato ingenera. È partendo precisamente dalla lunga lista di tali inconvenienti che la teoria e la politica dei decenni passati hanno condotto ad una più o meno drastica centralizzazione dei poteri fiscali, di cui i trasferimenti sono in parte la necessaria conseguenza, se non altro come strumento per porre rimedio agli squilibri verticali.

Tuttavia la recente letteratura in materia si è proposta di rimettere in discussione le reali o pretese deficienze del decentramento fiscale. Una accurata rassegna è stata svolta da uno degli esponenti della scuola australiana di federalismo fiscale [Groenewegen, 1988], di cui riportiamo in questa sede le conclusioni in merito ai vari punti che, secondo la versione ortodossa, costituiscono i profili deboli delle forme di autonomia impositiva:

a) un primo aspetto, e forse quello di maggiore rilievo, riguarda le implicazioni sul sistema fiscale derivanti dalle teorie che attribuiscono le funzioni di redistribuzione e di stabilizzazione al governo centrale. Qualora questo tipo di allocazione funzionale sia accettato, ne nasce per conseguenza la necessità di una maggiore uniformità del sistema fiscale per ragioni di equità delle politiche di redistribuzione e di efficacia delle politiche di stabilizzazione. Le forme di coordinamento centrale ovvero della centralizzazione *tout court* del sistema tributario nascono da questo tipo di concezione. Qualora per contro l'attribuzione delle funzioni di redistribuzione e di stabilizzazione e sviluppo al governo centrale venga rimessa in discussione (si ricordino, per tutti, le posizioni di Pauly e di Breton e Scott su questi temi), e al contrario il decentramento fiscale venga considerato altrettanto importante del decentramento della spesa per un responsabile ed efficiente sistema di democrazia rappresentativa, la centralizzazione dei poteri impositivi perde una delle sue più forti motivazioni;

b) una seconda giustificazione di un forte coordinamento centrale ovvero delle centralizzazioni del sistema fiscale nasce dai fenomeni di concorrenza e sovrapposizione che impongono strategie di uniformità e armonizzazione. Anche queste posizioni sono state rovesciate nell'ultimo decennio. La diversità e più in particolare la competizione sono viste come fenomeni positivi dal punto di vista

della efficienza e responsabilizzazione dei poteri locali, come si è visto in precedenza. Questa evoluzione va ricondotta al generale atteggiamento culturale più favorevole alla competizione e agli incentivi, che essa induce, rispetto al passato favore per strategie egualitarie;

c) un terzo punto riguarda il problema della esportazione del carico fiscale al di fuori dei confini amministrativi dell'autorità che applica l'imposta. Anche i recenti studi non consentono di trarre conclusioni certe in termini di efficienza. Tuttavia secondo talune concezioni [McLure, 1967], è possibile indicare forme di prelievo, che, in quanto rapportate al criterio del beneficio ovvero a relativamente buoni proxy di tale criterio, non causino problemi di efficienza, in quanto ripartiscono il costo dei beni pubblici tra residenti e non residenti: tali sarebbero i prezzi e le tariffe pubbliche, le imposte sui consumi energetici, le imposte sui redditi dei residenti, i contributi sociali rapportati ai salari degli occupati nel luogo di lavoro, le imposte sui consumi finali. Al contrario le imposte sui profitti di impresa dovrebbero essere centralizzate.

In merito al tema dell'esportazione del carico tributario resta da considerare un aspetto sovente trascurato dall'analisi teorica. Tali fenomeni è possibile siano tanto più vistosi quanto più una certa base imponibile è attribuita a enti locali di livello inferiore di piccola dimensione e con forte dispersione territoriale, specie per quanto concerne imposte gravanti su attività produttive. Questo caso può essere fonte di forte esportazione, oltreché di rilevanti differenziali orizzontali nella distribuzione della capacità fiscale, a causa della causalità delle localizzazioni. Il caso della *Tax professionnelle* in Francia è significativo [Guengant, 1989]. A tale proposito, come parte del più generale tema « frammentazione o consolidamento », occorre osservare che altro è rimediare a tali distorsioni con riferimento agli altri 36.000 comuni francesi, o agli oltre 8.000 comuni italiani, altro è internalizzare tali fenomeni nei confini amministrativi di enti di livello regionale o provinciale. Questo induce a riconsiderare le varie basi imponibili suscettibili di responsabilità decentrate alla luce della esistenza di una pluralità di livelli di governo, e non già considerando due soli livelli — quello centrale e quello locale — come usualmente viene fatto per semplicità di schematizzazione;

d) infine dal punto di vista della gestione amministrativa, gli argomenti sembrano pendere a favore della centralizzazione del si-

stema fiscale. Questi comprendono aspetti quali le presunte economie di scala, i minori costi di adempimento dovuti alla maggiore uniformità del sistema fiscale e alle minori sovrapposizioni di base imponibili, la maggiore efficacia degli enti di grande dimensione nella lotta all'evasione. È questo un tema che va precisato tenendo conto che, sotto i profili indicati, la dimensione dell'ente, e non il suo livello, può essere rilevante. In ogni caso questo qualifica la funzione tributaria come funzione complessa, che perciò, non dissimilmente da altri compiti decentrati, può risentire anche sensibilmente delle rilevanti diversità orizzontali. Questo tipo di considerazioni ci rinvia al tema dei criteri di allocazione ottimale delle funzioni, ed in particolare alla rilevanza degli aspetti dimensionali: è questa una tematica, la cui complessità non ha mai portato, a quanto ci risulta, a giustificare la totale centralizzazione delle funzioni di governo e, in pratica, una sorta di « soluzione finale » per la sopravvivenza delle istituzioni sub-centrali. Semmai la ricerca di soluzioni mediate può rivestire un interesse non secondario: si pensi al caso della Francia, in cui i comuni possono esprimere un discreto sforzo fiscale e dispongono di cospicui introiti dalle imposte locali. Tuttavia queste ultime sono amministrate in larga misura dallo Stato.

9. *Conclusioni.*

Si è cercato in questa rassegna di riportare le conclusioni, cui taluni contributi teorici e analisi empiriche sono pervenuti in merito alla struttura e composizione del finanziamento degli enti sub-centrali di governo. Si è voluto dimostrare che il drastico mutamento di atteggiamenti, che ha investito il ruolo e gli strumenti dell'intervento dello Stato, non ha lasciato indenni le concezioni prevalenti qualche decennio or sono in ordine alle relazioni finanziarie inter-governative. L'imperativo di limitare la dimensione dell'intervento pubblico nell'economia, la rivalutazione degli aspetti di efficienza, di competizione e di diversità anche a scapito dei livelli di egualitarismo acquisiti, la necessità di meglio qualificare e selezionare gli interventi centrali, e infine l'esigenza di tutelare e garantire il cittadino dalle prevaricazioni del potere politico, burocratico, e dei gruppi di interesse, tendono a favorire strutture di finanziamento dei governi decentrati profondamente diverse da quelle ereditate dal recente passato. Tuttavia, sia pure con tendenze contradditto-

rie, non sembra che nel complesso queste posizioni concettuali siano condivise nelle scelte politiche. Come è stato osservato, « *this observed lack of enthusiasm for more decentralization in practice contrasts with the perceived shift in academic opinion on the subject* » [Groenewegen, 1988; citaz. p. 26].

MARIO REY

Università di Torino

Bibliografia

- ADVISORY COMMISSION ON INTERGOVERNMENTAL RELATIONS (1981), *The Future of Federalism in the 1980s: an Acir Agenda*, Washington DC.
- BAHL R. (1986), *The Design of Intergovernmental Transfers in Industrialized Countries*, in « Public Budgeting & Finance », n. 4.
- BARILETTI A. (1988), *Economia dell'organizzazione e produzioni pubbliche: argomenti introduttivi*, in « Economia pubblica », n. 12.
- BODRATO G. (1974), *L'autunno dei comuni*, in « Forze nuove », Torino.
- BREAK G.F. (1980), *Financing Government in a Federal System*, The Brookings Institution, Washington DC.
- BREAK G.F. (1981), *Fiscal Federalism in the United States: the First 200 Years. Evolution and Outlook*, in ACIR, *The Future of Federalism in the 1980s*, Washington DC.
- BRENNAN G., BUCHANAN J.M. (1980), *The Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press, Cambridge.
- BROSIO G. (1989), *La fine di un sistema di competizione senza mercato: le vicende alla finanza locale italiana dopo la riforma tributaria*, in « Economia pubblica », n. 4/5.
- BULKAEN F. (1988), *Meccanismi « incentivo-compatibili » per la fornitura efficiente di beni pubblici*, (mimeo).
- CLARK T.N., FERGUSON L.C. (1983), *City Money*, Columbia University Press, New York.
- CLARK T.N., LYONS W., FITZGERALD M.R. (eds.) (1989), *Research in Urban Policy: Decisions on Urban Dollars*, Jai Press, Greenwich.
- FOSTER C.D., JACKMAN R., PERLMAN M. (1980), *Local Government Finance in a Unitary State*, Allen & Unwin, London.
- GIARDA P.D. (1979), *Indicazioni per una riforma della finanza locale*, in FORMEZ, *Il finanziamento dell'attività degli enti locali*, Napoli.
- GIARDINA E. (1982), *Autonomia tributaria e forme alternative di finanziamento degli enti locali*, in « Giurisprudenza delle imposte », riprodotto in G. MALTINTI e A. PETRETTO (a cura di), *Finanziamento ed efficienza della spesa pubblica locale*, Giappichelli, Torino, 1987.
- GRAMLICH E.M. (1977), *Intergovernmental Grants: A Review of the Empirical Literature*, in W. OATES (ed.), *The Political Economy of Fiscal Federalism*, Lexington Books, Lexington.
- GRAMLICH E.M. (1985), *Reforming U.S. Federal Fiscal Arrangements*, in J.M.

- QUIGLEY, D.L. RUBINFELD (eds.), *American Domestic Priorities. An Economic Appraisal*, University of California Press, Berkeley.
- GRAMLICH E.M. (1987), *Federalism and Federal Deficit Reduction*, in « National Tax Journal », n. 3.
- GROENEWEGEN P.D. (1988), *Taxation and Decentralization: A Reconsideration of the Costs and Benefits of a Decentralized Tax System*, (mimeo).
- GUENGANT A. (1989), *Les fonds de péréquation de la Taxe professionnelle*, (mimeo).
- GUICHARD O. (a cura di) (1976), *Vivre ensemble. Rapport de la Commission de développement des responsabilités locales*, La Documentation Française, Paris.
- KING D. (1984), *Fiscal Tiers: The Economics of Multilevel Government*, Allen & Unwin, London.
- KING D. (1988), *Lo Stato della teoria nei rapporti finanziari intergovernativi*, in E. GIARDINA, I. MAGNANI, G. POLA, G. SOBBRIO (a cura di), *Livelli di governo e loro finanziamento: teoria, esperienze, istituzioni*, Collana Aisre, F. Angeli, Milano.
- KING D. (1988), *Developments in the Theory of Fiscal Federalism*, (mimeo).
- INMAN R.P. (1985), *Fiscal Allocations in a Federalist Economy: Understanding the « New » Federalism*, in J.M. QUIGLEY, D.L. RUBINFELD (eds.), *American Domestic Priorities: An Economic Appraisal*, University of California Press, Berkeley.
- INMAN R.P. (1986), *Federal Assistance and Local Services in the United States: The Evolution of a New Federalist Fiscal Order*, in ROSEN H.S. (ed.), *Fiscal Federalism: Quantitative Studies*, The University of Chicago Press, Chicago.
- LAYFIELD F. (Chman) (1976), *Report of the Committee of Enquiry on Local Government Finance*, HmsO, London.
- MAJOCCHI A. (1987), *Il finanziamento degli enti locali e l'autonomia impositiva*, in « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze », n. 3.
- MCGUIRE T. (1986), *Interstate Tax Differentials, Tax Competition and Tax Policy*, in « National Tax Journal », settembre n. 3.
- McLURE C.E. (1967), *The Interstate Exporting of State and Local Taxes: Estimates for 1962*, in « National Tax Journal », n. 1 marzo.
- McLURE C.E. (1986), *Tax Competition: Is What's Good for the Private Goose also Good for the Public Gander?*, in « National Tax Journal », settembre n. 3.
- MUSGRAVE R.A. (1983), *Who Should Tax, Where and What?*, in C.E. McLURE (ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Centre for Research on Federal Financial Relations, Camberra.
- NETZER D. (1974), *State - Local Finance and Intergovernmental Fiscal Relations*, in *The Economics of Public Finance*, The Brookings Institution, Washington DC.
- OATES W.E. (1988), *Decentralization of the Public Sector: An Overview*, (mimeo).
- OECD (1983), *Managing Urban Change: Policies and Finance*, vol. I, Paris.
- PETRETTO A. (1985), *Introduzione*, in FORMEZ, *Efficienza e produttività nella pubblica amministrazione: concetti teorici ed analisi empiriche*, in « Problemi di amministrazione pubblica ».
- PETRETTO A. (1988), *I nuovi indirizzi dell'economia dell'informazione e la teoria generale della finanza pubblica*, in « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze », n. 3.

- PIZZETTI F. (1979), *Il sistema costituzionale delle autonomie italiane*, Giuffrè, Milano.
- QUIGLEY J.M., RUBINFELD D.L. (1986), *Budget Reform and the Theory of Fiscal Federalism*, in « American Economic Review », pp. 132-136.
- SILKMAN S., YOUNG D. (1982), *X-efficiency and the State Formula Grants*, in « National Tax Journal », n. 3.
- SILKMAN S., YOUNG D. (1985), *Subsidizing Inefficiencies: A Study of State Aid and Local Government Productivity*, Praeger, New York.
- SINGH N., THOMAS R. (1989), *Matching Grants Versus Block Grants with Imperfect Information*, in « National Tax Journal », n. 2.
- SOBBRIO G. (1989), *La finanza dell'autogoverno locale*, in F. OSCULATI (a cura di), *La finanza degli enti locali: specificità nel Mezzogiorno e ipotesi di riforma*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli.
- STEFANI G. (1989), *Il limite delle privatizzazioni* (mimeo).
- TRIGLIA R. (1982), *Relazione introduttiva sulla riforma delle autonomie locali*, Anci, Roma.
- VISENTINI B. (1989), in *La Repubblica*, 28 marzo.
- WILLIAMS A. (1987), *Strategic Issues in Priority Setting and the Quest for Efficiency in Health Care Systems*, in C. HANAU e G. MURARO (a cura di), *Governare la spesa sanitaria*, Collana Ciriec, F. Angeli, Milano.
- WISEMAN J. (1989), *The Political Economy of Government Revenues*, in A. CHIANCONE e K. MESSERE (a cura di), *Changes in Revenue Structures*, Atti del 42 Congresso dell'Iipf, Wayne State University, Detroit.
- WOLMAN H. (1983), *Understanding Local Government Responses to Fiscal Pressure: a Cross National Analysis*, in « Journal of Public Policy », 1983, n. 3.
- WOLMAN H., GOLDSMITH M. (1987), *Local Government Fiscal Behaviour ad Inter-Governmental Finance in a Period of Slow National Growth: a Comparative Analysis*, in « Environment and Planning: Government and Policy », vol. 5.

LA RIFORMA FISCALE CANADESE (*)

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Il sistema confederale. — 3. Il sistema fiscale. — 3.1. La ripartizione del potere impositivo tra i diversi livelli di governo. — 3.2. Le imposte prelevate dai diversi livelli di governo. — 3.2.1. Le imposte federali. — 3.2.2. Le imposte provinciali. — 3.2.3. Le imposte municipali. — 3.2.4. Il quadro quantitativo. — 4. Le proposte di riforma del *White Paper* 1987. — 4.1. L'imposta sul reddito personale. — 4.2. L'imposta sul reddito delle società. — 4.3. L'imposta sulle vendite. — 5. Gli effetti economici della riforma fiscale. — 5.1. Gli effetti sull'occupazione. — 5.2. Gli effetti sul risparmio e sull'investimento. — 5.3. Gli effetti sull'inflazione. — 5.4. Gli effetti sul commercio internazionale e sui movimenti di capitale. — 6. Conclusione. — *Bibliografia.*

1. *Introduzione.*

I sistemi fiscali moderni sembrano non conoscere « *requiem* »: o necessitano di una riforma, o ne stanno sperimentando una, oppure sono alle prese con una recente (1). Si può senza dubbio affermare che le riforme fiscali appaiono, periodicamente, come un fenomeno internazionale. Negli Stati Uniti, ad esempio, negli ultimi venti anni sono stati emanati ben quattro *Tax Reform Act*: nel 1969, nel 1976, nel 1981 (*Reagan's Economic Recovery Tax Act*) e nel recente 1986 (2). In Gran Bretagna nel 1955 c'è stato un primo rapporto sull'imposizione dei redditi e dei profitti (*Report of the Royal Commission on the Taxation of Profits and Incomes*), seguito nel 1978 dal più famoso *Rapporto Meade* (3), che è tuttora al centro

(*) Questo lavoro è stato preparato durante un soggiorno di studio presso il Department of Economics dell'Università di Toronto, finanziato con una borsa di studio Cnr-Nato Senior. Ringrazio Richard Bird per gli utili suggerimenti e per le stimolanti discussioni, senza con questo renderlo responsabile di eventuali errori.

(1) Per una descrizione esaustiva delle recenti riforme fiscali nei principali paesi industrializzati cfr. PECHMAN J.A. (1988) e OECD (1987).

(2) Per una recentissima valutazione dell'impatto del *Tax Reform Act 1986* sullo sviluppo del sistema economico statunitense e sugli investimenti cfr. JORGENSON D.W.-YUN K.Y. (1989), AUERBACH A.J. (1989).

(3) Cfr. MEADE J.E. (1978).

del dibattito. La stessa storia fiscale italiana è ricca di riforme e di « mini-riforme » a tutti note.

Anche il Canada non è sfuggito alla logica riformista. Una prima completa revisione del sistema fiscale canadese (4) è contenuta nel rapporto della *Royal Commission on Dominion Provincial Relations*, presentato nel 1940. Alcune delle proposte allora avanzate — come quella relativa all'assegnazione esclusiva di particolari imposte ad uno solo dei livelli di governo esistenti (5) — sono tuttora dibattute, mentre altre — come l'alleggerimento della doppia imposizione sui redditi societari (6) e la centralizzazione della struttura dell'imposta sul reddito personale (7) — furono recepite nel *Revised Income Tax Act* del 1948, entrato in vigore nel 1949. Queste misure tolsero i problemi dell'imposizione diretta dal dibattito economico e politico per circa un decennio. Alla fine degli anni '50 da più parti vennero avanzate richieste di una completa revisione del sistema fiscale, che includesse quindi anche l'imposta federale sulle

(4) Dalla nascita della nazione canadese (risultante dall'unione dell'Upper Canada e del Lower Canada con la Nova Scotia e il New Brunswick, avvenuta nel 1867, a cui si unirono successivamente le altre province) fino alla prima guerra mondiale i tributi del governo federale erano costituiti essenzialmente da dazi ed imposte sul consumo di liquori e di tabacco e da un'imposta sui prodotti industriali; le province, invece, prelevavano imposte sul reddito, sui beni immobili, sulle società e sulle successioni (attualmente quest'ultima è in vigore solamente nella provincia di Quebec. Cfr. BIRD R.M. (1978)). Le esigenze finanziarie derivanti dalla prima guerra mondiale indussero il governo federale ad istituire un'imposta sui redditi societari, un'imposta sul reddito personale e un'imposta sulle vendite, che da allora costituiscono la struttura portante del sistema impositivo federale. Durante gli anni venti le province introdussero l'imposta sulla benzina e quasi tutte estesero l'applicazione dell'imposta sul reddito personale, in aggiunta a quella federale. Dal 1939 la quasi totalità delle province preleva un'imposta sulle vendite al minuto (pagata dal consumatore e quindi considerata un'imposta diretta poiché non suscettibile di traslazione). Dal secondo dopoguerra un'altra importante fonte di entrata provinciale è rappresentata dalle imposte sulle risorse naturali (che le statistiche ufficiali considerano però come entrate extra-tributarie). Infine, i circa cinque mila comuni attualmente fondano le loro finanze sulla *property tax*, mentre in passato prelevavano anche imposte capitarie e sul reddito. Cfr. PERRY J.H. (1984).

(5) Sinteticamente si può dire che la Costituzione canadese (*British North America Act* del 1867) assegna al governo federale il potere di imporre sia tributi diretti che indiretti, mentre limita alle province la sola imposizione diretta. Per una trattazione approfondita cfr. LA FOREST G.V. (1981).

(6) Credito d'imposta sui dividendi del 10%.

(7) L'imposta sul reddito personale applicata dalle province viene riscossa dal governo federale (per tutte le province ad eccezione del Quebec) e ripartita poi tra i due livelli di governo sulla base di una legislazione congiunta federale-provinciale. In pratica, l'imposta provinciale è semplicemente una percentuale (fissata liberamente da ogni provincia) dell'imposta federale.

vendite (8). Sotto la spinta di tali pressioni, nel 1962 venne insediata una commissione che presentò il rapporto finale (*Rapporto Carter*) nel 1966.

Tra le misure proposte dalla Commissione Carter le più rilevanti riguardavano:

a) un massiccio ampliamento della base imponibile dell'imposta sul reddito personale, includente anche i guadagni di capitale (allora esenti), le donazioni e le eredità (allora tassate separatamente);

b) la ritenuta alla fonte dell'imposta sulle società per gli azionisti residenti, con un credito d'imposta totale relativamente all'imposta sul reddito (9);

c) la sostituzione dell'imposta federale sulle vendite (che colpisce i beni al momento della produzione e dell'importazione) con un'imposta sulle vendite al minuto, amministrata dalle province congiuntamente alle proprie imposte sulle vendite (10).

Parte delle proposte avanzate dalla Commissione Carter furono recepite in un *White Paper* del 1969 e, con ulteriori e sostanziali modifiche, trovarono applicazione a partire dal 1972 (11).

Negli anni successivi vennero apportati alla legislazione fiscale vari cambiamenti, di portata più o meno vasta (12), fino a giungere alle proposte contenute nel recente *White Paper* presentato il 18 giugno 1987.

Prima di esaminare tale documento (parr. 4 e 5) ci sembra utile descrivere brevemente sia il sistema confederale canadese (par. 2), sia il sistema fiscale che il *White Paper* va a modificare (par. 3).

2. *Il sistema confederale.*

Il Canada è uno stato confederale costituitosi nel 1867 con l'unione di quattro province (13), a cui si aggiunsero successivamente

(8) Cfr. PERRY J.H. (1982), in particolare p. 78.

(9) Il sistema vigente al momento considerava i dividendi (già colpiti dall'imposta sulle società) nella base imponibile dell'imposta sul reddito personale, con un credito d'imposta (relativamente all'imposta federale) pari al 20% dei dividendi stessi.

(10) Per un'analisi di questa specifica proposta cfr. BIRD R.M. (1967).

(11) Sull'argomento cfr. BUCOVETSKY M.-BIRD R.M. (1972).

(12) Le modifiche più rilevanti sono state introdotte con legge del 30 marzo 1983. Sull'argomento cfr. GILLESPIE I. (1983).

(13) Nova Scotia, New Brunswick, Quebec e Ontario.

le altre sei (14). Il livello superiore di governo è rappresentato dal governo federale, le 10 province rappresentano il secondo livello, mentre il terzo livello, quello locale, è costituito da poco meno di cinque mila enti, di cui 120 *cities*, 780 *towns*, 1.030 *villages* e 2.850 *rural municipalities* (15). In alcune delle aree più popolate esistono organi sovramunicipali responsabili di determinate funzioni, quali l'istruzione elementare e secondaria, mentre in altre aree sono costituiti distretti di contea o regionali, che esercitano un potere di controllo sugli enti locali.

La ripartizione delle funzioni (e il relativo finanziamento) tra il secondo ed il terzo livello di governo varia notevolmente da provincia a provincia (16). Ad esempio, nel New Brunswick il governo provinciale fissa il livello minimo di servizio per l'istruzione primaria e secondaria e per l'assistenza sociale (funzioni svolte dagli enti locali), sopportando il relativo onere finanziario; nell'Ontario, invece, il livello minimo degli stessi servizi è finanziato in parte dal governo provinciale e in parte dai comuni (17). In molti casi le stesse province svolgono un'attività di consulenza a favore dei comuni per il raggiungimento degli *standard* fissati.

3. *Il sistema fiscale.*

3.1. *La ripartizione del potere impositivo tra i diversi livelli di governo.*

L'attuale ripartizione del potere impositivo tra i tre livelli di governo deriva, senza grosse variazioni se non per quanto riguarda

(14) Manitoba nel 1870, British Columbia nel 1871, Prince Edward Island nel 1873, Saskatchewan e Alberta nel 1905 e, infine, Newfoundland nel 1949. Oltre alle dieci province, che hanno un potere legislativo sovrano in alcuni settori (ad esempio, istruzione, amministrazione della giustizia, pubbliche istituzioni quali ospedali, asili, prigioni etc.), fanno parte del Canada due « territori » (North-West e Yukon) che sono sotto la giurisdizione del governo federale. Cfr. CANADIAN TAX FOUNDATION (1988a), in particolare p. 1:2.

(15) I primi tre gruppi costituiscono nuclei con popolazione più o meno concentrata, mentre i comuni rurali generalmente coprono un'area con popolazione molto dispersa. Perciò, in questi ultimi alcune funzioni, che di norma sono svolte dall'ente locale, sono invece gestite da un livello superiore di governo.

(16) Cfr. CANADIAN TAX FOUNDATION (1988a); KITCHEN H.M. (1984).

(17) Cfr. KITCHEN H.M. (1984), p. 21.

la tassazione delle risorse naturali (18), dal *British North America Act* del 1867, cioè dall'atto costitutivo della Confederazione canadese, che dal 1982 è denominato *Constitutional Act*.

Poiché al momento della nascita della nazione il governo federale assunse a suo carico gli oneri della difesa, dei trasporti e di altre funzioni rilevanti, oltre alla quasi totalità del debito delle province, sembrò del tutto naturale assegnare a questo livello di governo un potere illimitato di raccogliere fondi « *by any mode or system of taxation* » (19). Con ciò si intendeva ricomprendere sia imposte dirette, quale l'imposta sul reddito personale (sebbene la stessa imposta fosse assegnata alle province), sia indirette, quali dazi doganali e imposte di fabbricazione, che tasse sulle concessioni. Il potere impositivo federale non era e non è finalizzato solamente all'acquisizione di entrate monetarie, ma può essere altresì utilizzato a fini anticiclici o per il perseguimento di altri obiettivi economici (20).

Alle province venne invece riconosciuto il diritto di prelevare imposte dirette nel loro territorio, al fine di conseguire entrate per scopi provinciali (21); tasse per l'esercizio di negozi, bar, taverne, case d'aste ed altre licenze, allo scopo di ottenere entrate per finalità provinciali, locali o municipali (22) (23); tariffe per i servizi resi nell'ambito del loro potere di regolamentazione. La limitazione

(18) Il *Constitutional Act* del 1982 riconosce alle province il potere di tassare le risorse naturali non rinnovabili, le foreste e la produzione primaria da esse derivante, attraverso qualsiasi modo o sistema di imposizione. Tuttavia, le statistiche ufficiali non considerano tra le entrate tributarie quelle derivanti dalla tassazione delle risorse naturali, che nel 1987 sono state pari allo 0,7% delle entrate correnti federali ed al 3,6% di quelle provinciali.

(19) Cfr. Sezione 91, comma 3, del *British North America Act*, 1867.

(20) Sui limiti al potere impositivo previsti espressamente dalla costituzione cfr. LA FOREST G.V. (1981), cap. 8.

(21) Qualsiasi tributo provinciale deve soddisfare i seguenti requisiti: 1) essere un'imposta; 2) essere un'imposta diretta; 3) essere applicato su basi imponibili esistenti all'interno della circoscrizione provinciale; 4) avere lo scopo di procurare entrate; 5) il gettito deve coprire spese rientranti nelle competenze provinciali. Cfr. LA FOREST G.V. (1981), p. 57; PERRY J.H. (1984), pp. 113-117.

(22) Cfr. Sezione 92, comma 2 e 9, del *British North America Act*, 1867. Lo stesso *Act*, alla Sezione 124, riserva alla sola provincia di New Brunswick il prelievo di diritti sul legname.

(23) Il potere di concessione di licenze non ha solamente la finalità di regolamentazione, ma può essere utilizzato per ottenere entrate, che tuttavia non possono eccedere le spese di amministrazione del piano commerciale, a pena di essere considerate imposte indirette. Questa restrizione, tuttavia, viene applicata solo quando esiste la probabilità che il prelievo venga traslato. Cfr. PERRY J.H. (1984), p. 117.

all'imposizione diretta (24) da parte delle province tendeva, e tende, ad evitare le creazioni di barriere doganali interne e a restringere l'incidenza dell'imposizione provinciale ai residenti nell'ambito della provincia stessa.

Sia il governo federale che le province hanno poi la facoltà di delegare il loro potere impositivo ai livelli inferiori di governo, nell'ambito delle competenze di questi ultimi. Occorre notare che il potere impositivo degli enti locali è solo un potere delegato dalle province e non riconosciuto direttamente dalla Costituzione.

3.2. *Le imposte prelevate dai diversi livelli di governo.*

3.2.1. *Le imposte federali.* — Il governo federale preleva i seguenti tributi:

a) un'imposta sul reddito personale (*personal income tax*), che colpisce le persone (sia fisiche che giuridiche) residenti in Canada (25) per i loro redditi ovunque prodotti e i non residenti per il reddito prodotto in Canada.

L'imposta è progressiva e la base imponibile per gli individui è formata essenzialmente da salari, stipendi e pensioni, dai redditi derivanti dall'esercizio di attività professionali, commerciali o industriali, dagli interessi, dai dividendi e dalla metà dei guadagni di capitale. Sono previste alcune esenzioni (soprattutto per i ciechi, gli anziani e gli handicappati), deduzioni dal reddito e un credito d'imposta sui dividendi. Il reddito imponibile è suddiviso in scaglioni che sono indicizzati annualmente all'indice dei prezzi al consumo;

(24) La determinazione della natura diretta o indiretta delle imposte prelevate dalle province costituisce materia di controversia che ha prodotto un'ampia casistica di sentenze. La definizione di imposta diretta generalmente accettata, a partire da una sentenza della fine del secolo scorso, è quella formulata da John Stuart Mill nei *Principles of Political Economy*: « *Taxes are either direct or indirect. A direct tax is one which is demanded from the very person who, it is intended or desired, should pay it. Indirect taxes are those which are demanded from one person in the expectation and intention that he shall indemnify himself at the expense of another: such as the excise or customs* » (cfr. MILL J.S. (1887), p. 550). Il riferimento a questa definizione è rimasto immutato, senza alcuna considerazione per gli sviluppi della moderna teoria economica riguardo all'incidenza delle imposte.

(25) Il concetto di residenza non è ben definito dalla legge canadese. Sebbene l'*Income Tax Act* consideri residenti le persone che « soggiornano » in Canada per più di 183 giorni all'anno, non esiste un criterio generale stabilito dal legislatore. Sui criteri giurisprudenziali per la determinazione del concetto di residenza cfr. SCACE A.R.A.-EWENS D.E. (1983), cap. 1.

b) un'imposta sul reddito della società di capitali (*corporation income tax*), che colpisce gli utili derivanti dall'esercizio dell'attività sia di società residenti (26) che non residenti. Sono previste alcune esenzioni, detrazioni di spese sia correnti che in conto capitale, agevolazioni per gli investimenti relativi a nuove produzioni. Frequentemente le aliquote variano di anno in anno e sono differenziate per settori (manifatturiero e non) e per dimensioni delle società;

c) un'imposta sulle vendite (*manufacturers' sales tax*), che colpisce la vendita da parte del produttore di tutti i beni prodotti o importati in Canada, salvo specifiche esenzioni (27). Per le importazioni la base imponibile è costituita dal valore delle importazioni stesse maggiorato dei relativi dazi. Per i beni di fabbricazione interna l'imposta viene calcolata sul prezzo di vendita praticato dal produttore, la cui determinazione presenta però alcuni problemi di definizione (28). L'aliquota è attualmente del 12% per tutti i beni soggetti all'imposta, ad eccezione dei prodotti alcolici e del tabacco (15%) e dei materiali da costruzione (8%);

d) imposte di fabbricazione (*excise taxes*), che sono imposte sia *ad valorem* che specifiche e che colpiscono solo alcuni determinati beni, prodotti internamente o importati (ad esempio, sigari e sigarette, gioielli, orologi, automobili con aria condizionata, carte da gioco, vini, spumanti, ecc.), con aliquote variabili (29). Sono prelevate in aggiunta all'imposta sulle vendite;

e) imposte di consumo (*excise duties*), che colpiscono, con aliquote differenziate, solo i prodotti alcolici e il tabacco e derivati di produzione interna;

f) dazi doganali (*customs duties*), che colpiscono le importazioni e possono essere *ad valorem*, specifici o di entrambe le specie;

g) altre imposte minori, quali: imposte sul trasporto aereo, sulle telecomunicazioni e imposte correlate al programma energetico nazionale.

(26) Secondo la legge canadese una società è considerata residente nel paese in cui sono situate la direzione e l'amministrazione generale.

(27) Le esenzioni riguardano essenzialmente beni alimentari, vestiario, elettricità, combustibile per riscaldamento, fornaci, prodotti sia agricoli, sia dell'industria mineraria che per il controllo dell'inquinamento e per la conservazione dell'energia. Cfr. BOADWAY R.W.-KITCHEN H.M. (1984), p. 260.

(28) Sui criteri utilizzati per la determinazione del prezzo di vendita su cui applicare l'imposta cfr. PERRY J.H. (1984), pp. 90-91.

(29) Cfr. BOADWAY R.W.-KITCHEN H.M. (1984), tab. 5.2, pag. 257.

3.2.2. *Le imposte provinciali.* — Le province prelevano i seguenti tributi:

a) un'imposta sul reddito personale (*personal income tax*), rappresentata da una percentuale della stessa imposta federale (30). È riscossa dal governo federale per conto di tutte le province e i territori, ad eccezione di Quebec che provvede alla riscossione diretta (31);

b) un'imposta sul reddito delle società di capitali (*corporation income tax*), che viene riscossa dal governo federale per conto di quelle province che accettano di applicare l'imposta sulla base della legislazione regolante la corrispondente imposta federale (32) (33). Le singole province hanno la facoltà di fissare liberamente l'aliquota, tenendo conto del fatto che il governo federale riconosce ad ognuna di esse un credito pari ad un'aliquota del 10%; la parte di aliquota che supera il 10% si configura come una tassazione addizionale dei profitti realizzati nella circoscrizione provinciale;

c) un'imposta sulle vendite al dettaglio (*retail sales tax*), che è applicata da tutte le province, ad eccezione di Alberta, con aliquote varianti dal 6% al 12% (dati 1987). È pagata dagli acquirenti al momento dell'acquisto del bene. In alcune province è estesa a certi servizi, quali pasti preparati, alloggio in alberghi e pensioni, servizi telefonici, telegrafici, televisivi ecc. Alcuni beni di consumo sono esenti, come ad esempio medicinali, libri e giornali, vestiario per bambini, combustibile per riscaldamento, illuminazione ed uso domestico;

d) un'imposta sul carburante (*excise tax on motive fuels*), ap-

(30) Tale percentuale è fissata liberamente dalle province e varia tra il 43% di North-West Territories e il 60% di Newfoundland e New Brunswick (dati 1988).

(31) Quebec è l'unica provincia che non aderisce al *Federal-Provincial Fiscal Arrangements Act* (che consente, appunto, l'applicazione dell'imposta provinciale in percentuale di quella federale) e che amministra l'imposta secondo una propria legislazione, che prevede esenzioni, scaglioni di reddito (5 in numero, per il 1989) ed aliquote (varianti dal 16% al 24%, sempre per il 1989). Cfr. CANADIAN TAX FOUNDATION (1988b), in particolare p. 7:15.

(32) Le province di Quebec, Ontario e Alberta amministrano direttamente l'imposta, sebbene la loro base imponibile non sia molto diversa da quella federale.

(33) Se una società ha unità produttive permanenti in più di una provincia, l'allocatione della base imponibile avviene attraverso una formula che è uniforme per tutte le province.

plicata al punto di vendita da tutte le province ed i territori. Può essere *ad valorem* o specifica e sono previste esenzioni ed aliquote ridotte a seconda dell'uso del carburante stesso (34);

e) un'imposta sul tabacco e derivati (*excise tax on tobacco products*), *ad valorem* o specifica;

f) contributi di assicurazioni sociali (*health and social insurance levies*), pagati dai datori di lavoro e utilizzati per far fronte agli oneri derivanti da incidenti sul lavoro e a quelli relativi a congedi retribuiti;

g) altre imposte, o di importanza minore o applicate solo in alcune province, come ad esempio l'imposta sul ruolo paga prelevata in Quebec per finanziare i servizi sanitari, l'imposta sul trasferimento dei terreni in Ontario e Manitoba, l'imposta sull'acquisto di proprietà in British Columbia, le imposte sui divertimenti in Ontario, Nova Scotia, New Brunswick e Prince Edward Island, l'imposta patrimoniale in New Brunswick e Prince Edward Island.

3.2.3. *Le imposte municipali.* — I comuni prelevano i seguenti tributi:

a) un'imposta reale sul patrimonio (*real property tax*) (35), che costituisce la principale fonte di entrata autonoma e grava sui proprietari, residenti e non, di terreni e fabbricati (36). Viene applicata sul valore capitale del bene immobile (37) e l'accertamento è effettuato o direttamente dai comuni, o dalle province, oppure da apposite commissioni a livello provinciale. L'aliquota è fissata dal

(34) Ad esempio, in Saskatchewan sono esenti gli acquisti di carburante effettuati dai residenti e dagli agricoltori, mentre in British Columbia lo sono quelli effettuati da guidatori handicappati; in Quebec sono applicate aliquote ridotte in alcune zone considerate periferiche, mentre in Newfoundland, Nova Scotia, Manitoba e British Columbia il combustibile utilizzato per il naviglio commerciale è tassato con aliquote ridotte. Cfr. CANADIAN TAX FOUNDATION (1988a), pp. 10:11/10:14.

(35) L'imposta è obbligatoria in tutti i comuni ad eccezione di quelli della provincia di Newfoundland, dove l'applicazione è lasciata alla facoltà dei singoli enti locali.

(36) I comuni delle province di Nova Scotia, Manitoba e British Columbia prelevano anche un'imposta personale che colpisce i beni mobili. La difficoltà di accertamento rende però molto limitata l'applicazione dell'imposta. In alcune province, poi, i macchinari e gli impianti fissi sono compresi nella base imponibile dell'imposta reale. Cfr. KITCHEN H.M. (1984), p. 189.

(37) L'unica eccezione è rappresentata dalla città di St. John's (Newfoundland) dove la base imponibile è costituita dal *rental value*.

singolo ente locale (38) ed è generalmente più bassa per le proprietà residenziali ed agricole (39);

b) *contributi di miglioria (special assessment levies)*, relativi al rifacimento o al miglioramento di strade, marciapiedi, fognature, acquedotti, illuminazione pubblica. Il costo totale di tali opere viene ripartito proporzionalmente tra i proprietari che beneficiano della spesa;

c) una « *business tax* » (40), che rappresenta la seconda fonte per importanza delle entrate tributarie comunali e si applica sulle proprietà commerciali e industriali. La base imponibile dell'imposta varia da provincia a provincia e può essere costituita dal valore accertato ai fini dell'imposta patrimoniale, dalla rendita annua (effettiva o presunta), dalla metratura dei locali occupati, dalla capacità di magazzinaggio, dalle scorte di magazzino, dal fatturato lordo;

d) *altre imposte*, di scarsa importanza dal punto di vista del gettito e applicate solo dai comuni di alcune province. Tra di esse si annoverano: le imposte sui divertimenti (Manitoba, Quebec e Saskatchewan); le imposte sulla vendita di liquori, sull'alloggio in hotel, sui pasti nei ristoranti (Manitoba); l'imposta sui trasferimenti dei terreni (Nova Scotia e Quebec); l'imposta capitaria (Newfoundland e North-West Territories).

3.2.4. *Il quadro quantitativo.* — Nel 1987 il gettito tributario complessivo, pari a circa $\frac{1}{3}$ del prodotto nazionale lordo, deriva per il 53% dall'imposizione federale (41), per il 37% dall'imposizione provinciale e per il rimanente 10% da quella comunale.

Sempre nel 1987 l'imposizione sul reddito personale rappresenta il 41,2% del gettito tributario complessivo ed è seguita, in or-

(38) Ogni comune stabilisce il gettito che vuole ottenere dall'imposta patrimoniale e lo divide per il valore totale della base imponibile accertata. Tale rapporto, moltiplicato per mille, rappresenta l'aliquota, che risulta quindi espressa in millesimi per ogni dollaro di valore accertato.

(39) Per una descrizione sintetica ma esauriente delle modalità di applicazione dell'imposta nelle singole province cfr. CANADIAN TAX FOUNDATION (1988a), pp. 11:5/11:20.

(40) È applicata in tutte le province, eccetto Prince Edward Island, New Brunswick e Yukon. In Ontario, Newfoundland, Nova Scotia e Saskatchewan è obbligatoria, mentre nelle rimanenti province l'applicazione è lasciata all'iniziativa dei singoli comuni.

(41) Comprensiva dei contributi che dal 1966 affluiscono al *Canada and Quebec Pension Plan (CPP & QPP)*.

dine di importanza, dall'imposizione sulle vendite (15%), dai contributi di assicurazioni sociali (13,6%), dall'imposizione sul patrimonio (10,2%) e dall'imposizione sulle società di capitali (8,4%) (cfr. tabella 1).

Tab. 1 - *Composizione percentuale del gettito tributario complessivo per livelli di governo - 1987.*

Imposte	Livelli di governo		
	Federale	Provinciale e Comunale	Totale
Imposte sul reddito			
— personale	48,6	33,1	41,2
— società	10,7	5,7	8,4
— non residenti	1,4	—	0,7
Imposta patrimoniale e affini	—	21,5	10,2
Imposte sulle vendite	13,6	16,6	15,0
Imposta sul carburante	1,5	4,5	3,0
Imposte su alcool e tabacco	2,9	2,6	2,7
Dazi doganali	4,7	—	2,5
Altre imposte di consumo	0,6	0,9	0,8
Contributi di assicurazioni sociali	15,8	11,3	13,6
Altre imposte	0,2	3,8	1,9
Totale	100,0	100,0	100,0

Fonte: Elaborazioni su dati tratti da Canadian Tax Foundation (1988b), tab. 4.5, p. 4:9.

Infine, dalla tabella 2, che mostra la ripartizione percentuale del gettito delle singole imposte tra i diversi livelli di governo, si evince che poco meno dei $\frac{2}{3}$ delle imposte sul reddito affluisce al bilancio federale, insieme alla totalità dei dazi doganali, ai $\frac{2}{5}$ dei contributi di assicurazioni sociali ed a oltre la metà delle imposte su alcool e tabacco, mentre la totalità delle imposte sul patrimonio e circa i $\frac{3}{4}$ dell'imposta sul carburante affluiscono ai bilanci provinciali e comunali.

Tab. 2 - *Composizione percentuale del gettito tributario complessivo per tipo di imposte - 1987.*

Imposte	Livelli di governo		
	Federale	Provinciale e Comunale	Totale
Imposte sul reddito			
— personale	81,9	38,1	100
— società	87,4	32,6	100
— non residenti	100,0	—	100
Imposta patrimoniale e affini	—	100,0	100
Imposte sulle vendite	47,5	52,5	100
Imposta sul carburante	27,4	72,6	100
Imposte su alcool e tabacco	56,0	44,0	100
Dazi doganali	100,0	—	100
Altre imposte di consumo	42,3	57,7	100
Contributi di assicurazioni sociali	60,6	39,4	100
Altre imposte	6,0	94,0	100
Totale	53,1	46,9	100

Fonte: Elaborazioni su dati tratti da Canadian Tax Foundation (1988b).

4. *Le proposte di riforma del White Paper 1987.*

La necessità di modificare il sistema impositivo canadese diventa pressante ed indifferibile dopo la riforma fiscale attuata negli Stati Uniti nel 1986, data la stretta integrazione tra i due sistemi economici (42). Esigenze sia di armonizzazione fiscale, consigliata da motivi di competitività internazionale, che di equità inducono il governo federale canadese a presentare, in data 18 giugno 1987, un *White Paper* (43). Il documento contiene una serie di proposte per rendere il sistema fiscale più equo, più comprensibile, più rispon-

(42) Cfr., ad esempio, BALE G. (1985) e GRADY P. (1986).

(43) Cfr. CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (1987a). Il documento riguarda solamente le imposte federali, ma è evidente che anche quelle imposte provinciali che sono rappresentate da una percentuale della corrispondente imposta federale (precisamente imposte sul reddito personale e sul reddito societario) risultano influenzate dalle misure adottate. In particolare, la riduzione del gettito dell'imposta federale sul reddito personale ha portato ad un inasprimento della percentuale fissata dalle province quale quota ad esse spettante. Così, ad esempio, si passa dal 50% del 1987 al 52% del 1989 in Ontario e dal 58% del 1987 al 60% del 1988 in New Brunswick. Cfr. PERRY J.H. (1989), p. 355. Per un'analisi sintetica degli effetti della riforma fiscale sulle finanze provinciali cfr. CARMICHAEL E.A. (1988).

dente alle esigenze della competitività e dello sviluppo economico, più adatto a garantire una maggiore stabilità e prevedibilità delle entrate tributarie. Nell'intento del legislatore federale il conseguimento di questi obiettivi avviene sia attraverso la riduzione delle aliquote, che attraverso l'allargamento della base imponibile derivante dall'eliminazione, o dal contenimento, delle esenzioni e dei trattamenti fiscali agevolati. Infatti, se da un lato la diminuzione delle aliquote marginali favorisce la competitività internazionale, oltre ad attenuare l'incentivo all'evasione, dall'altro lato il vincolo della non riduzione del gettito e l'esistenza di molteplici esenzioni, che rendono iniquo l'attuale sistema fiscale, impongono un'espansione della base imponibile.

Un ulteriore obiettivo che si pone la riforma è di riequilibrare la composizione del gettito tributario federale: infatti, nell'ambito dell'imposizione sul reddito si è assistito, a partire dalla metà degli anni '50, ad un progressivo spostamento dall'imposta sulle società all'imposta personale (44), spostamento dovuto in parte ad una sensibile crescita delle aliquote di quest'ultima e, in parte, all'estensione del trattamento fiscale agevolato a favore di alcune categorie di società.

La riforma viene attuata in due fasi: la prima riguarda l'imposizione sul reddito, sia personale che societario, con effetto dal 1988, mentre la seconda concerne l'imposizione sulle vendite, con effetto dal 1991. In entrambi gli stadi non sono previste conseguenze sul deficit del bilancio federale; in altri termini, la riforma è neutrale dal punto di vista del gettito.

4.1. *L'imposta sul reddito personale.*

L'imposta sul reddito personale è resa più equa attraverso la riduzione delle aliquote, l'ampliamento della base imponibile e la sostituzione delle esenzioni e degli oneri deducibili con detrazioni d'imposta (45).

(44) Nel 1952 il gettito tributario federale è costituito per il 30,9% dall'imposta sul reddito delle società e per il 26,7% dall'imposta sul reddito personale (cfr. PERRY J.H. (1955), vol. 2, pp. 626-627). Nel 1977 solo il 17,3% del gettito è dovuto all'imposta sulle società, mentre la quota relativa all'imposta sul reddito personale sale al 40,2%. Un decennio dopo tali quote sono ulteriormente variare e risultano pari, rispettivamente, al 10,7% e al 48,6% (cfr. CANADIAN TAX FOUNDATION (1988b), tab. 4.5, p. 4:9).

(45) Per una critica circostanziata di tale sostituzione cfr. CLOUTIER A.P.-FORTIN B. (1989), in particolare pp. 54-62.

In particolare, i dieci scaglioni di reddito del periodo pre-riforma sono ridotti a tre, l'aliquota più elevata passa dal 34% al 29% (46), mentre al posto delle esenzioni personali e degli oneri deducibili (che, risultando in una diminuzione del reddito imponibile, avvantaggiano maggiormente i percettori di redditi più elevati) vengono introdotte detrazioni d'imposta (che beneficiano i contribuenti in eguale misura, indipendentemente dal loro livello di reddito) (47). Altri cambiamenti sono invece finalizzati all'ampliamento della base imponibile; tra essi si annoverano quelli riguardanti la tassazione delle plusvalenze (per le quali la quota assoggettabile all'imposta passa dal 50% al 66% nel 1988-1989 e al 75% nel 1990 e negli anni successivi); il trattamento fiscale dei dividendi (per i quali il credito d'imposta passa dal 16,61% al 13,33% del totale dei dividendi stessi); la limitazione della deducibilità di alcuni tipi di spese sostenute dai lavoratori autonomi (quali spese per l'automobile, di rappresentanza, per l'ufficio); una più stretta definizione

(46) Gli scaglioni di reddito e le corrispondenti aliquote in vigore dal 1988 sono i seguenti:

Scaglioni di reddito (\$)	Aliquote (%)	Contribuenti (%)
Fino a 27.500	17	66
Da 27.501 a 55.000	26	29
Oltre 55.000	29	5

In precedenza le aliquote variavano dal 6%, sui primi 1.320\$ di reddito imponibile, al 34%, su redditi superiori a 63.348\$. Cfr. CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (1987b), p. 5; CANADIAN TAX FOUNDATION (1988b), pp. 7-8. La riduzione delle aliquote si è resa necessaria soprattutto per evitare indesiderati effetti emigratori dopo la riforma fiscale statunitense. Cfr. MINTZ J.-WHALLEY J. (1989), p. 3.

(47) Per ogni contribuente è prevista una detrazione personale di 1.020\$, un'ulteriore detrazione per gli ultrasessantacinquenni (550\$) e gli invalidi (550\$), detrazioni per il coniuge (850\$), per i figli minori (65\$ per ciascuno dei primi due figli, 130\$ per ogni figlio in più) e per i figli maggiorenni inabili (250\$). Sono invece mantenuti gli oneri deducibili per spese mediche a favore sia dei bambini di età inferiore a 6 anni, sia di quelli che necessitano di cure speciali; l'ammontare deducibile aumenta da 2.000\$ a 4.000\$. Altri oneri deducibili nel sistema pre-riforma (ad esempio, tasse scolastiche, spese mediche, contributi sociali e di disoccupazione, donazioni ad istituzioni di beneficenza) sono trasformati in detrazioni d'imposta pari al 17% del loro ammontare (29% dell'importo delle donazioni che eccede i 250\$). A partire dal 1989 sia le detrazioni d'imposta che gli scaglioni di reddito sono indicizzati alla variazione annuale dei prezzi al consumo eccedente il 3%. Cfr. CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (1987b), pp. 7-10.

delle perdite derivanti dall'esercizio di attività agricole deducibili dal reddito imponibile.

L'effetto della manovra è una riduzione del gettito, stimata pari a 12 miliardi di dollari nei primi cinque anni dalla riforma. Le misure adottate riducono l'imposta pagata dagli anziani e dalla maggior parte delle famiglie con figli e rendono il sistema fiscale più progressivo. Il governo federale ha calcolato, infatti, che, per effetto della prima fase della riforma, 9,7 milioni di famiglie (pari all'85% del totale) godono di una riduzione media di imposta uguale a 490 \$, che circa 850 mila contribuenti a basso reddito e 250 mila anziani risultano esenti dall'imposta, mentre per circa 1,1 milione di famiglie, prevalentemente con redditi di lavoro autonomo, l'onere d'imposta aumenta mediamente di 865 \$ (48).

4.2. *L'imposta sul reddito delle società.*

Le modifiche apportate all'imposta sul reddito delle società sono finalizzate principalmente al perseguimento di tre obiettivi: *a)* aumento del gettito e della sua stabilità; *b)* maggiore equità del sistema fiscale; *c)* incentivazione della crescita economica, con particolare riguardo alla creazione di posti di lavoro.

Anche in questo caso si è operato sia un ampliamento della base imponibile (attraverso l'eliminazione o la riduzione delle esenzioni e dei trattamenti fiscali agevolati, al fine di rendere più equo il sistema fiscale), che una diminuzione delle aliquote (a scopo di competitività internazionale).

Le principali misure tendenti all'ampliamento della base imponibile riguardano:

a) la riduzione delle detrazioni per ammortamento, con l'esclusione di quelle riguardanti i settori manifatturiero e delle risorse naturali;

b) l'applicazione dell'imposta alle banche e alle società fiduciarie;

c) l'eliminazione della detrazione fiscale del 33,3% dal reddito derivante dallo sfruttamento di risorse naturali esauribili;

d) la riduzione all'80% della quota deducibile per spese di rappresentanza;

(48) Cfr. CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (1987b), pp. 16-17.

e) l'aumento della quota tassabile delle plusvalenze (dal 50% pre-riforma al 75% nel 1990);

f) l'introduzione di norme anti-evasione ed anti-elusione;

g) la restrizione dei crediti d'imposta sugli investimenti a tre quarti dell'imposta stessa.

L'eliminazione, parziale o totale, dei trattamenti agevolati si riflette prevalentemente in un incremento dell'imposta gravante sulle compagnie d'assicurazione, sulle banche e sulle maggiori società fiduciarie, che negli ultimi anni hanno goduto di considerevoli facilitazioni fiscali.

La manovra dal lato delle aliquote prevede, invece, la riduzione dal 36% al 28% dell'aliquota federale generale, mentre l'aliquota per le piccole imprese passa dal 15% al 12% e quella del settore manifatturiero viene ridotta dal 30% al 23% a far data dal 1991 (49).

L'effetto risultante dall'ampliamento della base imponibile e dalla diminuzione delle aliquote è un aumento del gettito (50). Il numero degli enti che nel periodo pre-riforma non pagava l'imposta per svariate ragioni viene ridotto del 50%; inoltre, i motivi che continueranno a consentire il mancato pagamento sono riconducibili solamente alla realizzazione di perdite negli anni precedenti, all'esigua redditività e alla possibilità di usufruire di incentivi fiscali concessi per priorità regionali o nazionali.

Anche la variabilità dell'imposta pagata in differenti settori risulta ridotta, con un notevole aggravio del carico fiscale per il settore finanziario.

(49) La riduzione delle aliquote è dettata, oltre che da considerazioni di politica economica interna, anche da ragioni di natura internazionale. In particolare, si è sostenuto che, in assenza di tale provvedimento, la diminuzione delle aliquote operata dalla riforma fiscale statunitense avrebbe indotto le imprese multinazionali operanti nei due paesi a dedurre i costi in Canada e a denunciare il reddito negli Stati Uniti, erodendo così la base imponibile canadese. In tal senso cfr. JOG V.M.-MINTZ J. (1989), p. 84 e BRUCE N. (1989), in particolare pp. 206-208.

(50) La previsione contenuta nel *White Paper* è di un aumento del gettito del 10%, pari a circa 5,5 miliardi di dollari, nei cinque anni successivi all'entrata in vigore della riforma. Poiché la manovra complessiva deve essere neutrale dal punto di vista del deficit ed essendo attesa una riduzione del gettito dell'imposta sul reddito personale pari a 12 miliardi di dollari, sono previste ulteriori misure che includono, tra l'altro: l'applicazione di un'imposta sui servizi di telecomunicazione con aliquota del 10%; un aumento del 10% del canone televisivo; un aumento di tre punti percentuali dell'aliquota dell'imposta sulle vendite di alcool e tabacco; l'aumento dall'8% al 12% dell'imposta sulla vendita di carta da parati e di pitture. Cfr. CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (1987b), pp. 35 e 42.

Infine, gli incentivi ai nuovi investimenti sono finalizzati alla promozione di un più equilibrato sviluppo regionale e di aree strategiche, quali ricerca e sviluppo, piccole imprese e settori petrolifero e del gas.

4.3. L'imposta sulle vendite.

Il secondo stadio della riforma, che, come già ricordato, verrà attuato a partire dal 1991, riguarda l'imposizione sulle vendite.

L'imposta federale attualmente in vigore (cfr. par. 3.2.1.) colpisce il valore dei beni al momento della loro produzione o dell'importazione. Molteplici sono i motivi di inadeguatezza dell'imposta, tra cui: la ridotta base imponibile (51), che implica aliquote elevate; la mancanza di trasparenza, per cui il contribuente di fatto non ha la percezione dell'imposta; la tassazione di molti fattori produttivi, che ostacola la competitività delle imprese canadesi; la distorsione nell'allocazione delle risorse (52); la complessità e la costosità del sistema di amministrazione dell'imposta.

È stata perciò proposta la sostituzione dell'attuale tributo con un'imposta sul consumo di beni e servizi (*goods and services tax*), che colpirà la maggior parte delle vendite con l'aliquota del 9% (53). Dal punto di vista del consumatore questa imposta non si diversifica da quella applicata dalle province (*retail sales tax*), sebbene quest'ultima sia un'imposta monofase e la nuova un'imposta multifase sul valore aggiunto (54), calcolata secondo il metodo della sottrazione « imposta da imposta ». Al pari delle imposte italiana ed europee, l'imposta canadese colpisce il valore aggiunto del consumo (ma con aliquota unica, anziché differenziata); infatti, le imprese che acquistano beni di investimento da utilizzare primaria-

(51) Sono consentite molte esenzioni e l'imposta colpisce solamente circa $\frac{1}{3}$ dei beni venduti. D'altro canto, l'ampliamento della base imponibile dell'imposizione sulle vendite comporta un aumento di benessere significativo, sebbene limitato (0,25% del prodotto nazionale lordo). Cfr. HAMILTON B.-WHALLEY J. (1989b).

(52) Circa la perdita di efficienza dovuta alla *manufacturers' sales tax* cfr. DIEWERT W.E. (1988), in particolare pp.3-6.

(53) La nuova imposta è descritta in modo assai dettagliato in CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (1989).

(54) Come è noto dalla letteratura, un'imposta multifase sul valore aggiunto applicata fino ad un certo stadio del processo produttivo-distributivo equivale a un'imposta monofase sul valore pieno applicata con la stessa aliquota al medesimo stadio. Cfr. MUSGRAVE R.A.-MUSGRAVE P.B. (1984), p. 441. Per una recente discussione sui vantaggi relativi delle due imposte cfr. CROSSEN S. (1987).

mente in un'attività commerciale detraggono dall'imposta da pagare anche quella pagata su tali beni.

Al fine di ridurre la regressività propria delle imposte sulle vendite, sono previste esenzioni per alcuni servizi, tra cui quelli medici, dentistici, legali, educativi, assistenziali ed i servizi offerti da organizzazioni sia pubbliche che non aventi finalità di lucro. Alcuni beni, invece, — quali gli alimentari di base, i medicinali prescritti dal medico e le protesi (occhiali, lenti a contatto, arti artificiali, apparecchi acustici, bastoni, stampelle, sedie a rotelle, ecc.) — sono tassati con « aliquota zero », nel senso che su di essi non grava l'imposta, ma al venditore è consentita la detrazione dell'imposta pagata sugli acquisti relativi alla produzione del bene non imponibile. Inoltre, l'imposta non viene applicata ai « piccoli venditori », che sono quelli le cui vendite, effettuate nell'ambito di un'attività commerciale, non eccedono i 30 mila dollari annui (55).

L'introduzione della nuova imposta si prefigge il raggiungimento di tre obiettivi: a) contribuire alla riduzione del deficit del bilancio federale (56), contenendo l'evasione e l'elusione; b) consentire una maggiore competitività delle imprese canadesi, con la diminuzione dei costi d'investimento; c) migliorare l'equità dell'intero sistema fiscale, rendendolo più progressivo.

5. *Gli effetti economici della riforma fiscale.*

In questo paragrafo si tenterà di sintetizzare gli effetti attesi della riforma fiscale su alcune delle principali variabili macroeconomiche, quali l'occupazione, il risparmio, l'investimento, l'inflazione, il commercio internazionale e i movimenti di capitale (57).

(55) Cfr. CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE (1989), pp. 54-55.

(56) Nel 1986, ad esempio, il deficit del bilancio federale ammontava a 30,6 miliardi di dollari (10,8 miliardi al netto dei trasferimenti ai livelli inferiori di governo), pari al 6% del prodotto nazionale lordo. Cfr. PERRY J.H. (1989), p. 118.

(57) In questa sede trascuriamo gli effetti della riforma sul reddito personale. Ricordiamo solo che tali effetti sono valutati, ad esempio, da BALLANTYNE J. (1987) e da HAMILTON B.-WHALLEY J. (1989a). Secondo le stime del primo autore, per redditi compresi tra 20 mila e 30 mila dollari il nucleo familiare medio (moglie e due figli a carico) beneficia della riforma proporzionalmente in misura maggiore del contribuente singolo, mentre a livelli di reddito più elevati quest'ultimo guadagna di più (o perde di meno) della famiglia media con ugual livello di reddito. L'analisi di Hamilton e Whalley si concentra, invece, sugli effetti redistributivi. Secondo questi studiosi, la riduzione delle aliquote marginali, che fa

È doveroso rilevare la difficoltà di valutare gli effetti combinati di modifiche così ampie, che virtualmente influenzano ogni contribuente ed ogni settore dell'economia. Perciò, le analisi condotte da vari studiosi risentono, a volte in misura pesante, delle ipotesi semplificatrici adottate nella simulazione di tali effetti. Se ciò può inficiare la « dimensione » di risultati particolari, la « direzione » degli effetti dell'intera manovra non dovrebbe, però, essere influenzata.

Sebbene l'espansione del sistema economico nel breve periodo non sia da annoverare tra gli obiettivi della riforma, tuttavia sia la domanda che l'offerta aggregate risultano stimolate da vari fattori.

Relativamente alla domanda, l'effetto espansivo — dovuto al maggior impatto della riduzione dell'imposta sul reddito personale rispetto a quello dell'aumento delle altre imposte — appare temporaneo e alquanto modesto (58); la temporaneità costituisce un principio basilare della moderna teoria economica, secondo cui gli effetti moltiplicativi si esauriscono in pochi anni, date le retroazioni negative sulla domanda stessa attraverso alti tassi di interesse, diminuzione della ricchezza e ridotta competitività internazionale.

Riguardo all'offerta aggregata, invece, la riforma fiscale può avere effetti permanenti sul reddito reale, sulla produzione e sull'occupazione, nella misura in cui va ad incidere sullo stock di capitale fisso, sul livello di produttività e sull'offerta di lavoro.

5.1. *Gli effetti sull'occupazione.*

Come è noto, le imposte, e quindi le loro variazioni, influenzano sia la domanda che l'offerta di lavoro.

È stato stimato (59) che l'effetto principale della riforma dell'imposta sul reddito personale relativamente all'offerta di lavoro è costituito da un aumento dell'offerta stessa da parte delle donne sposate. Ciò risulta essenzialmente dalla sostanziale riduzione del-

umentare il reddito reale di ogni contribuente, tende ad essere regressiva, poiché i guadagni percentuali maggiori si realizzano negli scaglioni di reddito più elevati. Tuttavia, nel complesso tale effetto regressivo sembra piuttosto debole, essendo controbilanciato da quello derivante dalla trasformazione delle esenzioni in detrazioni d'imposta. Dalle simulazioni effettuate risulta che tutti gli scaglioni di reddito beneficiano di un guadagno netto in termini di reddito reale e che per la maggior parte degli scaglioni tale guadagno è compreso tra lo 0,3% e l'1%.

(58) È stato calcolato che l'effetto moltiplicativo inizia nel 1988, raggiunge il massimo (pari a circa lo 0,3% del prodotto nazionale lordo reale) nel 1989 e poi comincia a declinare lentamente. Cfr. FORTIN P. (1989), p. 408.

(59) Cfr. FORTIN P. (1989).

l'aliquota marginale effettiva sui primi 5 mila dollari di reddito guadagnato dalla moglie, riduzione causata dalla trasformazione delle esenzioni in detrazioni d'imposta. D'altro canto, l'aliquota marginale per molti uomini sposati aumenta debolmente, ma tale variazione non sembra avere un effetto apprezzabile sulla loro offerta di lavoro.

Nel complesso, quindi, l'offerta di lavoro (soprattutto di quello altamente specializzato) pare aumentare leggermente (0,2%), a seguito sia della riduzione delle aliquote marginali che della conversione delle esenzioni in detrazioni d'imposta. Uno degli obiettivi dichiarati della riforma è appunto quello di fare aumentare l'offerta di lavoro attraverso la diminuzione delle aliquote marginali. Poiché le riduzioni più consistenti riguardano i contribuenti i cui redditi si collocano negli scaglioni più elevati, l'effetto maggiore sull'offerta di lavoro è atteso proprio in tali scaglioni (60).

Anche la riforma dell'imposta sulle vendite ha effetti sull'offerta di lavoro, specialmente se provoca un'aumento dei prezzi al consumo, che a sua volta fa diminuire il tasso di salario reale, riducendo così l'incentivo al lavoro. È stato stimato (61) che, mentre nel lungo periodo gli effetti della riforma sembrano essere positivi (miglioramento dell'efficienza allocativa, aumento della formazione di capitale e della produttività), nel medio periodo i risultati appaiono meno incoraggianti. Le simulazioni effettuate indicano che, a meno di una improbabile rigidità dei salari all'aumento dei prezzi indotto dall'imposta, per diversi anni si avrà un rallentamento dello sviluppo economico ed il conseguente aumento della disoccupazione.

5.2. *Gli effetti sul risparmio e sull'investimento.*

Gli effetti della prima fase della riforma fiscale sugli incentivi al risparmio, oltre ad essere complessi, sembrano anche controbilanciarsi.

Le misure che scoraggiano il risparmio sono molteplici, tra cui: la riduzione del credito d'imposta sui dividendi, l'aumento della quota dei redditi di capitale assoggettabile all'imposta, l'eliminazione della detrazione di 1.000 dollari per reddito da investimenti, la

(60) Cfr. HAMILTON B.-WHALLEY J. (1989a), p. 383.

(61) Cfr. DUNGAN D.P.-WILSON T.A. (1989); DUNGAN P.-ST. HILAIRE F.-WILSON T. (1989).

restrizione delle spese detraibili, la maggior difficoltà al ricorso all'elusione, la riduzione da 500 mila a 100 mila dollari del limite di esenzione *una tantum* delle plusvalenze realizzate al di fuori del settore agricolo e della piccola impresa (per queste due categorie il limite è rimasto a 500 mila dollari).

D'altro canto, le misure adottate riducono l'aliquota federale media di circa un punto percentuale, facendo aumentare il reddito disponibile dei contribuenti, che possono così incrementare il loro risparmio.

Quindi, gli effetti derivanti dalle norme che disincentivano il risparmio sono solo in parte controbilanciati da quelli prodotti dalla riduzione delle aliquote e l'effetto complessivo sul risparmio sembra essere, perciò, negativo (62).

Inoltre, quando la riforma sarà completata, dallo spostamento del gettito fiscale dall'imposizione diretta sul reddito verso quella indiretta sul consumo ci si attende una riduzione della distorsione intertemporale delle decisioni a risparmiare causata dall'imposta sul reddito e, di conseguenza, un'incentivo al risparmio personale.

Tuttavia, non va dimenticato che la previsione circa la modificazione del comportamento dei risparmiatori derivante dalle misure fiscali non è semplice e nemmeno certa, soprattutto a livello aggregato. Le maggiori difficoltà dipendono dalla natura complessa del risparmio: dalle sue molteplici forme, dalla varietà degli incentivi a risparmiare e dal differente trattamento fiscale dei diversi tipi di reddito derivante dall'impiego del risparmio stesso.

Relativamente all'investimento, alcuni studi recenti (63) hanno messo in evidenza le distorsioni operate dal sistema fiscale canadese sulle decisioni ad investire. Tali distorsioni derivano principalmente dall'ampia variazione delle aliquote effettive a seconda del tipo di investimento (macchinari, costruzioni, terreni, scorte), delle modalità di finanziamento (prestiti, capitale proprio, utili non distribuiti) e del settore in cui l'investimento è realizzato (64). Quin-

(62) Cfr. GLENDAY G. (1989).

(63) Cfr., ad esempio, DALY M.J.-JUNG J. (1987), BOADWAY R.W.-BRUCE N.-MINTZ J.M. (1987), JOG V.M.-MINTZ J. (1989), BOADWAY R.W.-MCKENZIE K. (1989), oltre alla bibliografia ivi indicata.

(64) Ad esempio, nel periodo 1972-1981 l'aliquota effettiva totale (imposta sul reddito personale e sul reddito societario) è risultata pari al 58,9% per le costruzioni, al 58,1% per i macchinari, al 45,6% per i terreni e al 75,2% per le scorte. Nel 1984 l'aliquota effettiva dell'imposta sul reddito societario è stata del 2,1% per il settore agricolo, ittico e forestale, del 20,5% per il settore manifattu-

di, nel sistema pre-riforma, essendo alcune attività tassate in misura minore di altre, ne risultava un sussidio a certi tipi di investimento ed un disincentivo per certi altri.

L'effetto principale della riforma, sotto questo aspetto, consiste nel ridurre la variazione delle aliquote effettive per le diverse attività, cosicché le decisioni di investimento dipenderanno maggiormente dalla redditività dell'investimento stesso, piuttosto che dal differente trattamento fiscale.

Nel complesso, l'impatto della prima fase della riforma sull'investimento sembra essere negativo: infatti, se la riduzione delle aliquote nominali dell'imposta sul reddito societario favorisce, da un lato, la spesa per investimento, dall'altro la riduzione sia delle detrazioni per ammortamento che dei crediti d'imposta sugli investimenti ha un effetto disincentivante, che sembra essere maggiore del precedente effetto positivo (65).

Nella seconda fase della riforma, invece, gli investimenti risultano favoriti, poiché la nuova imposta sulle vendite colpisce solo il valore aggiunto del consumo.

5.3. *Gli effetti sull'inflazione.*

Come già ricordato, sebbene la prima fase della riforma sia neutrale dal punto di vista del gettito, ci si attende un effetto espansivo — sia pure modesto (0,3% del P.i.l. nel 1989) —, il cui impatto sui prezzi sembra risultare tuttavia irrilevante.

Una spinta all'inflazione pare, invece, derivare dall'aumento dell'imposta sulle vendite. Nella misura in cui questa viene traslata sui consumatori, si assiste ad un aumento dei prezzi che non è compensato da altre misure, quale, ad esempio, una riduzione dell'imposta sul reddito personale (66). È stato stimato (67) che, ad esempio, un aumento del gettito dell'imposta sulle vendite di 7,5 miliardi di dollari, compensato da una pari riduzione del gettito dell'imposta sul reddito personale (così come previsto dalla seconda fase della

riero, del 32,2% per i servizi pubblici, del 20,8% per il terziario privato, del 27,1% per il commercio all'ingrosso e del 24,3% per il commercio al dettaglio. Cfr. BOADWAY R.W.-BRUCE N.-MINTZ J.M. (1987), p. 71 e p. 87.

(65) Cfr. JOG V.M.-MINTZ J. (1989).

(66) Poiché l'imposta sul reddito personale non influenza significativamente il tasso di salario, la sua riduzione non provoca un minor costo del lavoro e, per questa via, una riduzione dei prezzi.

(67) Cfr. FORTIN P. (1989), p. 428.

riforma), potrebbe produrre un incremento dei prezzi di circa il 2,5%, con conseguenze recessive sul sistema economico ed il probabile avvio di una fase di stagflazione.

In ogni caso, l'impatto complessivo delle misure fiscali sull'inflazione dipende dalla politica monetaria che verrà adottata dal governo federale. Se per contrastare l'aumento dei prezzi sarà seguita una politica monetaria restrittiva, la riforma fiscale porterà, in ultima analisi, a tassi d'interesse più elevati e ad una minor produzione. Invece, una politica monetaria meno restrittiva, che consenta all'inflazione di serpeggiare nell'intera economia, avrà effetti sulla spesa pubblica, soprattutto attraverso i trasferimenti indicizzati, e sulla determinazione dei salari nei futuri contratti. Se i lavoratori, nonostante la riduzione dell'imposta sul reddito personale, faranno pressioni per ottenere salari più elevati per compensare l'aumento dei prezzi, l'inflazione potrebbe persistere nel lungo periodo (68).

5.4. *Gli effetti sul commercio internazionale e sui movimenti di capitale.*

Il sistema economico canadese è molto aperto ed uno degli obiettivi dichiarati della riforma è di migliorarne la competitività internazionale. Tuttavia, non è chiaro se ciò si riferisce alla capacità di esportazione o alla capacità di attrarre capitali.

Nella prima fase della riforma vi è un aumento dell'imposizione sul capitale: ciò riduce la competitività dei produttori canadesi, con un effetto negativo, quindi, sulla bilancia commerciale. D'altra parte, nella seconda fase della riforma è prevista la sostituzione dell'attuale imposta sulle vendite — che colpisce anche i fattori produttivi delle imprese — con un'imposta multifase che colpisce solo i beni di consumo; ciò dovrebbe favorire le esportazioni, con un effetto positivo sulla bilancia commerciale (69).

Relativamente ai flussi di capitali, per valutare gli effetti della riforma occorre rifarsi all'impatto che le misure fiscali adottate esercitano sull'investimento e sul risparmio nazionale, poiché, come noto, la differenza tra i due aggregati determina il movimento di capitali. Anche in questo caso l'effetto complessivo è ambiguo e non facilmente determinabile. Infatti, se la prima fase della riforma

(68) Cfr. MINTZ J.-WHALLEY J. (1989), p. 20.

(69) Cfr. BRUCE N. (1989), p. 215.

provoca una riduzione sia dell'investimento che del risparmio nazionale, la seconda fase — con la sostituzione dell'attuale imposta sulle vendite — incentiva l'investimento e ciò potrebbe incrementare l'importazione di capitali. D'altro canto, sempre nella seconda fase della riforma, la riduzione dell'imposta sul reddito personale dovrebbe far aumentare il risparmio. Se tale aumento dovesse risultare sufficiente al finanziamento di nuovi investimenti, il movimento di capitali non verrebbe influenzato.

6. *Conclusioni.*

La riforma fiscale in atto in Canada trova la sua giustificazione in fattori sia internazionali che interni. I primi assumono un rilievo particolare per il fatto che il piccolo sistema economico canadese è molto aperto, se non addirittura integrato con il colossale sistema economico statunitense. Perciò, i provvedimenti adottati in Canada costituiscono quasi un « atto dovuto » dopo che nel 1986 gli Stati Uniti hanno modificato il loro sistema impositivo. Inoltre, gli obiettivi dichiarati e le misure proposte ricalcano quelli statunitensi e si può affermare, quindi, che la riforma fiscale canadese è « figlia naturale » di quella americana, con tutte le somiglianze del caso.

Di conseguenza, i fattori interni — di equità e di efficienza del sistema —, pur essendo di notevole importanza, inizialmente esplicano una minore spinta propulsiva nei confronti della riforma. Ma una volta che quest'ultima diventa improrogabile, proprio per i motivi di carattere internazionale già sottolineati, allora le esigenze di equità e di efficienza risultano altrettanto rilevanti.

Se con la prima fase della riforma si cerca, essenzialmente, di rendere più equo il sistema fiscale (e ci sembra che questo obiettivo sia stato raggiunto), con la seconda fase si tenta di ridurre l'inefficienza allocativa causata dall'attuale imposta sulle vendite, inefficienza che si riflette pesantemente anche sulle transazioni con l'estero, essendo, da un lato, favorite le importazioni rispetto alla produzione interna e, dall'altro, penalizzate le esportazioni. La nuova imposta sulle vendite, invece, non discriminando tra i beni prodotti all'interno e quelli esteri — essendo basata sul principio del paese di destinazione — non dovrebbe influire, in teoria, sulla bilancia commerciale. La scelta di un'imposta sul valore aggiunto con ali-

quota uniforme sembra, inoltre, riflettere la sua provata superiorità nei confronti dell'imposta sulle vendite al dettaglio (70).

Ritengo che dall'esperienza canadese non sia possibile trarre indicazioni per una riforma fiscale in Italia, date le diverse peculiarità dei due paesi. Comunque, un insegnamento dovrebbe essere colto riguardo ai tempi di realizzazione delle proposte avanzate: nel giro di sei mesi dalla data di presentazione del *White Paper* la prima fase della riforma è diventata effettiva, mentre per la seconda fase i tempi previsti sono di soli due anni. Orizzonti temporali così ravvicinati sembrano impensabili nel nostro paese per porre in atto qualsiasi riforma, piccola o grande che sia. La speranza è che la « velocità di marcia » aumenti, per non essere « lasciati indietro » o, peggio ancora, « trascinati » dai nostri *partner* europei.

ANGELA FRASCHINI

Università di Pavia

Bibliografia

- AUERBACH, A.J., 1989, « Tax Reform and Adjustment Costs: The Impact on Investment and Market Value », in *International Economic Review*, vol. 30, n. 4, pp. 939-962.
- BALE, G., 1985, « A Call for Fundamental Tax Reform from the U.S. Treasury: Some Implications for Canada », in *Canadian Tax Journal*, vol. 33, n. 2, pp. 269-299.
- BALLANTYNE, J., 1987, « The Impact of Tax Reform on Personal Income », in *Canadian Tax Journal*, vol. 35, n. 4, pp. 1050-1058.
- BIRD, R.M., 1967, *Sales Tax and the Carter Report*, Cch Canadian Limited, Ottawa.
- BIRD, R.M., 1978, « Canada's Vanishing Death Taxes », in *Osgoode Hall Law Journal*, vol. 16, n. 1, pp. 133-145.
- BOADWAY, R.W.-BRUCE, N.-MINTZ, J.M., 1987, *Taxes on Capital Income in Canada: Analysis and Policy*, Canadian Tax Paper n. 80, Toronto.
- BOADWAY, R.W.-KITCHEN, H.M., 1984, *Canadian Tax Policy*, Canadian Tax Paper n. 76, Toronto.
- BOADWAY, R.W.-MCKENZIE, K., 1989, « The Treatment of Resource Industries in the 1987 Federal Tax Reform », in J. MINTZ-J. WHALLEY (Ed.), 1989, *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Foundation, Toronto, pp. 286-325.
- BRUCE, N., 1989, « The Impact of Tax Reform on International Capital Flows and Investment », in J. MINTZ-J. WHALLEY (Ed.), 1989, *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Foundation, Toronto, pp. 193-217.

(70) Cfr. CNOSSEN S. (1987).

- BUCOVETSKY, M.-BIRD, R.M., 1972, « Tax Reform in Canada: A Progress Report », in *National Tax Journal*, vol. 25, n. 1, pp. 15-41.
- CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE, 1987a, *The White Paper: Tax Reform 1987*, Ottawa.
- CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE, 1987b, *Tax Reform 1987: A Summary for Taxpayers*, Ottawa.
- CANADA, DEPARTMENT OF FINANCE, 1989, *Goods and Services Tax. Technical Paper*, Ottawa.
- CANADIAN TAX FOUNDATION, 1988a, *Provincial and Municipal Finances 1987*, Toronto.
- CANADIAN TAX FOUNDATION, 1988b, *The National Finances 1987-88*, Toronto.
- CARMICHAEL, E.A., 1988, « Tax Reform: The Impact on Government Finances », in E.A. CARMICHAEL (Ed.), 1988, *Tax Reform. Perspectives on the White Paper*, C.D. Howe Institute, Toronto, pp. 75-85.
- CLOUTIER, A.P.-FORTIN, B., 1989, « Converting Exemptions and Deductions into Credits: An Economic Assessment », in J. MINTZ-J. WHALLEY (Ed.), 1989, *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Foundation, Toronto, pp. 45-73.
- CNOSSEN, S., 1987, « Vat and Rst: A Comparison », in *Canadian Tax Journal*, pp. 559-615.
- DALY, M.J.-JUNG, J., 1987, « The Taxation of Corporate Investment Income in Canada: An Analysis of Marginal Effective Tax Rates », in *The Canadian Journal of Economics*, vol. 20, n. 3, pp. 555-587.
- DI EWERT, W.E., 1988, « On Tax Reform », in *Canadian Journal of Economics*, vol. 21, n. 1, pp. 1-40.
- DUNGAN, D.P.-WILSON, T.A., 1989, « The Proposed Federal Goods and Services Tax: Its Economic Effects under Alternative Labour Market and Monetary Policy Conditions », in *Canadian Tax Journal*, vol. 37, n. 2, pp. 341-367.
- DUNGAN, P.-ST. HILAIRE, F.-WILSON, T., 1989, « The Macro-Economic Effects of Proposed Sales Tax Reforms in Canada », relazione presentata al Convegno « Fiscal Policy Modelling » - XXVIII International Conference of the Applied Econometrics Association, Roma, 30 novembre-1 dicembre.
- FORTIN, P., 1989, « Tax Reform and the Macroeconomy: Jobs, Inflation, and Growth », in J. MINTZ-J. WHALLEY (Ed.), 1989, *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Foundation, Toronto, pp. 403-429.
- GILLESPIE, I., 1983, « The 1981 Federal Budget: Muddling through or Purposeful Tax Reform », in *Canadian Tax Journal*, vol. 31, n. 6, pp. 989-1001.
- GLENDAY, G., 1989, « Personal Savings and Portfolio Composition: Changing Tax Incentives », in J. MINTZ-J. WHALLEY (Ed.), 1989, *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Foundation, Toronto, pp. 142-182.
- GRADY, P., 1986, « The Recent Corporate Income Tax Reform Proposals in Canada and the United States », in *Canadian Tax Journal*, vol. 34, n. 1, pp. 111-128.
- HAMILTON, B.-WHALLEY, J., 1989a, « Efficiency and Distributional Effects of Tax Reform », in J. MINTZ-J. WHALLEY (Ed.), 1989, *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Foundation, Toronto, pp. 373-398.
- HAMILTON, B.-WHALLEY, J., 1989b, « Reforming Indirect Taxes in Canada: Some General Equilibrium Estimates », in *Canadian Journal of Economics*, vol. 22, n. 3, pp. 561-575.

- JOG, V.M.-MINTZ, J., 1989, « Corporate Tax Reform and Its Economic Impact: An Evaluation of the Phase 1 Proposals », in J. MINTZ-J. WHALLEY (Ed.), 1989, *The Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Foundation, Toronto, pp. 83-124.
- JORGENSEN, D.W.-YUN, K.Y., 1989, « Tax Reform and U.S. Economic Growth », relazione presentata al Convegno « Fiscal Policy Modelling » - XXVIII International Conference of the Applied Econometrics Association, Roma, 30 novembre-1 dicembre.
- KITCHEN, H.M., 1984, *Local Government Finance in Canada*, Canadian Tax Foundation, Toronto.
- LA FOREST, G.V., 1981, *The Allocation of Taxing Power under the Canadian Constitution*, Canadian Tax Paper n. 65, Toronto.
- MEADE, J.E. (Chairman), 1978, *The Structure and Reform of Direct Taxation*, The Institute for Fiscal Studies, Allen & Unwin, London.
- MILL, J.S., 1887, *Principles of Political Economy*, D. Appleton and Company, New York.
- MINTZ, J.-WHALLEY, J., 1989, « Introduction », in J. MINTZ-J. WHALLEY (Ed.), 1989, *Economic Impacts of Tax Reform*, Canadian Tax Foundation, Toronto, pp. 1-35.
- MUSGRAVE, R.A.-MUSGRAVE, P.B., 1984, *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill, New York.
- OECD, 1987, *Taxation in Developed Countries: An International Symposium Organised by the French Ministry*, OECD, Paris.
- PECHMAN, J.A. (Ed.), 1988, *World Tax Reform. A Progress Report*, The Brookings Institution, Washington, D.C.
- PERRY, J.H., 1955, *Taxes, Tariffs, & Subsidies. A History of Canadian Fiscal Development*, University of Toronto Press, London, Ontario.
- PERRY, J.H., 1982, *Background of Current Fiscal Problems*, Canadian Tax Paper n. 68, Toronto.
- PERRY, J.H., 1984, *Taxation in Canada*, Canadian Tax Paper n. 74, Toronto.
- PERRY, J.H., 1989, *A Fiscal History of Canada. The Postwar Years*, Canadian Tax Paper n. 85, Toronto.
- SCACE, A.R.A.-EWENS, D.E., 1983, *The Income Tax Law of Canada*, Department of Continuing Education, The Law Society of Upper Canada, Toronto.

CONTRIBUTO ALL'INQUADRAMENTO SISTEMATICO DELL'ISTITUTO DELLA RINNOVAZIONE DELL'ATTO IMPUGNATO (*)

SOMMARIO: 1. Evoluzione della disciplina della « rinnovazione ». — 2. La definizione dogmatica della rinnovazione dell'atto impugnato come convalida atipica ad impulso giudiziale. — 3. I rapporti della rinnovazione con il potere di convalida d'ufficio.

1. *Evoluzione della disciplina della « rinnovazione ».*

Ai fini dell'individuazione dei connotati giuridici dell'istituto della rinnovazione dell'atto impugnato va detto, preliminarmente, che esso è una delle espressioni del generale *jus poenitendi* nei riguardi dei propri atti invalidi, da parte dell'amministrazione che li ha posti in essere.

Ulteriori specificazioni dell'ancor generica definizione si potranno conseguire per gradi, grazie anche ai chiarimenti che possono derivare, innanzitutto, dall'indagine circa la fondatezza della tesi secondo la quale l'istituto sarebbe transitato, a seguito della novella del contenzioso tributario del 1981 (1), dal versante mera-

(*) Questo scritto fa parte di una monografia in edizione provvisoria dal titolo « La rinnovazione degli atti nel diritto tributario », pubblicato, in parte, anche nell'ambito del Commentario alle leggi sul contenzioso tributario, a cura di Cesare Glendi, vol. I, Milano, 1990.

(1) Attuata dal D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739; un primo commento del provvedimento legislativo è stato curato da GLENDI C., *Brevi note sugli ultimi progetti di riforma del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1981, I, 1185, ed ivi, in calce, la relazione governativa di accompagnamento. Per ulteriori commenti, tutti in chiave critica, vd. TESAURO F., *La natura del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie alla luce delle nuove norme sul contenzioso*, in *Boll. trib.*, 1982, 5; MAFFEZZONI F., *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, 584, nota 6-ter; SCARLATA FAZIO M., *Le modifiche alla legge sul contenzioso*, in *Boll. trib.*, 1982, 104 ss.; MUSCARÀ S., *Giurisdizione di accertamento e giurisdizione di annullamento nella nuova disciplina del processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1211-1212; BAFILE C., *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, in *Rass. trib.*, 1986, I, 407; CIANI A., *La crisi del contenzioso tributario*, in *Rass. trib.*, 1987, I, 600, nota 7; LUPI

mente processuale, ove sarebbe stato collocato in un primo tempo dal legislatore, a quello sostanziale.

Il sospetto che nella originaria versione (2) ci si trovasse in presenza di un istituto di carattere processuale potrebbe essere alimentato, a prima vista, da alcuni rilievi non del tutto marginali: intanto la stessa collocazione della norma nell'ambito del contenzioso tributario a significare, perlomeno apparentemente, una vicenda giuridica interamente racchiusa nell'ambito del processo tributario; potrebbe non essere casuale, poi, la rubrica e la formulazione letterale della norma, rappresentando la « rinnovazione » un istituto tipico del processo vuoi civile (3), vuoi penale (4), vuoi amministrati-

R., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'Iva*, in questa *Rivista*, 1987, I, 299.

(2) ART. 21. (*Rinnovazione di notificazione*). — « La commissione, se rileva un vizio che, ai sensi dell'art. 160 del codice di procedura civile, importa nullità della notificazione dell'atto dell'ufficio contro il quale è stato proposto il ricorso e sempre che non si sia verificata sanatoria, sospende con ordinanza il giudizio e assegna un termine non superiore a tre mesi per rinnovare la notificazione stessa. La rinnovazione impedisce ogni decadenza. Decorso detto termine, il presidente fissa la nuova udienza di discussione ».

(3) Art. 162: « il giudice che pronuncia la nullità deve disporre, quando sia possibile, la rinnovazione degli atti ai quali la nullità si estende »; art. 291: « se il convenuto non si costituisce e il giudice istruttore rileva un vizio che importi nullità della notificazione della citazione, fissa all'attore un termine perentorio per rinnovarla. La rinnovazione impedisce ogni decadenza »; art. 350: « all'udienza di comparizione l'istruttore verifica la regolare costituzione del giudizio e, quando occorre, ... dispone che si rinnovi la notificazione dell'atto di appello »; art. 333: « se il giudice d'appello dichiara la nullità di altri atti compiuti in primo grado, ne ordina, in quanto possibile, la rinnovazione ... ».

(4) Art. 189, comma 3: « Il giudice che dichiara la nullità ordina la rinnovazione o la rettificazione degli atti, qualora sia necessaria e possibile ... »; art. 522, comma 3: « Se si tratta di altre nullità che non sono state sanate, il giudice d'appello può ordinare la rinnovazione degli atti nulli ... ». Rientra tra i poteri del giudice d'appello, inoltre, disporre mediante ordinanza e con le forme del giudizio di primo grado « la rinnovazione in tutto o in parte del dibattimento » (art. 520 c.p.c.). Giova ricordare che nella legge-delega del 3 aprile 1974, n. 108, il sistema delle nullità era regolato dalla direttiva n. 6 che laconicamente disponeva la « non incidenza dei vizi meramente formali degli atti sulla validità del processo; insanabilità delle nullità assolute »; peraltro, riguardo a queste ultime, si disponeva, come risulta dai lavori preparatori, che la categoria delle nullità assolute andasse espressamente enucleata: così l'art. 179 c.p.p. Il nuovo codice di procedura penale, approvato con D.P.R. 22 settembre 1988, n. 447, prevede ipotesi di « Restituzione nel termine stabilito a pena di decadenza » (art. 175), nelle quali ipotesi « Il giudice provvede ... in quanto sia possibile, alla rinnovazione degli atti » (art. 176); e, più in generale, « Il giudice che dichiara la nullità di un atto ne dispone la rinnovazione » (art. 185); l'art. 603, poi, è dedicato alla « Rinnovazione dell'istruzione dibattimentale » nel corso del processo d'appello. Sulle relative problematiche, vd. CRISTIANI A., *Manuale del nuovo processo penale*, Torino, 1989, pp. 442 ss.; CONSO G.-GREVI V.-NEPPI MODONA G., *Il nuovo codice di procedura penale. Dalle leggi delega ai decreti delegati*, vol. I, Padova, 1989, pp. 472 ss.

vo (5) mediante il quale, in ossequio al principio di conservazione degli atti, è demandato al giudice di consentire alla parte che promuove l'azione o propone il ricorso di sanare il vizio che inficia l'atto introduttivo del giudizio (o gli atti ulteriori).

Il richiamo, infine, sempre nell'ambito dell'originaria formulazione dell'art. 21, ai vizi della notifica dell'atto impugnato dipendenti dall'inosservanza dell'art. 160 del codice di procedura civile, poteva rafforzare l'idea di un fenomeno di equiparazione normativa tra ipotesi di nullità della notifica degli atti dell'Amministrazione finanziaria e degli atti del processo.

Si poteva, quindi, essere facilmente indotti a ritenere che l'istituto fosse volto ad estendere alla notifica degli atti dell'Amministrazione finanziaria la disciplina delle nullità degli atti del processo (sia pure limitatamente alle nullità *ex art.* 160 c.p.c.).

In quest'ottica, certamente, si sono posti quegli autori che nel commentare l'attuale versione dell'art. 21 hanno sottolineato tale (presunta) radicale trasformazione dell'istituto (6); ma, praticamente, si erano posti nell'identica ottica anche quegli autori che, analizzando l'originaria versione della norma, avevano evidenziato le insanabili contraddizioni interne dell'istituto, tali da condurre alla sua concreta inapplicabilità: poiché assumere normativamente la rilevanza, ai fini dell'invalidazione della notifica dell'atto impugnato, di una determinata tipologia di nullità di estrazione processuale comportava, poi, inevitabilmente, la necessità di recepire anche la disciplina prevista dal legislatore in funzione della sanatoria di quei vizi (artt. 156 e segg. c.p.c. in tema di nullità, di rilevanza e di sanatoria delle nullità degli atti del processo), ciò che, di per sé, colli-

(5) Art. 4, legge 25 marzo 1958, n. 260: « L'errore di identificazione della persona, alla quale l'atto introduttivo del giudizio ed ogni altro atto doveva essere notificato, deve essere eccepito dall'Avvocatura dello Stato ... Il giudice prescrive un termine entro il quale l'atto deve essere rinnovato »; art. 36, comma 2, del t.u. 26 giugno 1924, n. 1054: « Il ricorso è diretto al Consiglio di Stato in sede giurisdizionale e deve essere ... notificato ... salva la possibilità di rinnovare o integrare la notificazione ... »; art. 34, comma 2, legge 6 dicembre 1971, n. 1034: « In caso di errore scusabile il Consiglio di Stato può rimettere in termini il ricorrente per rinnovare la notificazione del ricorso ». In dottrina, vd. PICOZZA E., voce « Processo amministrativo » (normativa), in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, p. 480.

(6) Cfr. COMOGLIO L.P., *Profili sostanziali e rilevanza processuale dell'avviso di accertamento: un'ambiguità che perdura*, in *Riv. notar.*, 1984, II, 168, nota 3: « l'innovazione (del testo della norma commentata, introdotta dall'art. 13 del D.P.R. n. 739 del 1981, corsivo nostro) trasferisce dal piano processuale a quello sostanziale l'invocabilità di espedienti rinnovativi ».

deva con la previsione dell'istituto della rinnovazione in quanto ne rendeva pressoché superflua l'applicazione (7).

Ma proprio questo tipo di approccio, che presupponeva una grossolana *defaillance* logico-giuridica del legislatore, aveva finito, alle lunghe, col tradire l'inesattezza della tesi, essendo evidente che era la premessa della matrice processuale della rinnovazione e il corollario dell'applicabilità in materia tributaria delle fattispecie di sanatoria previste dal codice di procedura civile a non reggere.

In altri termini, il solo fatto di proporre ricorso avverso l'atto dinanzi al giudice tributario non poteva comportare, di per sé, la sanatoria dell'irrituale notifica, considerato che l'istituto (della rinnovazione), al contrario, presupponeva un vizio tuttora efficiente cui dover porre rimedio, pena l'annullamento dell'atto impugnato.

Era, cioè, inevitabile concepire la rinnovazione — proprio allo scopo di assegnargli reali spazi operativi — come un congegno in sanatoria da applicare necessariamente nonostante la proposizione del ricorso del contribuente al giudice tributario.

Si introduce, in tal modo, una tematica complessa, vissuta con poca chiarezza anche in altri settori dell'ordinamento giuridico a causa dell'ambivalenza del provvedimento amministrativo, titolo sostanziale, da un lato, e, al contempo, già potenziale oggetto del giudizio scaturente dall'impugnazione da parte del destinatario dell'atto.

(7) Cfr. GAZZERRO F., *Un articolo inutile e inapplicabile sul contenzioso tributario: il 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636*, in questa *Rivista*, 1981, II, 19; POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 716; D'AYALA VALVA F., voce « Notificazione » (dir. trib.), in *Enc. dir.*, vol. XXVIII, Milano, 1978, p. 740; TESAURO F., *A proposito di rinnovazione della notifica di atti impugnati*, in *Giur. it.*, 1975, III, 2, 17: « il dubbio che si vorrebbe qui profilare, è radicale: ed è che la norma, contenuta nell'art. 21, sia se così si può dire una norma ad oggetto impossibile. Una norma, cioè, la cui applicabilità non potrà mai avverarsi, perché non potranno mai avverarsi, nella realtà, i presupposti ai quali è legata. Ed infatti, perché possa applicarsi l'art. 21, debbono ricorrere due condizioni: a) un vizio che, ai sensi dell'art. 160 del codice di procedura civile, importi la nullità della notificazione dell'atto contro cui è stato proposto il ricorso; b) che il ricorso non abbia determinato la sanatoria dell'irritualità della notificazione. Ora, di queste due condizioni, la seconda è tale da rendere impossibile la prima. Il ricorso, avverso un atto notificato irritualmente, determina sempre la sanatoria del vizio; il vizio cioè, non sopravvive mai al ricorso; non può mai accadere, dunque, che coesistano un processo pendente ed un vizio non sanato »; ma più da recente, in una diversa prospettiva, vd. ID., *Istituzioni di diritto tributario*, vol. I, parte generale, p. 157, testo e nota 40. In ogni caso si esprimevano, seppur senza particolari approfondimenti, giudizi estremamente critici: « Disposizione quanto mai singolare ... » (BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, vol. I, ed. II, Milano, 1980, p. 347).

E, al riguardo, non sempre è avvertita, in generale, la distinzione tra:

a) notificazione del provvedimento amministrativo al privato, che non è atto del processo ma elemento autonomo seppur indispensabile al completamento dell'atto (8);

b) notificazione del ricorso introduttivo del giudizio da parte del privato all'amministrazione (e ai controinteressati), già, a tutti gli effetti, atto del processo (9).

È facile constatare, sia detto per inciso, che il legislatore tributario, riguardo all'attività in sanatoria, privilegiando, comprensibilmente, l'ottica fiscale, si è interessato solo del caso a), in quanto i vizi della notifica dell'atto possono concretamente pregiudicare gli interessi patrimoniali dell'amministrazione, mentre si è disinteressato del caso b), che coinvolge, prospetticamente, l'interesse del contribuente a contrastare, in sede contenziosa, la pretesa amministrativa prevedendo, anzi, numerose ipotesi di inammissibilità del ricorso introduttivo che impediscono l'esame del merito (10).

(8) In questo senso, peraltro, cfr. Cass. civ., sez. I, 10 novembre 1979, n. 5789, in *Foro it.*, 1980, I, 1034, e in *Rass. trib.*, 1979, II, 324 e in *Giust. civ.*, 1980, I, 73; Comm. centr., sez. un., 21 agosto 1984, n. 7867, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 495; in dottrina, in una diversa prospettiva, vd. ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, ed. V, Torino, 1969, pp. 470 ss. In materia un notevole contributo è stato apportato dagli studi del Sandulli che ha superato la dicotomia espressa dalla dottrina anteriore tra identità della notificazione con l'atto notificato ovvero notificazione quale condizione legale di efficacia dell'atto notificato (in tal senso, tuttora, vd. GALATERIA L.-STIPI M., *Manuale di diritto amministrativo*, vol. I, Torino, 1989, pp. 364-365; in giurisprudenza, Cass. civ., sez. I, 12 dicembre 1979, n. 2653, in questa *Rivista*, 1971, II, 266) distinguendo, invece, provvedimento amministrativo e notificazione del provvedimento quali atti autonomi e di pari dignità ai fini della costituzione degli effetti giuridici della fattispecie (SANDULLI A.M., *Il procedimento amministrativo*, ristampa, Milano, 1959, pp. 249 ss.; conformemente anche CICOGNANI A., *L'atto di accertamento tributario e la sua notificazione*, in questa *Rivista*, 1971, II, 276 ss.; RUSSO P., voce « Processo tributario », in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, p. 772). Nonostante tutto Allorio è rimasto fedele, in materia tributaria, alla teoria dell'identità: « la notificazione è lo stesso processo emissivo dell'avviso, che non sussiste senz'essa » (ALLO- RIO E., *Diritto processuale*, cit., p. 471, nota 63).

(9) Al riguardo, anzi, l'amministrazione finanziaria sostiene, addirittura, al fine di contrastare, vanamente, l'applicabilità della sospensione feriale, la natura « sostanziale » anche del termine previsto per la presentazione del ricorso introduttivo del giudizio (cfr. PATRONE G., *Sulla sospensione feriale dei termini nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, II, 1498, e giurisprudenza ivi citata).

(10) La Corte Suprema, comunque, ha rettamente statuito che il principio della conservazione degli atti del processo in virtù del quale ogni attività giuridica, finché è possibile, deve essere utilizzata e posta nelle condizioni di raggiungere lo scopo cui risulta indirizzata, desumibile dall'art. 156 c.p.c., è applicabile al ricorso introduttivo del procedimento davanti alle commissioni tributarie in rap-

Risulta evidente che la necessità di sanatoria della notificazione invalida coinvolge tutti i tipi di atti, ma è altrettanto evidente che essa molto spesso si atteggia come essenziale, ai fini della salvaguardia degli interessi erariali, nei riguardi degli atti impositivi in senso stretto inquantoché « recettizi », per i quali, quindi, il legislatore prevede che la notificazione è componente necessaria della fattispecie costitutiva, sicché quest'ultima è monca se (la notificazione) non è eseguita nel termine, ordinariamente decadenziale, previsto dalla legge (11).

Può avvenire, cioè, che la scadenza del termine di decadenza non consenta all'amministrazione il rifacimento secondo modalità legittime dell'atto di notificazione irritualmente eseguito, con inevitabile esaurimento dello stesso potere impositivo (tanto più che sovente l'Amministrazione finanziaria non è neanche cosciente dell'invalidità dell'atto di notifica e, altrettanto spesso, l'effettua troppo a ridosso della scadenza del termine decadenziale).

In termini diversi va prospettata la possibilità di sanatoria della notificazione degli atti di liquidazione-riscossione che non possono essere definiti « recettizi » atteso che la fattispecie costitutiva si realizza con il compimento di atti procedimentali interni alla stessa

porto all'osservanza dell'art. 15 del D.P.R. n. 636 del 1972 (Cass. civ., sez. I, 13 dicembre 1988-25 febbraio 1989, n. 1047, in *Il Fisco*, 1989, 1933, ed ivi nota di G. Paolini, con richiami di precedenti giurisprudenziali). Parimenti favorevole al contribuente, in un primo momento, la soluzione della problematica della mancata spedizione o deposito della copia del ricorso all'ufficio entro il termine di 60 gg. dalla notifica dell'atto: Comm. centr., sez. XIV, 9 febbraio 1989, n. 1070, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 145; Comm. centr., sez. XXVI, 10 giugno 1988, n. 4832, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 511. Da ultimo, però, in senso contrario, Cass. civ., sez. I, 28 novembre 1988-24 luglio 1989, n. 3497, in *Corr. trib.*, 1989, 2903. In dottrina, in quest'ultimo senso, vd. Russo P., voce « Processo tributario », *cit.*, p. 786 ss.; GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, *cit.*, pp. 127-128; TESAURO F., *Istituzioni*, *cit.*, vol. I, p. 312, nota 121; *contra*, MERCATALI A., *Omessa o tardiva presentazione all'ufficio della copia del ricorso alla Commissione tributaria*, in *Boll. trib.*, 1985, 629 ss.

(11) Cfr. GIANNINI M.S., voce « Atto amministrativo », in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, pp. 186-187, il quale, in argomento, si affida alla definizione di GIAMPICCOLO G., *La dichiarazione recettizia*, Milano, 1959, secondo la quale gli atti amministrativi devono essere considerati « recettizi » se la loro conoscenza « è condizione necessaria a che l'atto possa esplicare la sua funzione pratica » alla quale, probabilmente, va preferita l'altra, espressa dallo stesso autore, « recettizia è la dichiarazione che deve essere indirizzata, e deve pervenire a conoscenza (conoscibilità) dei terzi interessati, per produrre i suoi effetti » (*op. cit.*, p. 29); quest'ultima, opportunamente, valorizza l'atto (di notificazione) come componente strutturale della fattispecie, prescindendo dalle finalità concrete del provvedimento.

Amministrazione finanziaria (12), mentre la notificazione dell'atto attiene non alla sfera di costituzione degli effetti ma, più semplicemente, alla fase dell'esecuzione (eventualmente forzata) nei confronti del soggetto passivo (13).

Resta il fatto, peraltro, che quantunque la sanatoria della notifica degli atti di liquidazione-riscossione assuma una valenza sicuramente meno drammatica data la reiterabilità (della notifica) dell'atto, risulta nondimeno anch'essa necessaria una volta che l'Amministrazione finanziaria intenda comunque proficuamente proseguire un'azione esecutiva intrapresa nonostante l'irrituale notifica del titolo.

Ora, benché nel processo tributario, come in altri ordinamenti processuali, fossero frequentemente applicate alla notifica irrituale dell'atto amministrativo oggetto del giudizio le sanatorie previste specificamente per le nullità degli atti del processo e non per gli atti sostanziali (14), non mancava una giurisprudenza, seppur minorita-

(12) Per ciò che concerne l'atto di iscrizione a ruolo il cui procedimento di formazione culmina con il c.d. visto di esecutorietà da parte dell'Intendente di finanza, vd. gli artt. 12-17 e 23 del D.P.R. n. 602 del 1973, mentre poi la notificazione della cartella esattoriale può essere effettuata, in base all'art. 26, nell'ordinario termine di prescrizione. Le fattispecie che provocano la decadenza dell'amministrazione in materia, infatti, sono dipendenti dal mancato compimento dell'*iter* procedimentale entro il termine decadenziale e tra tali adempimenti non è previsto quello della notifica dell'atto (cfr. Cass. civ., sez. I, 12 maggio 1980, n. 3122, in *Boll. trib.*, 1980, 1513). La disciplina dell'ingiunzione fiscale, sulla quale, peraltro, incombe l'istituzione del servizio unico di riscossione per il tramite di ruolo in forza del D.P.R. 28 gennaio 1988, n. 43, prevede anch'essa come componente essenziale, ancorché ormai svilita a controllo puramente formale, la c.d. vidimazione del Pretore; sulla natura non recettizia dell'ingiunzione, vd. già ALLO-RIO E., *Diritto processuale*, cit., p. 472, nota 65.

(13) Non deve essere sopravvalutato il fatto che un atto di liquidazione-riscossione non possa essere concretamente eseguito se non s'individua il soggetto debitore e non gli si notifici l'atto. Tale profilo non è sufficiente, però, per definirlo « recettizio » atteso che l'atto di liquidazione-riscossione giuridicamente esiste a prescindere dalla sua notificazione (e potrà, successivamente, essere utilizzato, ad esempio, nei confronti dei c.d. coobbligati dipendenti; sul punto, vd. TE-SAURO F., *Istituzioni*, cit., vol. I, p. 197), mentre gli atti recettizi sono perfetti solo se notificati. Dubitativamente, invece, GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, vol. I, parte generale, Padova, 1989, pp. 171-172, in base alla considerazione che l'atto (di iscrizione a ruolo) incide sui diritti patrimoniali del contribuente; secondo un'autorevole opinione (GIANNINI M.S., voce « Atto amministrativo », cit., p. 187), peraltro, solo gli atti « ablatori », in particolare, sono necessariamente recettizi, diversamente, sembra, dagli atti con funzioni semplicemente esecutorie.

(14) Per effetto di tale purificazione si assumeva automaticamente realizzata, con la proposizione del ricorso, la condizione dell'avvenuto conseguimento dello scopo dell'atto così come previsto dall'art. 156 c.p.c.; in argomento vd., fra le tante, Cass. civ., sez. I, 12 dicembre 1970, n. 2653, cit., 266; Cass. civ., sez. I,

ria, che si esprimeva nel senso dell'inapplicabilità delle sanatorie di matrice processuale alle nullità della notifica dell'atto impugnato (15).

E non si tratta(va) di un caso isolato nel più vasto panorama dell'ordinamento processuale: anche in materia di sanatoria dei vizi della notificazione del provvedimento amministrativo si registrano, tuttora, orientamenti discordanti, spesso favorevoli all'applicabilità degli artt. 156 e segg. c.p.c. alle nullità della notifica dell'atto impugnato (16), ma impegnati, talora, anche a escludere recisamente tale possibilità (17), a testimonianza del fatto che sullo specifico argomento le incertezze coinvolgono anche altri settori dell'ordinamento giuridico.

20 ottobre 1974, n. 4041, in *Riv. leg. fisc.*, 1975, 1139; Cass. civ., sez. I, 26 gennaio 1981, n. 572, in *Rass. Avv. Stato*, 1981, I, 807, ritiene che l'art. 21 abbia carattere innovativo essendo consentita nella pregressa legislazione tributaria « l'applicabilità dell'istituto della sanatoria dell'atto nullo nella notificazione per il raggiungimento da parte del medesimo del suo scopo, trattandosi di un principio di carattere generale, applicabile anche in materia tributaria », senza spiegare, però, che funzione e utilità avrebbero avuto, in questa ottica, la norma che disponeva la rinnovazione di una notifica nulla ma in ogni caso sanata dalla proposizione del ricorso; conformemente, Cass. civ., sez. I, 13 giugno 1979, n. 3332, in *Rass. trib.*, 1979, II, 172, ed ivi, PIETRANTONIO L., *Sull'impedimento della decadenza nella rinnovazione della notifica degli atti dell'ufficio ex art. 21 D.P.R. n. 636/1972*; più raramente si era ritenuto applicabile anche l'art. 162 c.p.c. in tema di rinnovazione degli atti affetti da nullità a condizione, però, che non fosse scaduto il termine decadenziale entro il quale l'amministrazione deve emanare l'atto: cfr. Comm. centr., sez. V, 14 ottobre 1975, n. 11952, in *Le imp. dir. erar. e l'Iva*, 1976, II, 70; *contra*, però, Comm. centr., sez. XIX, 24 novembre 1975, n. 14702, in *Le imp. dir. erar. e l'Iva*, 1976, II, 71; Comm. centr., sez. XIV, 17 dicembre 1975, n. 16346, in *Boll. trib.*, 1976, 1615. In dottrina, vd. D'AYALA VALVA F., voce « Notificazione », *cit.*, p. 740.

(15) Vd., ad esempio, Cass. civ., sez. I, 29 luglio 1980, n. 4877, in *Riv. leg. fisc.*, 1981, 796; Cass. civ., sez. I, 5 gennaio 1972, n. 14, in *Giur. imp.*, 1972, I, 257; Cass. civ., sez. un., 19 maggio 1959, n. 1515; Comm. centr., sez. III, 6 luglio 1970, n. 7170, in *Le imp. dir. erar.*, 1971, 1344; Comm. centr., sez. III, 3 aprile 1973, n. 4608, in *Comm. trib. centr.*, 1973, I, 394; Comm. centr., sez. XIV, 14 marzo 1973, n. 3402, in *Boll. trib.*, 1974, 599.

(16) Per lo più da parte del giudice amministrativo: cfr. TAR Piemonte, 9 maggio 1983, n. 303, in *Trib. amm. reg.*, 1983, I, 1970; TAR Molise, 10 ottobre 1983, n. 183, in *Trib. amm. reg.*, 1983, I, 3639; TAR Calabria, 15 ottobre 1977, n. 236, in *Trib. amm. reg.*, 1977, I, 3911; TAR Liguria, 22 aprile 1976, n. 132, in *Trib. amm. reg.*, 1976, I, 2410; TAR Liguria, 3 aprile 1975, n. 64, in *Trib. amm. reg.*, 1975, I, 1453.

(17) Su questa posizione, in particolare, il giudice ordinario: cfr. Cass. civ., sez. I, 26 giugno 1976, n. 2394, in *Mass. Giur. it.*, 1976, col. 611; Cass. civ., sez. I, 2 maggio 1977, n. 1670, in *Mass. Giur. it.*, 1977, col. 392: « La nullità della notificazione del decreto di espropriazione impedisce il decorso del termine di decadenza di trenta giorni per proporre opposizione alla stima, né è applicabile, ai fini di tale decorrenza, il principio della sanatoria della nullità per il raggiungimento dello scopo dell'atto, poiché tale principio dettato dall'art. 156 c.p.c., vale soltanto per gli atti del processo ».

Peraltro, la tesi dell'inapplicabilità delle sanatorie degli atti del processo alle nullità della notifica degli atti dell'Amministrazione finanziaria era sostenuta anche da autorevole dottrina (18).

Non a caso, è proprio in questo clima di incertezza che il legislatore introduce nell'ordinamento tributario la possibilità della rinnovazione della notifica irrituale dell'atto impugnato, con una disciplina che, se l'istituto deve avere un senso e una funzione, accredita le posizioni della dottrina (19) e della giurisprudenza in precedenza minoritaria o, quanto meno, introduce un elemento di certezza in un panorama giurisprudenziale alquanto disarticolato.

Non si può affermare, peraltro, che l'introduzione dell'art. 21 in occasione della riforma tributaria abbia perfettamente chiarito le idee, atteso che, a tutt'oggi, la giurisprudenza è incerta se attribuire (20) o meno (21) alla proposizione del ricorso da parte del contribuente l'effetto di sanatoria della notifica invalida dell'atto in applicazione degli artt. 156 e segg. c.p.c.

(18) Cfr. ALLORIO E., *Diritto processuale*, cit., p. 90. Dà conto delle incertezze interpretative in diritto amministrativo, CAIANELLO V., *Manuale di diritto processuale amministrativo*, Torino, 1988, pp. 541-542.

(19) Vedile efficacemente ribadite da GLENDI C., *La sanatoria delle nullità di notifica degli atti impugnati nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1978, I, 49 ss.; RUSSO P., *L'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636: problemi e proposte di modifica*, in questa *Rivista*, 1976, II, 86 ss., sottolinea la diversità strutturale tra atto di citazione irritualmente notificato, nella quale ipotesi è lo stesso giudice che ordina all'attore la rinnovazione della notifica, e notifica degli atti dell'amministrazione finanziaria, nella quale ipotesi il ricorso deve essere proposto dal contribuente il quale potrebbe facilmente frustrare la pretesa erariale omettendone semplicemente la presentazione.

(20) In tal senso appare recentemente orientata la Corte Suprema: cfr. Cass. civ., sez. I, 28 aprile 1989, n. 1996, in *Il Fisco*, 1989, 4263; Cass. civ., sez. I, 18 giugno 1985-7 marzo 1986, n. 1506, in *Corr. trib.*, 1986, 1653; Cass. civ., sez. I, 26 giugno 1984, n. 3720, in *Mass. Foro it.*, 1984, col. 754; Cass. civ., sez. I, 27 aprile 1984, n. 2646, in *Rass. Avv. Stato*, 1984, I, 569, e in *Giur. imp.*, 1985, I, 238; Cass. civ., sez. I, 26 gennaio 1981, n. 572, cit., 807; vd., inoltre, Comm. centr., sez. XII, 4 febbraio 1989, n. 921, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 115; Comm. centr., sez. VIII, 9 giugno-20 ottobre 1988, n. 6883, in *Rass. trib.*, 1988, II, 449; Comm. centr., sez. VI, 20 gennaio 1986, n. 486, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, 51. In dottrina, conformemente, vd. GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, cit., p. 135.

(21) Comm. centr., sez. VIII, 29 gennaio 1989, n. 705, in *Il Fisco*, 1989, 1796, ed ivi nota critica di C. Thomas; Comm. centr., sez. VIII, 11 gennaio 1989, n. 119, in *Corr. trib.*, 1989, 897; Comm. centr., sez. XI, 16 maggio 1986, n. 4253, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, 392. In dottrina, vd. GLENDI C., *La sanatoria delle nullità di notifica*, cit., 53 ss.; ID., voce « Notificazione e comunicazioni » (diritto tributario), in *Noviss. Digesto it.*, Appendice, vol. V, Torino, 1986, pp. 267 ss., e in *Boll. trib.*, 1983, 1574; TESAURO F., *Istituzioni*, cit., vol. I, pp. 157-158 e nota 40.

Del resto le (tortuose) evoluzioni della normativa in materia non fornirebbero certo valide argomentazioni a sostegno della tesi positiva: il legislatore avrebbe inspiegabilmente proceduto a restringere, secondo l'originaria formulazione dell'art. 21 (22), le sanatorie applicabili alle notifiche nulle (limitatamente alle nullità previste dall'art. 160 c.p.c.), per ristenderle, nuovamente, dopo la mini-riforma del contenzioso tributario del 1981, a tutte le ipotesi di nullità (23).

Senza dire, da ultimo, che siffatta prospettazione circa la natura « processuale » della rinnovazione, è stata intimamente collegata alla natura « processuale » dell'avviso di accertamento (24). Solo che la generalizzata applicabilità delle sanatorie della notifica invalida a tutti i tipi di atti impugnabili (e non solo agli avvisi di accertamento) e l'estensione alla stragrande maggioranza dei vizi attinenti al contenuto degli atti (e al procedimento), mal si concilia con tale preteso accostamento e fa fortemente dubitare dell'esattezza della ricostruzione.

Una prima conclusione che si può conseguire è nel senso, quindi, della continuità dell'inquadramento sistematico dell'istituto, sia prima che dopo la novella del 1981, senza assumere la quale dovremmo altrimenti ritenere (non solo la concreta inutilità dell'istituto secondo l'originaria versione ma anche) una natura ambigua e composita dell'attuale istituto, a cavallo tra sanatoria di stampo processuale (in ordine alla rinnovazione dell'atto di notifica irregolarmente eseguito) e, al contempo, sanatoria di carattere sostanzia-

(22) In tal senso, Cass. civ., sez. I, 26 gennaio 1981, n. 572, *cit.*, 807.

(23) Una motivazione che si fornisce ricorrentemente a supporto dell'applicabilità delle sanatorie degli atti contemplate dal codice di procedura civile è costituita dall'osservazione che in base all'art. 60 del D.P.R. n. 600 del 1973 « la notificazione degli avvisi (di accertamento) e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile ... Tale rinvio non può non includere, quindi, anche l'art. 160 del codice di procedura civile, il quale, disciplinando i casi di nullità della notificazione, fa parte delle "norme" stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile » (così, THOMAS C., commento a Comm. centr., sez. VIII, 29 gennaio 1989, n. 705, *cit.*, 1797-1798; in tal senso, anche, Cass. civ., sez. I, 12 dicembre 1970, n. 2653, *cit.*, 266). Si trascura, però, che la normativa in tal guisa richiamata attiene specificatamente alle modalità di esecuzione delle notifiche (capo I del titolo VI del libro I c.p.c.) mentre in tutt'altro capo (cap. III, intervallato dal II dedicato ai « Termini » di notifica degli atti processuali, anch'esso evidentemente inapplicabile) si colloca il regime delle nullità (e delle sanatorie) degli atti processuali.

(24) Propugnata, in particolare, da BAFILE C., *Motivazione dell'accertamento come atto processuale*, in *Rass. trib.*, 1987, II, 84 ss.

le (riguardo ai vizi formali dell'atto impugnato), una volta che si ritenga (25), come più oltre si dirà, che tuttora rientrano nella sfera dei vizi sanabili anche quelli che investono la notificazione (rappresentando, anzi, come si desume anche dalla casistica giurisprudenziale, la fattispecie più ricorrente ed interessante).

In altri termini, la miniriforma del contenzioso tributario del 1981 ha dato luogo, sempre nell'ambito del diritto sostanziale, soltanto ad un vistoso ampliamento dell'area dei vizi sanabili, che è stata estesa dal campo delle mere notifiche irrituali, a tutti i vizi formali dell'atto impugnato (con le due sole eccezioni previste dalla norma).

Risulta così confermata l'idea che l'art. 21 rappresenti una di quelle rare disposizioni che, segnando il passaggio dal diritto processuale al diritto sostanziale, gettano un ponte tra i due emisferi dell'ordinamento, sebbene nella direzione inversa a quella ordinaria.

È usuale, infatti, che già in sede di diritto sostanziale si introduca, o soltanto si anticipi, la corrispondente disciplina processuale (26) volta a soddisfare giudizialmente (e, se del caso, coattivamente) l'esercizio del diritto (contestato) delineato compiutamente in sede sostanziale.

L'art. 21, invece, è norma che, con il fine ultimo di favorire l'Amministrazione finanziaria, prevede una singolare forma di sanatoria degli atti amministrativi invalidi promossa dal giudice ma necessariamente attuata in sede sostanziale dall'Amministrazione finanziaria.

2. *La definizione dogmatica della rinnovazione dell'atto impugnato come convalida atipica ad impulso giudiziale.*

Gli assunti che precedono consentono, inoltre, di affermare

(25) In senso difforme, però, Russo P., voce « Processo tributario », *cit.*, p. 792; TESAURO F., voce « Processo tributario », in *Noviss. Digesto it.*, Appendice, vol. V, Torino, 1984, p. 1409; BAFILE C., *Considerazioni diverse, cit.*, 405.

(26) Per una di queste ultime ipotesi, vd. GRASSO E., *Comunione legale ed espropriazione della quota del coniuge personalmente obbligato*, in *Riv. dir. proc.*, 1988, 395. Sulle norme c.d. unificanti o di transizione tra i due codici che in atto si trovano collocate normalmente nel codice civile ma che si vorrebbe inserire in sede di riforma del codice di procedura civile in quest'ultimo, vd., sempre, GRASSO E., *Il processo esecutivo nelle prospettive della ricodificazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1985, 523 ss.

che l'espressione « rinnovazione » utilizzata dal legislatore è stata, ed è, giuridicamente impropria o, se si vuole, solo efficacemente descrittiva.

Efficacemente descrittiva, in quanto fornisce con immediatezza l'idea della sanatoria dell'atto, cioè di quell'effetto giuridico di portata sicuramente generale nell'ordinamento (27) che ha rappresentato l'obiettivo primario del legislatore allorché ha concepito l'istituto.

Giuridicamente non corretta perché non è possibile fornire, di quest'istituto, se non analisi settorializzate che, in comune non hanno neanche quel generico effetto costituito dalla sanatoria dell'atto (di diritto civile, amministrativo, processuale).

In particolare, questo difetto di una sicura identità giuridica, la nozione la sconta pesantemente proprio nell'ambito del diritto pubblico a causa della varietà e della complessità tipologica della funzione di riesame da parte dell'amministrazione dell'attività svolta secondo modalità giuridicamente carenti.

Anzi, secondo la migliore dottrina, a riprova di un'incerta collocazione sistematica, l'istituto non va inserito, neanche in senso lato, nella funzione di controllo (di legittimità) dell'attività amministrativa già espletata, ma, istituzionalmente, attiene semplicemente al connotato dell'efficacia temporale dell'atto: l'amministrazione proroga il rapporto il cui termine originariamente fissato è scaduto (28).

(27) Cfr. GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1970, pp. 1046 ss., specie 1051.

(28) Cfr. GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, cit., vol. I, p. 594; SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo*, vol. I, Napoli, 1984, pp. 697-698. Secondo GALATERIA L.-STIPO M., *Manuale di diritto amministrativo*, cit., vol. I, p. 313, invece, la P.A., nell'ipotesi di rinnovazione emana un atto di uguale contenuto rispetto al precedente ma avente carattere innovativo « nel senso che è stata compiuta una nuova ponderazione dei pubblici interessi. In ciò la rinnovazione si differenzia dalla proroga che consiste in una mera dilazione di termine ». Non sempre la giurisprudenza ha presente la distinzione tra atto di proroga (allorché l'amministrazione protrae l'efficacia di un provvedimento prima della scadenza) e rinnovazione dell'atto (allorché gli effetti sono di già esauriti): cfr. Cons. Stato, sez. V, 8 novembre 1977, n. 937, in *Rass. Cons. Stato*, 1977, I, 1593; Cons. Stato, sez. IV, 13 novembre 1975, n. 1629; TAR Veneto, 28 ottobre 1975, n. 453, in *I TAR*, 1975, I, 3109. Distingue, invece, i due tipi di atti, Cons. Stato, sez. V, 22 aprile 1976, n. 635, in *Rass. Cons. Stato*, 1976, I 481. In dottrina, vd. SANINO M., voce « Proroga » (dir. amm.), in *Enc. dir.*, vol. XXXVII, Milano, 1988, pp. 414-415; in argomento vd., inoltre, PERRONE CAPANO R., *La retroattività degli atti amministrativi*, Napoli, 1950; CORSO G., *L'efficacia del provvedimento amministrativo*, Milano, 1969. Una particolare ipotesi di rinnovazione-riconferma nella

È vero, altresì, che l'espressione risulta piuttosto consueta nella terminologia della giurisprudenza amministrativa, ove, più che possedere una puntuale valenza tecnico-giuridica, spesso indica, genericamente, la funzione di riesame da parte dell'amministrazione volta all'obiettivo di sanare l'atto illegittimo (29).

Allorché, comunque, si è impegnata, non senza contraddizioni, in tentativi definitivi, la giurisprudenza ha contrapposto l'istituto della convalida a quello della rinnovazione in base alla considerazione che, mentre « nel caso della convalida tutti gli effetti giuridici si imputano all'atto convalidato, nell'altro caso gli effetti giuridici si imputano invece interamente all'atto sostitutivo » (30).

La conseguenza è che mentre la convalida si ricollega senza soluzione di continuità all'atto convalidato, sicché « quello convalidante si pone come causa ostativa dell'eventuale annullamento per illegittimità dell'atto illegittimo impugnato » (31) ovvero, in sintesi, possiede un'efficacia sanante *ex tunc*, la rinnovazione, più modestamente, sostituisce l'atto viziato con effetto *ex nunc*.

Sicché neanche in questa accezione, peraltro poco diffusa nella stessa giurisprudenza (e del tutto ignorata dalla dottrina) si potrebbe individuare un equivalente della « rinnovazione » in materia tributaria, essendo scontato, e nel prosieguo analizzato più compiutamente, l'effetto di sanatoria *ex tunc* dell'istituto (come si evince già letteralmente dalla norma: « la commissione, se ... rileva un vizio ... sospende il processo ... ed assegna per la rinnovazione dell'atto impugnato un termine ... La rinnovazione nel termine impedisce ogni decadenza », *medio tempore* verificatasi).

In alternativa, a dimostrazione, peraltro, delle segnalate incertezze ricostruttive, parte della dottrina (32) e della giurisprudenza (33), considerano la rinnovazione una delle possibili modalità di

materia tributaria si attua nell'ipotesi di proroga del contratto esattoriale; vd. COCIVERA B., voce « Esattore », in *Enc. dir.*, vol. XV, Milano, 1966, pp. 357 ss.

(29) A tale scopo alternativamente utilizzata rispetto ad una varia terminologia di identico significato: sostituzione, riproduzione, ripetizione, ecc.

(30) Cons. Stato, sez. IV, 13 aprile 1987, n. 223, in *Rass. Cons. Stato*, 1987, I, 509.

(31) Cfr. Cons. Stato, ad. plen., 9 marzo 1984, n. 5, in *Rass. Cons. Stato*, 1984, I, 236.

(32) Cfr. VIRGA P., *La tutela giurisdizionale nei confronti della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1966, pp. 387-388.

(33) Cfr. Cons. Stato, sez. V, 3 settembre 1985, n. 273, in *Rass. Cons. Stato*, 1985, I, 916; Cons. Stato, sez. V, 11 gennaio 1985, n. 11, in *Rass. Cons. Stato*, 1985, I, 27; Cons. Stato, sez. IV, 3 novembre 1983, n. 766, in *Rass. Cons. Stato*,

esecuzione del giudicato di annullamento, allorché provocato da vizi meramente formali dell'atto impugnato (34).

In questo contesto, di estrema incertezza ricostruttiva, come si diceva, non è ben chiaro a quale istituto alluda la relazione governativa allorché precisa che « lo strumento tecnico che viene utilizzato è quello — del resto familiare alla giustizia amministrativa — della rinnovazione degli atti affetti da vizi formali » (35), come se, per l'appunto, esistesse un istituto specificamente deputato alla sanatoria dei vizi formali al di là dei poteri di autotutela amministrativa attribuiti alla Pubblica Amministrazione in ordine, genericamente, ai propri atti illegittimi (da qualsiasi tipo di vizio siano affetti).

Sicuramente estranea all'area della conservazione degli effetti di negozi invalidi — siccome saldamente presidiata da più inequivoci istituti (36) — la nozione della « rinnovazione » in materia di

1983, I, 1148; Cons. Stato, sez. IV, 23 giugno 1981, n. 508, in *Rass. Cons. Stato*, 1981, I, 653.

(34) VIRGA P., *op. loc. ult. cit.*, « non è preclusa all'amministrazione la facoltà di rinnovare il provvedimento con lo stesso contenuto, ma senza quei vizi da cui era inficiato il precedente »; uno spunto a favore di tale teoria, peraltro, sembra offerto dall'art. 45 del t.u. delle leggi sul Cons. Stato, 26 giugno 1924, n. 1054, ove è previsto che « Se il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale ... accoglie il ricorso per motivi di incompetenza, annulla l'atto e rimette l'affare all'autorità competente » affinché adottati i conseguenti provvedimenti. È vero che in diritto amministrativo la problematica è semplificata dall'inesistenza, ordinariamente, di termini decadenziali entro i quali esercitare la funzione, il che, invece, spesso impedisce l'attività in sanatoria nella materia tributaria; rimane, comunque, il valore del principio secondo cui il provvedimento affetto da vizi formali sollecita, di per sé, una sanatoria volta a rendere legittimo l'operato amministrativo magari ineccepibile nel merito.

(35) Relazione governativa, *cit.*, 1204.

(36) Cfr. art. 1424 c.c. in tema di « Conversione del contratto nullo » o art. 1444 c.c. in tema di « Convalida » (del contratto annullabile), mediante i quali istituti le parti (o il contraente che potrebbe far valere l'invalidità) conseguono l'obiettivo della sanatoria del negozio con effetti *ex tunc*. Comunque la dottrina civilistica appare maggiormente dedita all'analisi della ripetizione del negozio che non ai meccanismi della sanatoria del negozio invalido; ciò, probabilmente, perché nel diritto privato è meno assillante, a paragone che nel diritto pubblico, l'esigenza di conservazione degli effetti scaturenti da negozi invalidi, sì da risultare automaticamente più diffusa nella prassi la sanatoria mediante nuova prestazione del consenso delle parti contraenti, con effetti, però, solamente *ex nunc*. Per tal modo, si avverte che qualora « le parti, consapevoli dell'invalidità o inefficacia del negozio anteriore, compiono un negozio identico, si ha nuova stipulazione » e non rinnovazione del negozio (così IRTI N., *La ripetizione del negozio giuridico*, in *Studi di diritto civile* diretti da R. Nicolò e F. Santoro-Passarelli, Milano, 1970, p. 136; in argomento vd., inoltre, GIORGIANNI M., *Il negozio d'accertamento*, Milano, 1939, p. 180; PUCCINI L., *Studi sulla nullità relativa*, Milano, 1967, pp. 149 ss.; FOÀ A., *Sulla natura giuridica delle dichiarazioni riproduttive*, in *Temi emil.*, 1928, II, 7).

diritto privato rientra, piuttosto, nel più ampio panorama della (mera) riproduzione o ripetizione (37) della dichiarazione negoziale.

Anche in tale settore, ad onor del vero, si è espressa l'opinione secondo la quale, per il tramite della « rinnovazione », le parti si limiterebbero allo « spostamento temporale del negozio o, come si direbbe nella pratica, al cambiamento della sua data » (38).

Ed il legislatore, in realtà, bisogna aggiungere, sembra avallare un siffatto ordine di concetti alla luce dell'utilizzazione del termine proprio in questo significato (39).

La più autorevole (e numerosa) dottrina è attestata, invece, con insignificanti, per quel che ci riguarda, varianti interne, nell'idea secondo la quale, per il tramite dell'istituto, le parti intendono « ribadire la propria perdurante volontà di realizzare un determinato assetto di interessi che, attuatosi a seguito del negozio anteriore, non si intende affatto “eliminare”, ma semplicemente “riconfermare” » mediante un nuovo negozio identico al precedente affinché ne prenda il posto (40).

(37) Secondo la terminologia mediante la quale si indica indifferentemente la reiterazione di una volontà negoziale ancorché non affetta da vizi nella precedente formulazione; utilizzano la prima espressione, ad esempio, GORLA G., *La riproduzione del negozio giuridico*, Padova, 1933; SEGRÉ G., *Ricognizione, riproduzione e rinnovazione del negozio giuridico*, in *Riv. dir. civ.*, 1926, I, ed ora in *Scritti giuridici*, vol. I, Cortona, 1930; GRANELLI C., *Riproduzione e rinnovazione del contratto*, in *Studi di diritto privato*, diretti da A. Dalmartello e L. Mengoni, Milano, 1988; AUR. CANDIAN, *Nuove riflessioni sulle dichiarazioni riproduttive dei negozi giuridici*, in *Saggi di diritto*, vol. I, Padova, 1931; la seconda, invece, è usata da IRTI N., *La ripetizione del negozio*, cit.

(38) CARNELUTTI F., *Documento e negozio giuridico*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1926, I, 191; vd., anche, DE MARCHI G., *Il rinnovo della cambiale*, Padova, 1965, pp. 20 ss.

(39) Cfr. in tema di rinnovazione tacita dei contratti di locazione, di mezzadria e di soccida, rispettivamente, gli artt. 1597, 2143 e 2172 c.c. Analogamente, in tema di rinnovazione dell'efficacia dell'iscrizione ipotecaria, cfr. artt. 2847-2851 c.c. Sul piano dell'efficacia probatoria si colloca, invece, l'atto di rinnovazione di cui all'art. 2720 c.c.; in argomento, vd. IRTI N., *La ripetizione del negozio*, cit., pp. 152 ss.; ANDRIOLI V., voce « Atti di ricognizione o di riproduzione », in *Noviss. Digesto it.*, vol. I, 2, Torino, 1964, p. 1525; GARBAGNATI E., *I procedimenti d'ingiunzione e per convalida di sfratto*, ed. IV, Milano, 1970, p. 77, nota 84. Sempre sul piano della reintegrazione dell'efficacia probatoria si colloca la normativa di cui agli artt. 162-163 c.p.c. riguardante la « Rinnovazione, pubblicazione e copia degli atti » da parte del giudice penale.

(40) GRANELLI C., *Riproduzione e rinnovazione*, cit., pp. 101-102; similmente, SANTORO PASSARELLI F., *La transazione*, ed. II, Napoli, 1975, p. 35; SACCO R., *Il contratto*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. Vassalli, vol. VI, 2, Torino, 1975, p. 741; IRTI N., *La ripetizione del negozio*, cit., p. 135 ss.; BETTI E., *Teoria generale del negozio giuridico*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. Vassalli, vol. XV, 2, ed. II, Torino, ristampa, 1960, pp. 137 ss.;

Ibridamente a cavallo, quindi, vuoi nel diritto pubblico che privato, tra sanatoria di atti (invalidi) e strumento di proroga (meramente) temporale dell'atto, l'istituto assume una più netta fisiologia solo nell'ambito del diritto processuale civile.

In realtà, sin dall'origine, il legislatore non ha richiamato un istituto (tipico) di diritto amministrativo (e tampoco, di diritto privato) ma ha preso a prestito dal lessico processuale l'espressione che designa, per l'appunto, l'effetto di sanatoria delle nullità di atti del processo (41) adattandola, nell'ambito della materia tributaria, con un naturale accostamento, anche fonetico, alla sanatoria delle nullità della notifica degli atti dell'Amministrazione finanziaria, nonostante che essa potesse alimentare non pochi fraintendimenti, il che è puntualmente avvenuto, si è già avuto modo di constatare, circa la natura sostanziale (e non processuale) dell'istituto.

Il legislatore ha, poi, inevitabilmente, insistito nell'identica espressione sebbene essa corrispondesse ancor meno alla funzione sostanziale dell'istituto nel sistema, vieppiù incapace, quindi, di rendere attualmente il fenomeno giuridico che intende riassumere.

Alla luce delle indicazioni acquisite, si può procedere ad ulteriori specificazioni definitorie facendo presente che la funzione di

CARIOTA FERRARA L., *Il negozio giuridico nel diritto privato italiano*, Napoli, s.d., p. 468, specie nota 38; BIANCA C.M., *La vendita e la permuta*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. Vassalli, vol. VII, 1, Torino, 1972, pp. 161 ss.; BARUCCHI A., *La riproduzione del provvedimento amministrativo. Aspetti e problemi*, Torino, 1971, pp. 103 ss.; CARRESI F., *La transazione*, in *Trattato di diritto civile italiano*, diretto da F. Vassalli, vol. IX, 3, ed. II, Torino, 1956, pp. 120 ss.; e già CLAPS T., *Il contratto riproduttivo e la conferma o ratifica di contratto annullabile o inefficace*, in *Foro it.*, 1900, I, 136 ss. Assolutamente isolata, invece, l'opinione di chi ritiene che « la rinnovazione implica sostituzione di negozi, non di rapporti » (così TAMBURRINO G., *Osservazioni in tema di negozio di accertamento*, in *Studi in onore di E. Eula*, vol. III, Milano, 1957, p. 482) sicché « il rapporto giuridico investito dal negozio rinnovato ... può continuare la sua vita » (GORLA G., *La riproduzione del negozio giuridico*, cit., p. 41). Riguardo a tali assunti, vd., criticamente, CORRADO R., *Il negozio di accertamento*, Torino, 1942, p. 209, e NICOLÒ R., *Il riconoscimento e la transazione nel problema della rinnovazione del negozio e della novazione dell'obbligazione*, in *Annali dell'Istituto di Scienze Giuridiche, Economiche, Politiche e Sociali*, della R. Università di Messina, vol. VII, Messina, 1933, pp. 446 ss.

(41) Cfr. FURNO C., *Nullità e rinnovazione degli atti processuali*, in *Studi in onore di Redenti*, vol. I, Milano, 1951, pp. 405 ss.; CIACCIA CAVALLARI B., *La rinnovazione nel processo di cognizione*, Milano, 1981; SAITTA A.C., *In tema di rinnovazione degli atti processuali*, in *Studi in onore di Cesare Sanfilippo*, vol. V, Milano, 1984, pp. 659 ss.; vd., inoltre, DENTI V., *Nullità degli atti processuali civili*, in *Noviss. Digesto it.*, vol. XI, Torino, 1965, p. 480; FAZZALARI E., voce « Processo civile » (dir. vig.), in *Enc. dir.*, vol. XXXVI, cit., pp. 180 ss.

riesame dei propri atti illegittimi da parte dell'amministrazione che li ha posti in essere, può conseguire, fondamentalmente, fini meramente caducatori (annullamento d'ufficio o revoca) o confermativi (convalida o regolarizzazione) dell'attività esercitata, in base ai concreti interessi della Pubblica Amministrazione procedente. Nella fattispecie, l'Amministrazione finanziaria attua un procedimento di secondo grado (42) volto alla revisione e, quindi, alla correzione dei vizi della funzione amministrativa già espletata.

Tale riesame, infatti, non mira alla rinuncia, parziale o totale, ma alla conferma della pretesa già fatta valere, ovviando ad un vizio dell'atto che ne potrebbe pregiudicare l'esito. La possibilità, espressamente contemplata dal capoverso della norma, che l'Amministrazione finanziaria rinunci parzialmente alla pretesa rappresenta, peraltro, nell'economia complessiva dell'istituto, come meglio si vedrà (43), un obiettivo secondario ed eventuale, realizzabile in occasione (e in dipendenza) di quella sanatoria dei vizi formali dell'atto impugnato che rimane il nucleo indefettibile dell'istituto. Detto in altri termini, vi può benissimo essere una rinnovazione senza rinuncia (anzi questa è la regola) mentre non vi può essere, in occasione dell'applicazione dell'istituto, una rinuncia parziale (alla pretesa) senza rinnovazione (dell'atto).

In un simile contesto, l'istituto in esame costituisce più propriamente, una forma atipica di « convalida » dell'atto viziato che si realizza allorché la sanatoria delle cause di illegittimità viene effettuata dalla stessa autorità che ha posto in essere l'atto (44).

L'istituto disciplinato dalla norma in esame presenta, però, delle peculiarità che vanno immediatamente poste in evidenza.

(42) Secondo la terminologia di GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, cit., vol. I, p. 1029, allorché il riesame ha ad oggetto un precedente procedimento o un atto amministrativo; in tal senso, vd., anche, TEDESCHINI F., voce « Procedimento amministrativo », in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Milano, 1986, p. 895; SANDULLI A.M., *Manuale*, cit., vol. I, p. 688.

(43) Ma per una diversa lettura dell'espressione « la rinnovazione ... fa cessare la materia del contendere ... sui motivi che risultano accolti dall'atto rinnovato ... », vd. ATTARDI A., *Riconoscimento del diritto, cessazione della materia del contendere e legittimazione ad impugnare*, in *Giur. it.*, 1987, IV, 485 ss.; GAFFURI G., *Lezione di diritto tributario*, cit., pp. 135-136.

(44) SANDULLI A.M., *Manuale*, cit., vol. I, p. 688; ALESSI R., *Principi*, cit., vol. I, pp. 375 e 433 ss.; GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, cit., vol. II, p. 1040, critica la nozione di convalida ma proprio a causa delle peculiari caratteristiche della « convalida » in diritto amministrativo rispetto alla corrispondente nozione di diritto privato.

A) Una prima caratteristica risiede nel fatto che, mentre l'attività di revisione della legittimità degli atti in funzione della loro sanatoria è ordinariamente posta in essere direttamente, in ossequio al principio di economia dei mezzi giuridici, dalla stessa autorità che li ha emanati, o, al più, da un'autorità gerarchicamente sovraordinata che ne abbia per legge il potere (45), nella fattispecie è, singolarmente, e necessariamente, « autorizzata » dal giudice tributario. L'istituto, anzi, si caratterizza per il fatto che l'Amministrazione finanziaria non può autonomamente procedervi se non in esecuzione dell'ordinanza del giudice che la consente. Quindi non si tratta di attività spontanea di revisione del proprio operato, ma essa viene promossa, in un certo senso sollecitata, dalla stessa autorità che, in sede giurisdizionale, decide della legittimità dell'atto impugnato.

In definitiva, la rinnovazione si potrebbe definire, per distinguerla dalla convalida vera e propria, una convalida atipica ad impulso giudiziale che agisce in alternativa e con effetti diversi, sia sul piano sostanziale che processuale, rispetto alla normale convalida d'ufficio. Rimane, poi, per l'Amministrazione finanziaria, l'unica possibilità di sanatoria dell'atto illegittimo (sempreché, s'intende, l'attività amministrativa sia stata già espletata, sia pure irregolarmente) allorquando il termine di decadenza per l'emanazione (e per la correzione) dell'atto sia scaduto e con esso siasi esaurito il potere di convalida d'ufficio.

È, peraltro, significativo che l'attività materiale di rinnovazione e, inoltre, l'imputazione soggettiva dell'atto debbano essere attribuite all'ufficio precedente rimanendone certamente escluso il giudice tributario.

È da escludere, in particolare, non solo che l'attività volta alla sanatoria dell'atto impugnato possa essere giuridicamente imputata al giudice, il che è ovvio, ma anche che questa sia « ordinata » dal giudice e quindi imposta all'amministrazione (46).

(45) Il che avviene allorché l'atto non sia definitivo: art. 1 del D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199, in tema di « Semplificazione dei procedimenti in materia di ricorsi amministrativi »; ma in materia tributaria la regola è che gli atti sono, per l'appunto, definitivi.

(46) È questa, invece, una configurazione prospettata dalla prevalente dottrina: cfr. TESAURO F., voce « Processo tributario », *cit.*, p. 1409; MERCATALI A., *Poteri, motivazione, tutela giurisdizionale del contribuente nell'accertamento*, in *Atti del convegno dell'A.N.T.I. su « L'accertamento tributario e la tutela del contribuente »* svoltosi ad Ancona il 16 novembre 1985, Roma, s.d., ma 1986, p. 39,

Gli organi giurisdizionali (anche quelli speciali) esercitano, in genere, poteri strettamente ordinatori solo nell'ambito del processo (a parte, s'intende, la sentenza che decide il merito alla quale l'amministrazione deve, ovviamente, conformarsi), in particolare ai fini istruttori (ordine di esibizione di documenti, richiesta di adempimenti istruttori, etc.), e con conseguenze giuridiche di mero carattere processuale (cfr. art. 116 c.p.c. e art. 44 T.U. n. 1054 del 1924 citato).

Dovendosi qui configurare un istituto volto alla sanatoria di vizi dell'atto amministrativo (piuttosto che di un atto del processo), occorre quindi tener conto dell'improspettibilità, concettuale e giuridica, di interferenze dirette tra attività giurisdizionale ed amministrativa. È noto, infatti, che il giudice non può sostituirsi all'amministrazione nell'esercizio di un'attività che compete istituzionalmente a quest'ultima (47).

La norma non pone eccezioni ai principi su esposti: « la commissione se nell'atto ... rileva un vizio ... sospende con ordinanza il processo ... ed assegna per la rinnovazione dell'atto impugnato un termine ... ».

La terminologia è trasparente: attribuisce al giudice un potere-dovere di mero impulso in relazione ad un procedimento (atipico) di convalida la cui concreta esecuzione, peraltro, compete esclusi-

e in *Boll. trib.*, 1986, 192; ATTARDI A., *Riconoscimento del diritto*, cit., 485; BASILAVECCHIA M., nota a *Comm. trib. centr.*, sez. VII, 18 novembre 1986, n. 8918, in questa *Rivista*, 1987, II, 128; ID., *L'accertamento parziale. Contributo allo studio della pluralità di atti di accertamento nelle imposte sui redditi*, in *L'ordinamento tributario italiano*, collana diretta da G. Falsitta e A. Fantozzi, Milano, 1988, pp. 141-142, nota 142; MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, ed. VII, Torino, 1984, p. 262; MAFFEZZONI M., *Difetto di motivazione dell'accertamento valore e preclusione della decisione sostitutiva della Commissione tributaria*, in *Boll. trib.*, 1983, 1289; TOMASICCHIO T., *Manuale del contenzioso tributario*, ed. II, Padova, 1986, p. 212; PIETRANTONIO L., *Sull'impedimento della decadenza nella rinnovazione*, cit., 177; la rinnovazione dell'atto impugnato si realizza *iussu iudicis* anche per GRANELLI A.E., *Motivazione dell'accertamento e natura del processo tributario*, in *Boll. trib.*, 1983, 953; normalmente assente, invece, nella concettualogia della giurisprudenza.

(47) Sul divieto per lo stesso giudice amministrativo di dare « ordini » all'amministrazione, cfr. *Cons. Stato*, sez. V, 30 ottobre 1973, n. 776, in *Rass. Cons. Stato*, 1973, I, 1364; sul divieto di sostituirsi ad essa nell'esercizio di poteri amministrativi, emanando atti in sua vece, cfr. *Cass. civ.*, sez. un., 13 aprile 1970, n. 1012, in *Rass. Cons. Stato*, 1970, II, 1106; *Cons. Stato*, sez. V, 7 novembre 1967, n. 1511, in *Rass. Cons. Stato*, 1967, I, 2233; in dottrina vd. CASSARINO S., *Il processo amministrativo nella legislazione e nella giurisprudenza*, vol. II, *Lo svolgimento del giudizio*, Milano, 1987, p. 628.

vamente all'amministrazione; in altri termini, la commissione autorizza l'ufficio a procedere al riesame della legittimità degli atti emanati in funzione della loro sanatoria.

Il provvedimento autorizzatorio presuppone, ovviamente, la valutazione positiva del giudice in ordine all'esistenza di un vizio dell'atto la cui sanatoria, peraltro, rientra nei compiti istituzionali dell'amministrazione, la quale potrebbe al limite insistere sull'inesistenza del preteso vizio dedotto dal contribuente, ancorché ritenuto implicitamente sussistente dalla commissione.

Così congegnata la normativa, se non fuga sospetti d'inopportunità, quantomeno esclude l'esercizio di (seppur larvata) amministrazione attiva da parte del giudice e di infausti ritorni al passato.

È nota la matrice amministrativa delle commissioni tributarie e la lentezza (nonché parziale inadeguatezza) del processo di giurisdizionalizzazione tuttora non perfettamente conclusosi (48).

Un'espressione dell'originaria natura amministrativa era costituita, per l'appunto, dall'istituto dell'integrazione dell'accertamento su rinvio della Commissione tributaria contemplato dall'art. 36 T.U. delle leggi sulle imposte dirette 29 gennaio 1958, n. 645 (49).

(48) In argomento, vd. TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, pp. 12 ss.; PERRONE L., *Il giudice tributario*, in *L'ordinamento giudiziario. Materiali per una riforma*, a cura di N. Picardi e A. Giuliani, III, Rimini, 1985, pp. 188 ss.; la continuità tra realtà sostanziale e realtà processuale, nel senso che « l'accertamento compiuto dalle commissioni veniva considerato come il naturale completamento in via contenziosa dell'attività accertativa operata dagli uffici », è sottolineata da GLENDI C., *La giustizia tributaria in Italia*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, I, 984, ora in *L'ordinamento tributario*, Atti del Convegno di Caserta a cura di Antonio Pistone, vol. V, Tax policy and economy, Padova, 1988, p. 354; in argomento vd., inoltre, DOLFIN N., *I vizi logici dell'atto di accertamento come causa di invalidità insanabile nell'ottica della Commissione centrale*, in questa *Rivista*, 1985, II, 4 ss.

(49) Ancor prima, espressione di amministrazione attiva era costituita dall'art. 31 del r.d. 8 luglio 1937, n. 1516: « Quando la commissione distrettuale intenda valersi della facoltà di accertare o di aumentare i redditi ai sensi dell'art. 43 della legge 24 agosto 1877, n. 4021, dell'art. 41 del r.d. 24 agosto 1877, n. 4024, per l'applicazione dell'imposta sui fabbricati, e dell'art. 39, comma 3, del d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, deve a mezzo dell'ufficio delle imposte notificare la proposta al contribuente, il quale, entro trenta giorni dalla notificazione, può reclamare alla commissione stessa »; e il successivo art. 32: « Quando la commissione distrettuale, giudicando in materia di imposte dirette, con la sua decisione confermi in tutto od in parte la tassazione, ma in base ad un titolo diverso da quello indicato nell'avviso di accertamento, la decisione stessa ha valore di nuova proposta », cioè aveva valore di provvedimento impositivo; quanto ai termini per esplicitare il potere di aumentare i redditi accertati dagli uffici o di accertare i redditi e i cespiti omessi, l'art. 39 del d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari, convertito nella legge 7 giugno 1937, n. 1016, lo attribuiva alla commis-

In quella sede, infatti, la terminologia era tutt'affatto diversa « l'integrazione dell'accertamento può aver luogo per disposizione della Commissione tributaria di primo grado ... » ed autorizzava la conclusione che si trattasse di una « facoltà concessa alla Commissione tributaria di primo grado di procedere all'integrazione dell'accertamento » anche oltre il termine di decadenza (50).

È parimenti importante sottolineare che per effetto della rinnovazione l'amministrazione non emana un atto « nuovo » ma riproduce quello stesso sottoposto ad impugnazione solché emendato dal vizio formale; il giudizio, quindi, prosegue nell'identica situazione processuale antecedente alla rinnovazione per ciò che concerne eventuali decadenze attuatesi in ordine alla proposizione di motivi aggiunti (art. 19-bis), di richieste istruttorie, e così via.

Nondimeno, l'istituto resta un *unicum* nel panorama dell'ordinamento giuridico, essendo normale, come si è detto, che la sanatoria sia effettuata dalla stessa autorità o, al più, da altra autorità amministrativa di controllo o gerarchicamente superiore, ma mai ufficialmente promossa (e, quindi, psicologicamente imposta) proprio dal giudice nell'ambito del giudizio tendente, per l'appunto, all'annullamento per illegittimità dell'atto impugnato.

La spiegazione della singolarità l'ha fornita, senza veli ed ipocrisie, lo stesso legislatore — si è già accennato — allorché ha considerato che i vizi formali possono impedire al fisco l'acquisizione dell'imposta nonostante che la stessa sia effettivamente dovuta: « il contribuente che non deve l'imposta pretesa o deve una imposta minore di quella pretesa nulla ha da temere dalla innovazione, che invece mira ad eliminare una fascia di "evasione legalizzata", e precisamente l'evasione resa possibile, ai soli contribuenti bene assistiti, dall'abile sfruttamento di errori formali o procedurali degli uffici dell'amministrazione, errori cui diviene impossibile — sovente per la lunga durata dei processi tributari — porre rimedio a

sione distrettuale sino al « 31 dicembre del secondo anno, successivo a quello della definizione dell'accertamento ».

(50) Vd., in proposito, DE ANGELIS F.-POTENZA G.-TESTA A., *Testo unico delle leggi sulle imposte dirette*, vol. I, ed. III, Milano, 1964, p. 208; MERCATALI A., *L'accertamento delle imposte dirette*, Padova, 1980, pp. 129-130; ALLORIO E.-MAGNANI C., voce « Processo tributario », in *Noviss. Digesto it.*, vol. XIII, Torino, 1966, pp. 1203 ss. Per una diversa e più impegnata lettura, MAGNANI C., *Il processo tributario. Contributo alla dottrina generale*, Padova, 1965, pp. 90 ss. In giurisprudenza, vd. Cass. civ., sez. I, 13 dicembre 1969, n. 3959, in *Giur. imp.*, 1970, I, 341.

distanza di anni, quando sono ormai scaduti termini e maturate decadenze » (51).

Si è operata, in tal modo, la scelta più congeniale all'ottica amministrativa: si è formalmente fatta salva la libertà comportamentale dell'amministrazione finanziaria (già libera di esprimersi autonomamente in autotutela per il tramite dell'istituto della convalida d'ufficio) in quanto il meccanismo in sanatoria non è « imposto » ma soltanto « proposto » dal giudice; si sono neutralizzati, al contempo, gli effetti della scadenza del termine decadenziale, preclusivi della convalida d'ufficio, il che ha rappresentato, con ogni probabilità, l'obiettivo pratico primario del legislatore.

B) Una seconda peculiarità consiste nel fatto che la rinnovazione opera limitatamente ad alcuni tipi di vizi, quelli formali, per l'appunto. Peraltro la limitazione risulta oltremodo opportuna (l'istituto, anzi, già in questa versione costituisce una forzatura del sistema), ché i privilegi dell'amministrazione sarebbero stati eccessivi ove fosse stato consentito al giudice tributario di indicarle eventuali deficienze dell'atto, ancorché afferenti la violazione delle norme c.d. sostanziali.

La norma codifica, in tal modo, un'ulteriore singolarità del sistema tributario.

In realtà, il diritto amministrativo non conosce istituti volti specificamente al riesame dell'attività in funzione della sanatoria dei vizi propriamente formali.

Né, conseguentemente, è previsto, come vedremo, un istituto volto specificamente alla loro sanatoria.

Non si distingue, cioè, fra i vari tipi di vizi che comunque provocano l'illegittimità dell'atto, se non attraverso le classiche figure dell'incompetenza, dell'eccesso di potere (che in materia tributaria ricopre scarsa rilevanza) e della violazione di legge (52) che ricomprende le violazioni attinenti vuoi agli aspetti formali dell'atto vuoi al suo contenuto sostanziale.

Nella materia tributaria, invece, il legislatore ha in più sedi valorizzato la distinzione (non esente da incertezze applicative, s'intende) tra le norme volte alla determinazione della base imponibile

(51) Relazione governativa, *cit.*, 1204.

(52) Secondo l'art. 26 del t.u. 26 giugno 1924, n. 1054, delle leggi sul Consiglio di Stato, ripreso dall'art. 3 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, istitutiva dei TAR.

e/o dell'imposta, e quelle disciplinatrici del procedimento amministrativo, nonché della forma e dell'esternazione dell'atto, facendone discendere la distinzione tra vizi c.d. sostanziali, da un lato, e vizi c.d. formali, dall'altro.

3. *I rapporti della rinnovazione con il potere di convalida d'ufficio.*

Le conclusioni sulla valenza sistematica dell'istituto devono essere seguite, da presso, dall'indagine sui rapporti che esso intrattiene con i contigui poteri istituzionali della Pubblica Amministrazione.

Allorché, infatti, si analizza una disciplina di specie che opera sullo stesso terreno di un potere discendente dai principi generali dell'ordinamento (53), sorge il dubbio, inevitabilmente, se essa ne rappresenti l'esclusiva applicazione di diritto positivo, sì da escludere ulteriori forme di esercizio di quel potere, ovvero conviva con lo stesso secondo rapporti e connessioni tutte da definire.

A tal proposito, l'istituto *de quo* sollecita il confronto, principalmente, con quello della convalida d'ufficio al fine di fornire esauriente risposta all'interrogativo se la rinnovazione *ex art.* 21 esaurisca le possibilità dell'amministrazione di rivedere il proprio operato o se, invece, l'attività di riesame possa in ogni caso essere effettuata, direttamente e autonomamente, dall'amministrazione.

L'importanza e la delicatezza del tema già traspaiono dalla varietà delle risposte che sono state fornite, talune informate all'idea dell'assorbimento del potere istituzionale amministrativo per effetto dell'introduzione dell'istituto della rinnovazione, altre a quella, variamente articolata, di spazi operativi differenziati seppur indipendenti.

Nella prima ottica, specificamente, si è ritenuto che l'Amministrazione finanziaria sia stata del tutto privata del potere di autotu-

(53) Tale è quello, al quale facciamo riferimento, dell'autotutela amministrativa: cfr. GHETTI G., voce « Autotutela della Pubblica Amministrazione », in *Digesto delle discipline pubblicistiche*, vol. II, ed. IV, Torino, 1987, p. 84; BASSI F., *Appunti dalle lezioni di diritto amministrativo*, ed. II, Parma, 1981; ID., *Lezione di diritto amministrativo*, ed. II, Milano, 1987, pp. 121-123; in argomento, approfonditamente, BENVENUTI F., voce « Autotutela » (dir. amm.), in *Enc. dir.*, vol. IV, Milano, 1959, p. 537 ss.

tela proprio perché l'impulso è qui « formalmente attribuito agli organi del contenzioso tributario » (54).

Coltivando la seconda, all'opposto, si è sostenuto che:

a) l'art. 21 dimostra che all'Amministrazione finanziaria è attribuito il potere di eliminare, anche in pendenza dell'impugnazione, i vizi dei propri atti illegittimi (55);

b) l'istituto si pone come un potere-dovere « di riserva » attribuito al giudice di promuovere la rinnovazione, dal momento che sarebbe applicabile solo allorché l'amministrazione finanziaria abbia irrimediabilmente fatto scadere il termine di decadenza per l'emanazione dell'atto, parimenti utile per l'esercizio del potere di autotutela amministrativa, rimanendone, in tal modo, definitivamente priva (56);

c) o, ancora, che quel potere può essere esercitato finché « il contribuente non abbia presentato ricorso, perché ... non possono essere sottratti alla sfera giuridica l'atto già impugnato ed il relativo ricorso che introduce il processo, al quale l'avviso di accertamento, rimane acquisito » (57).

Ai fini della soluzione del quesito si potrebbe alternativamente far leva su due opposti tipi di argomentazioni:

a) si potrebbe sostenere che la previsione dell'art. 21 dimostra, già di per sé, l'impossibilità (o, in ogni caso, la superfluità) dell'esercizio di un parallelo potere di rinnovazione dell'atto da parte dell'amministrazione al di fuori di tale schema, similmente a ciò

(54) LA ROSA S., voce « Accertamento tributario », in *Digesto delle discipline privatistiche, Sezione commerciale*, vol. I, ed. IV, Torino, 1987, p. 15, e in *Boll. trib.*, 1986, 1541.

(55) ROSINI E., *Sui più recenti progetti di riforma del contenzioso tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1987, I, 635, ora in *Studi in ricordo di Enzo Capaccioli*. Milano, 1988, pp. 740-741.

(56) Cass. civ., sez. I, 20 maggio 1980, n. 3306, in *Giur. imp.*, 1981, I, 465; da ultimo, Cass. civ., sez. un., 17 marzo 1989, n. 1333, in *Boll. trib.*, 1989, 1495, ed ivi MAFFEZZONI M., *La sorte degli accertamenti immotivati secondo la Cassazione*.

(57) POLI D., *Sul rinnovo dell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1985, 920; nonché GAZZERRO F., *Non è ammesso il rinnovo dell'accertamento impugnato*, in *Boll. trib.*, 1981, 495; vd., analogamente, inoltre MASI G., *Sulla rinnovabilità dell'avviso d'accertamento nullo*, in *Comm. trib. centr.*, 1984, II, 373, il quale concorda sulla non operatività del principio di autotutela in base all'« attuale formulazione dell'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, il quale ha il significato inequivoco di disposizione tesa a sottrarre all'arbitrio del soggetto attivo del rapporto d'imposta la disponibilità dell'atto così come entrato nella sfera di valutazione dell'organo giurisdizionale adito », affermazioni, peraltro, tratte da *Comm. centr.*, sez. un., 16 giugno 1983, n. 1343, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 145.

che si sostiene per l'attività di riesame dei contenuti sostanziali, consentita solo attraverso l'istituto dell'accertamento integrativo o modificativo (58).

In altri termini, le due discipline detterebbero, ciascuna nel proprio ambito, le modalità (e, quindi, i limiti) di esercizio del potere di riesame della funzione impositiva.

b) Si potrebbe argomentare, in contrario, che l'art. 21 disciplina una forma « speciale » di rinnovazione, che non esclude l'esercitabilità del generale potere di autotutela amministrativa (impregiudicati i rispettivi rapporti operativi e gli eventuali reciproci condizionamenti tra i due istituti).

La prospettazione *sub a)* potrebbe avvantaggiarsi, volendo, di non trascurabili spunti argomentativi offerti, in particolare, dalla prevalente giurisprudenza della Commissione centrale che fa coincidere perfettamente i tempi di applicazione dei due istituti: la rinnovazione, infatti, per tale giurisprudenza, può essere autorizzata dal giudice a condizione che l'amministrazione finanziaria non abbia fatto scadere il termine di decadenza per la notifica dell'atto (di accertamento), termine che, peraltro, coincide, a sua volta, con quello (di esercizio) della convalida d'ufficio (59).

Nel momento in cui i due istituti si ponessero, riguardo al profilo esaminato, come un perfetto duplicato, l'ipotesi interpretativa prenderebbe certamente quota, essendo arduo, poi, dimostrare l'u-

(58) E subordinatamente alla « sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi »; sull'enucleazione di tale presupposto, vd. Cass. civ., sez. I, 8 giugno 1988, n. 3888, in *Boll. trib.*, 1988, 1292; Cass. civ., sez. I, 10 ottobre 1984, n. 282, in *Dir. prat. trib.*, 1986, II, 3, ed ivi LANTERI I., *Ancora in tema di accertamenti integrativi o modificativi*; Comm. centr., sez. XIX, 22 dicembre 1987, n. 9426, in *Corr. trib.*, 1988, 578; in argomento, in dottrina, vd. MICCINESI M., *La « sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi » presupposto per gli accertamenti integrativi e modificativi*, in *Rass. trib.*, 1985, II, 456; non sembra, però, che l'accertamento integrativo o modificativo emanato nonostante la carenza del requisito della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi, possa essere considerato « radicalmente nullo per mancanza di potere impositivo e come tale possa essere disapplicato dal destinatario indipendentemente dalla sua impugnazione o da una pronuncia di un'autorità giurisdizionale o amministrativa che lo elimini dal mondo giuridico » (così Comm. trib. II grado di Parma, sez. I, 3 novembre 1984, n. 252, in *Boll. trib.*, 1985, 919, ed ivi POLI O., *Sul rinnovo dell'accertamento tributario*), ponendosi, tale carenza, pur sempre, a livello di vizio di legittimità dell'atto; in argomento, cfr. TESAURO F., *Istituzioni, cit.*, vol. I, p. 155, nota 28; *contra*, BASILAVECCHIA M., nota a Comm. trib. centr., sez. VII, 18 novembre 1986, n. 8918, 128.

(59) A titolo esemplificativo vd. Comm. centr., sez. XIX, 2 maggio 1987, n. 3666, in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, 217; Comm. centr., sez. XVII, 1 ottobre 1987, n. 6571, in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, 478.

tilità e il senso dell'autonomia operativa dei due istituti nonostante tale coincidenza.

A riprova, però, delle gravi incertezze interpretative che assillano l'istituto, giova immediatamente far presente che la Cassazione esprime, riguardo al profilo esaminato, posizioni tutt'affatto antitetiche (60); e anche se le conclusioni della Suprema Corte sono accettabili solo in parte, come avremo modo di osservare, è da condividere pienamente l'assunto che la rinnovazione può anche essere promossa (per la Cassazione deve essere promossa) dopo l'esaurimento del potere di convalida d'ufficio (o, ciò che è lo stesso, anche dopo la scadenza del termine per la notifica dell'atto) (61).

Esclusa, per il momento senza i dovuti approfondimenti critici, tale presunta coincidenza operativa, viene a mancare una delle argomentazioni di maggior pregio.

Ma, sempre al fine di contrastare la tesi *sub a)*, va, inoltre, preliminarmente tenuto presente che l'art. 21 riguarda sì la rinnovazione di tutti gli atti impugnabili, ma non consente la sanatoria di tutti i tipi di vizi formali.

Alcuni sono espressamente esclusi dalla sfera di applicazione della norma.

Conseguentemente, un'eventuale risposta negativa al quesito avrebbe l'effetto di escludere, per questi ultimi vizi, ogni possibilità di rimedio. Come dire che un ufficio che si rendesse conto, successivamente alla notifica, di non aver congruamente motivato un avviso d'accertamento dei redditi, non potrebbe rimediare all'errore sebbene non sia ancora scaduto il termine (decadenziale) previsto dalla legge per l'emanazione dell'atto (62).

(60) Cass. civ., sez. un., 17 marzo 1989, n. 1333, *cit.*, 1495; Cass. civ., sez. I, 20 maggio 1980, n. 3306, *cit.*, 465.

(61) In quest'ottica cfr., anche, Cass. pen., sez. III, 11 maggio 1983, in *Giust. pen.*, 1984, III, 156.

(62) Il divieto di sostituire, nel rispetto del termine decadenziale, un avviso di accertamento immotivato è, però, da numerosa dottrina, fatto discendere direttamente dal disposto dell'art. 21 del D.P.R. n. 636 del 1972: così GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, *cit.*, p. 136; ID., voce « Accertamento, contenzioso e riscossione », in *Enciclopedia di contabilità finanza e controllo per la consulenza aziendale*, vol. VI, Milano, 1989, pp. 243-244; MAFFEZZONI M., *La sorte degli accertamenti immotivati*, *cit.*, 1495; ID., *Autocorrezione dell'accertamento impugnato per vizi formali*, in *Boll. trib.*, 1989, 1003; ID., *Difetto di motivazione dell'accertamento valore e preclusione della decisione sostitutiva della Commissione tributaria*, in *Boll. trib.*, 1983, 1289; BASILAVECCHIA M., *L'accertamento parziale*, *cit.*, p. 141, nota 142.

Il fatto, quindi, che l'art. 21 non consenta la sanatoria di tutti i vizi formali fa pensare che non sia l'istituto deputato dal legislatore a soddisfare in ogni caso, e in via esclusiva, l'esigenza della convalida degli atti illegittimi a causa di vizi formali.

Altrimenti dovremmo individuare, e non esiste, la discriminante (di carattere giuridico) che possa giustificare il diverso trattamento tra vizi (formali) sanabili *ex art. 21* e vizi formali che non sarebbero sanabili neanche in sede di convalida d'ufficio (63).

Ritorna utile, peraltro, confrontare, in questa sede con non eccessivi approfondimenti, due istituti che esauriscono, perlomeno a livello di disciplina positiva, l'attività di riesame dell'Amministrazione finanziaria, benché non possa *a priori* affermarsi che tale disciplina esaurisca l'ambito delle possibilità di riesame, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dei propri atti illegittimi, come talora genericamente si afferma sia in dottrina che nella giurisprudenza, specie di merito.

Il fatto che dalla disciplina dell'istituto dell'accertamento integrativo o modificativo, emerga il divieto di riesame dei contenuti sostanziali del provvedimento impositivo, probabilmente in forza del valore di « decisione amministrativa » che esso svolge nell'ordinamento tributario (64), non può acriticamente autorizzare la conclusione che l'istituto della rinnovazione rappresenti il *pendant* (del divieto di riesame) sul versante dei vizi formali.

Anzi, in realtà, proprio il confronto dell'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, da un lato, con l'art. 21 del D.P.R. n. 636 del 1972, dall'altro, impedisce l'instaurazione di ogni parallelismo tra i due istituti.

L'art. 43 espressamente prescrive che, sulla base degli elementi già valutati, l'ufficio non possa modificare in aumento l'ac-

(63) L'individuazione di vizi formali non sanabili per il tramite dell'istituto della rinnovazione non è dipesa, infatti, come si è visto, da ragioni di natura strettamente giuridica ma obbedisce solo a esigenze e valutazioni di opportunità legislativa, come confessa la stessa relazione governativa: « Unico vizio formale che non consente rinnovazione è il difetto della motivazione ... Quest'eccezione è parsa necessaria per non lasciar spazio ad accertamenti immotivati e per non vanificare una garanzia fondamentale nell'interesse sia del contribuente sia della correttezza dei rapporti tributari », *op. cit.*, 1205.

(64) Per approfondimenti in tal senso vd. LA ROSA S., voce « Accertamento tributario », *cit.*, p. 5; BASCIU F., *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, pp. 226 ss.; NIGRO M., *Le decisioni amministrative*, Napoli, 1963, pp. 101 ss.

certamento già notificato. Si rivolge, quindi, direttamente all'ufficio e pone precisi limiti all'ulteriore esercizio dell'attività impositiva.

L'art. 21 disciplina, invece, per i precisi obiettivi già chiariti, la rinnovazione ad impulso giudiziale senza interferire con quella d'ufficio.

E, a favore dell'operatività di quest'ultima, una volta che essa non sia espressamente condizionata, milita il generale potere della Pubblica Amministrazione di sanare i propri provvedimenti illegittimi (65).

In definitiva, mentre l'art. 43 rappresenta, in realtà, la fonte del divieto all'ufficio di svolgere l'attività integrativa ove non sussistano le condizioni ivi richieste, l'art. 21 non l'esclude, laddove sarebbe necessaria un'esplicita normativa che sopprimesse il potere (di convalida) che ordinariamente l'amministrazione può esercitare *sua sponte*.

Né può dirsi che l'ufficio non abbia alcun interesse all'esercizio della convalida d'ufficio che potrebbe essere, eventualmente, in ogni caso autorizzata dal giudice (nelle forme della rinnovazione *ex art. 21*).

A parte i rilievi, peraltro, assorbenti, precedentemente svolti, secondo i quali l'istituto della rinnovazione non ha portata generale quanto ai vizi sanabili, in realtà l'interesse esiste sotto molteplici profili:

1) perché non è detto che le commissioni riconoscano l'esistenza del vizio e promuovano la sanatoria (66);

2) perché l'amministrazione, istituzionalmente, ha il compito di emanare atti legittimi e di sanare, eventualmente, quelli illegitti-

(65) Affermazioni di principio in questo senso sono piuttosto comuni in giurisprudenza: cfr. Cass. civ., sez. I, 20 maggio 1980, n. 3306, *cit.*, 465; Cass. civ., sez. I, 11 dicembre 1978, n. 5842, in *Corr. trib.*, 1980, 168; Comm. centr., sez. XIX, 5 settembre 1985, n. 7475, in *Boll. trib.*, 1985, 1764; Comm. centr., sez. VIII, 17 dicembre 1981, n. 5427, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 79.

(66) Ed è opportuno, a tal riguardo, ricordare, ancorché sottoposta a critica, la pacifica giurisprudenza che limita alle commissioni di primo e di secondo grado la possibilità di promuovere la rinnovazione, dopodiché il giudice non potrebbe far altro che pronunciare la nullità dell'atto: Cass. civ., sez. I, 3 maggio 1986, n. 3012, in questa *Rivista*, 1987, II, 37, ed ivi CONSOLO C., *Riconoscimento compiuto per la prima volta da parte della Corte d'Appello, o della Commissione centrale, della nullità (della notificazione) dell'atto impugnato: applicabilità (mediata o immediata) dell'art. 21 D.P.R. n. 636*; Comm. centr., sez. III, 5 febbraio 1982, n. 1102, in *Il Fisco*, 1983, 2445.

mi (che stimolano peraltro, inevitabilmente, il contribuente a proporre ricorso);

3) perché, ancora, non possono preventivamente escludersi complicazioni ed ulteriori errori dell'amministrazione nell'attività di rinnovazione consentita dal giudice nel corso del giudizio, ai quali non sembra che si possa ulteriormente provvedere con ripetute applicazioni dell'istituto;

4) perché, infine, il congegno concepito dal legislatore e trasfuso nell'art. 21 provoca, in ogni caso, un non lieve ritardo dei tempi tecnici del processo che la convalida d'ufficio in buona parte elimina (ovviamente più si è prossimi all'udienza di discussione ove si tratterà dell'esistenza del vizio formale, più perde d'interesse per l'amministrazione l'applicazione dell'istituto della convalida d'ufficio).

Escluso un fenomeno di sostituzione del potere di convalida d'ufficio ad opera dell'istituto della rinnovazione *ex art. 21*, problematici restano i rapporti di convivenza, non a caso, come si è già illustrato, non univocamente prospettati.

Il profilo più significativo dell'indagine, a questo punto, si compendia nell'interrogativo se possa essere delineato un netto confine di demarcazione applicativa tra i due istituti, talché le interferenze siano, automaticamente, escluse e l'intera problematica sensibilmente semplificata.

Si è chiaramente avviata su questi sentieri (in polare antitesi, si è visto, con la prevalente giurisprudenza della Commissione centrale la quale ritiene che la rinnovazione vada effettuata solo anteriormente alla scadenza del termine decadenziale) la Suprema Corte di Cassazione allorché ha posto netti steccati tra i due istituti: la convalida d'ufficio sarebbe possibile solo sino alla scadenza del termine di esercizio del potere di autotutela che coincide, peraltro, con quello (di decadenza o di prescrizione) previsto dalla legge per l'emanazione dell'atto (dopodiché il potere, secondo i principi, definitivamente si consuma); ed in tale arco di tempo non sarebbe possibile la rinnovazione *ex art. 21*. A quest'ultima, invece, dovrebbe ricorrersi allorché l'Amministrazione finanziaria sia definitivamente decaduta dal potere di convalida d'ufficio (67), seppur con-

(67) Cfr. Cass. civ., sez. un., 17 marzo 1989, n. 1333, *cit.*, 1495; Cass. civ., sez. I, 20 maggio 1980, n. 3306, *cit.*, 465.

dizionata, s'intende, dall'imprescindibile iniziativa propulsiva del giudice.

Gli assunti della Cassazione prospettano qualcosa di più di un semplice confine puramente temporale dell'esercizio dei due poteri: affermano, in realtà, più precisamente, una ordinarietà ed esclusività del potere di convalida d'ufficio nell'ambito del termine (decadenziale) di emanazione dell'atto (il che comporta un'assoluta libertà dell'Amministrazione finanziaria di correggere errori formali nell'ambito di tale termine); ed un'assoluta eccezionalità dell'istituto della rinnovazione che sarebbe stato inserito nell'ordinamento tributario all'esclusivo scopo di sopperire, in un'ottica di favore per l'amministrazione finanziaria, a deficienze formali dell'attività amministrativa di attuazione del credito tributario.

L'eccezionalità dell'istituto della rinnovazione, risiederebbe nella sua esclusiva attitudine a rimediare, *a posteriori*, per l'appunto, all'illegittimo esercizio di una funzione, dal riesame della quale l'Amministrazione finanziaria è già decaduta (68).

Anche se pensato, con ogni probabilità, fondamentalmente ai fini di conseguire tale obiettivo, esso non è stato, però, normativamente esplicitato e, quindi, reso essenziale, sicché nulla costringe a ritenere applicabile l'istituto (della rinnovazione) solo se ed in quanto tale decadenza si sia verificata.

In altri termini, un conto è rilevare che la norma prevede, nel comma 3, che « la rinnovazione nel termine fissato dalla commissione impedisce ogni decadenza ... », un altro conto è concludere, in modo tutt'affatto ingiustificato, che l'istituto si applica solo se (e a condizione che) la decadenza si sia avverata.

È evidente che non si può, in definitiva, considerare automaticamente assorbito un potere amministrativo di carattere generale

(68) Da molti autori, infatti, l'art. 21 è configurato quale « norma di salvataggio della Finanza dalla prescrizione (o decadenza) » (così CAPACCIOLI E., *La nuova disciplina del contenzioso tributario: le fasi dinanzi alle commissioni di primo e secondo grado*, in *L'Iva e gli altri tributi erariali*, 1974, 468 ss., e in *Rass. giur. Enel*, 1974, 313, ora in *Il contenzioso tributario. Risultati e prospettive della riforma*, in *Atti del Convegno promosso dal Centro di prevenzione e difesa sociale*, Sanremo 2-3 marzo 1974, Padova, 1975, p. 29, ora, anche, in *Diritto e processo. Scritti vari di diritto pubblico*, Padova, 1978, p. 765; conformemente Russo P., *L'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972*, cit., 85, nota 6), ovvero, similmente, norma « ispirata a un evidente favor fisci » (MICHELI G.A., *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in questa *Rivista*, 1975, I, 528; vd., inoltre, BENEFICO V., *La rinnovazione della notifica dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, 1981, 1372).

se un siffatto risultato non si desume inequivocabilmente dalla legge.

A questo punto, l'istituto della rinnovazione va necessariamente configurato come alternativo all'altrettanto generale potere di convalida d'ufficio.

Si possono, quindi, trarre le conseguenze che per il periodo in cui l'Amministrazione finanziaria può agire anche mediante la convalida d'ufficio, si attua la coesistenza-concorrenza tra i due istituti, sicché si può escludere che il giudice, nell'accertare se l'atto impugnato sia affetto da un vizio formale, debba anche condizionare l'emanazione dell'ordinanza di rinnovazione alla intervenuta decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di convalida d'ufficio (69).

Rimangono da individuare, comunque, i caratteri distintivi (e le inevitabili interferenze applicative) dei due istituti.

In proposito, a ben vedere, sono di già i presupposti e gli effetti della rinnovazione d'ufficio e di quella giudiziale a divergere sensibilmente.

Entrambe danno luogo, sul piano effettuale, alla convalida dell'atto: ma mentre con la rinnovazione giudiziale oggetto del giudizio rimane lo stesso atto (emendato dai vizi formali), talché il processo prosegue nello stesso stato e grado (con la cristallizzazione delle decadenze già realizzatesi), con la convalida d'ufficio viene emanato un atto sostitutivo del precedente, con la conseguenza che lo stesso dovrà essere impugnato dinanzi alle commissioni dando luogo ad un giudizio totalmente nuovo mentre, se pendeva giudizio per l'atto precedente, tale processo si estingue per cessazione della materia del contendere (70).

Oltreché gli effetti, possono essere evidentemente diversi anche i termini di operatività dei due istituti: la convalida d'ufficio è consentita nel rigoroso rispetto del termine (di prescrizione o di decadenza) previsto dalla legge per l'emanazione dell'atto, mentre la

(69) È il risultato al quale inevitabilmente perviene la giurisprudenza della Cassazione, con l'ulteriore conseguenza, a questo punto contraria al principio di economia, che la commissione adita dovrebbe, in tal caso, annullare — non potendo consentire la rinnovazione del vizio — l'atto impugnato con il rischio, non indifferente, che, nelle more, effettivamente l'amministrazione finanziaria decada definitivamente dal potere di esercitare la pretesa.

(70) Sugli effetti processuali dell'atto viziato ma sottoposto a convalida d'ufficio dall'amministrazione, cfr., per il giudizio amministrativo, Cons. Stato, sez. VI, 19 dicembre 1986, n. 940, in *Rass. Cons. Stato*, 1986, I, 1955; Cons. Stato, sez. VI, 5 marzo 1986, n. 212, in *Rass. Cons. Stato*, 1986, I, 332.

convalida ad impulso giudiziale, allorché ne ricorrano i presupposti, può effettuarsi anche successivamente a detta scadenza.

Si devono, da ultimo, puntualizzare le possibili interferenze tra i due istituti.

Nell'ipotesi in cui sia scaduto il termine di legge per la convalida d'ufficio (quanto dire, per l'emanazione dell'atto), all'amministrazione non resta che confidare nel fatto che venga disposta la rinnovazione *ex art. 21*, sicché, laddove dal contribuente venga rilevata l'esistenza di un vizio formale nell'atto impugnato, avrà ogni interesse a chiedere che il giudice attivi il meccanismo volto alla sanatoria dell'atto (71). Il giudice, da parte sua, o rigetta il motivo del ricorso, in quanto infondato, o concede all'amministrazione il chiesto termine per la rinnovazione (quel che non potrebbe sicuramente fare, nel qual caso la decisione sarebbe chiaramente *contra legem*, costituendo un tipico potere-dovere quello di applicare l'istituto allorché ne ricorrano i presupposti, è di non attivare il meccanismo della rinnovazione ma, al contempo, di accogliere il motivo annullando l'atto impugnato).

Si prospetta, poi, il caso, senz'altro più interessante, di un'amministrazione non ancora decaduta dal potere di procedere alla convalida d'ufficio; non v'è dubbio che anteriormente alla proposizione del ricorso (quindi entro i 60 gg. della notifica) l'amministrazione, che si sia resa conto del vizio (o dei vizi) formale, possa spontaneamente procedere alla convalida d'ufficio annullando l'atto precedente (che non dovrà neppure essere impugnato dal contribuente in quanto già automaticamente eliminato dal mondo giuridico).

Ma non v'è ragione di ritenere che la proposizione del ricorso estingua il potere dell'amministrazione di procedere alla convalida dei propri atti illegittimi (e ciò sia nel caso che il contribuente rilevi nel ricorso introduttivo i vizi formali sia che il relativo motivo sia contenuto nella memoria integrativa depositata ai sensi dell'art. 19-bis). Il termine ultimo entro il quale procedere alla convalida d'ufficio (sempreché, s'intende, nel frattempo, non sia scaduto il termine per l'emanazione dell'atto) sembra essere costituito, a questo punto, dall'udienza di discussione in esito alla quale il giudice pro-

(71) È uno dei suggerimenti che Rosini opportunamente fornisce per un più incisivo esercizio, nell'attuale contesto normativo dei poteri ministeriali d'indirizzo (vd. ROSINI E., *Sui più recenti progetti di riforma*, cit., p. 742, nota 18, lett. g).

nunzia l'ordinanza ai fini della sanatoria dei vizi formali dell'atto impugnato; dopodiché sarebbe contrario al principio di economia dei mezzi giuridici riconoscere all'amministrazione la possibilità di optare per la convalida d'ufficio piuttosto che attuare quella ad impulso giudiziale, stante che entrambe conseguono le stesse finalità, sia pure con effetti diversi.

Semmai è da chiedersi se l'Amministrazione finanziaria non possa, purtuttavia, in questo caso, cioè successivamente all'emanazione da parte della commissione dell'ordinanza che autorizza la rinnovazione (è indubbio che lo possa in precedenza), procedere a convalida d'ufficio allorché riscontri il vizio di difetto di motivazione in aggiunta agli altri di natura formale rilevati dal contribuente e alla cui sanatoria il giudice ha, da parte sua, di già proceduto attivando, mediante l'emanazione della relativa ordinanza, il procedimento di rinnovazione.

Ma l'ipotesi è di difficile avveramento considerato che il contestuale esame effettuato all'udienza di discussione da parte del giudice tributario di tutte le questioni preliminari di merito fatte valere dal contribuente non può che condurre all'immediato annullamento dell'atto per difetto di motivazione (in quanto vizio non sanabile) senza alcun motivo di attivare un'inutile procedura di rinnovazione di altri vizi formali; nell'ipotesi, però, che l'amministrazione ritenesse, nonostante la contraria convinzione della commissione, che sussista il vizio di difetto di motivazione rilevato dal contribuente, nulla le impedirebbe di procedere all'emanazione di un nuovo atto adeguatamente motivato (sempreché non sia ancora scaduto il termine di decadenza previsto dalla legge), nonostante l'emessa ordinanza del giudice, considerato che, in tal caso, la sanatoria riguarda un vizio escluso dalla sfera di operatività dell'istituto della rinnovazione e, quindi, non vi sarebbe ragione alcuna per impedire la parallela attività di convalida d'ufficio che riguardasse vizi diversi (non sanabili, mediante rinnovazione dell'atto).

Come teorica, ma che non si può aprioristicamente scartare, è l'ipotesi che l'amministrazione proceda a convalida d'ufficio dell'atto impugnato per sanare (presunti) vizi formali rilevati dal contribuente nonostante che il giudice non li abbia riscontrati e non abbia, quindi, ritenuto di attivare la procedura di rinnovazione dell'atto.

In entrambi i casi, l'atto emanato non costituirebbe, però, esecuzione (volontaria) dell'ordinanza ma atto in convalida di contenuto diverso, con la conseguenza che il giudice deve dichiarare anche

in tali ipotesi, cessata la materia del contendere nel momento che riscontra l'originalità dell'operato dell'Amministrazione finanziaria rispetto al contenuto dell'ordinanza. È quasi superfluo aggiungere che, parimenti, incomberà al contribuente l'onere di impugnare *ex novo* gli atti in tal guisa emanati.

SALVO MUSCARÀ

SU UN'IPOTESI DI TASSAZIONE DEL REDDITO NORMALE: PROBLEMATICHE APPLICATIVE E COSTITUZIONALI

SOMMARIO: 1. Le forfetizzazioni ricevono, sul piano politico-legislativo, giustificazione sulla base di finalità agevolative, meritocratiche, antievasive, semplificative, economico-finanziarie ed extrafiscali. — 2. Tuttavia, in uno Stato costituzionale si pone il problema della compatibilità con precetti normativi di rango superiore, a contenuto vincolante e pregnante. — 3. Di qui l'ineludibilità dell'art. 53 Cost. e del principio di capacità contributiva. — 4. Esso definisce il ruolo, eccezionale o sussidiario, delle forfetizzazioni utilizzate sia ai fini della determinazione della base imponibile e/o dell'imposta, sia ai fini delle operazioni di accertamento. — 5. Di tali fattispecie è possibile tentare una classificazione. — 6. Esse, comunque, sono di stretta interpretazione ed in alcune ipotesi non hanno alternativa. — 7. Inoltre, costituiscono validi strumenti di accertamento a condizione che sia consentita la prova contraria. — 8. Più complessa appare l'ipotesi della determinazione forfetaria della base imponibile, come dimostrano recenti soluzioni normative. — 9. E come confermerebbe l'eventualità di una tassazione in base a valori medi ordinaria, generalizzata ed obbligatoria. — 10. La quale porrebbe oltretutto problemi di compatibilità sia con le norme impositive, sia con le norme accertative. — 11. In ogni caso, andrebbero rispettati i principi costituzionali di riserva di legge e di capacità contributiva, sotto molteplici profili. — 12. Ciò che preclude l'adozione di strumenti retroattivi ed inopponibili. — 13. Ai quali, comunque, sono preferibili soluzioni che attingano a criteri di effettività e capacità contributiva.

1. *Le forfetizzazioni ricevono, sul piano politico-legislativo, giustificazione sulla base di finalità agevolative, meritocratiche, antievasive, semplificative, economico-finanziarie ed extrafiscali.*

L'attuale disciplina delle imposte personali sul reddito complessivo, ancorché ispirata al principio di tassazione del reddito effettivo (1), conosce talune ipotesi in cui è fatto riferimento a valori medi.

(1) Vd. per tutti GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, p. 50 ss.; LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in questa *Rivista*, 1981, I, p. 558 ss.

In termini schematici, il ricorso a criteri forfetari può rispondere in astratto a diverse esigenze di politica legislativa e principalmente a:

a) *finalità agevolative*: gli *standards* normativi accordano agli operatori vantaggi fiscali sotto forma di risparmi di imposta, in considerazione delle difficoltà del settore, dell'utilità sociale dell'attività economica, ecc. (vi si riconduce ad esempio il regime fiscale delle imprese agricole), ovvero di snellimenti burocratici, in considerazione delle ridotte dimensioni dell'attività economica [cfr. per le imprese minime ed artigiane: art. 72-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, e art. 80 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (testo unico delle imposte sui redditi - T.U.I.R.)];

b) *finalità meritocratiche*: gli *standards* normativi sollecitano la migliore allocazione delle risorse gratificando (sotto forma di rendite fiscali) le aziende più efficienti e penalizzando (tramite l'accentuazione dell'onere del prelievo fiscale) le aziende marginali (sotto un diverso profilo, vi si riconduce ad esempio il regime fiscale delle imprese agricole, almeno in origine);

c) *finalità antielusive ed antievasive*: gli *standards* normativi agevolano l'azione preventiva e repressiva dell'Amministrazione finanziaria qualora si temano forme di evasione e/o elusione di imposta (cfr. D.L. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito nella L. 17 febbraio 1985, n. 17 — cosiddetta « Visentini-ter »).

In quest'ottica (come si vedrà più diffusamente *infra*, sub par. 5) è individuabile un duplice campo di intervento:

c/1) *a livello normativo*, come avviene nel caso delle tariffe catastali, in cui è direttamente la fonte normativa che fa riferimento ad un valore medio; oppure

c/2) *a livello amministrativo*, com'è nel caso degli accertamenti (2) induttivi del reddito d'impresa riferiti agli indici risultanti da aziende medie di settore;

(2) Nella presente trattazione la locuzione « accertamento » viene riferita all'atto di imposizione che può assumere tipologie diverse, a seconda del metodo di determinazione dell'imponibile, alle quali corrispondono le denominazioni accolte in dottrina, cui si rinvia per ogni eventuale approfondimento. In particolare ci si è attenuti, per quanto necessario attingere a figure e concetti di ordine generale, ai lavori di TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, Torino, 1987, pp. 165-176; MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pp. 1911-1940; PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in questa *Rivista*, 1982, I, pp. 79-114; GAFFURI G.F., *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in questa *Rivista*, 1981, I, pp.

d) *finalità semplificative*: gli *standards* normativi riducono lo spettro dei dati dichiarati da assoggettare a verifica ed eventuale accertamento sia per la difficoltà di applicazione del criterio di effettività (cfr. le detrazioni fisse per carichi di famiglia: art. 12 del T.U.I.R.), sia per minimizzare i costi di gestione dei tributi e liberare energie da impiegare in campi ritenuti maggiormente interessanti per l'attività amministrativa di controllo, specie ove questa sia scarsamente efficiente;

e) *finalità economico-finanziarie*: gli *standards* normativi consentono più puntuali previsioni circa il gettito dei tributi e, quindi, conferendo certezza all'ammontare delle entrate pubbliche possono costituire strumenti (più o meno affidabili) della politica di bilancio (si pensi alle stime di resa economica dei condoni fiscali in genere, e da ultimo quello previsto dall'art. 14 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito nella L. 27 aprile 1989, n. 154);

f) *finalità extrafiscali*: gli *standards* normativi consentono al contribuente, pur in presenza di redditi fluttuanti (se non incerti), di conoscere in anticipo l'ammontare del tributo e di impostare alla luce di questa costante le proprie scelte economiche (3), così da essere incentivato o scoraggiato l'impiego in un settore piuttosto che in altri.

2. *Tuttavia, in uno Stato costituzionale si pone il problema della compatibilità con precetti normativi di rango superiore, a contenuto vincolante e pregnante.*

Senonché, in uno Stato a Costituzione « rigida » (diversamente dagli ordinamenti cosiddetti « flessibili », che non pongono cioè limiti alla discrezionalità del legislatore circa le modalità e l'ammontare dei prelievi fiscali) (4), le scelte di politica legislativa non sono

592-557; LA ROSA S., *Metodi di accertamento e riforma tributaria*, in questa *Rivista*, 1978, I, pp. 216-266.

(3) In questa chiave potrebbe essere letto l'ammonimento di GRIZIOTTI B., (*L'imposta come istituto della finanza fiscale e della finanza extra-fiscale*, ora in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1956, pp. 169-176, ma particolarmente pp. 171-173) circa l'inutilizzabilità della politica fiscale contemporaneamente per « scopi sociali » e per « scopi fiscali » (specie in presenza di aliquote elevate e di poca osservanza del dovere di contribuire) salvo che l'imposta non venga applicata « su ricchezze già bene accertate anteriormente ».

(4) Vd. per tutti MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1975, p. 330 ss.

integralmente lasciate all'autodeterminazione degli organi legislativi (Parlamento e, nei casi previsti dagli artt. 76 e 77 Cost., Governo) i quali viceversa devono, da un lato, realizzare i precetti della Carta fondamentale e, dall'altro, rispettarne i limiti.

Acquista perciò rilevanza l'art. 53, comma 1, Cost., in virtù del quale « tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva ».

Sulla portata di tale disposizione si è soffermata da tempo la dottrina (5) ed ha avuto modo di pronunciarsi la stessa Corte costituzionale, dai cui contributi (per altri aspetti non sempre univoci) è possibile comunque trarre cinque sintetiche conclusioni:

a) la norma ha contenuto precettivo immediato per il legislatore: in altri termini non è una norma programmatica;

b) la norma ha significato pregnante (basato sul concetto di forza economica): in altri termini non è una « scatola vuota »;

c) la norma richiede l'idoneità ad eseguire la prestazione coattivamente imposta, correlata non già alla concreta capacità del singolo contribuente, bensì al presupposto economico al quale l'obbligazione è collegata, presupposto economico che deve essere scelto e definito secondo criteri di razionalità;

d) la norma richiede che il trattamento uguale o diverso sia giustificato in termini di capacità contributiva;

e) la norma, in definitiva, stabilisce un parametro di partecipazione alle spese pubbliche — e, dunque, di ripartizione del prelievo fiscale — per definizione variabile.

La giurisprudenza di merito ha dato applicazione ai cennati principi e li ha arricchiti di una considerazione casistica, tanto da poterli considerare ormai acquisiti dall'ordinamento giuridico (6).

(5) Fondamentali appaiono i contributi di MARONGIU G., *Il dovere contributivo: realizzazioni e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, p. 1457 ss.; MARONGIU G., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1985, I, p. 6 ss.; DE MITA E., *Parità di trattamento e ricerca di principi generali del diritto tributario*, in questa *Rivista*, 1976, II, p. 163 ss.; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973; MAFFEZZONI F., *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970; GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969; MICHELI G.A., *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. cost.*, 1967, pp. 1525-1548; MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965; GIARDINA E., *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961.

(6) Per converso, per ragioni speculari a quelle sopra enunciate, sarebbe

Ora, sul piano metodologico, tale precisazione impone di considerare la problematica dell'introduzione di criteri di tassazione forfetizzati, oltre che in una prospettiva economico-finanziaria (volta a coglierne le ragioni e i vantaggi) (7), anche in una prospettiva giuridico-costituzionale (volta a coglierne la compatibilità, ovvero il contrasto, con la Carta costituzionale).

In altri termini, non basta chiedersi « perché » possa essere preferito un sistema forfetizzato, ma bisogna anche (e prima ancora) chiedersi « se » un siffatto sistema sia compatibile con i principi costituzionali (8).

Solo la duplicità di tale approccio consente di calare nella realtà italiana del dopoguerra le teorie formatesi sull'argomento, poiché, se è vero che la comunità internazionale ha raggiunto un notevole grado di omogeneità economico-finanziaria, è altrettanto vero che tale processo non è stato accompagnato da una parallela integrazione delle fonti costituzionali.

Accade pertanto che in due distinti ordinamenti possano coincidere la struttura produttiva, le esigenze dell'Amministrazione finanziaria, gli obiettivi di politica legislativa, ecc.; ma che soltanto per uno di essi operi un precetto costituzionale a contenuto vincolante come l'art. 53 Cost.

giuridicamente errato sostenere che il concetto di capacità contributiva si presterebbe alle più svariate connotazioni, tanto da escluderne ogni valore contenutistico aprioristicamente definibile, secondo una prospettazione cara agli studiosi dei fenomeni finanziari. Per tutti vd. STEFANI G., *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1987, p. 140 ss.; STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, Padova, 1976, p. 248 ss.

(7) Cfr. COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, Torino, 1977, pp. 538-539, ove si evidenziano i « motivi di opportunità economica ed amministrativa » che nel contingente possono indurre la classe dirigente ad abbandonare per qualche categoria di reddito la base effettiva, per commisurare l'imposta sul reddito medio, ordinario e normale.

(8) Cfr. MOSCHETTI F., *La tassazione del reddito normale: lineamenti costituzionali*, Relazione al Convegno di studio sul tema « Reddito effettivo o reddito normale », tenutosi a Roma il 3-4 ottobre 1989. È proprio questa impostazione metodologica a portare MAFFEZZONI F. (*Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario, cit.*, p. 117) ad escludere l'acritica recepibilità degli studi finanziari in sede giuridica: « La discriminazione dei sopraredditi rispetto ai redditi normali è un tema largamente trattato dalla dottrina finanziaria e risolto in vario senso ma con argomentazioni che non possono essere qui utilizzate, almeno in gran parte, in quanto si svolgono sul piano dell'opportunità della discriminazione in generale e non sul piano della sua necessità ai fini dell'attuazione del principio costituzionale di capacità contributiva, così come inteso in questo studio ».

Come può d'altronde verificarsi (ed è l'esempio italiano) che un sommovimento istituzionale comporti modifiche di natura costituzionale, alla luce delle quali deve essere riletta la dottrina dell'epoca precedente (9).

Di qui l'impossibilità di astrarre nel prosieguo della trattazione dai contenuti giuridici che il principio di capacità contributiva è andato acquistando.

3. *Di qui l'includibilità dell'art. 53 Cost. e del principio di capacità contributiva.*

In estrema sintesi, la capacità contributiva di un soggetto è espressa dalla forza economica, qualificata sotto il profilo quantitativo e qualitativo, che viene manifestata (principalmente) dal reddito che egli possiede.

La Corte costituzionale ha chiarito che per « capacità » si intende un'idoneità effettiva ed attuale e che l'attitudine a contribuire non può essere meramente fittizia (sent. n. 200/1976) (10).

Se ripercorriamo i quarant'anni di giurisprudenza della Corte ci imbattiamo in altre decisioni (11) in cui il principio è stato (sia pur implicitamente) ribadito (12), talora con esiti che hanno segnato tappe storiche dell'ordinamento tributario (vd. in materia di cumulo legale dei redditi coniugali: sent. n. 179/1976) (13).

(9) Ciò vale, in particolar modo, per le teorie di EINAUDI L., compiutamente enunciate nell'opera *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1938 (vd. particolarmente pp. 9, 203-204, 250-251, 258-261, 265-274), alle quali si richiamano gli Autori contemporanei più sensibili alla problematica (tra cui quelli citati *infra*, nota 36).

(10) Corte cost., 28 luglio 1976, n. 200, è in DE MITA E., *Fisco e Costituzione* (I, 1957-1983), Milano, 1984, pp. 483-490. Vd. altresì *infra*, nota 72.

(11) Così Corte cost., 26 giugno 1965, n. 50 (in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, *cit.*, pp. 206-211), anticipava come « se per capacità contributiva deve intendersi l'idoneità soggettiva all'obbligazione di imposta, rilevata dal presupposto al quale la sua prestazione è collegata (sentenza 16 giugno 1964, n. 45, in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, *cit.*, pp. 186-192), non appare contestabile che il riferimento di quel presupposto alla sfera dell'obbligato deve risultare da un collegamento effettivo, e che ad un indice effettivo deve farsi capo per determinare la quantità dell'imposta che da ciascun obbligato si può esigere ».

(12) Sulla necessità che la « forza economica » del soggetto superi la soglia del minimo vitale, discrezionalmente (ma ragionevolmente) stabilito dal legislatore, perché sorga in senso proprio una « capacità contributiva », vd. Corte cost., 10 luglio 1968, n. 97, in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, *cit.*, pp. 273-278.

(13) Corte cost., 15 luglio 1976, n. 179, è in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, *cit.*, pp. 455-476.

Anche più di recente, in un clima portato a lasciare ampi spazi alla « discrezionalità del legislatore » (14), la Corte non ha affatto contraddetto il suo insegnamento al quale anzi ha dato applicazione in tema di contributi per il servizio sanitario nazionale (sent. n. 431/1987) (15) e di accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche (sent. n. 283/1987) (16).

La stessa giurisprudenza della Corte di cassazione registrabile sulla dibattuta questione della traslazione convenzionale dell'imposta si presta ad un significativo parallelismo nella parte in cui si avvale di argomenti riconducibili ai principi contenuti nell'art. 53 Cost. per escludere la liceità del così detto « acollo » d'imposta ovvero limitarne gli effetti al campo extrafiscale (17).

(14) Per una panoramica d'insieme cfr. BEGHIN M., *Questioni costituzionali in materia tributaria tra la fine del 1988 e l'inizio del 1989*, in *Rass. trib.*, 1989, II, pp. 801-825; SCHIAVOLIN R., *Il « new deal » della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 1988, II, p. 504 ss.; MARONGIU G., *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, cit., p. 6 ss.

(15) Infatti, con sentenza 28 ottobre-3 dicembre 1987, n. 431 (in *Giur. cost.*, 1987, I, pp. 2914-2931), la Corte ha dichiarato incostituzionali, sia pure limitatamente al profilo della violazione del principio di uguaglianza (e cioè sul presupposto — a nostro avviso errato e contraddittorio rispetto all'orientamento in altri casi seguiti dalla medesima Corte — che trattandosi di entrate in senso proprio « contributive » non troverebbe applicazione l'art. 53 Cost.), le norme che imponevano tassativamente una contribuzione minima, senza alcuna possibilità di prova contraria del minor reddito effettivo ai fini dell'applicazione dell'aliquota contributiva percentuale. Vale riferire testualmente il pensiero del Supremo Consesso per le evidenti analogie della fattispecie esaminata con la problematica in trattazione: « Il disposto sembra riposare, col presumere in via assoluta una realtà di reddito eventualmente minore o addirittura inesistente su di una situazione sovente fittizia, se si ha riguardo particolarmente a quei soggetti giovani agli inizi di attività professionale — pressoché privi di cespiti. In ogni caso, in un meccanismo modellato sul reddito complessivo denunziato "ai fini dell'Irpef", quanto descritto può portare a prelievi difformi, per uno stesso soggetto, a seconda del reddito effettivamente prodotto (per l'obbligo tributario) e del reddito presunto (per la contribuzione sanitaria). Ne risulta palmare e incoerente la disorganica enunciazione. La questione va accolta per la parte in cui la norma non consente — a fronte della forza probante, imposta in astratto dalla norma — la prova contraria ». Sull'argomento vd. LORENZON G., *Il contributo per le prestazioni del servizio sanitario nazionale*, in *Rass. trib.*, 1988, I, p. 193 ss.

(16) Infatti, con sentenza 7 luglio-23 luglio 1987, n. 283 (in *Rass. trib.*, 1987, II, p. 1043 ss.), la Corte ha escluso, sia pure in termini non del tutto appaganti, l'illegittimità dell'accertamento sintetico, anche sotto il profilo dell'intangibilità del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost., sull'assunto che « nessun limite è posto dalla normativa impugnata alla prova dell'insussistenza degli elementi e circostanze di fatto sui quali si basa l'accertamento induttivo » (*recte*, sintetico). Sull'argomento vd. LA ROSA S., *Il « redditometro » avanti la Corte costituzionale*, in questa *Rivista*, 1987, II, p. 139 ss.

(17) Vd. sez. I, 5 gennaio 1985, n. 5 (in *Boll. trib.*, 1985, pp. 1432-1435);

4. *Esso definisce il ruolo, eccezionale o sussidiario, delle forfetizzazioni utilizzate sia ai fini della determinazione della base imponibile elo dell'imposta, sia nelle operazioni di accertamento.*

Ciò non ha impedito — come si è detto — che nell'ordinamento positivo trovassero alloggio figure riferibili a indici forfetari, sia pure in posizione defilata rispetto ad un corpo normativo che invece predilige il criterio di effettività in sintonia con i predetti principi di rango costituzionale.

Ed infatti, non solo l'art. 53 Cost., riferendosi implicitamente ai contribuenti, parla della « loro » capacità contributiva, così sottolineando l'indissolubile nesso soggettivo che lega chiunque alla propria specifica forza economica. Ma anche la legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, indica il « reddito proprio » (art. 2, n. 3) ovvero il « reddito risultante dal bilancio » (art. 3, n. 2) come oggetto dell'imposizione. Ed i decreti di attuazione hanno dato forma alle direttive parlamentari.

In questo quadro, si osserva come le episodiche presenze di indici forfetari nel comparto delle imposte dirette rivestano per lo più (e non senza deroghe: basti pensare ai redditi immobiliari) un ruolo eccezionale (si pensi all'accertamento induttivo del reddito di impresa, ai sensi dell'art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973) ovvero sussidiario (si pensi all'accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche, ai sensi dell'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973), in funzione di un recupero dell'imponibile ritenuto evaso: facciano cioè prevalentemente parte dell'apparato repressivo, non già dell'insieme di norme identificanti la base imponibile delle imposte sul reddito.

5. *Di tali fattispecie è possibile tentare una classificazione.*

In un comparto delle imposte dirette caratterizzato dall'esclusività o prevalenza dell'imposta personale progressiva, è possibile

sez. un., 18 dicembre 1985, n. 6445 (in *Boll. trib.*, 1986, pp. 582-592); sez. un., 23 aprile 1987, n. 3935 (in *Corr. trib.*, 1987, pp. 1433-1438). In dottrina cfr. FALSITTA G., *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte*, in *Rass. trib.*, 1986, I, p. 123 ss.; DE MITA E., *Ancora sulla liceità dell'accollo d'imposta*, in *Boll. trib.*, 1986, pp. 591-592; DE MITA E., *Il mercato delle tasse (ovvero sulla liceità dell'accollo di imposte)*, in *Boll. trib.*, 1985, pp. 1381-1385.

demandare il regolamento del rapporto giuridico di imposta all'impiego di « valori medi » nella duplice accezione di:

a) *standards verticali*: ovvero valori medi desunti dal confronto di dati riferibili al medesimo contribuente nel corso di più esercizi;

b) *standards orizzontali*: ovvero valori medi desunti dal confronto di dati riferibili a più contribuenti nel corso del medesimo esercizio.

Le due matrici possono anche convivere, come accade nel nostro sistema che anzi sembra non conoscere — allo stato e salvo quanto si dirà in prosieguo — fattispecie normative che nella determinazione della base imponibile facciano applicazione di *standards verticali* o *standards orizzontali* che potremmo definire « puri ».

Viceversa si conoscono ipotesi di applicazione congiunta, come nel caso della determinazione dei redditi immobiliari ovvero della determinazione redditometrica del reddito complessivo della persona fisica (*ex art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973*), sempreché si voglia aderire alla tesi (18) (peraltro non condivisibile) (19) secondo cui quest'ultimo metodo accertativo comporterebbe in verità la surrettizia introduzione di un'imposta sulla spesa anziché sul reddito.

In questa prospettiva, analogamente a quanto accade per il possesso di terreni e fabbricati, la disponibilità dei beni-indice elencati dall'art. 2 del D.P.R. n. 600 del 1973 si traduce nella quantificazione di un reddito forfetario che i coefficienti redditometrici, per quanto non motivati (il che comporterebbe, per una parte della dottrina, l'illegittimità del D.M. 21 luglio 1983 e successive integrazioni), sembrano desumere da medie sia verticali sia orizzontali.

Non v'è dubbio, del resto, che la disponibilità del bene-indice rilevi sia come « evento-istantaneo » (se si considera la spesa necessaria per l'acquisto) sia come « evento-ciclico » (se si considera la spesa per il mantenimento): nel primo caso il redditometro deve tradurre in valori reddituali medi la spesa sostenuta da più (ipoteti-

(18) Cfr. TREMONTI G., *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, in questa *Rivista*, 1984, I, p. 89 ss.

(19) Cfr. GAMBALE S., *Il « redditometro »: uno strumento per normalizzare l'imposizione personale sul reddito*, in *Relazione al Convegno cit.*, p. 1 ss. Gli argomenti che militano a sfavore di simile teoria possono leggersi in FERRONE L., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo Irpef*, *Relazione al Convegno cit.*, pp. 3, 7-8.

ci) contribuenti (medi); nel secondo caso il redditometro deve tradurre in valori reddituali medi la spesa sostenuta dal medesimo contribuente (se non da più ipotetici contribuenti medi) nel corso di più esercizi.

Comunque, l'esempio più evidente e più radicato storicamente di tassazione in base a *standards* misti, nel senso sopra specificato, rimane quello dei redditi fondiari, quantificati per l'appunto in base a criteri medi (cioè riferibili a contribuenti di normali attitudini e capacità) e ordinari (cioè riferibili alla normale produttività degli immobili).

Diversamente, a *standards* « puri » attingono spesso gli uffici in sede di ricostruzione induttiva dei redditi d'impresa (ex art. 39, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973) mediante la valorizzazione (non sempre legittima) dei seguenti indici:

a) *riferibili alla medesima azienda*: reddito dichiarato negli esercizi precedenti e/o successivi, *trend* produttivo aziendale, valori di magazzino e rimanenze nel corso degli anni, ecc.;

b) *riferibili ad aziende similari operanti nel medesimo settore*: incidenza dei consumi e dell'impiego delle fonti produttive nell'esercizio, incidenza del costo della manodopera nell'esercizio, rettifiche dei ricavi sulla base del valore normale del bene (desunto da stime dell'U.T.E.), ecc.

In questi ultimi casi il regime forfetario è applicato alla posizione del singolo contribuente sottoposto ad accertamento, talché potremmo parlare di regime forfetario « individuale ».

Siffatta terminologia è ancor più adeguata ad esprimere l'ipotesi di un'opzione individuale, come avviene quando l'applicazione del regime forfetario è frutto della scelta personale del singolo contribuente (cfr. D.L. n. 853 del 1984).

Di regime forfetario « collettivo » possiamo invece parlare quando gli *standards* legislativi interessano tutti i contribuenti o intere categorie di contribuenti che ad esso vengono assoggettati.

Di conseguenza un regime forfetario collettivo è generalmente obbligatorio anziché facoltativo.

Ne sono esempio i casi in cui le componenti reddituali vengono quantificate sulla base di criteri empirici riferiti ad una media calcolata con riferimento a beni e servizi della stessa specie o similari, in condizione di libera concorrenza, tenendo conto del grado di commercializzazione, del tempo e del luogo più prossimi alla realtà

del soggetto passivo considerato (cfr. art. 9, commi 3-4, del T.U.I.R.) (20).

Ci riferiamo alle fattispecie di determinazione dell'imponibile al « valore normale », frequenti nell'ambito delle norme che disciplinano il reddito d'impresa [cfr. T.U.I.R.: art. 53, comma 2 (destinazione all'autoconsumo di beni che generano ricavi), art. 54, comma 3 (destinazione all'autoconsumo di beni che generano plusvalenze), art. 59 (valutazione delle rimanenze), art. 61, comma 3 (valutazione di titoli)].

Esse rientrano sicuramente nell'ampia ed articolata fenomenologia delle forfetizzazioni applicate al diritto tributario.

Tuttavia, se ne distinguono sotto il profilo concettuale perché gli indici che le esprimono sono il frutto di una parametrizzazione condotta alla stregua di criteri non totalmente coincidenti con quelli impiegati al fine di depurare un valore ordinario.

Diremo subito, pertanto, che, valorizzando l'aspetto definitivo, all'interno dei criteri di forfetizzazione può riconoscersi reciproca autonomia — ancorché si concordi sull'assenza di un contrasto (21) — alle figure dei « valori medi » e dei « valori normali ».

I primi sono il risultato di un'operazione aritmetica, volta a ricercare il livello intermedio tra più dati che se ne differenziano per eccesso e per difetto, quindi sommati e successivamente ripartiti: ad esempio dalla serie 20,20,20,20,10,0 è ritraibile il valore medio 15.

I secondi sono il risultato di un'operazione logica, finalizzata ad individuare il criterio che a parità di condizioni si presenta (o

(20) Vd. CICOGNANI A., *L'imposizione del reddito d'impresa*, Padova, 1980, p. 175 ss.

(21) Simile sottospecificazione di concetti più generali risponde prevalentemente ad esigenze interpretative e si propone di chiarire sul piano contenutistico la giustapposizione di diverse espressioni terminologiche: D'altro canto, va rammentato che secondo un risalente insegnamento finanziario (recepito da STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, cit., pp. 307-308) tutte le figure esaminate andrebbero sussunte in quella di « reddito normale » che sarebbe perciò onnicomprensiva, giacché: « Reddito normale è un'espressione che può indicare cose diverse: a) un reddito medio tra una serie di redditi effettivi di cespiti e di contribuenti diversi. Tra i possibili redditi medi ha particolare importanza in finanza il reddito tipico, ossia il reddito che rappresenta quanto si può ricavare da un cespite, fuori di circostanze eccezionali di carattere oggettivo (eventi particolarmente favorevoli o sfavorevoli) e soggettivo (particolare diligenza o particolare incuria); b) un reddito medio tra i redditi effettivi dello stesso contribuente in una serie di anni successivi; c) un reddito effettivo o un reddito medio (in uno qualunque dei sensi precedenti) che rimanga fisso per una serie più o meno lunga di periodi fiscali ».

dovrebbe presentarsi) con maggior frequenza: così, restando al medesimo esempio, la serie di dati 20,20,20,20,10,0 darà come valore normale 20.

In altri termini per i « valori medi » opera un criterio statistico; mentre per i « valori normali » vige un criterio probabilistico.

L'articolazione delle leggi suggerisce di tentare un'ulteriore schematizzazione a seconda che gli *standards* siano utilizzati (vd. *supra*, *sub* par. 1) per la determinazione della base imponibile e dell'imposta ovvero per le operazioni di accertamento.

Nella prima ipotesi (base imponibile-imposta) è necessario specificare a seconda che gli *standards* vengano riferiti:

— al reddito netto (come per i redditi fondiari, e per i redditi di impresa e professionali nell'art. 11, comma 2, del D.L. n. 69 del 1989);

— ad una delle voci (componenti positivi o componenti negativi) la cui sommatoria determina il reddito (cfr. art. 11, comma 1, del D.L. n. 69 del 1989);

— ai soli costi o altri componenti negativi del reddito (cfr. art. 48, comma 6, ed art. 50, commi 7-8, del T.U.I.R.; nonché art. 2, comma 9, del D.L. n. 853 del 1984) (22): in questi casi si è fatto ricorso a criteri di determinazione forfetaria di (alcuni tipi di) costi, prefissati per legge in misura percentuale (e, nelle disposizioni del T.U.I.R. testé citate, come risultato differenziale del reddito tassabile in percentuale sul reddito effettivo) sul volume di affari determinato però con il criterio dell'effettività;

— all'ammontare dell'imposta (come per le detrazioni Irpef previste dagli artt. 12-15 del T.U.I.R.).

Nella seconda ipotesi (accertamento) è necessario specificare a seconda che gli *standards* assumano la veste di:

— *presunzioni (semplici o legali)*: affermano l'esistenza del fatto dedotto (ignoto) ove venga verificata l'esistenza del presupposto (noto) (cfr. rispettivamente art. 39, commi 1-2, ed art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600 del 1973);

— *finzioni normative*: equiparano al fatto tassabile un fatto di per sé estraneo alla definizione del presupposto (cfr. art. 49, comma 2, del T.U.I.R.; art. 75, comma 2, del T.U.I.R.) (23);

(22) Vd. GRANELLI A.E., *La determinazione forfetaria del reddito dei professionisti*, in *Dir. prat. trib.*, 1978, I, pp. 817-828.

(23) Esemplificativo di una simile metodologia assimilatoria (per usare la

— *coefficienti di riscontro*: rettificano induttivamente il reddito dell'operatore sulla base di un semplice raffronto con i dati espressi mediamente dalle imprese del settore economico in cui opera e recepiti in appositi atti normativi (vd. art. 11, comma 1, del D.L. n. 69 del 1989);

— *criteri guida dell'azione accertativa*: individuano le categorie di soggetti accertabili, stabilendo le proprietà operative cui gli uffici devono attenersi onde ottimizzare l'efficienza del loro intervento (cfr. art. 37 del D.P.R. n. 600 del 1973; artt. 6 e 7 della L. 24 aprile 1980, n. 146; art. 12, comma 1, e art. 17 del D.L. n. 69 del 1989) (24).

terminologia di DE MITA E., *Reddito «forfetizzato» e reddito effettivo*, in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, cit., pp. 913-915) è l'art. 1, comma 1, lett. b), del disegno di legge delega al Governo «per l'emanazione di disposizioni per contrastare i fenomeni di elusione tributaria, per l'istituzione di centri di assistenza fiscale e per l'aggiornamento dei coefficienti previsti dall'art. 11 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69» (Camera dei deputati, n. 3705/A-R, presentato l'8 marzo 1989, Rel. M. Usellini) il quale, nella versione formulata dalla VI Commissione finanze della Camera dei deputati in data 20 aprile 1989, a seguito del rinvio deliberato dall'Assemblea in data 6 aprile 1989, dispone che «saranno indicati, con riferimento a specifiche disposizioni legislative tributarie, gli atti e i negozi giuridici considerati elusivi prevedendosi che, ferma restando la loro efficacia tra le parti e nei confronti dei terzi, non potranno essere opposti all'Amministrazione finanziaria (...)». Tuttavia, sul successivo tormentato cammino parlamentare (ed è cronaca di questi giorni) vd. PIAZZA G., *La regola generica moltiplica l'elusione*, in *Il Sole-24 ore*, 26 ottobre 1989; PIAZZA G., *Anti-elusione: una crociata senza regole*, in *Il Sole-24 ore*, 6 novembre 1989.

(24) È controverso se i cosiddetti «criteri selettivi» siano dotati di forza vincolante ed efficacia esterna, e come tali passibili di riscontro giudiziale. In tal senso, ad esempio, è la pronuncia (isolata, almeno tra quelle edite) della Comm. trib. di I grado di Reggio Emilia, sez. III, 27 novembre 1985, n. 4007, in *Corr. trib.*, 1986, p. 1274. L'argomento, comunque, meriterebbe di essere approfondito: al riguardo vd. CAIANELLO G., *Esperienze di programmazione selettiva nell'accertamento tributario*, in *Tributi*, 1985, n. 7-8, p. 5 ss.; FANTOZZI A., *L'accertamento sintetico ed i coefficienti presuntivi di reddito*, in questa *Rivista*, 1985, I, particolarmente pp. 460-461; FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in questa *Rivista*, 1984, I, pp. 216-240; BULCKAEN F., *Equità dei sistemi di controllo dell'evasione delle imposte personali sul reddito*, in questa *Rivista*, 1984, I, p. 399 ss.; TREMONTI G., *La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, cit., particolarmente p. 114 ss.; FAVARA F., *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: aspetti giuridici*, in questa *Rivista*, 1982, I, pp. 222-263; LO GIUDICE B., *L'accertamento sulla base di criteri selettivi in materia di imposte sui redditi e di Iva*, in *Comm. trib. centr.*, 1982, p. 513 ss.; GAMBALE S., *La programmazione dei controlli fiscali in Italia: alcuni aspetti metodologici*, in questa *Rivista*, 1982, I, p. 208 ss.

6. *Esse, comunque, sono di stretta interpretazione ed in alcune ipotesi non hanno alternativa.*

Per quanto detto, si ritiene che le fattispecie normative summenzionate siano tendenzialmente di stretta interpretazione e vadano considerate, almeno in linea di principio, con disfavore.

Ciò vale in particolar modo quando si richieda di determinare la base imponibile in condizioni normali.

In alcuni casi si tratta di soluzioni inevitabili: ad esempio non rimane che attenersi al valore normale nei casi di autoconsumo (vd. artt. 53 e 54 del T.U.I.R.) dove manca il corrispettivo: la norma dunque sopperisce all'oggettiva impossibilità di una diversa determinazione dell'imponibile.

Tra le soluzioni necessitate può ricomprendersi la disciplina delle detrazioni per carichi di famiglia (vd. art. 12 del T.U.I.R.), quantificate in misura fissa a causa della (ritenuta) obiettiva difficoltà di individuare criteri effettivi.

Può altresì rientrare la disciplina dell'ammortamento (vd. art. 67 del T.U.I.R.), in quanto volta a segmentare su base pluriennale, convenzionalmente costante, il costo storico dei beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, il cui reddito appunto si cristallizza annualmente alla stregua del risalente principio (25), recepito ultimamente nell'art. 7 del T.U.I.R., dell'annualità dei periodi di imposta. Tuttavia, a ben vedere, anche la disciplina dell'ammortamento dei beni strumentali rispetta il canone dell'effettività se si considerano le ipotesi di moderazione ed adeguamento consistenti nelle cosiddette « anticipazione » ed « accelerazione » dell'ammortamento (vd. art. 67, comma 3, del T.U.I.R.).

In altri casi, invece, si tratta di scegliere il male minore: ad esempio, è meglio appellarsi al valore normale nei casi di transazioni internazionali fra società collegate (vd. art. 76, comma 5, del T.U.I.R.) dove il corrispettivo, se esiste, difficilmente rispetta la logica di mercato: la norma, dunque, ha finalità antielusive (ancor-

(25) Anche se aspramente criticato dagli studiosi di scienza delle finanze, che per lo più ritengono artificioso « supporre che la vita di un'impresa possa essere spezzata in esercizi finiti anni (...) », in quanto « non si può sapere se un'impresa ha fornito ai suoi proprietari profitti ovvero perdite se non quando essa è morta e tutte le sue attività sono state liquidate », di talché « finché essa rimane in vita ed opera, il giudizio è provvisorio » (così per tutti EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit., pp. 208-209).

ché si possa convenire con l'obiezione che non tutti gli operatori internazionali fanno del *transfer pricing* un metodo per eludere gli obblighi tributari).

Fuori da questi casi particolari l'ordinamento dovrebbe preoccuparsi di realizzare rigorosamente il criterio di effettività, e quindi evitare di costruire normativamente redditi fittizi non coincidenti con il reddito effettivo del contribuente (26).

7. *Inoltre, costituiscono validi strumenti di accertamento a condizione che sia consentita la prova contraria.*

Resta salvo ovviamente il potere degli uffici di procedere al controllo delle dichiarazioni.

In questa fase è più che lecito consentire l'utilizzazione di indici standardizzati, tanto ai fini di orientare l'attività degli uffici (mediante i cosiddetti criteri selettivi: vd. art. 37 del D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 12 del D.L. n. 69 del 1989), quanto ai fini di assicurarne l'efficacia consentendo di rinvenire aree di evasione che talvolta godono della copertura di contabilità apparentemente ineccepibili sotto il profilo formale.

(26) Non contrasta affatto con queste conclusioni la sentenza 4 giugno-9 giugno 1971, n. 124, in *Giur. cost.*, 1971, I, pp. 1197-1205, con la quale la Corte ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale delle norme sul riordinamento della previdenza marinara, in virtù delle quali per la determinazione dei contributi si sarebbe dovuto far riferimento a dei valori retributivi medi. Anche nella specie, infatti, la Corte ha osservato che « vi sono speciali categorie di lavoratori addetti a particolari settori per i quali è molto difficile e talora impossibile determinare la retribuzione effettiva stante la molteplicità e mutevolezza dei compensi corrisposti. A queste categorie appartiene la gente di mare per la peculiarità del rapporto di lavoro. Basti por mente alla varietà dei relativi contratti di arruolamento (a tempo determinato o indeterminato, per uno o più viaggi) e delle retribuzioni (fisse, a partecipazione o miste) nonché alle competenze accessorie (variabili a seconda del tipo di viaggio, del genere di merce trasportata ecc.) ». Per poi aggiungere — a ben vedere in sintonia con quanto si vuol sostenere — che « l'adozione del sistema contributivo in base a tabelle di retribuzione medie nello specifico settore è ampiamente giustificata da molteplici ragioni. La formazione delle tabelle ad opera di organi competenti che operano su dati raccolti dalle autorità marittime preposte alla stipula dei singoli contratti di arruolamento nei vari ambienti, la partecipazione delle associazioni sindacali di categoria ed, infine, la procedura di variazione delle tabelle sono tutti elementi unitariamente rivolti ad assicurare la corrispondenza dei valori medi ai valori retribuiti reali. Il sistema dettato dal legislatore è quindi disciplinato in modo idoneo ed opportuno per evitare che a base dei contributi siano poste proprio quelle retribuzioni fittizie sul cui presupposto sono state sollevate le eccezioni d'incostituzionalità ».

Esempi del genere sono frequenti nel nostro ordinamento che si affida principalmente alle presunzioni di cui è consentito l'uso in sede di accertamento induttivo (cfr. art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973; art. 2, comma 29, del D.L. n. 853 del 1984) (27).

Né mancano casi in cui il livello reddituale è desunto legislativamente al verificarsi di altri fatti (per esempio, la disponibilità di beni), come nell'accertamento sintetico (vd. art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973).

Il sistema di presunzioni-induzioni realizza l'interesse pubblico erariale perseguendo contemporaneamente: il raggiungimento di una prova che altrimenti sarebbe difficile o impossibile reperire; la semplificazione della disciplina del prelievo; la velocizzazione e certezza della riscossione tributaria (28).

Orbene, tali obiettivi non richiedono necessariamente il sacrificio del principio di effettività, potendo essere salvaguardati con presunzioni relative (29).

Ne consegue che anche nella fase di controllo delle dichiarazioni le presunzioni assolute finiscono con il ledere il principio di capacità contributiva, lì dove consentono di accertare un maggior reddito senza ammettere il contribuente alla prova contraria. E senza peraltro apparire indispensabili per la tutela degli interessi pubblici erariali che verrebbero parimenti protetti da un regime di presunzioni relative che prevedesse, cioè, la semplice inversione dell'onere della prova (30).

Per analoghi motivi non appaiono del tutto appaganti quelle disposizioni che, in presenza di accertamenti induttivi, escludono la possibilità per il contribuente di portare in detrazione i maggiori costi (cfr. art. 74, comma 4, del D.P.R. n. 597 del 1973; nonché le fattispecie induttive previste dal D.L. n. 853 del 1984 e dal D.L. n.

(27) Vd. LA ROSA S., *Il regime forfettario e la disciplina dell'accertamento*, in *Quaderni di Rass. trib.*, Il c.d. pacchetto Visentini, 1, 1986, pp. 37-54.

(28) Con riguardo alla presunzione di presenza di beni nell'asse ereditario, vd. Corte cost., 12 luglio 1967, n. 109, in DE MITA E., *Fisco e Costituzione. cit.*, pp. 253-257.

(29) Vd. MARONGIU G., *I profili costituzionali della legge*, in *Quaderni di Rass. trib.*, *cit.*, p. 7 ss.

(30) Vd. in proposito TESAURO F., *Le presunzioni nel processo tributario*, in questa *Rivista*, 1986, I, particolarmente pp. 195-198; GENTILI G., *Le presunzioni nel diritto tributario*, Padova, 1984, pp. 180-182; GRANELLI A.E., *Le presunzioni nell'accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1981, pp. 1649-1654; MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva. cit.*, p. 287.

69 del 1989), ciò che fa assumere al procedimento di rettifica dei connotati sostanzialmente sanzionatori, in quanto finisce con l'ampliare la base imponibile in forza di una mera finzione giuridica, che nulla ha a che vedere con la realtà economica, la quale equipara componenti negativi di reddito al reddito stesso.

Di qui una certa contraddittorietà di impostazione delle disposizioni in questione per inversione dei ruoli tra misure fiscali e misure sanzionatorie (31).

Le ragioni di tanto rigore formalistico presumibilmente consistono nel fatto che altrimenti ogni evasione conserverebbe un margine di utilità ove fosse concesso al contribuente di opporre ai maggiori ricavi non dichiarati dei maggiori costi parimenti non dichiarati, in modo da pervenire paradossalmente ad un risultato netto (reddito tassabile) uguale a quello infedelmente dichiarato (32).

Tuttavia, si sarebbe potuto conciliare l'efficacia deterrente dei sistemi accertativi di natura induttiva con il principio della tassazione della sola ricchezza effettiva, introducendo un meccanismo più articolato che consenta per un verso di detrarre i maggiori costi (onde pervenire alla tassazione di un risultato netto), salva per altro verso la comminatoria di specifiche sanzioni amministrative (onde reprimere un comportamento fiscalmente scorretto), secondo la soluzione accolta dall'art. 30 del D.L. n. 69 del 1989, con il quale è stato adeguato il contenuto dell'art. 75, comma 4, del T.U.I.R.

8. *Più complessa appare l'ipotesi della determinazione forfaitaria della base imponibile, come dimostrano recenti soluzioni normative.*

Sino ad oggi non era dato rinvenire nell'ordinamento positivo disposizioni che consentissero di determinare, eventualmente sul

(31) Per un approccio problematico vd. tra gli altri MOSCHETTI F., *Capacità contributiva*, in *Enc. giur.*, V, Roma, 1988, estratto, p. 14; DE MITA E., *Sono legittime le disposizioni che contengono sanzioni improprie?*, in *Corr. trib.*, 1981, p. 751.

(32) Giova rammentare che la Corte costituzionale con pronunce 28 dicembre, n. 201, e 17 novembre 1982, n. 186 (in DE MITA, *Fisco e Costituzione*, cit., p. 353 ss. e p. 710 ss.), ha respinto l'obiezione di illegittimità delle norme (art. 8 della L. 5 gennaio 1956, n. 1, ed art. 109, lett. c, del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645; art. 74, commi 2-3, del D.P.R. n. 597 del 1973) che escludono la deducibilità delle poste passive non registrate nelle scritture contabili prescritte ai fini fiscali.

piano regolamentare (come ad esempio, per il reddito complessivo delle persone fisiche, con il redditometro), il reddito dell'impresa e del lavoratore autonomo ovvero le componenti positive di reddito nel loro complesso in misura forfetaria (nel D.L. n. 853 del 1984 — si ripete — le forfetizzazioni riguardano i soli costi ed hanno carattere parziale in quanto ne rimangono escluse alcune significative voci tra cui i compensi per lavoro dipendente, le quote di ammortamento dei beni strumentali, i canoni di locazione).

La situazione è sensibilmente mutata con il D.L. n. 69 del 1989 il quale parla di « coefficienti di congruità (...) dei componenti positivi e negativi di reddito » (vd. art. 11, comma 1, ed art. 12, comma 2 ss.) (33) e di « coefficienti presuntivi di reddito (...) » (vd. art. 11, comma 2) (34); entrambi consentono all'Amministrazione finanziaria di quantificare dei valori (le singole « componenti reddituali » ovvero il « reddito ») senza necessità di adempiere a particolari oneri istruttori.

La quantificazione, infatti, è contenuta nello stesso atto normativo diversamente da quanto accade nel regime del D.L. n. 853 del 1984, i cui coefficienti presuntivi non liberano l'ufficio dall'onere di provare adeguatamente le proprie pretese.

La norma, comunque, è mal formulata: nel contesto dei citati artt. 11 e 12, i riferimenti sono talvolta ad entrambe le tipologie di coefficienti in esame (vd. art. 11, comma 4, in tema di adempimenti procedurali a mezzo di decreto del presidente del Consiglio dei ministri; art. 12, comma 4, in tema di accertamenti in capo alle imprese minori ed ai lavoratori autonomi); talaltra ai soli coefficienti relativi ad entità economiche lorde (componenti positivi e negativi di reddito *ex* art. 11, comma 1, con esclusione del valore reddituale netto *ex* art. 11, comma 2).

Nemmeno è adeguatamente esplicitato che l'applicazione dei coefficienti ammette (anziché no) prova contraria, posto che l'unico riferimento agli oneri probatori è contenuto nell'ultima parte dell'art. 12, comma 4, ove è consentito all'imprenditore minore ed al lavoratore autonomo « di dimostrare la non applicabilità dei coefficienti in relazione alle specifiche condizioni di esercizio della propria attività ».

(33) Vd. D.P.C.M. 16 maggio 1989, in *G.U.* 23 maggio 1989, n. 118.

(34) Vd. D.P.C.M. 28 luglio 1989, in *G.U.* 31 luglio 1989, n. 177.

Meglio sarebbe stato, anche in considerazione di quanto poc'anzi osservato in tema di presunzioni, evidenziare con formula generale l'opponibilità e la controvertibilità dei coefficienti previsti dalle recenti disposizioni.

Ancora: in presenza di valori forfetari diversi, non è chiaro quale parametrizzazione debba prevalere (la più alta? la più bassa? ecc.); come pure non è chiaro come debba operare quel contribuente che intenda adeguarsi agli indici normativi, pur in presenza di valori effettivi diversi (forse per il tramite di variazioni in aumento o in diminuzione, in sede di dichiarazione, similmente a quanto prevede per il reddito fiscale di impresa l'art. 52, comma 1, del T.U.I.R.?).

Peraltro, è da aggiungere che la disciplina induttiva cui stiamo accennando (come pure il D.L. n. 853 del 1984) non ha portata universale, nel senso che opera limitatamente ad alcune categorie di contribuenti e segnatamente nei confronti dei soli contribuenti cosiddetti forfetari e semplificati.

Questi ultimi — ove trattasi di lavoratori autonomi — sono interessati da un'ulteriore disposizione che quantifica ancor più evidentemente con metodo forfetario il reddito tassabile.

Ed infatti, ai sensi dell'art. 50, comma 7, del T.U.I.R., come sostituito dall'art. 6 del D.L. n. 69 del 1989, « qualora nel corso del periodo di imposta l'ammontare dei compensi percepiti superi i 18 milioni di lire il reddito imponibile (...) non può essere, in ogni caso, inferiore all'82 per cento di 18 milioni » (35).

Trattasi, inoltre, di criteri forfetari opzionali, che i contribuenti interessati possono evitare accettando di tenere la contabilità ordinaria.

Entrambi gli aspetti (portata settoriale e natura derogatoria) delle norme in esame possono essere letti a conferma che la regola generale rimane ancora quella della tassazione in base al reddito effettivo.

(35) Una norma simile la rinveniamo, con riferimento al reddito d'impresa, all'art. 79, comma 6, del T.U.I.R. secondo cui il reddito imponibile delle cosiddette imprese minori « non può in nessun caso essere determinato in misura inferiore a quello risultante dall'applicazione dei criteri previsti dal successivo art. 80 (concernente le cosiddette imprese minime: *n.d.r.*) per un volume di ricavi fino a 18 milioni di lire ».

9. *E come confermerebbe l'eventualità di una tassazione in base a valori medi ordinaria, generalizzata ed obbligatoria.*

Senonché si auspica da alcuni settori (36) un'accentuazione delle tendenze recentemente emerse che dovrebbe portare ad una radicalizzazione della tassazione in base ai valori medi.

In estrema sintesi, gli indici standardizzati dovrebbero essere riferiti direttamente alla base imponibile (cioè al reddito); dovrebbero ricevere applicazione generale (cioè riguardare l'universalità dei contribuenti, ripartiti per settori economici); dovrebbero avere carattere normativo (cioè configurare delle vere e proprie fattispecie impositive di natura non propriamente presuntiva e, dunque, fors'anche non suscettibili di prova contraria); dovrebbero essere obbligatori (e non meramente facoltativi come i coefficienti induttivi previsti dall'art. 2, comma 29, del D.L. n. 853 del 1984 e dall'art. 12 del D.L. n. 69 del 1989) (37).

È chiaro che ogni sviluppo in questa direzione dovrebbe tradursi in nuove disposizioni di legge.

Ma della legittimità costituzionale di una simile iniziativa si dubita seriamente.

Anzi, ragioni di politica legislativa sensibili ai precetti costituzionali consiglierebbero semmai di sopprimere il regime (agevolativo) di cui tuttora godono anacronisticamente i redditi fondiari (38).

(36) Vd. LECCISOTTI M., *Reddito effettivo o reddito normale?*, Relazione al Convegno cit.; PACE E., *Forme di normalizzazione della base imponibile nella disciplina delle imposte dirette*, Relazione al Convegno cit.; DI MAIO A., *Reddito normale e incentivi alla produzione*, Relazione al Convegno cit.

(37) Al « metodo di accertamento automatico » cenna già DE VITI DE MARCO A., *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1934, p. 224, secondo il quale « esso si ha quando l'accertamento risulta da indici esteriori e da dati di fatto, che la legge tassativamente prescrive. Così, si può arrivare alla determinazione automatica dei redditi professionali, qualora si stabilisca una classificazione delle professioni e per ogni professione si determina una serie di criteri obiettivi, come la popolazione del centro in cui la professione si esercita, la pigione dell'ufficio e il numero degli impiegati che si tengono, il numero delle cause iscritte a ruolo per l'avvocato, dei progetti eseguiti per l'ingegnere, ecc. A ognuno di questi dati si assegna un coefficiente di valutazione. Ne risulta automaticamente la stima del reddito professionale ». Negli stessi anni, il tema è sviluppato anche da EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit., particolarmente alle pp. 9. 250-251, 258-261, 265-274.

(38) Sulla riorganizzazione del sistema di imposizione catastale si sofferma FAUSTO D., *L'imposizione sul reddito dei terreni*, Relazione al Convegno cit., pp. 19-24. Non si tratta, tuttavia, soltanto di « abbandonare il mito della distinzione tra reddito dominicale e reddito agrario », sibbene di perseguire l'attendibilità

D'altronde, la stessa legge delega n. 825 del 1971, all'art. 2, n. 15, dispone che la riforma dell'imposta sul reddito delle persone fisiche avrebbe dovuto informarsi, tra gli altri, al principio e criterio direttivo della « determinazione dei redditi dominicali di terreni, dei redditi agrari e dei redditi di fabbricati sulla base di tariffe di estimo catastale disciplinate in modo da assicurarne, nella possibile misura, l'aderenza ai redditi effettivi, salvo i casi, tassativamente determinati, in cui le possibilità di divergenza e le caratteristiche economiche del reddito richiedano l'accertamento diretto ».

E ciò indipendentemente da quanto ha ritenuto la Corte costituzionale nella risalente decisione n. 16/1965 (39) secondo cui « quando oggetto dell'imposta sia una cosa produttiva, la base per la tassazione è data (e la capacità del contribuente è rilevata) dall'attitudine del bene a produrre un reddito economico e non dal reddito che ne ricava il possessore, dalla produttività e non dal prodotto reale ».

Trattasi, per vero, di una pronuncia fortemente influenzata dal retaggio storico (40), i cui effetti non possono debordare dal campo ristretto dei redditi immobiliari, gli unici derivanti da beni ontologicamente produttivi: uno studio professionale — è evidente — non rappresenta per l'avvocato quello che il fondo rappresenta per il contadino (41).

delle risultanze catastali, alla stregua di un criterio di effettività, quantomeno laddove non si discuta di tassare dei redditi figurativi (ad esempio, per i fabbricati ad uso residenziale, il reddito figurativo del proprietario residente). In questo senso va letta la proposta di MURARO G. (*L'imposizione sul reddito dei fabbricati*, Relazione al Convegno *cit.*), di recepire, in sede di adeguamento del catasto, i parametri stabiliti dalla L. 27 luglio 1978, n. 392, per la quantificazione del cosiddetto equo canone, che pure individua — a sua volta — un reddito medio del fabbricato (ancorché maggiormente attendibile e suscettibile di aggiustamenti nel tempo).

(39) Corte cost., 31 marzo 1965, n. 16, è in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, *cit.*, pp. 202-206. Peraltro, con successiva pronuncia (11 ottobre-17 ottobre 1985, n. 229, in *Rass. trib.*, 1986, II, pp. 118-122) la Corte costituzionale ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità dell'art. 6, comma 1, del D.P.R. n. 599 del 1973 (concernente la rilevanza delle risultanze catastali al 31 agosto di ciascun periodo d'imposta) sollevate in relazione agli artt. 3, 24 e 53 Cost. sull'assunto che « non vi è motivo di escludere (...) che, almeno nel caso di intervenuta presentazione della domanda di voltura, la liberazione del precedente possessore delle situazioni sfavorevoli poste a suo carico dalla legge in connessione col metodo di accertamento catastale possa essere fatta valere dall'interessato davanti al giudice in sede cognitoria (...) ». Tale pronuncia è annotata da D'AMATI N., *Profili costituzionali del catasto*, in *Rass. trib.*, 1986, II, pp. 699-703.

(40) Cfr. EINAUDI L., *Principi di scienza della finanza*, Torino, 1948, pp. 127-129, 210-214.

(41) Così anche MOSCHETTI F., *La tassazione del reddito normale: linea-*

In effetti, ogni ipotesi di determinazione della base imponibile (reddito) alla stregua di valori medi fissati per legge ed incontrovertibili sul piano probatorio — sia essa definitiva ovvero eccezionale e transitoria (42) — contrasta con il principio di capacità contributiva (43), senza risultare indispensabile nella lotta all'evasione che altrettanto efficacemente può avvalersi di normali strumenti di controllo basati su presunzioni (relative e non assolute, come si è detto).

E, a ben vedere, la determinazione della base imponibile alla stregua di valori medi presta il fianco alla critica per cui finirebbe con l'introdurre, sotto le mentite spoglie delle esigenze di semplificazione ed antievasione, una nuova ipotesi (se non di evasione) di erosione legalizzata (44) a favore di quei soggetti che, grazie agli *standards* normativi, beneficino di ingiustificati risparmi d'imposta.

Né varrebbe al riguardo invocare criteri meritocratici, poiché essi non solo risultano estranei all'ordinamento giuridico, bensì parrebbero contravvenire ai principi solidaristici sanciti invece dall'art. 2 Cost.

Non solo. È difficile negare che l'assunto secondo cui la tassazione in base a valori medi agevolerebbe la miglior allocazione del-

menti costituzionali, cit., p. 11: « È evidente che la Corte si riferiva a "cose" non a "soggetti" a imposte reali, non ad imposte personali; quindi ad una fase molto risalente del nostro diritto tributario ».

(42) Cfr. GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma, cit.*, p. 60 ss.

(43) Esplicito, in tal senso, è MOSCHETTI F., *La tassazione del reddito normale: lineamenti costituzionali, cit.*, p. 7: « (...) la tassazione di un reddito normale comporta che nel singolo caso possa essere colpita una ricchezza non reale, inesistente, fittizia, con violazione anche del requisito di effettività, implicito nel concetto di capacità contributiva, e più volte riconosciuto dalla Corte costituzionale ». Conforme PERRONE CAPANO R., *Note critiche sul regime forfettario nell'Iva e nell'Irpef*, in questa *Rivista*, 1979, I, pp. 474-509, il quale considera (particolarmente p. 480): « Il prevalere anche a livello costituzionale di esigenze solidaristiche e sociali, che hanno avuto un evidente riscontro nel campo tributario, con l'abbandono di sistemi d'imposizione a base reale e la creazione d'imposte a carattere generale e personale, contraddice in maniera stridente con l'introduzione di sistemi forfettari a base prevalentemente reale (...) ». Anche COSCIANI C. (*Scienza delle finanze, cit.*, p. 539), pur con riferimento al sistema catastale, riconosce che « perché il meccanismo ora ricordato funzioni è necessario, però, che si pongano in secondo piano i principi di equità (...) ».

(44) Le connessioni tra le varie forme di normalizzazione del reddito e le decisioni di produzione e di evasione dell'operatore economico che intende massimizzare l'utilità attesa del profitto, costituiscono l'oggetto dello studio di MARELLI M. e MARTINA R., *Forme di normalizzazione del reddito ed evasione*, Relazione al Convegno *cit.*

le risorse, espellendo dal mercato gli operatori marginali, si risolve in una palese violazione dei principi di libertà, tra cui quella economica, anch'essi sanciti dalla Costituzione.

Molte volte, infatti, il livello reddituale medio non viene raggiunto dal singolo contribuente per motivi indipendenti dalla propria abilità professionale e sinanche dalla propria volontà (45).

Si faccia il caso del neolaureato che eredita lo studio del padre prematuramente scomparso, dell'artigiano affetto da una grave malattia, dell'imprenditore costretto a subire le leggi del mercato, ecc.: in tutte queste ipotesi gli *standards* normativi punirebbero aziende che non hanno colpe nemmeno in chiave prettamente economica.

E che dire della libertà di intrapresa (art. 41 Cost.)? e delle libertà di movimento e di soggiorno (art. 16 Cost.)? e della libertà di lavoro (art. 35 Cost.)?

Tutte verrebbero pregiudicate da un sistema fiscale che si proponesse di tassare un reddito desunto non già dalle scritture, bensì dall'ubicazione aziendale, dall'estensione del negozio, o da altri segni esteriori.

Un simile sistema, infine, favorirebbe processi di concentrazione economica, a vantaggio dei soggetti più forti, specie nei settori in cui risulti più difficile la traslazione in avanti dei carichi tributari (46), ed anche questo esito lederebbe i principi delle pari dignità e pari opportunità che a tutti devono essere riconosciute dalla Repubblica cui spetta anzi « rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che, limitando di fatto la libertà e l'uguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese » (art. 3, comma 2, Cost.).

Rimarrebbero da considerare le obiettive difficoltà di applicazione di qualsiasi sistema standardizzato ai redditi di lavoro dipendente, per i quali è prospettabile un quadro di alternative di problematica compatibilità costituzionale.

Invero, applicando le parametrizzazioni avremmo l'assurdo di

(45) Vd. ancora COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, cit., p. 541.

(46) Cfr. DALLERA G., *Reddito normale, equità e capacità contributiva*, Relazione al Convegno cit., pp. 13-17; BISES B., *La tassazione delle attività finanziarie in base al reddito normale*, Relazione al Convegno cit.

non tassare o tassare più del dovuto una capacità contributiva per definizione (tendenzialmente) (47) certa.

Nel caso inverso, avremmo un'ulteriore disparità di trattamento (48), questa volta tra redditi di lavoro dipendente e reddito di impresa, nonché — e ciò è ancor più grave alla luce delle pregresse prese di posizione della Corte costituzionale (vd. la nota sent. n. 42/1980, in materia di Ilor dei professionisti) — tra reddito di lavoro dipendente e reddito di lavoro autonomo.

10. *La quale porrebbe oltretutto problemi di compatibilità sia con le norme impositive, sia con le norme accertative.*

A prescindere dalle considerazioni di ordine costituzionale, l'estensione di forme di tassazione sulla base di valori medi solleva non meno gravi problemi di compatibilità con il vigente ordinamento giuridico tributario.

Si verificherebbe, anzitutto, una clamorosa inversione di marcia, contraddittoria ed illogica rispetto ai principi e criteri direttivi fissati dalla legge delega, che riporterebbe il sistema fiscale, sotto ogni profilo, a livelli preindustriali consoni alle esigenze di un'economia tendenzialmente statica (49) riproponibili oggi solo in società in via di sviluppo ovvero ad economia agricola estensiva ove po-

(47) Vd. però *supra*, nota 26, la sentenza della Corte cost. n. 124/1971.

(48) Vd. BERLIRI L. V., *La giusta imposta*, Milano, 1975, p. 115 ss.

(49) Così COSCIANI C., *Scienza delle finanze*, cit., p. 540. Cfr. anche COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964, p. 183, ove si legge « Un tempo, come emerge dalla magnifica Relazione del Messedaglia sul catasto e dagli studi successivi, specie ad opera dell'Einaudi, il catasto trovava la sua giustificazione essenzialmente nel fatto che accertava il reddito medio, ordinario e continuativo, e consentiva la stabilità del reddito imponibile per un certo periodo di tempo, più o meno lungo a seconda della preferenza dei vari autori, strumenti questi che consentivano di creare delle spinte stimolanti per un miglioramento delle coltivazioni. Ora, in un'economia dinamica, in cui la maggior parte di spostamenti nei rapporti tra i redditi dei singoli contribuenti fondiari non dipende dalla volontà o dalla capacità individuale, tali stimoli perdono molto della loro efficacia, pur non potendo essere certi che questa sia del tutto scomparsa ». L'evoluzione storica delle imposte sul reddito è tracciata da NAPOLITANO L., *Il reddito nella scienza delle finanze e nel diritto finanziario*, Milano, 1953, p. 1 ss.; STEVE S., *Lezioni di scienza delle finanze*, cit., p. 288 ss.; FAUSTO D., *L'imposizione sul reddito dei terreni*, cit., pp. 1-19. Con particolare riguardo allo sviluppo della fisionomia dei presupposti e delle procedure di imposizione vd. MICHELI G. A. e TREMONTI G., voce « Obbligazioni (dir. trib.) », in *Enc. del dir.*, vol. XXIX, Milano, 1979, pp. 410, 413 ss., 425 ss.

trebbe giustificarsi una forte connotazione incentivatrice della legislazione fiscale, bilanciata dalla limitazione normativa degli spazi di discrezionalità degli uffici finanziari onde prevenire abusi o discriminazioni: ed invero, come si è visto, entrambe le finalità — meritocratica e garantistica — sono egregiamente assolte dai sistemi castali in genere (50).

Secondariamente, ove simili criteri valessero per i redditi di impresa e di lavoro autonomo oltre che per i redditi immobiliari, verrebbe irreparabilmente pregiudicata la natura personale dell'Irpef ed il suo carattere progressivo; sarebbe addirittura prospettabile una modifica del suo presupposto (51); in definitiva, se ne porrebbe in discussione la stessa sopravvivenza (e, conseguentemente, la vigenza nell'ordinamento tributario del principale strumento per il perseguimento di finalità redistributive).

Si ha ragione di ritenere, infatti, che la tassazione in base a valori medi presupponga lo smembramento dei redditi categoriali (52), che invece si fondono nelle imposte dirette personali e progressive.

La loro tassazione sarebbe indicizzata, formalmente proporzionale, in sostanza regressiva: donde un'ulteriore probabile lesione dell'art. 53 Cost. (53).

Tanto vale allora ipotizzare l'abbandono delle imposte personali a favore delle imposte reali (54), al cui schema finisce con l'aderire la proposta di determinare la base imponibile alla stregua di indici forfetari (55).

(50) Se ne ha conferma in EINAUDI L., *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, cit., p. 238.

(51) Il nodo da sciogliere concerne la qualificazione dei beni-indice come basi indiziarie di reddito ovvero come veri e propri presupposti di imposta: in tal senso, ad esempio, cfr. MICHELI G.A. e TREMONTI G., voce « Obbligazioni (dir. trib.) », cit., p. 413. Vd. inoltre FORTE F., BONDONIO P. e JONA CELESIA L., *Il sistema tributario*, (Trattato di economia pubblica, diretto da Forte F.), Milano, 1983, *infra* note 52 e 55.

(52) Cfr. FORTE F., BONDONIO P., JONA CELESIA L., *Il sistema tributario*, cit., pp. 290-291. Vd. anche *infra*, nota 55.

(53) In senso conforme MOSCHETTI F., *La tassazione del reddito normale: lineamenti costituzionali*, cit., pp. 7-8. Vd. però PICA F., *Economia pubblica*, Torino, 1967, p. 347 ss.

(54) Vd. EINAUDI L., *Principi di scienza della finanza*, cit., p. 134-144.

(55) Cfr. ancora FORTE F., BONDONIO P. e JONA CELESIA L., *Il sistema tributario*, cit., pp. 289-291, ove si osserva come la tassazione del reddito normale (in contrapposizione alla tassazione del reddito effettivo) sia coerente con la determinazione della base imponibile fondata sul reddito inteso secondo la fonte:

Di qui alla tassazione del patrimonio il passo è breve (56), se il reddito medio è visto come una determinazione *ex ante* di un reddito futuro e potenziale (57).

Né si intravede come l'imposta sul reddito medio potrebbe coordinarsi con la struttura dell'imposizione sul valore aggiunto, che viceversa ha carattere di effettività per antonomasia.

In ogni caso, rimanendo nel comparto delle imposte dirette, la parametrizzazione del reddito comporterebbe l'intassabilità delle entrate occasionali (alcune delle quali elencate nella categoria dei redditi diversi dall'art. 81 del T.U.I.R.), la cui percezione *una tantum* (talora assoggettata a tassazione separata, proprio al fine di evitare violazioni del principio di equità, ai sensi degli artt. 16-18 del T.U.I.R.) (58) le pone al di fuori del concetto di normalità (59).

Resta da dire delle controindicazioni che emergerebbero sul piano dei poteri di controllo ed accertamento degli uffici nonché

« Infatti il sottolineare il carattere di permanenza, di regolarità, di certezza del reddito derivante da una fonte, attenuando invece gli aspetti soggettivi, connessi all'effettiva partecipazione del singolo ai processi produttivi, o alla sua, anche occasionale, acquisizione di ricchezza, che vengono ristretti al mero requisito di titolarità della fonte, porta a non respingere come abnorme la definizione e la misurazione del reddito che, in quanto derivante da fonte certa e classificata, è almeno potenzialmente e in media, di un certo ammontare: dell'ammontare appunto normale ». Ed in considerazione dell'idoneità del reddito così inteso a realizzare la discriminazione qualitativa dei redditi, vi si conferma come « la discriminazione qualitativa sia possibile essenzialmente nell'ambito dell'imposizione reale: il suo mantenimento anche nell'imposta personale, peraltro, è connesso alla specificazione dei redditi imponibili secondo la fonte, ed è attuabile manovrando opportunamente uno o più elementi costitutivi dell'imposta (...) ».

(56) Conferma LECCISOTTI M., *Reddito effettivo o reddito normale?*, cit., p. 5, che « (...) la tassazione del reddito normale presenta numerosi punti di contatto con quella del patrimonio, in quanto questo è dato dalla capitalizzazione del reddito medio che si presume esso offra ».

(57) Cfr. DALLERA G., *Reddito normale, equità e capacità contributiva*, cit., pp. 1-17.

(58) Cfr. LECCISOTTI M., *Reddito effettivo o reddito normale?*, cit., pp. 8-9.

(59) Nel regime previgente, l'essenza della questione è stata colta da VANNONI E., *Stabilità ed unicità dell'accertamento dei redditi « una tantum » nell'imposta complementare*, ora in *Opere giuridiche*, Milano, 1961, I, pp. 457-468 (particolarmente p. 458), il quale, nel commentare alcune pronunce della Commissione centrale osserva: « Il problema dell'imposizione dei redditi occasionali non può essere deciso se non risolvendo questo quesito: la fattispecie imponibile dell'imposta complementare è costituita dal reddito effettivo o dal reddito ordinario? Se si risponde che la complementare si basa sul reddito effettivo, non vi può essere dubbio sull'imponibilità in linea di principio dei redditi occasionali: mentre la soluzione negativa si impone nel caso contrario, restando i fatti accidentali fuori dell'ordinarietà ».

della riscossione dell'imposta, con i quali oltretutto non si riescono ad immaginare le modalità di una convivenza.

Si muove dal convincimento che un'imposta sul reddito normale dovrebbe contestualmente ridisciplinare (e, prima ancora, ripensare) tutti gli aspetti della funzione accertativa (60), compresi gli obblighi strumentali (spesso di natura formale: scritture contabili, bolle di accompagnamento, scontrini, ricevute fiscali, ecc.) e le strutture organizzative (anagrafe tributaria, ecc.) all'uopo predisposti.

In particolare, in un sistema di parametrizzazione del reddito non avrebbe ragione d'essere l'impiego di parametri in fase di accertamento, a meno che gli elementi presuntivi non vengano riferiti al possesso dei beni-indice.

In altre parole, in un sistema di parametrizzazione del reddito non v'è spazio per l'accertamento induttivo, come oggi l'intendiamo: il reddito imponibile verrebbe predeterminato in relazione alla semplice disponibilità di determinati beni → l'uso di presunzioni legali sarebbe indifferente rispetto al reddito effettivo → lo strumento presuntivo potrebbe, piuttosto, essere impiegato per combattere forme di occultamento (totale o parziale) della disponibilità dei beni-indice.

La parametrizzazione del reddito, inoltre, vanificherebbe uno dei più efficaci strumenti di controllo attualmente assegnati agli uffici, grazie alla facoltà attribuita a questi ultimi di avvalersi di dati (erogazioni = investimenti + tenore di vita) non totalmente coincidenti con quelli reddituali (anche se finalizzati alla ricostruzione di questi ultimi).

Ci riferiamo all'accertamento sintetico (nelle sue distinte applicazioni: ordinaria e redditometrica), che come noto valorizza lo scarto tra reddito dichiarato e reddito desumibile dalle erogazioni del contribuente.

Ebbene, già nel regime vigente si è avuto modo di verificare come tale metodologia accertativa venga largamente pregiudicata

(60) Sulla connessione tra evoluzione del sistema dei presupposti tributari e proliferazione delle situazioni soggettive (ovvero « figure collaterali rispetto all'obbligazione tributaria », tra cui « forme sempre più intense di soggezione a controlli e ispezioni e verifiche fiscali, doveri di tenere certi comportamenti: come quelli di redazione e conservazione di scritture contabili, di denuncia dell'inizio di attività, della produzione dei presupposti e della loro cessazione ») che trovano nei presupposti la loro fattispecie costitutiva, vd. MICHELI G.A. e TREMONTI G., voce « Obbligazioni (dir. trib.) », *cit.*, pp. 417-419.

in presenza di redditi determinati forfetariamente, poiché lo scarto che si vorrebbe portare in superficie può essere proprio la conseguenza delle divergenze tra reddito effettivo e reddito convenzionale: in tal caso il tenore di vita non trova spiegazione nella dichiarazione per ragioni fisiologiche e non patologiche, frutto della normativa inerente alla quantificazione della base imponibile.

Questa stessa situazione si ricreerebbe in presenza di un'imposta sui redditi normali, con la differenza che da ipotesi eccezionale diverrebbe condizione normale.

Per quanto attiene, invece, alla fase della riscossione, va evidenziato che una tassazione in base a valori medi risulta pressoché inconciliabile con il sistema delle ritenute (siano a titolo di imposta ovvero a titolo di acconto) — tipico dei redditi di lavoro (dipendente o autonomo) e di capitale — quantomeno per come è oggi strutturato.

È noto che, nell'attuale disciplina, la ritenuta concerne i corrispettivi ed ha come base imponibile, per l'appunto, le somme effettivamente dovute.

Di fronte ad una forfetizzazione, dunque, muterebbe anzitutto il termine di riferimento della ritenuta che non potrebbe più essere effettuata sul dato reale monetario bensì andrebbe effettuata sul dato convenzionale.

Ma tale mutamento — è evidente — non può risolversi in un semplice aggiustamento dei fattori aritmetici di calcolo, poiché comporta che ad ogni singola prestazione assoggettabile a ritenuta venga attribuito un significato convenzionale.

In altri termini, si tratterebbe di passare dalla « redditività media di una professione » (operazione già di per sé estremamente impegnativa e di esito controvertibilissimo) alla « corrispettività media di una prestazione »: operazione che francamente sembra proibitiva e di esito arbitrario, sia pure in presenza di fonti collettive (come i contratti di lavoro, le tariffe professionali o le direttive bancarie, ecc.) che in qualche misura possono uniformare il regime economico di determinate professioni (rispettivamente: lavoratori dipendenti, lavoratori autonomi, redditieri).

Di qui il convincimento che una generalizzazione delle forfetizzazioni dovrebbe, molto probabilmente, portare:

a) alla riduzione della base imponibile (con esclusione della tassazione delle entrate occasionali o *una tantum*);

b) alla ridefinizione della funzione accertativa (con vanificazione degli strumenti accertativi induttivo e sintetico);

c) alla riforma del sistema della riscossione (con soppressione dei versamenti a mezzo di ritenuta alla fonte).

11. *In ogni caso, andrebbero rispettati i principi costituzionali di riserva di legge e di capacità contributiva, sotto molteplici profili.*

L'eventuale imposta sul reddito medio dovrebbe comunque ottemperare ai canoni costituzionali che andrebbero adattati alle specifiche esigenze della nuova fattispecie impositiva.

Ed invero, quand'anche la piena parametrizzazione del prelievo superasse le predette obiezioni, nondimeno la Carta costituzionale continuerebbe ad operare precettivamente sulle scelte legislative, tramite i seguenti principi:

a) *Riserva di legge*: giusta l'art. 23 Cost. e l'interpretazione che se ne fa pacificamente in dottrina (61) ed in giurisprudenza, la previsione e la gestione degli indici forfetari devono trovare corpo in atti legislativi. L'intervento dell'Amministrazione finanziaria non è aprioristicamente escluso, ma deve seguire l'ambito tracciato dalla legge in modo da evitare qualsiasi scelta discrezionale che possa trasmodare in opzioni arbitrarie (62).

Viceversa, non si intravede utilità alcuna nel coinvolgimento delle categorie produttive (63), se non limitatamente alla fase

(61) La posizione più rigorosa, a limitazione degli spazi d'intervento dell'esecutivo, sembra quella di BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1974, pp. 110-114. Dello stesso Autore vd. altresì *Appunti sul fondamento e il contenuto dell'art. 23 della Costituzione*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, Milano, 1961, p. 130 ss.

(62) Da ultime vd. Corte cost., 23 maggio 1973, n. 67 (in tema di contributi professionali), in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, cit., pp. 400-403; Corte cost., 24 maggio 1979, n. 27 (in tema di determinazione del prezzo medio delle acque minerali ai fini dell'accertamento dell'imponibile per l'Ige), in *Dir. prat. trib.*, 1979, II, pp. 814-816; Corte cost., 31 dicembre 1982, n. 257 (in tema di sovraccanoni per derivazione di acque), in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, cit., pp. 741-747.

(63) Di opposto avviso è EINAUDI L., *Principi di scienza della finanza*, cit., p. 281. Questo orientamento parrebbe raccolto da TREMONTI G. (*La crisi dell'imposizione personale progressiva e gli strumenti giuridici utilizzati ed utilizzabili*, cit., p. 120), il quale auspica un rovesciamento della logica originaria del sistema di accertamento, mediante una politica legislativa che potrebbe esprimersi anche « con *agreement* tra fisco e categorie del commercio, artigianato, lavoro auto-

istruttoria per finalità consultive (cfr. art. 11, comma 3, del D.L. n. 69 del 1989), ove tanto il legislatore quanto l'Amministrazione hanno interesse ad acquisire ogni utile informazione. Una cosa, infatti, è attingere conoscenze direttamente dagli operatori economici; altra è concertare i parametri con le rappresentanze sindacali o categoriali. Se gli studi di settore dovessero diventare la sede istituzionale per un (più o meno surrettizio) contingentamento delle imposte (64), non solo verrebbero lesi i principi costituzionali in materia tributaria (primo tra tutti quello di capacità contributiva), ma scivoleremmo verso un modello neocorporativo (65), basato sull'abdicazione dei poteri legislativo ed amministrativo, radicalmente incompatibile con la Carta fondamentale (66).

Ci si può spingere ragionevolmente sino ad ammettere che il legislatore stabilisca le tipologie dei beni-indice (cfr. art. 2, comma 9, del D.L. n. 853 del 1984 ed art. 11, comma 1, del D.L. n. 69 del 1989) e la loro significatività economica, entro limiti minimi e massimi, demandando all'Amministrazione l'effettiva quantificazione ed il potere di aggiornamento sulla base di coefficienti (frutto di discrezionalità tecnica ove riferiti all'andamento dei prezzi e alle variazioni del potere di acquisto della moneta) (67), annualmente emanabili similmente a quanto avviene per i redditi immobiliari (vd. diversamente art. 11, commi 4-5-*bis*, del D.L. n. 69 del 1989).

mo (soprattutto, in via sperimentale, non sembra necessario che tali *agreement* abbiano effetti giuridici formali, sembrano sufficienti effetti di fatto, di "*monitoring*"; sarebbe questo, un caso efficace di *deregulation*) ».

(64) In merito vd. *infra*, nota 76.

(65) Cfr. DALLERA G., *Per un'imposta sul reddito normale*, cit., pp. 18-19.

(66) Cfr. GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma*, cit., p. 54: « Ritengo al riguardo che non sussistano, a mio avviso, le condizioni politiche e sociali che hanno giustificato nel passato la determinazione forfettaria e per quotità del reddito d'impresa o professionale. Non sussiste — o, non dovrebbe sussistere — un'organizzazione dell'economia in senso corporativo: l'odierno stato democratico non ha, infatti, necessità di stringere, per via legislativa, patti sociali con le singole categorie fuori dagli schemi di tutela dell'interesse pubblico o collettivo. Né sembra opportuno che, una volta eliminato l'istituto del concordato individuale per le ben note ragioni d'ordine morale, tale istituto sia poi riproposto sotto la mutata veste del concordato collettivo avendo come controparte sociale non il singolo contribuente, ma le agguerrite rappresentanze della sua categoria ».

(67) Cfr. Corte cost., 11 luglio 1961, n. 48 (in DE MITA E., *Fisco e Costituzione*, cit., p. 115 ss.), e Corte cost., 31 marzo 1965, n. 16, cit. In dottrina vd. AMATO G., *Normativa ministeriale in materia tributaria e art. 23 della Costituzione*, in questa *Rivista*, 1965, II, pp. 315-338; DUS A., *I coefficienti e l'art. 23 della Costituzione*, in *Dir. prat. trib.*, 1961, II, pp. 509-519.

Ma nel meccanismo di funzionamento di un simile sistema stanno contemporaneamente le ragioni della sua intrinseca debolezza.

Come si è visto, esiste uno spazio per l'intervento dell'Amministrazione finanziaria; esigenze di elasticità ed adattabilità nel tempo fanno prevedere che questo spazio verrebbe integralmente occupato ed anzi se ne auspicherebbe un allargamento al fine di perfezionare la manovra.

In termini formali, ciò significa che la tassazione dei redditi medi si avvarrebbe largamente di atti normativi di natura amministrativa, di più celere adozione e maggiormente idonei a recepire il contenuto tecnico di istruttorie che si presumono complesse.

Ora, la delega regolamentare è di per sé ammissibile. Tuttavia, la natura amministrativa di tali atti li rende estremamente vulnerabili perché suscettibili di esame di legittimità da parte dei giudici amministrativi, tributari ed ordinari i quali, nei casi rispettivamente previsti dall'ordinamento, possono annullarli o disapplicarli.

Ne consegue che — al di là dell'efficacia soggettiva della sentenza (*erga omnes* ovvero *inter partes*) — una riforma di tanta portata rimarrebbe, per così dire, in balia delle autorità giudiziarie il cui numero e la cui articolazione (funzionale e territoriale) consentono di prevenire un elevato tasso di conflittualità che potrebbe portare alla paralisi delle innovazioni progettate.

Su questo versante, l'unica sicurezza viene dallo strumento legislativo.

b) *Capacità contributiva, ragionevolezza e parità di trattamento*: giusta gli artt. 3 e 53 Cost., gli indici forfetari dovrebbero evitare qualsiasi forma di discriminazione, in maniera da assicurare parità di trattamento a chi versi in analoghe condizioni e, per converso, differenziare il trattamento tra contribuenti che presentino situazioni non assimilabili.

In questa prospettiva appare decisiva la scelta degli indici rivelatori di reddito (68) i quali dovrebbero rispondere ad un certo grado di certezza (misurabile in termini di probabilità e di normalità, alla stregua del criterio sostanziale dell'*id quod plerumque accidit*) onde perseguire quel grado di ragionevolezza ed attendibilità

(68) Cfr. GAMBALE S., *Il « redditometro »: uno strumento per normalizzare l'imposizione personale sul reddito*, cit., p. 8.

degli indici che la Corte costituzionale ha già preteso con riferimento alle presunzioni legali (69).

Tale esigenza evidenzia nel contempo la sterilità del criterio forfetario in presenza di soggetti che per tipo di attività, dimensioni produttive o posizioni di mercato (si pensi, rispettivamente: ad un grande artista, ad un complesso industriale di rilevanza internazionale, ad un'impresa — specie se pubblica — monopolista di fatto o di diritto) non hanno termini di paragone e rappresentano degli *unica* in termini economici.

A parte ciò, si guarda comunemente alle dimensioni ed ubicazione dei locali aziendali, agli acquisti di beni strumentali, al numero, alla quantità ed alla retribuzione dei dipendenti, ai consumi, ecc. (cfr. art. 2, comma 29, del D.L. n. 853 del 1984 ed art. 11, comma 1, del D.L. n. 69 del 1989), ma lo sforzo dovrebbe essere quello di ricercare (dandone conto sul piano della motivazione e della previa istruttoria) indici sempre più attendibili e veritieri (cfr.

(69) L'esigenza che i vari elementi considerati siano « unitariamente rivolti ad assicurare la corrispondenza dei valori medi ai valori retributivi reali » è condivisa dalla citata sentenza n. 124/1971 della Corte costituzionale (vd. *supra*, nota 26). Tuttavia, non può condividersene l'ulteriore considerazione secondo cui — a quanto par di capire — alla Corte sarebbe precluso compiere « indagini sulla completezza e l'esattezza di calcoli di retribuzioni, per ricavarne una media ». Ad avviso della Corte, al giudice della legittimità delle leggi spetterebbe « soltanto statuire se lo strumento apprestato dal legislatore per la determinazione dei contributi e delle prestazioni previdenziali non sia arbitrario, irrazionale, discriminatorio e non accertare se in concreto detto strumento sia stato poi ben utilizzato e le medie retributive con esso accertate siano o meno adeguate alla realtà ». Si ha l'impressione che nel ragionamento della Corte il cuore del problema si sposti dal rapporto tra l'art. 53 Cost. e le norme impositive al rapporto tra le modalità (discrezionali o no) di esercizio del potere legislativo e l'estensione del potere di controllo sotto il profilo della legittimità costituzionale. Ma la tesi prospettata risulta incongrua perché logicamente incompleta: la Corte dovrebbe statuire se lo strumento apprestato dal legislatore non sia arbitrario, irrazionale o discriminatorio; tuttavia non potrebbe poi trarre le dovute conseguenze ove detto strumento non sia stato ben utilizzato. Ora, ciò avrebbe senso se il momento attuativo dello strumento legislativo attenesse alla sfera amministrativa (come per esempio, per l'accertamento sintetico redditometrico, giusta l'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973): in questo caso, infatti, il giudizio di legittimità del regolamento atto amministrativo generale spetterebbe alla giurisdizione tributaria o amministrativa (rispettivamente in via incidentale o principale). Se invece, come nella specie esaminata dalla Corte nella citata decisione, lo strumento apprestato dal legislatore riceve attuazione sempre sul piano legislativo, non si vede come possa escludersene l'intimo controllo con quanto ne consegue sul piano caducatorio, ove la legge attuativa o integrativa dovesse risultare arbitraria, irrazionale o discriminatoria.

art. 11, comma 5-*bis*, del D.L. n. 69 del 1989) ricorrendo se del caso a combinazioni di criteri concorrenti (70).

Gli indici dovrebbero operare distintamente per singoli settori merceologici e dimensioni aziendali, piuttosto che per aree geografiche, onde evitare soluzioni discriminatorie di dubbia legittimità, ancorché invalse nella legislazione degli ultimi tempi secondo una prassi normativa che meriterebbe di essere sottoposta a vaglio critico.

Essi, inoltre, dovrebbero essere costantemente aggiornati (cfr. art. 11, comma 5-*bis*, del D.L. n. 69 del 1989) (71), come pure la loro rilevanza economica, onde consentire che l'intensità dell'imposizione risponda ad un'attitudine contributiva, se non effettiva, quantomeno attuale (72).

In particolare dovrebbe curarsi che il valore indicativo dei beni rilevatori di ricchezza abbia nella realtà il riscontro voluto, onde non subire le repentine accelerazioni del mercato che ad esempio potrebbe trasformare entro un breve arco di tempo una zona periferica in un'area ad altissimo interesse produttivo, e viceversa.

Al fine di assicurare il rispetto dei requisiti testé enunciati, sarebbe auspicabile che gli organi normativi fossero affiancati da

(70) Lo stesso reddito catastale — secondo quanto annota D'AMATI N. (*Profili costituzionali del catasto*, cit., p. 702) — « è, in sostanza, una mera astrazione, non giustificabile sulla base di artificiosi meccanismi di produttività vincolata, che trova, tuttavia, una legittimazione in quanto il legislatore consente ad esso di adeguarsi alla realtà (vd. art. 35 del D.P.R. n. 597 del 1973 ed ora art. 35 del T.U.I.R.; n.d.r.), costituita dai canoni locativi effettivamente corrisposti, tutte le volte in cui si verifichi un sensibile scostamento fra le due espressioni numeriche ».

(71) La medesima esigenza è raccolta, con riferimento ai redditi determinati catastalmente, dall'art. 11, comma 1 e n. 12, della legge delega n. 825 del 1971, in virtù del quale « le disposizioni relative all'Amministrazione finanziaria saranno intese ad adeguarne l'orientamento e il funzionamento alle esigenze delle indicate riforme del sistema tributario, a perfezionare i servizi di rilevazione della materia imponibile e a migliorare l'efficienza e il rendimento degli uffici preposti all'accertamento e alla riscossione. Le disposizioni da emanare riguarderanno in particolare: (...) il perfezionamento e la revisione del sistema catastale, con particolare riguardo alle esigenze di attualità e di flessibilità e alla disciplina delle iscrizioni e delle vulture (...) ».

(72) Del resto, la Corte costituzionale ha già avuto modo (con sentenza 28 luglio 1976, n. 200, cit.) di pronunciarsi sull'illegittimità di norme (nella specie l'art. 18 della L. 11 gennaio 1951, n. 25) che, perdurando la fonte produttiva, presumevano la continuazione del prodursi del medesimo reddito nell'anno successivo, senza possibilità di prova contraria. Con riguardo al regime precedente vd. MICHELI G.A., *Note sulla capacità contributiva presunta*, in *Foro it.*, 1970, V, coll. 134-139; FALSITTA G., *Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali*, in questa *Rivista*, 1968, II, p. 3 ss.; MICHELI G.A., *Capacità contributiva reale e presunta*, cit., pp. 1525-1532.

strutture tecniche particolarmente qualificate (73), meglio se indipendenti, e comunque, per quanto concerne l'Amministrazione finanziaria, da strutture diverse e distinte dagli uffici preposti ai controlli fiscali.

A questo punto, però, non è possibile sfuggire una questione di ordine più generale: quali garanzie offre l'ordinamento circa la veridica determinazione di redditi normali?

Ed il quesito viene posto giacché, anche in questa prospettiva, la tesi discussa rischia di cadere in contraddizione: si propone la tassazione in base a criteri normali perché non si è in grado di determinare i redditi effettivi; ma se non si è in grado di determinare il reddito effettivo del singolo contribuente, perché mai si sarebbe in grado di determinare il reddito che risulta dalla media dei redditi effettivi di una pluralità di contribuenti?

Vero è che la tassazione in base a valori medi non esime affatto il legislatore dalla considerazione dei redditi effettivi i quali dovrebbero pur sempre essere veridicamente ricostruiti (74) per poi procedere, in seconda istanza, all'individuazione di *standards* normativi sufficientemente attendibili.

12. *Ciò che preclude l'adozione di strumenti retroattivi ed inopponibili.*

Sembra inoltre richiesto il rispetto di due ulteriori condizioni.

La prima è che la tassazione in base a valori medi operi esclusivamente dal momento della sua previsione e per il futuro (così art. 3, comma 30, del D.L. n. 853 del 1984; art. 13, comma 1, del D.L. n. 69 del 1989).

Diversamente si presterebbe a censura di retroattività per violazione del principio di capacità contributiva, sotto il profilo dell'attualità, in un'accezione diversa rispetto a quella testé evidenziata, (vd. *sub* par. 11).

(73) Vd. UCKMAR V., *Finanza pubblica: stato di emergenza*, in *Dir. prat. trib.*, 1989, I, pp. 3-7.

(74) Per quest'attività critica di natura ricostruttiva potrebbe utilizzarsi il termine « accertamento » solo in senso atecnico indicante un momento attinente alla fase istruttoria, propedeutica all'emissione del formale avviso di accertamento e alla stessa individuazione degli elementi logico-giuridici che lo suffragano.

In tal caso non sarebbe nemmeno invocabile il precedente del redditometro, salvato dalla caducazione costituzionale sull'assunto che esso conterrebbe norme procedurali e non sostanziali, come invece sarebbe sicuramente nella specie.

La seconda è che i criteri forfetari dovrebbero presentarsi come opzionali (similmente a quanto già avvenuto con il D.L. n. 853 del 1984) e consentire la prova contraria, se non piena, almeno entro certi limiti, al fine di evitare di incorrere nella tassazione di situazioni totalmente avulse dalla potenzialità economica dell'impresa.

Tale soluzione concilierebbe le opposte esigenze di contribuenti e fisco: ai primi sarebbe concesso di optare per il regime normale ovvero per quello standardizzato: gli indici medi potrebbero servire anche per elevare accertamenti in capo a chi dichiara redditi inferiori alle medie da essi risultanti; in questa ipotesi l'ufficio sarebbe esonerato dalla prova ma il contribuente potrebbe offrire la prova contraria.

È evidente che l'esercizio dell'opzione dovrebbe essere anticipato (per ovvie esigenze burocratiche, sia del contribuente sia dell'Amministrazione finanziaria) ed essere — se non irretrattabile — quantomeno di durata pluriennale (pari a 7-10 anni), non solo per ragioni — se così si può dire — di stabilità del rapporto tributario, ma soprattutto per evitare scelte di pura convenienza economica o facili comportamenti elusivi, cui il contribuente potrebbe ricorrere ove potesse, rispettivamente, con totale libertà scegliere periodicamente il regime meno oneroso, ovvero concentrare tutti i costi nell'esercizio a criterio effettivo per avvalersi poi della determinazione forfetaria ad anni (o, comunque, brevi periodi) alterni (75).

Al riguardo si segnala che per quanto complessa ed opinabile si presenti la questione, essa può trarre ispirazione dal contenuto del redditometro che, come noto, valorizza ai fini accertativi del reddito complessivo della persona fisica la disponibilità di determinati beni-indice.

Se la norma regolamentare si fosse limitata a questo, avrebbe sicuramente sviato l'attività degli uffici ogni qualvolta la disponibilità di un bene fosse dipesa dalla generosità di altri che ne avesse, ad esempio, sopportato il costo.

(75) Vd. GALLO F., *Accertamento e garanzie del contribuente: prospettive di riforma, cit.*, pp. 60-61.

E proprio per consentire di giungere all'effettiva individuazione del contribuente da accertare, il concetto di disponibilità del bene-indice (che a sua volta consente di giungere alla quantificazione forfetaria del reddito da attribuire a quel contribuente) è stato riferito al triplice momento della « utilizzazione » del bene, della « concessione » dello stesso in godimento, dell'« erogazione » delle somme necessarie per il suo acquisto.

Ad analoghi criteri ci si potrebbe attenere, almeno in fase di prima applicazione e salvo le verifiche che verranno dall'esperienza, al fine di imputare il bene-indice ad un determinato operatore, nel contesto di un'imposta sul reddito normale.

13. *Ai quali, comunque, sono preferibili soluzioni che attingano a criteri di effettività e capacità contributiva.*

Si ha la sensazione che gli scompensi prodotti dall'introduzione nell'ordinamento tributario di un'imposta sul reddito normale non colmerebbero i vantaggi asseritamente conseguibili.

Incuriosisce che tra questi venga indicato — oltre alla garanzia per l'erario di una minimale efficienza del prelievo, che taluni ambirebbero distinguere per categorie produttive secondo lo schema delle cosiddette « imposte per contingente » (76) — il contributo che gli indici forfetari darebbero alla lotta all'evasione e all'elusione fiscale.

Restiamo pure sul piano dell'opportunità delle scelte legislative, come se queste potessero assumere qualsiasi configurazione al di fuori di limiti e precetti costituzionali.

Sorvoliamo altresì sui costi che un appropriato sistema di parametrizzazioni riverserebbe sull'Amministrazione finanziaria che do-

(76) Non è che una versione aggiornata delle « imposte per contingente » sulle quali si è soffermato, tra gli altri, GRIZIOTTI B., *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, 1962, p. 121, ove osservava che « si può suddividere l'ammontare totale del fabbisogno delle pubbliche spese tra le varie categorie economiche (agricoltori, industriali, banchieri, professionisti, impiegati pubblici e privati, ecc.) in misura diversa (*contingente*) secondo la capacità contributiva di ogni settore e lasciare che ciascun settore ripartisca il contingente tra le varie regioni e province (*contingente territoriale*), che, a loro volta, lo dovranno suddividere tra i vari comuni e, infine, tra i residenti del comune ». Né mancano precedenti storici, in epoca corporativa, sui quali vd. LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, cit., pp. 564 e 586.

vrebbe verosimilmente attrezzarsi onde acquisire — per poi controllare ed aggiornare — flussi di informazioni nuove e diverse da quelle tradizionali (77).

Nondimeno, non si comprende l'ottimismo dei sostenitori di tale criterio di tassazione, posto che la sua efficacia (anche in termini esclusivamente economici, esprimibili in entità di gettito) non è misurabile in astratto ma dipende in concreto dall'idoneità degli indici prescelti e dalle capacità degli organi chiamati alla loro gestione.

Oltretutto, non si può dire che le ipotesi vigenti di tassazione di redditi in base ad indici medi-ordinari (si pensi ai redditi immobiliari ed all'esperienza del D.L. n. 853 del 1984) reggano la prova di un giudizio di efficienza (78).

E gli stessi provvedimenti di condono fiscale (specialmente l'ultimo del 1989: vd. art. 14 del D.L. n. 69 del 1989), interpretabili come ipotesi (cicliche) di normalizzazione *ex post* (79) del reddito imponibile, per le particolari modalità di applicazione largamente attingenti a valori forfetari, si sono spesso risolti in un vero e proprio fallimento (sia sul piano del rispetto dei principi giuridici, sia sul punto degli interessi economici privati ed erariali).

Dunque, se i precedenti hanno un peso (80), dall'estensione dei prelievi su redditi normali è lecito attendersi un ulteriore sfilacciamento dell'ordinamento tributario e nuove concessioni alle fasce di operatori che dell'evasione si avvalgono non solo per trarre indebiti vantaggi fiscali ma anche per realizzare una nuova e parimenti inaccettabile forma di concorrenza sleale.

Piuttosto, l'approccio deve essere sistematico ovvero interdisciplinare (81).

(77) Vd. Russo V., *Reddito normale ed effettivo e compiti degli uffici*, Relazione al Convegno cit., p. 12.

(78) Basti esaminare del Secit, la *Relazione all'On.le Ministro delle finanze sull'attività svolta dal Servizio nell'anno 1987*, in *Dir. prat. trib.*, 1988, I, particolarmente, pp. 1448-1450.

(79) Così PACE E., *Forme di normalizzazione della base imponibile nella disciplina delle imprese dirette*, cit., p. 26.

(80) Insiste Russo V., *Criteri di determinazione forfettaria in materia di Iva e di imposte dirette sui redditi*, in *Rass. trib.*, 1984, I, p. 440: « Chi, invece propone e sostiene la reintroduzione e più ampia applicazione del regime forfettario, dovrebbe spiegare come mai, or sono dieci anni, senza alcun rilevante dissenso, si procedette alla sua abrogazione giustificandola in ragione delle distorsioni ed iniquità che aveva determinato ».

(81) Si condividono appieno le considerazioni metodologiche, particolarmente sensibili alle implicazioni organizzative ed operative delle norme sostanziali, di Russo V., *Reddito normale ed effettivo e compiti degli uffici*, cit., p. 1 ss.

In linea metodologica, va detto a chiare lettere che non è (intellettualmente) accettabile il teorema dell'inefficienza dell'amministrazione, la cui formulazione assiomatica sembra porsi a principale sostegno della parametrizzazione dei redditi, specialmente nelle prospettazioni finanziarie particolarmente sensibili alla resa globale del gettito tributario.

In linea sostanziale, potrebbero forse bastare degli aggiustamenti normativi, tutt'altro che radicali, eppure idonei ad incidere sensibilmente sulle posizioni giuridiche dei soggetti del rapporto di imposta (ad esempio in materia di decadenza del potere di accertamento, di trasmissibilità delle obbligazioni tributarie in capo all'acquirente d'azienda, e — sul piano processuale — di condanna alle spese legali, ecc.).

Quindi, a legislazione sostanzialmente invariata (82), bisogna piuttosto rendere operativi gli strumenti già previsti dall'ordinamento tributario, specie nella fase del controllo delle dichiarazioni, e dotare gli uffici di uomini, mezzi e conoscenze capaci di sfruttare appieno (e legittimamente) le potenzialità insite nella figura dell'accertamento induttivo disciplinate nell'art. 39 del D.P.R. n. 600 del 1973 (83), a prescindere da inasprimenti sanzionatori indiscriminati e poco selettivi già rivelatisi in passato il più delle volte velleitari (84).

Vanno eliminate le aree esistenti (come anzitutto l'imprenditorialità agricola) in cui la tassazione segue criteri medi e ordinari senza alcuna giustificazione, né giuridica né economica.

Va ampliata la base imponibile, assoggettando a tassazione redditi tuttora ingiustificatamente esclusi (come i guadagni di borsa).

Ma si veda già sul punto COSCIANI C., *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, cit., p. 14.

(82) Se ci atteniamo agli esempi testé enunciati, le modifiche involgerebbero semplicemente l'art. 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, gli artt. 66 e 80 del D.P.R. n. 602 del 1973, l'art. 39 del D.P.R. n. 636 del 1972.

(83) Lamenta ancora Russo V., *Criteri di determinazione forfettaria in materia di Iva e di imposte dirette sui redditi*, cit., p. 442, che « la lotta all'evasione non si può fare solo con le modifiche legislative », ma richiede adeguate misure sul terreno dell'organizzazione burocratico-amministrativa degli uffici finanziari, secondo linee di intervento che l'Autore, sia pur sinteticamente, non esita a tratteggiare.

(84) In quest'ottica può probabilmente interpretarsi l'art. 2, comma 26, del D.L. n. 853 del 1984, nonché la stessa L. 7 agosto 1952, n. 516, con la quale è stato convertito il D.L. 10 luglio 1982, n. 429 recante « norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria ».

L'applicazione del diritto vigente deve essere pretesa con la stessa intensità e con lo stesso rigore in ogni regione del Paese.

In conclusione, va razionalizzata ed intensificata l'azione dell'Amministrazione finanziaria che risulterà tanto più adeguata e socialmente accettata (85) quanto più si atterrà ai principi di effettività e capacità contributiva.

LORIS TOSI

Università di Venezia

(85) Sul problema della giustizia fiscale vd. BERLIRI L.V., *La giusta imposta, cit.*, p. 9 ss.

DOCUMENTO DI LAVORO DEI SERVIZI DELLA COMMISSIONE DELLE COMUNITÀ EUROPEE CONCERNENTE L'UNIONE DOGANALE NEL QUADRO DEL GRANDE MERCATO (*)

SOMMARIO: Preambolo. — Introduzione. — I. *Quadro istituzionale ed economico dell'unione doganale.* — A. Portata dell'unione doganale nella Comunità. — 1. Le politiche comuni. - 1.1. Politica commerciale. - 1.2. Politica agricola e politica della pesca. - 1.3. Politica di sviluppo. - 1.4. Politica dell'ambiente. - 1.5. Sorveglianza di taluni prodotti sensibili. — 2. Interpretazione comune delle norme applicabili. — B. L'unione doganale nel contesto internazionale. — C. L'unione doganale e il mercato interno. — II. *L'attuazione dell'unione doganale nella prospettiva del grande mercato.* — A. Aspetto interno dell'unione doganale. — B. Aspetto esterno dell'unione doganale. — 1. Aspetti normativi. - 1.1. Completamento della normativa doganale. - 1.2. Perfezionamento dei meccanismi doganali delle politiche comuni. - 1.3. Predisposizione di una legislazione relativa alle sanzioni. - 1.4. Miglioramento dei meccanismi decisionali. — 2. Aspetti funzionali. - 2.1. Organizzazione. - 2.2. Adeguamento dei metodi di lavoro. - 2.3. Adeguamento dei mezzi. - 2.4. Formazione. - 2.5. Sviluppo della cooperazione amministrativa. - 2.6. Finanziamento di questi mutamenti. — Conclusione.

Preambolo.

Il trattato di Roma, modificato dall'Atto unico europeo, ha previsto l'attuazione, al 31 dicembre 1992, di un grande mercato, senza frontiere interne, ove sarà garantita la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali. All'avvicinarsi di questa scadenza e tenuto conto del contesto internazionale in continuo mutamento è opportuno procedere ad una riflessione sulla natura dell'unione doganale, fondamento della Comunità, e considerare anche i compiti che spetteranno a tale unione in un quadro comunitario ampliato.

Questo è appunto l'oggetto del presente documento che evidenzia il fatto, se ce ne fosse bisogno, che l'unione doganale in corso di attuazione nella Comunità non soltanto non va confusa con una semplice unione

(*) Questo documento della Commissione Cee è stato elaborato nel novembre 1989.

tariffaria, ma comporta per gli Stati membri che ne fanno parte precisi obblighi in settori che esulano ampiamente dal quadro doganale *stricto sensu*.

Considerando che l'unione doganale costituisce uno dei pilastri su cui poggiano le politiche comuni stabilite dalla Comunità, in particolare nei settori commerciale e agricolo e dello sviluppo, il suo funzionamento efficace, omogeneo e coerente è un obiettivo di primaria importanza. Per garantire questa omogeneità converrebbe procedere ad un salto di qualità sul piano sia normativo che funzionale.

Sul piano normativo occorrerebbe:

- adottare, in particolare, un codice doganale comunitario, per conferire quell'unità di concezione necessaria alla legislazione doganale, che merita d'essere peraltro completata, migliorata e semplificata;
- perfezionare i meccanismi doganali delle politiche comuni;
- predisporre una legislazione relativa alle sanzioni;
- migliorare i meccanismi decisionali.

Sul piano funzionale dovranno essere create moderne strutture amministrative ad uso dell'unione. Per far questo dovranno essere operati i necessari adeguamenti a livello della definizione delle missioni, dell'organizzazione dei servizi, della formazione degli agenti, dei metodi di lavoro e dei mezzi.

Infine, una delle condizioni fondamentali per il buon funzionamento dell'unione è lo sviluppo della cooperazione tra le varie amministrazioni ad essa preposte.

Questi sono nell'opinione dei servizi della Commissione, il quadro e la portata dell'unione doganale della Comunità e queste sono le condizioni per la sua attuazione alla quale le istituzioni comunitarie e gli Stati membri dovrebbero contribuire in modo solidale.

Introduzione.

Quando, conformemente all'Atto unico europeo, sarà stato realizzato il mercato interno della Comunità, sarà stato compiuto un passo importante anche in termini di unione doganale. Strumento privilegiato dell'integrazione da quando è applicato il trattato di Roma, ma anche supporto delle varie politiche comuni adottate in virtù di quest'ultimo, essa continuerà non di meno a mantenere il proprio carattere, essenziale per la Comunità. Il suo buon funzionamento condiziona infatti il successo in settori alquanto disparati che, a prima vista, sono lungi dall'ambito doganale *stricto sensu*.

Parecchi elementi però sono interdipendenti e non si può aspettare la data indicata nell'Atto unico per predisporre le modalità di attuazione di questo insieme.

Tale unione s'inquadra in un contesto che non può essere ignorato. Sul piano esterno occorre tener conto dell'evoluzione dell'economia in generale, in quanto l'attuale tendenza è caratterizzata da una crescente

mondializzazione (Uruguay round), dalla costituzione di raggruppamenti regionali a largo raggio (vedasi in particolare l'accordo di libero scambio tra gli Stati Uniti e il Canada), senza dimenticare l'informatica e la telematica, già integrate alle pratiche commerciali internazionali. Sul piano interno, la costruzione dell'unione è strettamente connessa alla realizzazione del grande mercato.

Occorre quindi attentamente analizzare quello che è realmente l'unione doganale su cui si basa la Comunità, prima di prevederne gli sviluppi sul piano sia normativo che funzionale, in modo da non intaccare la specificità stessa della Comunità. La coerenza e l'omogeneità che l'unione doganale dovrà raggiungere avranno conseguenze importanti anche all'esterno della Comunità. Occorre creare le condizioni ottimali per un mercato aperto sull'economia mondiale.

I

QUADRO ISTITUZIONALE ED ECONOMICO DELL'UNIONE DOGANALE

Il trattato di Roma stabilisce, all'art. 9, che « la Comunità è fondata su un'opinione doganale che si estende al complesso degli scambi di merci e comporta il divieto, fra gli Stati membri, di dazi doganali all'importazione e all'esportazione e di qualsiasi tassa di effetto equivalente, come pure l'adozione di una tariffa doganale comune nei loro rapporti con i paesi terzi ».

Il Gatt, da parte sua, stabilisce, all'art. XXIV, la differenza tra zona di libero scambio ed unione doganale, nel senso che nella prima i paesi membri sopprimono i dazi doganali fra loro ma conservano la loro propria tariffa nei confronti dei paesi terzi, mentre nella seconda i paesi membri sopprimono i dazi doganali fra loro ma adottano una tariffa comune nei confronti dell'estero.

È chiaro che queste definizioni non possono essere interpretate *stricto sensu* per descrivere quello che è oggi, nell'ambito della Comunità, l'unione doganale. Nessuno può contestare, diversamente da quanto è avvenuto in passato, che il concetto di unione doganale comunitaria non può limitarsi ad una semplice unione tariffaria. Quello che è vero oggi lo sarà a maggior ragione in futuro e il completamento del mercato interno e la soppressione delle frontiere interne esigono un'impostazione qualitativamente diversa da quella adottata finora.

A. *Portata dell'unione doganale nella Comunità.*

Quando nel 1968 venne realizzata l'unione tariffaria ci si rese rapidamente conto che, senza voler sminuire il passo compiuto, era necessario andar oltre se si volevano eliminare tutte le cause di distorsioni di trattamento o di deviazioni di traffico. A che giovava infatti disporre di una tariffa doganale comune se l'applicazione di quest'ultima non era omogenea? L'obbligo di garantire la lealtà degli scambi e di offrire a tutti gli operatori economici della Comunità identiche condizioni di concorrenza hanno reso necessario predisporre una legislazione omogenea e vincolante.

La necessità di assicurare una percezione corretta e uniforme delle risorse proprie provenienti dai diritti doganali e dai prelievi agricoli, che costituiscono un terzo delle entrate del bilancio comunitario, ha rafforzato questa esigenza.

Stupisce peraltro constatare che, a causa del mancato completamento dell'unione doganale, in varie normative specifiche hanno dovuto essere previsti meccanismi doganali che dipendono segnatamente dalla politica agricola comune o dalla politica commerciale comune. In mancanza di un piano globale sono anche emerse alcune disparità in materia di tecnica doganale, che hanno evidenziato la necessità, se ce ne fosse stato bisogno, di una maggiore coerenza.

La libera circolazione delle merci, che è una delle quattro grandi libertà riconosciute dal trattato, può infatti essere attuata unicamente su questa base. Con ogni altra impostazione sussisterebbero, *de facto*, ostacoli negli scambi e pertanto mercati compartimentati.

Ciononostante, una legislazione doganale omogenea, che d'altro canto non è ancora del tutto attuata nella Comunità, non basta a garantire il buon funzionamento dell'unione doganale. Parecchi elementi che contribuiscono a dare a questa normativa una base applicativa uniforme sono infatti risultati, nel corso degli anni, indispensabili.

In effetti, l'esperienza acquisita ha dimostrato che, indipendentemente dalla tecnica e dalle procedure, l'unione doganale richiede anche e forse soprattutto un elevato grado di omogeneità nei settori in cui l'intervento della dogana si rivela determinante. È il caso delle politiche comuni, ancora da perfezionare, la cui buona applicazione è subordinata all'esistenza di uno strumento doganale efficace che preveda norme ben precise da applicare in modo uniforme.

L'unione doganale non è quindi un semplice strumento di politica finanziaria, ma costituisce, innanzitutto, una delle pietre angolari della costruzione della Comunità a livello economico.

1. *Le politiche comuni.*

A livello comunitario vengono praticate, in particolare, le seguenti politiche:

1.1. *Politica commerciale.*

In materia commerciale la Comunità ha esplicito un ruolo sempre più importante, tenuto conto dell'evoluzione del commercio internazionale e della necessità per gli Stati membri di creare e poi di rafforzare la solidarietà fra loro, in un comune interesse. Segnatamente negli ultimi anni sono emerse talune tensioni dovute principalmente al fatto che, facendosi più vivace la concorrenza, si esacerbavano i conflitti d'interesse oppure venivano in luce pratiche sleali. Solo una risposta sul piano comunitario ha consentito, in tal caso, di far fronte in modo efficace ai problemi sorti. L'attuazione di misure di politica commerciale o il ricorso agli strumenti di difesa contro le pratiche commerciali illecite (in particolare misure *antidumping*) si basa ampiamente sulla tecnica doganale, di cui è uno strumento inscindibile. La corretta applicazione del sistema delle preferenze generalizzate è anch'essa fondata su questi principi. Tutto ciò presuppone che la Comunità abbia adottato una strategia comune con l'intenzione di applicarla in modo uniforme.

Tuttavia occorre rammentare che l'interesse di rafforzare il ruolo internazionale della Comunità nel campo della politica commerciale non risponde solamente alle necessità di difesa commerciale della Comunità ma anche alle sue responsabilità, quale prima potenza commerciale del mondo nell'ambito di un sistema di commercio internazionale aperto, unica possibilità per realizzare la sua vocazione esportatrice.

Altre misure di politica commerciale devono basarsi, per raggiungere il loro obiettivo, non soltanto su una concezione comune ma anche su di un'applicazione omogenea da parte dei membri dell'unione. È il caso, in particolare, dei regimi doganali economici (perfezionamento attivo, ...), dei contingenti e delle sospensioni tariffarie.

A tale proposito, l'eliminazione delle frontiere fisiche tra gli Stati membri implicherà una rimessa in causa dell'esistenza delle residue restrizioni quantitative nazionali.

1.2. *Politica agricola e politica della pesca.*

Nei settori in cui esiste un'organizzazione comune dei mercati i meccanismi interni hanno necessariamente come complemento misure che disciplinano in modo uniforme gli scambi internazionali dei prodotti contemplati. La politica agricola comune, che è stata la prima politica comune della Comunità, ha pertanto dovuto integrare nelle proprie normative alcune disposizioni di carattere doganale prima che venisse elaborata una normativa doganale generale, per consentirne l'attuazione in condizioni soddisfacenti.

1.3. *Politica di sviluppo.*

Anche in questo settore l'unione doganale ha grande importanza, in particolare si tratta di permettere l'accesso al mercato comunitario, a tassi preferenziali, e perfino in esenzione dai dazi doganali, a prodotti originari di paesi in via di sviluppo. Questa politica di aiuto allo sviluppo economico si basa, in materia di scambi, sull'elaborazione di norme di origine particolari, proprie di questo tipo di rapporti (convenzione di

Lomé, politica mediterranea, ...). Trattasi infatti, con queste norme, d'incoraggiare le produzioni locali per garantire un minimo d'introito dalle esportazioni oppure d'incitare i paesi interessati a sviluppare un'industria di trasformazione in modo da integrarli in modo duraturo ed economicamente soddisfacente nel commercio mondiale. Proprio per questo motivo in materia di origine sono stati stabiliti taluni criteri, ad esempio quello della trasformazione sufficiente per poter disporre di un accesso preferenziale al mercato comunitario e quello del cumulo di lavorazioni con altri paesi in sviluppo.

1.4. *Politica dell'ambiente.*

Questo settore non ha, per definizione, alcuna frontiera, in quanto interessa l'intero pianeta. La Comunità ha adottato alcune misure, sia nell'ambito di normative internazionali che in via autonoma, la cui applicazione si basa, in gran parte, su un intervento doganale.

Si possono citare, ad esempio:

— la protezione di talune specie di flora e di fauna e quindi la lotta al traffico illegale delle specie considerate;

— la sorveglianza dei trasporti internazionali di sostanze pericolose o di scorie tossiche o radioattive, per i quali, soprattutto in vista dell'attuazione del mercato interno, devono poter essere garantiti in qualsiasi punto della frontiera esterna della Comunità livelli di controllo identici;

— nel settore della pubblica sanità e della protezione dei consumatori, le misure adottate per tener conto delle conseguenze della catastrofe di Cernobil sulla qualità dei prodotti alimentari.

La corretta applicazione di tutte queste misure si basa quindi, per quanto riguarda gli scambi con i paesi terzi, sull'armonioso funzionamento dell'unione doganale.

1.5. *Sorveglianza di taluni prodotti sensibili.*

Questo settore, che comprende in particolare le merci a carattere strategico, le armi e i prodotti ad alta tecnologia, è il più delle volte di competenza della cooperazione politica.

Di recente il Consiglio ha adottato un regolamento sull'esportazione di prodotti che possono servire alla fabbricazione di armi chimiche (1). Ciò dimostra come, a prescindere dalle passate opposizioni ad un trasferimento di competenze alle istituzioni comunitarie, il comune interesse e la necessità spingano, talvolta, ad agire. Orbene, in tal caso, il controllo di queste restrizioni o di questi divieti si basa ancora una volta sull'unione doganale.

(1) Regolamento (Cee) n. 428/89 del Consiglio, del 20 febbraio 1989, relativo all'esportazione di taluni prodotti chimici (G.U. L 50 del 22 febbraio 1989, pag. 1).

2. *Interpretazione comune delle norme applicabili.*

La Corte di giustizia delle Comunità europee ha elaborato una notevole giurisprudenza nel settore degli scambi. Il numero e la diversità delle sentenze pronunciate non mancano d'impressionare, e la loro applicazione richiede una certa autodisciplina da parte degli Stati membri per rispettarle.

Questa funzione fondamentale esplicita dalla Corte ha permesso un armonioso funzionamento dell'unione doganale che diversamente non sarebbe stata che una costruzione squilibrata e prettamente teorica. Poiché parecchi paesi si prefiggono un obiettivo ambizioso implicante l'applicazione di parecchie norme comuni è chiaro ch'essi debbano accettare, nel contempo, un'interpretazione comune di tali norme conferendo alle decisioni dell'ente all'uopo costituito l'autorità di cosa giudicata.

B. *L'unione doganale nel contesto internazionale.*

La mondializzazione degli scambi incita a costituire raggruppamenti regionali, come si può constatare in varie parti del mondo, in particolare nel sud-est asiatico o in America latina. Anche l'Europa occidentale presenta due tipi di raggruppamenti: da una parte, la Comunità e, dall'altra, l'associazione europea di libero scambio (Efta).

Se, sul piano economico, l'idea che ha spinto a costituire questi raggruppamenti è quasi identica — la necessità di creare condizioni favorevoli allo sviluppo degli scambi — si rilevano notevoli disparità in merito alla loro natura e alla loro concezione.

Tra i gruppi commerciali esistenti a livello mondiale, la Comunità è la sola entità ad avere previsto un trasferimento di sovranità ad istituzioni appositamente create e l'unione doganale ne è un buon esempio. Gli Stati membri hanno in effetti ritenuto che la realizzazione degli obiettivi perseguiti dai trattati passava per la creazione di queste istituzioni e il rispetto di ben precise norme ch'essi si sono liberamente imposti.

Com'è attualmente l'unione doganale deve ulteriormente progredire, essendo incompleta. Tenuto conto del suo grado di avanzamento, essa richiede, più che mai, il perseguimento e persino il rafforzamento degli obiettivi ambiziosi e volontari sopra descritti. Ciò non impedisce, ovviamente, che siano mantenute forme concrete di cooperazione con paesi o gruppi di paesi terzi.

C. *L'unione doganale e il mercato interno.*

Elemento fondamentale della Comunità l'unione doganale costituisce un elemento basilare del mercato interno.

È chiaro che l'unione doganale non basta a garantire l'effettiva libera circolazione delle merci nella Comunità. Per dimostrare questo basta

tener conto della situazione odierna. Il fatto di disporre di norme comuni applicabili negli scambi con i paesi terzi non può da solo consentire che dei beni circolino liberamente all'interno del territorio doganale.

Questo è d'altronde il motivo per cui la Commissione ha elaborato un libro bianco che fa l'inventario di quello che occorre realizzare per porre fine alle disparità che ancor oggi richiedono l'espletamento di formalità specifiche e un intervento doganale, *lato sensu*, per gli scambi tra Stati membri. Le questioni relative all'imposizione fiscale, alle statistiche, alla politica agricola, ai trasporti, ai problemi monetari, al diritto dei marchi e agli altri ostacoli di natura non tariffaria ne costituiscono peraltro i principali elementi.

Anche se l'unione doganale non è una condizione sufficiente per garantire la libera circolazione delle merci, essa resta non di meno una condizione necessaria per il mercato interno. Il buon funzionamento di quest'ultimo non potrà essere ottenuto o lo potrà essere solo in apparenza, se gli attuali ostacoli, anche se presentati in un'altra forma, continueranno ad esistere e quindi non si alleggeriranno minimamente gli oneri gravanti sugli operatori economici.

A questo titolo non si può far altro che constatare che le attuali insufficienze del mercato interno continuano ad esistere solo perché vi sono ancora delle frontiere interne. La compartimentazione dei mercati nazionali, segnatamente in termini di formalità negli scambi intracomunitari, serve anche a mascherare le lacune dell'intera struttura nei rapporti con i paesi terzi. Si è certamente tentati dal prendere atto che esistono comunque delle formalità « doganali » per aggiungervene, per facilità, altre. Peraltro, una volta adottate le misure miranti alla realizzazione del mercato interno in questo campo, anche sotto gli aspetti della Politica commerciale comune, il ricorso a dette formalità, che costituiscono altrettanti ostacoli alla norma del trattamento uniforme nell'intero territorio doganale di beni scambiati con paesi terzi, non sarà più possibile.

È d'altronde inconcepibile mantenere queste disparità se si pensa che un'applicazione omogenea della normativa e un rapido disbrigo delle operazioni di scambio di merci con i paesi terzi può avvalersi dell'informatizzazione. L'utilizzazione dei supporti informatici e telematici richiede un adeguato coordinamento con i vari *partner* se si vuole consentir loro di svolgere un ruolo efficace nel quadro della soppressione delle frontiere interne. Per trarne il massimo beneficio e salvaguardare l'indipendenza di tutti occorre la volontà di adottare una codificazione comune e norme comuni in materia di telematica. Le decisioni dovranno essere prese sufficientemente a tempo per consentirne l'integrazione nei programmi delle imprese e delle amministrazioni.

II

L'ATTUAZIONE DELL'UNIONE DOGANALE NELLA PROSPETTIVA DEL GRANDE MERCATO

Nel quadro del mercato interno descritto all'art. 8A del trattato, comprendente uno spazio senza frontiere interne in cui è garantita, in particolare, la libera circolazione delle merci, l'unione doganale avrà due dimensioni: l'una interna e l'altra esterna.

A. *Aspetto interno dell'unione doganale.*

Sarà, a priori, uno degli aspetti più visibili sia per i cittadini europei che viaggiano da uno Stato membro all'altro che per gli operatori economici che effettuano transazioni intracomunitarie.

Se per motivi di presentazione e di facile consultazione il libro bianco della Commissione che, benché anteriore all'Atto unico europeo, costituisce una valida guida per l'attuazione di quest'ultimo, ha distinto tra frontiere fisiche, tecniche e fiscali, è chiaro che la realizzazione di un'effettiva libera circolazione delle merci nella Comunità dovrà fondarsi su questi tre elementi. Infatti:

— la soppressione delle frontiere fisiche è necessaria ma non basta a sopprimere, agli occhi di tutti, le frontiere interne,

— la soppressione delle frontiere tecniche, ponendo fine alle specificità nazionali, è indispensabile all'attuazione di quelle economie di scala che ci si aspetta dal grande mercato,

— la soppressione delle frontiere fiscali implica non soltanto la scomparsa delle attività doganali alle frontiere geografiche interne, ma anche la soppressione dei controlli e delle formalità connessi all'attraversamento di queste frontiere.

Ne consegue che il grande mercato interno sarà effettivo solo quando saranno state soppresse queste tre « frontiere ». Solo allora potranno essere soppressi tutti i controlli e tutte le formalità che continuano a esistere soltanto per gli scambi tra Stati membri.

Solo allora sarà quindi possibile assimilare i movimenti di merce all'interno della Comunità a quelli attuali all'interno di uno Stato membro. Ciò significa, in pratica, che le condizioni di circolazione intracomunitaria della maggior parte delle merci saranno comparabili a quelle attualmente esistenti sul piano nazionale, senza documenti o procedure di tipo doganale.

Vi sono tuttavia delle situazioni in cui sarà impossibile non ricorrere ad una procedura amministrativa per far circolare merci comunitarie tra Stati membri, ad esempio quando trattasi di merci sottoposte al controllo dell'utilizzazione finale, di prodotti agricoli che hanno formato oggetto di domande di restituzioni e di merci spedite da uno Stato membro in un altro attraverso un paese terzo (in genere attraverso un paese dell'Efta).

Le merci non comunitarie continueranno a circolare, a motivo della loro posizione, vincolate ad una procedura doganale di transito, come avviene attualmente. Tuttavia, le procedure di transito *post 1992* non dovranno più prevedere controlli o formalità alle frontiere interne, in quanto queste ultime saranno scomparse.

B. *Aspetto esterno dell'unione doganale.*

Dal momento che l'unione doganale costituisce uno dei pilastri su cui poggiano le politiche praticate dalla Comunità, il suo funzionamento efficace, omogeneo e coerente costituisce un obiettivo di primaria importanza e un fattore essenziale per l'apertura effettiva verso il mondo.

L'indispensabile omogeneità si esprime in termini sia normativi che funzionali.

1. *Aspetti normativi.*

1.1. *Completamento della normativa doganale.*

L'attuazione dell'unione doganale rende necessario disporre di una normativa uniforme. Ciò riguarda innanzitutto la normativa doganale che, nonostante un'inevitabile coerenza, è ancor oggi troppo frammentaria.

Il completamento di questa normativa richiede un'iniziativa nei seguenti settori:

— *Codice doganale comunitario.*

La trasposizione delle direttive in regolamenti ha costituito un passo in avanti verso una più soddisfacente applicazione del diritto doganale comunitario. Ma la dispersione di quest'ultimo in una moltitudine di testi non è una garanzia né di trasparenza, né di semplicità.

Solo la codificazione di questa normativa, cioè l'adozione di un codice doganale comunitario, consentirà di superare queste difficoltà. Essa consentirà anche di valutare l'importanza dell'apporto fornito dalla creazione dell'unione doganale alla costruzione comunitaria. Opera legislativa fondamentale, il codice doganale comunitario tradurrà anche, grazie all'unicità del diritto doganale, l'omogeneità delle norme che disciplinano gli scambi della Comunità, prima potenza commerciale al mondo, con i suoi *partner*.

Quest'opera di codificazione, la cui elaborazione è stata avviata già alcuni anni fa, dovrebbe consentire anche di semplificare l'intera normativa. I testi finora adottati, in particolare quelli che essendo fondati sugli artt. 100 o 235 del trattato, richiedevano l'unanimità, erano il più delle volte frutto di compromessi che consacravano, talune pratiche o deroghe nazionali. Era questa una condizione, forse deplorabile, per compiere qualche progresso, risultante da conflitti d'interessi politici ed economici o da diverse concezioni del diritto doganale.

D'ora in poi tutte le decisioni vengono adottate a maggioranza qua-

lificata sulla base degli artt. 28, 100A e 113 come risulta dall'Atto unico europeo.

Il contesto si presta quindi molto bene ad un'operazione di semplificazione del diritto doganale comunitario. Al di là dell'interesse degli operatori economici, il fatto di sapere che normative complesse non possono che generare frodi ed irregolarità costituisce un buon incitamento ad agire. Nessuno dubita che le varie istituzioni comunitarie saranno particolarmente sensibili a questi aspetti quando, ciascuna per quanto la riguarda, dovranno esaminare la proposta della Commissione in materia.

— *Procedure semplificate.*

Si constaterà una maggiore coerenza in materia di procedure in particolare nei casi in cui la concessione di procedure semplificate dovrà essere più omogenea di quanto non sia oggi. Sarebbe ingiustificato che gli Stati membri più progrediti ritornassero ad assumere un atteggiamento meno aperto. Sono invece gli altri Stati membri che dovranno fare uno sforzo particolare nei prossimi anni. Per garantire la necessaria convergenza, a livello comunitario dovranno essere definite procedure-tipo più precise di quelle attuali. Esse dovranno fondarsi su criteri obiettivi che permettano, con una certa automaticità, l'uniforme trattamento di tutti gli operatori economici della Comunità. Anche in questo campo la ragione deve guidare l'evoluzione perché senza tali regole potrebbero manifestarsi deviazioni di traffico a favore degli Stati membri più « elastici ».

— *Gestione delle normative.*

Per garantire, su questo piano, sia la parità di trattamento di tutti gli operatori economici che l'ottimale applicazione di talune legislazioni di carattere comunitario, dovranno essere stabiliti a livello comunitario alcuni elementi.

La gestione dei contingenti tariffari dovrà pertanto esser operata integralmente dalla Commissione, conformemente, peraltro, alla recente giurisprudenza della Corte di giustizia. È chiaro che, pur rientrando in un contesto giuridico distinto, anche i prodotti Ceca dovrebbero essere contemplati, e questo in un intento di efficacia. Lo stesso principio dovrebbe valere per i prodotti soggetti a restrizioni quantitative, su riserva del perfezionamento delle modalità di gestione dei contingenti, rispettando il principio di subsidiarietà.

Anche in altri settori si può sentire la necessità di un'impronta comunitaria, in particolare, in sede di valutazione del rispetto delle condizioni amministrative relative alle autorizzazioni di ricorso a regimi economici (perfezionamento attivo, perfezionamento passivo) in cui, a prescindere dagli aspetti di tecnica doganale, sono in gioco considerazioni o incidenze economiche.

— *Informatizzazione.*

È impensabile procedere alla gestione delle normative sopra descritte senza un'adeguata informatizzazione. In linea generale, in quest'ultimo settore in cui le formalità doganali sono indissociabili dalla documentazione commerciale occorre fare in modo che, con iniziative di carattere normativo da attuare sul piano internazionale, siano applicate delle nor-

me agli scambi di dati e alla trasmissione di messaggi elettronici. Ciò consentirà d'integrare completamente quest'evoluzione non soltanto in sede applicativa ma anche in sede di concezione della legislazione doganale non essendo più sufficiente informatizzare le procedure tradizionali. Lo sviluppo della normativa comunitaria e delle procedure doganali che ne risultano deve essere opportunamente sfruttato a tale fine.

Questo aspetto dell'informatizzazione non s'inquadra più nelle normative interne alla Comunità ma in un quadro convenzionale.

— *Mutua assistenza amministrativa.*

Su una base convenzionale la Comunità dovrà sviluppare anche un « volet » esterno, dipendente dal settore doganale, per la conclusione di accordi di mutua assistenza amministrativa con paesi terzi, allo scopo di garantire la corretta applicazione della normativa doganale e di lottare contro le frodi. Questi accordi, di cui si sente sempre più il bisogno tenuto conto della complessità dei circuiti economici e finanziari, dello sviluppo degli scambi internazionali e della libera circolazione che diventa sempre più concreta all'interno della Comunità, completeranno, nei settori in cui è auspicabile, le sue possibilità d'azione in materia.

Seppur indispensabili, le clausole di cooperazione amministrativa attualmente esistenti nel quadro degli accordi di libero scambio, della convenzione di Lomé, del sistema delle preferenze generalizzate o dell'accordo multifibre riguardano unicamente determinate categorie di merci. Esse non coprono quindi che una parte delle necessità della Comunità che, nell'attuale contesto, deve poter cooperare in quanto tale, su una base di reciprocità con i suoi *partners* commerciali.

1.2. *Perfezionamento dei meccanismi doganali delle politiche comuni.*

Oltre alle normative di cui sopra è indispensabile armonizzare o ravvicinare, in modo sufficiente, le normative diverse da quelle doganali applicate dalle dogane. Ciò riguarda in sostanza il completamento delle politiche comuni la cui messa in opera richiede un intervento della dogana e le cui modalità di attuazione devono essere per quanto possibile semplici, con vantaggio di tutti. Dovranno, in particolare, essere esaminate le possibilità di deroghe stabilite dagli Stati membri e le disposizioni che hanno un'impostazione ancora troppo nazionale, in quanto possono ostacolare o falsare i principi che soggiacciono alla nozione di libera circolazione. Ciò evidenzia l'indissociabilità delle due nozioni di mercato interno e di unione doganale in quanto, venendo soppressa qualsiasi « frontiera » interna, non sarà più possibile avvalersi di tali frontiere per ostacolare la commercializzazione di un prodotto non appena sarà stato importato in un punto qualsiasi della Comunità. Lo stesso ragionamento vale, d'altro canto, per l'esportazione.

1.3. *Predisposizione di una legislazione relativa alle sanzioni.*

Un'altra azione è necessaria in materia di sanzioni. Se le disposizioni fondamentali del diritto doganale hanno ora carattere comunitario, questo non contempla tuttavia le infrazioni, che sono previste unicamente dai testi in vigore in ciascuno degli Stati membri. L'autonomia del di-

ritto nazionale nella materia può tuttavia essere pregiudizievole al buon funzionamento dell'unione doganale: da una parte, questa situazione ha per effetto di non tener conto del fatto che quando è commessa un'infrazione doganale ne subisce le conseguenze l'intero territorio doganale della Comunità. Dall'altra, essa provoca distorsioni di trattamento a seconda del luogo in cui si constata l'infrazione. Le conseguenze sono estremamente importanti se si vede l'unione doganale nella prospettiva del mercato interno, in quanto le operazioni irregolari tenderanno a concentrarsi negli Stati membri in cui il livello di repressione è inferiore. Non si può che constatare in questo settore che il diritto derivato è ancora inesistente, tranne in materia di concorrenza, ma questo rischio di « disfunzione » deve incitarci ad agire.

Il problema non consiste soltanto nella corretta riscossione dei dazi doganali, risorse proprie della Comunità, ma anche, e forse soprattutto, nella necessità di garantire agli operatori economici della Comunità quelle condizioni di concorrenza sana e leale che legittimamente attendono. La Comunità ha bisogno di un'impostazione largamente aperta sul commercio mondiale; questa apertura non deve essere sinonimo di ingenuità o debolezza.

La maggior difficoltà nell'armonizzazione delle sanzioni deriva sicuramente dal fatto che il diritto doganale penale è strettamente legato al sistema penale di ogni Stato membro. Una generale armonizzazione del diritto penale degli Stati membri non è tuttavia auspicabile. Allora si tratta di agire nei settori che toccano maggiormente la peculiarità del diritto doganale.

Una prima azione potrebbe consistere nell'armonizzare le sanzioni amministrative, in particolare le multe, per infrazioni al diritto comunitario. Parallelamente dovrebbe essere avviata una seconda azione per determinare, per ciascun Stato membro, quali siano le disposizioni del diritto penale nazionale che sarebbe opportuno adattare in vista del grande mercato. Il principio dell'amministrazione del diritto in materia di sanzioni è stato chiaramente riconosciuto come rientrante nelle sfere delle competenze comunitarie dalla Corte di giustizia nella sentenza del 21 settembre 1989: Causa n. 68/88 Commissione contro Repubblica greca.

1.4. *Miglioramento dei meccanismi decisionali.*

Gli aspetti normativi sollevano il problema dei meccanismi decisionali. Nei rapporti con i paesi terzi, in particolare nelle convenzioni internazionali, si tende ad inserire una clausola di unione doganale che attesta la posizione e la specificità della Comunità nei confronti dell'esterno. Con questa clausola l'unicità della Comunità viene riaffermata nei confronti dei *partner* terzi. L'unione solidale, costituita dalla Comunità, rafforza inoltre la sua capacità di negoziato con vantaggio di tutti gli Stati membri. Negli ultimi anni questa procedura è stata tuttavia contraddistinta da una certa rigidità, propria della Comunità, in quanto vi-geva l'obbligo di rispettare la regola dell'unanimità per adottare la posizione comune da assumere in riunioni internazionali. L'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia delle Comunità europee, concre-

tatasi, da ultimo, nella sentenza n. 275/87, ha permesso, nel settore degli accordi internazionali di carattere doganale, di concedere largo spazio all'art. 113 del trattato che richiede unicamente la maggioranza qualificata.

Come di già indicato, l'entrata in vigore dell'Atto unico ha migliorato tale situazione poiché in tutti i casi in cui l'art. 100A, ma anche l'art. 28, è (sono) chiamato(i) in causa, si applica la regola della maggioranza qualificata, il che semplifica e accelera considerevolmente il processo decisionale.

Per quanto riguarda invece la gestione degli atti adottati dal Consiglio non ci si può che rammaricare del fatto che la concessione della procedura del Comitato consuntivo non sia ancora divenuta abituale per il Consiglio. Orbene, più il tempo passa e più la Comunità, cioè in definitiva gli operatori economici e gli utenti dei servizi pubblici, hanno bisogno di decisioni rapide connesse con la loro attività quotidiana. E indubbio che la procedura del Comitato di regolamentazione attualmente in uso non risponde più a questi imperativi.

2. *Aspetti funzionali.*

Disponendo di una base legislativa non resta che fare in modo che le modalità pratiche di funzionamento dell'unione doganale siano elaborate con particolare cura; occorre predisporre un'infrastruttura che si basi sulle tecniche informatiche se si vuole ch'essa funzioni in modo efficace, omogeneo e coerente. Questo punto non è soltanto importante per le amministrazioni delle dogane che vivono un periodo in continuo mutamento. Esso riveste grande importanza anche per tutti coloro che hanno a che fare con la dogana o si preoccupano di veder tradotte nei fatti, conformemente allo spirito in cui sono state adottate, le misure prese nei vari settori *stricto sensu* non doganali sopra citati.

A tale scopo debbono essere esaminati vari aspetti:

2.1. *L'organizzazione.*

I mutamenti che l'attuazione del mercato interno comporterà provocheranno radicali cambiamenti in seno alle amministrazioni delle dogane alle quali sfuggirà d'ora in poi il trattamento « doganale » degli scambi intracomunitari di merci « comunitarie ». Tenuto conto della crescente importanza delle disposizioni regolamentari adottate dalla Comunità, molti si chiedono quale sarà la suddivisione dei compiti tra le amministrazioni nazionali ed i servizi della Commissione. L'idea di un'amministrazione delle dogane comunitarie è stata infatti già avanzata più volte. In proposito dovrà vigere la regola del pragmatismo. Nel quadro di un'unione doganale tanto complessa come quella che ci si prefigge di creare nella Comunità sembra vadano scartate due concezioni:

— l'una che manterrebbe le attuali compartimentazioni e continuerebbe ad avere un'impronta troppo intergovernativa,

— l'altra che si baserebbe su un eccessivo accentramento da parte della Commissione.

Va quindi trovato il giusto equilibrio tra questi due estremi in quanto i due livelli sono fra loro complementari.

I funzionari delle dogane si occuperanno essenzialmente degli scambi con i paesi terzi. La creazione del mercato interno imporrà d'altro canto un reimpiego dei dipendenti delle amministrazioni delle dogane degli Stati membri, reimpiego che consentirà loro di meglio far fronte ai propri compiti, con vantaggio dell'unione doganale.

Il necessario trasferimento a livello comunitario di taluni elementi di gestione della normativa comunitaria non dovrà avere come conseguenza l'aggiunta di un livello burocratico o decisionale supplementare rispetto a quanto esiste attualmente ma consentirà di accelerare le decisioni per soddisfare alle esigenze del commercio.

Nel settore della cooperazione amministrativa e della lotta alle frodi ci si dovrà imporre come norma il principio della mutua assistenza e tra le amministrazioni nazionali e tra queste e la Commissione dovrà instaurarsi una vera e propria *partner-ship*.

Ciò significa, in generale, che, fatta salva l'eventuale creazione di una struttura comunitaria di carattere doganale, l'organizzazione dei servizi in seno alla Comunità interessa tutte le parti in causa in quanto non si tratta più di amministrare territori nazionali giustapposti, bensì un'unione doganale senza frontiere interne fondata sull'interdipendenza di quanti la compongono.

Senza aspettare la creazione di una struttura comunitaria si potrebbe auspicare, come simbolo del carattere comunitario di quest'unione doganale, che i funzionari delle dogane degli Stati membri che operano in uniforme portassero il medesimo distintivo (ad esempio uno scudo con l'indicazione « dogana » e, sullo sfondo, la bandiera europea). Il messaggio di questo simbolo si rivolgerebbe, in primo luogo, ai viaggiatori che attraversano le frontiere esterne della Comunità ma si ripercuoterebbe anche sugli stessi doganieri in quanto rafforzerebbe la loro sensazione di appartenere, al di là della propria nazionalità, ad uno stesso corpo e soprattutto di agire nello stesso intento.

2.2. *L'adeguamento dei metodi di lavoro.*

Il buon funzionamento di un'unione doganale deve rispettare il giusto equilibrio tra agevolazione del commercio internazionale e lotta alle frodi.

L'aumentato volume degli scambi, la crescente importanza della burocratica e degli scambi elettronici di dati nonché la generale evoluzione di tutto il contesto in cui gli scambi vengono attuati fan sì che l'amministrazione dell'unione doganale dove poter pienamente avvalersi delle nuove tecnologie per accrescere la propria efficacia.

La necessità di rispettare l'equilibrio succitato rende necessario ridefinire i metodi di lavoro.

L'ampliamento delle procedure semplificate, sopra citato, indurrà le autorità doganali che non l'abbiano ancora sufficientemente fatto a ravvicinarsi alle imprese e ad essere veramente al servizio del commercio

esterno della Comunità, senza trascurare la funzione di « regolatrici » dei flussi di merci.

In questo spirito, i controlli dovranno essere più omogenei e più selettivi di quanto non lo siano oggi. Ciò non significa che debba essere mutato il grado di protezione generale, contro la frode ma sulla base di un'impostazione più scientifica dovranno essere definiti in comune taluni criteri selettivi, da riesaminare poi ad intervalli regolari, da applicare in particolare ai sistemi informatici nazionali. In proposito la Comunità costituisce una « rete » e la sua protezione contro la frode non può essere superiore a quella della maglia più debole. In questo contesto l'attività dei servizi dovrà essere orientata in modo da integrare maggiormente gli aspetti economici, fiscali e finanziari degli scambi, il che obbligherà a ricorrere più di prima al controllo a posteriori delle scritture delle imprese o all'*audit* informatico. Questa maggiore selettività degli interventi doganali consentirà di accelerare lo svincolo delle merci sotto controllo doganale, permettendo ai funzionari interessati di esplicitare un efficace controllo. Anche in questo settore una buona formazione dovrebbe consentire loro, nell'esercizio della rispettiva attività di controllo, di tener ampiamente conto della dimensione economica della missione loro affidata.

2.3. *Adeguamento dei mezzi.*

Si ricorda ch'esso presuppone l'uso delle tecnologie dell'informazione sia per le procedure di sdoganamento (che fin dalla loro concezione dovranno maggiormente integrare la dimensione informatica) che per la gestione delle regolamentazioni o la creazione di sistemi di comunicazione e di trasferimento di dati.

Nel traffico con i paesi terzi dovrà essere estesa l'utilizzazione delle procedure computerizzate per le dichiarazioni all'importazione in modo da contemplare non soltanto gli sdoganamenti di ordinaria amministrazione, ma anche le procedure semplificate. Questa evoluzione avrà il duplice vantaggio di agevolare i controlli doganali e di garantire l'applicazione di procedure doganali uniformi in tutta la Comunità.

Negli scambi all'interno della Comunità, ove la maggior parte dei movimenti di merci sarà libera, occorrerà tuttavia sviluppare dei sistemi che permettano di controllare il movimento delle merci che non sono in libera pratica o vengono spedite da uno Stato membro ad un altro sotto controllo doganale. Tali sistemi possono basarsi sulle procedure esistenti in materia di transito comunitario ed essere adeguati in modo da tener conto dell'informatizzazione, ma non devono prevedere controlli all'atto dell'attraversamento delle frontiere interne.

Oltre questi problemi, connessi con le procedure doganali, dovranno essere migliorati, estesi e resi più accessibili alle amministrazioni degli Stati membri e agli operatori i sistemi d'informazione che la gestione diretta di talune normative da parte della Commissione presuppone (ad es. contingenti e classificazioni tariffarie, restrizioni quantitative, ...). Ciò implica la creazione di nuove infrastrutture negli Stati membri e in seno alla Commissione.

Tutto ciò deve ovviamente inserirsi in un quadro di miglioramento generale dei sistemi di comunicazione. Attualmente taluni sistemi comunitari sviluppati nel quadro del programma Caddia (cooperazione nell'Autorizzazione della Documentazione e dei Dati per l'Importazione, l'Esportazione e l'Agricoltura), si avvalgono delle possibilità offerte dalla telematica. È il caso, in particolare, del sistema Scent (rete doganale per la lotta contro la frode), che, nel settore della lotta alle frodi in cui la rapida circolazione dell'informazione costituisce un fattore essenziale, collega i servizi centrali competenti negli Stati membri e quelli che hanno una funzione operativa in seno alla Commissione. Gli attuali sistemi sono stati tuttavia sviluppati senza una visione globale e senza l'ausilio di una solida infrastruttura in materia di telecomunicazioni e di trasferimento di dati per cui, d'ora in poi, dovrebbero evolvere su basi più omogenee.

La messa in opera di questa infrastruttura faciliterà gli scambi fra la Commissione e gli Stati membri e tra gli Stati membri fra loro. Questi sistemi permetteranno, ad esempio, di migliorare l'applicazione dei regimi di transito e l'utilizzazione ottimale della Taric (tariffa integrata delle Comunità).

In proposito si pone anche il problema, di primaria importanza, delle norme e della concezione dei sistemi. I settori commerciali si sono infatti rapidamente adeguati all'evoluzione tecnologica computerizzando i loro sistemi a livello internazionale. L'unione doganale deve tenerne conto per non trovarsi in una situazione di squilibrio tra il mondo commerciale e il mondo amministrativo. Ne risulterà che ciascuna amministrazione doganale non potrà più stabilire unilateralmente propri criteri, essendo di primaria importanza che i vari sistemi possano comunicare tra loro. Proprio per questo la norma Edifact (scambio di dati computerizzati per le amministrazioni, il settore commerciale e i trasporti), adottata dall'Iso, dovrà gradualmente essere introdotta nel settore doganale per utilizzare messaggi standardizzati ed evolvere verso una più razionale codificazione dei dati nella Comunità. Entro la fine del 1992 saranno approntati alcuni progetti per consentire la transizione dagli attuali sistemi alle nuove norme. A livello di ambienti commerciali, il programma Tedis (trasmissione elettronica dei dati) coordina ed assicura la promozione dei lavori di normalizzazione nel campo dell'Edi.

2.4. *La formazione.*

La creazione del mercato interno obbliga a ridefinire il ruolo, nella Comunità, dei funzionari delle dogane per garantire il buon funzionamento dell'unione doganale. Questo ruolo sarà d'ora in poi incentrato sull'uniforme applicazione della legislazione doganale alla frontiera esterna, strumento necessario all'attuazione delle varie politiche comunitarie che disciplinano gli scambi esterni. Occorrerà garantire nel contempo che la soppressione delle frontiere interne non provochi distorsioni di concorrenza o deviazioni di traffico né maggiori rischi di frodi.

Le azioni avviate da ciascuna amministrazione interessata non basteranno da sole a realizzare gli obiettivi perseguiti. Se la graduale crea-

zione di una scuola doganale comunitaria sembra auspicabile, nell'immediato futuro sarà necessario rafforzare gli sforzi nazionali con azioni comuni volte ad accrescere la presa di coscienza dei funzionari doganali della dimensione sempre più comunitaria della loro missione e della necessità di una più stretta collaborazione fra loro, anche se continueranno a far parte delle rispettive amministrazioni.

Questo programma di formazione, che è stato di già oggetto d'un inizio di esecuzione sul piano comunitario, riguarda:

- i formatori attualmente occupati nelle scuole doganali nazionali,
- i funzionari nazionali incaricati di attuare le misure da cui dipende il buon funzionamento dell'union doganale e
- gli scambi di funzionari.

Al momento esiste un certo numero di punti di contatto tra i funzionari degli Stati membri e tra questi e i funzionari della Commissione, in quanto in seno ai vari comitati istituzionalizzati operanti nell'ambito doganale hanno già avuto luogo numerosi scambi di opinioni. Tutto ciò è però insufficiente se si vuole rafforzare l'unione doganale; in questo senso lo scambio di esperienze e un più ampio raffronto delle opinioni e delle mentalità degli interessati non può essere che fonte di mutuo arricchimento e migliore reciproca comprensione.

Ciò significa che la scuola doganale comunitaria di cui si è parlato più sopra non dovrebbe limitarsi al solo settore doganale, ma, per situare i problemi in un contesto globale, dovrebbe sensibilizzare innanzitutto i funzionari interessati alle finalità politiche ed economiche del diritto comunitario. Nel suo programma di azioni dovrebbero figurare anche lo studio delle lingue e l'apprendimento dell'informatica e delle tecniche di controllo.

Punto d'incontro privilegiato, questa scuola faciliterà l'osmosi tra i funzionari doganali della Comunità. Essa fungerà da catalizzatore contribuendo a far comprendere e a far sentire agli interessati che, pur rimanendo funzionari nazionali, diventeranno sempre di più agenti della Comunità, senza la minima incompatibilità. Gli incontri accresceranno l'impressione di lavorare insieme per la stessa causa.

In linea col programma Mattheus adottato dalla Commissione nella primavera del 1989 occorrerà sviluppare un programma di scambi di funzionari tra le amministrazioni e tra queste e la Commissione. Una più ampia conoscenza delle concezioni e delle procedure applicate dalle parti interessate, compresa la Commissione, non potrà che sfociare in una maggiore armonizzazione dell'attività doganale e, soprattutto, instaurerà un clima di reciproca fiducia necessario per garantire l'efficacia e l'omogeneità dei controlli alle frontiere esterne della Comunità.

Inoltre, potrà essere utile avviare, in un secondo tempo, azioni di formazione a favore dei settori economici interessati dalle operazioni commerciali internazionali e di taluni funzionari provenienti da paesi terzi associati ai meccanismi doganali comunitari.

Infine, dovrà essere ugualmente curata sia l'informazione rivolta ai settori in questione sia quella indirizzata al grande pubblico.

2.5. *Lo sviluppo della cooperazione amministrativa.*

Più l'integrazione della Comunità diventerà una realtà, più il buon funzionamento dell'unione doganale e pertanto del mercato interno si avvarrà di un'accresciuta collaborazione tra le amministrazioni nazionali e tra queste e la Commissione.

Resa necessaria dalla complementarità degli interessi e dai nuovi dati del commercio internazionale, compreso il commercio intracomunitario, questa più forte collaborazione riguarderà sia la lotta alle frodi e alle irregolarità che la corretta applicazione della normativa.

Nel settore della lotta contro le frodi e le irregolarità giova ricordare che già l'attuale normativa comunitaria pone l'accento sul principale obiettivo perseguito: il buon funzionamento dell'unione doganale. È proprio questa impostazione prevalentemente economica, che sottolinea come la normativa doganale *lato sensu* abbia lo scopo, senza trascurare però gli aspetti finanziari, di garantire la regolarità degli scambi in termini di concorrenza economica e commerciale, che va prescelta. Il campo d'applicazione della lotta contro le frodi è dunque estremamente vasto e presenta molteplici incidenze. Benché abitualmente quest'azione venga concepita in termini di dazi e tasse da riscuotere, non va dimenticato nell'attuale contesto, senza peraltro trascurare l'impatto finanziario, che il suo aspetto fondamentale è costituito dalla necessità di permettere alle imprese comunitarie di operare in un ambiente concorrenziale sano.

Trasposta nel quadro comunitario questa constatazione rileva come nella Comunità la difesa degli interessi economici di ciascun paese richieda oggi la cooperazione degli altri Stati membri.

Come si può essere certi che in un mercato comune non esistano distorsioni di concorrenza tra le imprese dello stesso settore economico se non grazie alla collaborazione di tutti i *partner*? Come si possono equamente valutare tutti gli elementi se non con il necessario distacco e predisponendo la necessaria coordinazione?

Tutto ciò prova che è necessario ancor più sviluppare nei funzionari interessati « riflessi » comunitari. Sul piano della ripartizione dei compiti va applicato il principio della complementarità, cioè la ricerca dei casi di frodi e le relative indagini spettano agli Stati membri e i servizi della Commissione debbono agire in modo complementare coordinando i casi che hanno una dimensione o un interesse comunitario, dando un costante impulso e apportando un aiuto specifico ed efficace, e facendo valere, se del caso, il peso economico e politico della Comunità nei confronti dei suoi *partner* commerciali. Trattasi quindi di lavorare maggiormente insieme, quotidianamente, con contatti diretti e personalizzati, tenendo presente il comune interesse. Vanno comunque ulteriormente estesi taluni fattori essenziali, quali la circolazione e l'utilizzazione delle informazioni fornite dal sistema computerizzato Scent, già citato. Occorre quindi sfruttare più intensamente la rapidità e l'affidabilità dello scambio di dati forniti dagli strumenti informatici.

La necessità di attuare su scala comunitaria un sempre più ampio coordinamento in materia di lotta contro le frodi, richiede anche, in un

futuro abbastanza vicino, taluni miglioramenti, per consentire, in particolare, di:

— superare la nozione di limite territoriale nazionale, creando, quando la situazione lo giustifichi, un diritto di seguito sul territorio degli altri Stati membri;

— banalizzare il funzionamento della mutua assistenza rendendo meno rigorose le procedure interne necessarie per la sua attuazione;

— intercollegare gli schedari approntati in materia di lotta contro le frodi di carattere doganale, rispettando ovviamente la salvaguardia dei dati personali;

— rinunciare, per quanto possibile, alle deroghe all'obbligo di assistenza tra Stati membri.

Altri traffici vanno combattuti, anche se non hanno un'incidenza economica (vedasi convenzione di Washington sulle specie protette di fauna e di flora). Nel quadro dell'unione doganale va proseguita la collaborazione delle amministrazioni interessate.

Infine, indipendentemente dalle frodi e dalle irregolarità, vi è un altro campo in cui la cooperazione è necessaria: quello della ricerca delle eventuali lacune della normativa e delle sue diverse applicazioni. L'unione doganale non può infatti funzionare correttamente se continuano ad emergere lacune o disparità. Per sottolineare la complementarità dei rapporti Stati membri/Commissione, potrebbe essere costituito un corpo di ispettori comunitari, raggruppante funzionari della Commissione e funzionari degli Stati membri, incaricato di effettuare studi specifici dell'applicazione delle disposizioni doganali comunitarie negli scambi con i paesi terzi e visite negli uffici doganali della Comunità. Avvalendosi di questa formula mista Commissione/Stati membri, il corpo non è da considerarsi un « controllore » dell'attività degli Stati membri, ma un gruppo di funzionari operante in uno spirito costruttivo. Questa creazione costituirebbe un utile complemento alle disposizioni adottate dal Consiglio in materia di controllo sulle risorse proprie (regolamento n. 1552/89 del 29 maggio 1989), nel senso che aldilà di considerazioni puramente finanziarie, essa riguarderebbe sempre l'aspetto economico dell'unione doganale.

2.6. Il finanziamento di questi mutamenti.

Gli aspetti succitati non saranno senza ripercussioni sul funzionamento delle amministrazioni delle dogane degli Stati membri, come pure dei servizi interessati della Commissione, segnatamente in materia di costi. È chiaro che dovranno rapidamente essere predisposte nuove infrastrutture, in particolare nel settore dell'informatizzazione degli uffici doganali, per raggiungere un auspicabile grado di omogeneità alle frontiere esterne della Comunità.

Orbene, si deve constatare, senza che ciò costituisca un giudizio di valore, da una parte che tutti gli Stati membri non dispongono di mezzi comparabili, neppure in valore relativo, e dall'altra che tutti non dispongono dello stesso livello d'infrastruttura.

In effetti, taluni Stati membri, il cui traffico è notevole, dispongono di un'infrastruttura concentrata in alcuni grandi uffici, mentre altri, soprattutto per motivi geografici, sono tenuti a garantire il funzionamento di un gran numero di punti di sdoganamento e ad assicurare la protezione di una frontiera esterna la cui sorveglianza è particolarmente difficile.

La riorganizzazione del dispositivo doganale che dovrà essere operata a breve termine, per far fronte a tutte le sfide cui siamo confrontati, richiede, per la sua portata, che anche questo aspetto del problema venga preso in considerazione.

Conclusioni.

Nel quadro comunitario l'unione doganale rappresenta un obiettivo ambizioso che va ben oltre le definizioni accademiche date finora. Come l'attuazione dell'unione tariffaria nel 1968 non ha suonato la fine della dogana, la realizzazione del mercato interno non emarginerà l'unione doganale.

Proprio al contrario, la creazione nel 1992 del grande mercato unico della Comunità non è concepibile senza un'unione doganale ben strutturata, omogenea e dotata di mezzi appropriati per fare fronte alle nuove sfide. E quindi estremamente importante mantenere, anzi rafforzare, l'elevato grado di efficacia ch'essa richiede. Qualsiasi indebolimento in materia trasformerebbe l'unione in una zona di libero scambio, il che non mancherebbe di ripercuotersi sulla natura della stessa Comunità.



SCIENZA DELLE FINANZE

GERELLI E. - CELLERINO R. - DIONISIO S. - DROUET D. - GHESSI G. - SANTI M. -
*Ascesa e declino del business ambientale. Dal disinquinamento alle
 tecnologie pulite.*

Bologna, Il Mulino, 1990, pp. 204, Lit. 20.000.

« Vincere il fallimento del mercato con il mercato », oppure: « Passare dall'allopattia all'omeopatia, per curare la patologia del mercato nei riguardi dell'ambiente ». È questo uno dei principali messaggi, lanciato in questo libro, che costituisce un originale breviario di politica economica dell'ambiente. Vediamo dunque il punto di partenza. Tra le varie risorse scarse, ve ne sono alcune di vitale importanza — l'oceano, la foresta tropicale, l'ozono stratosferico, l'aria pura in città, ecc. —, che non sono razionate dal mercato, non avendo prezzo; queste risorse debbono perciò venir razionate mediante l'intervento pubblico. Sin qui, tutti d'accordo, il punto è che, per risolvere questo problema, si è fino ad ora meccanicamente seguito il metodo allopatrico, consistente nell'introdurre, per correggere la malattia del mercato dosi massicce di « anti-mercato ». Si tratta dell'approccio giuridico-burocratico del « comando e controllo » (o della regolamentazione diretta), consistente nel giocare a guardia e ladri imponendo standards o limiti di accettabilità ambientali, ed istituendo organi di controllo e sanzioni penali e civili per i trasgressori. Purtroppo, l'esperienza insegna, questo metodo s'è dimostrato insufficiente, sicché occorre abbandonare i tabù delle culture burogiuridica e vetero-ecologista (spesso legate da un peccaminoso connubio officiato dall'ignoranza), per affiancarsi coraggiosamente anche all'utilizzo di strumenti economici, quali le tasse ambientali. Modificando i prezzi a favore dei prodotti e delle tecnologie pulite, questi tributi possono dare un contributo decisivo allo sviluppo sostenibile, ossia compatibile con la qualità dell'ambiente. Vale infatti anche per il mercato la paradossale definizione data da Churchill della democrazia: un sistema pieno di difetti, ma migliore di ogni alternativa. A questo tema di attualità viene dato spessore politico nell'introduzione del ministro dell'ambiente, e con la pubblicazione, in appendice al volume, di suoi importanti documenti. Si tratta, d'altra parte, di assecondare una tendenza già in atto, poiché — come rileva con molti esempi persino il presidente della banca centrale Usa — l'aumento delle componenti non fisiche del prodotto interno lordo (vale a dire ciò che riflette il progresso della cultura e delle idee) è in grado di spiegare la maggior parte dell'incremento del Pil nei paesi avanzati (si veda l'ampia citazione ed i casi concreti alle pp. 25-26 del volume). Né tecnologie e prodotti puliti sono ormai un

(*) Per l'inserzione in questa rubrica, gli editori sono pregati di inviare copia dei nuovi libri di Scienza delle Finanze e Diritto finanziario alla Redazione di Pavia. La Direzione si riserva di far successivamente recensire le opere qui segnalate.

obiettivo chimerico. Come si mostra nel volume, quando si mettono in atto incentivi sufficienti, il mondo della produzione si muove. Si ricordano i casi della Iris Ceramica di Fiorano, produttrice di piastrelle, che da cinque anni ricicla 500 tonnellate annue di scarti; quelli storici della Tioxide di Scarlino, che non scarica più a mare i famosi fanghi rossi, ma li trasforma in sottoprodotti riutilizzabili, e quello dell'Agrimont di Porto Marghera, che con complesse modifiche tecnologiche ha potuto rinunciare a scaricare in Adriatico i fosfogessi (per ulteriori dettagli anche su altri casi vedasi l'ultimo capitolo). Le considerazioni ora sintetizzate sono anche la premessa alla constatazione che notevoli sfide si profilano per il business del disinquinamento in Italia e nella Cee, tema che viene affrontato con una solida analisi empirica. Il mercato italiano dell'ambiente può infatti considerarsi una tavola imbandita, con una previsione di spesa pubblica di ben 74.000 miliardi al duemila, un fatturato annuo di circa 3.000 miliardi tendenzialmente in crescita, qualche migliaio di imprese operanti (tra cui molte, tuttavia, le imprese-coriandolo, e meno d'un centinaio quelle medio-grandi in grado di sviluppare strategie credibili nel lungo periodo). Per quanto tempo durerà questa situazione? Come si spiega nel volume, due sono gli scogli in vista. A breve, una più efficace attuazione da parte della Cee della liberalizzazione dei contratti pubblici; ciò dovrebbe aprire le porte all'agguerrita concorrenza europea, le cui potenzialità nel settore ambientale vengono dettagliatamente illustrate. A lungo andare, si mostra che, paradossalmente, sulla base degli argomenti sopra riassunti, quanto più efficace sarà una politica ambientale preventiva, tanto minore sarà lo spazio per il business ambientale tradizionale. Ciò è d'altra parte in sintonia con l'atmosfera di sfida positiva ben sintetizzata al termine dell'introduzione di Giorgio Ruffolo: « ci troviamo in una fase difficile e critica, ma al tempo stesso appassionante e creativa della politica ambientale, in cui gli strumenti tradizionali della regolamentazione diretta debbono essere completati dalla simulazione del mercato, in cui le azioni nazionali sono sempre più collegate a quelle internazionali, ed in cui, infine, le imprese del disinquinamento debbono avviarsi verso strategie e tecnologie sempre più raffinate. A questo complesso di problemi questo volume dà un contributo importante ed originale. L'indice del volume è il seguente: Introduzione, di *Giorgio Ruffolo*; I. Nascita e trasfigurazione d'un mercato: verso il cambiamento strutturale, di *Emilio Gerelli*; II. L'industria ambientale e le prospettive per il 1992, di *Dominique Drouet*; III. Il business ambientale in Italia, di *Rita Cellerino*; IV. Situazione e prospettive della domanda: la spesa pubblica, di *Giuseppe Ghessi*; V. Le tecnologie pulite, di *Stefano Dionisio e Mario Santi*.

DIRITTO FINANZIARIO

MARONGIU G. - *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano.*

Padova, Cedam, 1988, pp. xxx-835, Lit. 75.000.

Le « radici » alle quali figuratamente allude il titolo del volume sono gli anni della Destra storica. Furono, infatti, gli eredi di Cavour a gettare le fondamenta dell'ordinamento tributario dell'Italia unita. Tuttavia, essi furono tacciati di piemontesismo da cronisti, storici, giuristi ed economisti finanziari, e l'importanza della loro opera fu spesso misconosciuta. Invece, nell'arco temporale compreso fra il 1861 ed il 1876, « quella classe dirigente governò ed amministrò il paese, ne condusse le finanze al pareggio non già utilizzan-

do ed estendendo il sistema fiscale piemontese ma creandone uno, in grande parte, nuovo ». Per rendere conto di questa affermazione, l'Autore analizza in modo diffuso ed articolato gli eventi storici e politici di quegli anni. Nel primo capitolo viene innanzitutto descritta la situazione del Regno al momento della sua proclamazione: i problemi politici, economici e sociali, lo stato delle finanze ed il ricorso all'indebitamento. Nel secondo capitolo vengono ripercorse le tappe dell'*iter* formativo del nuovo sistema tributario, dalle imposte indirette al tributo fondiario. Il terzo capitolo è dedicato all'imposta di ricchezza mobile ed alle ragioni della sua istituzione. Nel quarto e nel quinto capitolo l'Autore esamina il problema del disavanzo e l'emersione della politica del pareggio, il rifiuto dell'espansione dell'indebitamento e la ricerca di nuovi mezzi fiscali. Nel sesto e nel settimo capitolo vengono ampiamente descritti la tassa sul macinato e gli « omnibus » finanziari del Sella. Nell'ottavo e nel nono capitolo sono trattate le fasi conclusive della parabola storica della Destra: l'ultimo governo Minghetti, la maturazione di nuovi equilibri politici, l'avvento della « Sinistra giovane ». Il decimo capitolo contiene una sorta di bilancio finale dell'opera: l'Autore valuta comparativamente l'obiettivo (il pareggio) e lo strumento utilizzato per raggiungerlo (il sistema tributario), precisando e sintetizzando gli argomenti, già sviluppati nei singoli capitoli, che lo inducono (come studioso del diritto tributario) a rivalutare l'opera della Destra storica.

MICHELI G.A. - *Corso di diritto tributario*, 8ª ed.

Torino, Utet, 1989, pp. xxiii-684, s. i. p.

Giunto all'ottava edizione, l'ormai classico *Corso* del Micheli mantiene intatto il suo impianto originario. L'opera di revisione è stata, infatti, compiuta — nel rispetto del pensiero dell'Autore — modificando ed aggiornando quei passi del volume, che erano divenuti obsoleti a causa dell'evoluzione legislativa e giurisprudenziale dell'ultimo quinquennio.

GAFFURI G. - *Lezioni di diritto tributario - Parte generale*.

Padova, Cedam, 1989, pp. xii-225, Lit. 23.000.

Frutto dell'esperienza didattica dell'Autore, queste *Lezioni* costituiscono, per struttura e per funzione, un'esposizione essenziale e semplificata dei temi di diritto tributario generale. Mancano, quindi, sia un apparato bibliografico, sia informazioni troppo dettagliate sui molteplici problemi che hanno suscitato l'attenzione della dottrina. Il libro si compone di sette capitoli che riguardano: la nozione di tributo e di sistema fiscale; la genesi e la composizione dell'ordinamento tributario; le fonti normative del sistema fiscale; l'attuazione della legge tributaria; l'impugnazione degli atti impositivi ed il contenzioso; la riscossione del tributo e l'esecuzione coattiva; la violazione di norme e le sanzioni.

LUPI R. - *Profili tributari della fusione di società*.

Padova, Cedam, 1989, pp. xiv-372, Lit. 35.000.

Questo volume si caratterizza per un'opzione metodologica di fondo: anziché muovere dall'esegesi normativa per giungere all'individuazione dei problemi connessi alla fusione di società, l'Autore preferisce seguire il procedimento inverso, identificando i problemi prima di esaminare il dato positivo. La caducità e le frequenti incoerenze della disciplina legislativa suggeriscono questa impostazione, « anche perché la materia è logicamente successiva alle grandi scelte di valore, caratteristiche di un certo sistema tributario e nelle

quali veramente si esplica la discrezionalità politica del legislatore ». Questi gli argomenti trattati nel volume: il rapporto tra valori contabili e valori reali alla luce delle concezioni civilistiche della fusione; il regime dei beni d'impresa e la neutralità della fusione nel quadro delle operazioni riguardanti l'assetto aziendale e societario; il concetto di differenze di fusione; l'incorporazione senza concambio; i criteri per attribuire rilevanza fiscale al disavanzo derivante da incorporazione senza concambio; il calcolo dei termini da confrontare per determinare avanzo e disavanzo nell'incorporazione senza concambio; l'incorporazione senza concambio in una prospettiva « de iure condendo »; l'incorporazione con concambio e la fusione propria; la distribuzione ai soci, nelle fusioni con e senza concambio, delle poste di netto provenienti dalle società fuse o incorporate; i tempi e le modalità per riunire in un unico bilancio i dati delle società partecipanti all'operazione; i problemi della fusione eterogenea; il riporto delle perdite; la doppia deduzione delle perdite e l'incorporazione senza concambio; la fusione nelle imposte indirette.

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI

SCIENZA DELLE FINANZE

ARGOMENTI GENERALI

- AHSAN S.M. - KWAN A.C.C. - SAHNI B.S. - *Causality Between Government Consumption Expenditure and National Income: Oecd Countries*, « Public Finance », 1989, 2, 204-224.
- BORDIGNON M. - *The Nash Contribution Model: Theoretical Results, Empirical Tests and Proposed Solution*, « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze », 1989, 4, I, 502-549.
- BRETON A. - *Presidential Address: The Growth of Competitive Governments*, « Canadian Journal of Economics », 1989, 4, 717-750.
- BURDETT K. - WRIGHT R. - *Optimal Firm Size, Taxes, and Unemployment*, « Journal of Public Economics », 1989, 39/3, 275-287.
- CHAMBERS R.G. - *Concentrated Objective Functions for Nonlinear Taxation Models*, « Journal of Public Economics », 1989, 39/3, 365-375.
- CHICOINE D.L. - WALZER N. - DELLER S.C. - *Representative vs. Direct Democracy and Government Spending in a Median Voter Model*, « Public Finance », 1989, 2, 225-236.
- DUSANSKY R. - *Diamonds Are a Government's Best Friend: Burden-Free Taxes on Goods Valued for Their Values: Comment*, « The American Economic Review », 1989, 79/5, 1285-1288.
- FEEHAN J.P. - *Pareto-Efficiency With Three Varieties of Public Input*, « Public Finance », 1989, 2, 237-248.
- FIorentINI G. - *Externalities and Property Rights: Some Policy Implications*, « Economic Notes », 1989, 3, 343-361.
- GAHVARI F. - *The Nature of Government Expenditures and the Shape of the Laffer Curve*, « Journal of Public Economics », 1989, 40/2, 251-260.
- GRANAGLIA E. - *Equità e modelli alternativi di eguaglianza redistributiva: dall'egualitarismo generale all'eguaglianza plurale*, « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze », 1989, 4, I, 463-488.
- GRIER K.B. - *Campaign Spending and Senate Elections, 1978-84*, « Public Choice », 1989, 63/3, 201-219.
- HARRIS C.J. - HEADY C.J. - MITRA P.K. - *Investment and Shadow Pricing in a Growing Economy with Tax Restrictions*, « Journal of Public Economics », 1989, 39/3, 289-313.
- HAVEMAN R. - *Economics and Public Policy: On the Relevance of Conventional Economic Advice*, « The Quarterly Review of Economics and Business », 1989, 29/3, 6-20.
- LOGAN R.R. - O'BRIEN J.P. - *Fiscal Illusion, Budget Maximizers, and Dynamic Equilibrium*, « Public Choice », 1989, 63/3, 221-235.

- MCCLELLAND R. - *Voluntary Donations and Public Expenditures in a Federalist System: Comment*, « The American Economic Review », 1989, 79/5, 1291-1296.
- POSNETT J. - SANDLER T. - *Demand for Charity Donations in Private Non-Profit Markets: The Case of the U.K.*, « Journal of Public Economics », 1989, 40/2, 187-200.
- SHESHINSKI E. - *Note on the Shape of the Optimum Income Tax Schedule*, « Journal of Public Economics », 1989, 40/2, 201-215.
- TAIT A.A. - *Not So General Equilibrium and Not So Optimal Taxation*, « Public Finance », 1989, 2, 169-182.
- TSUNEKI A. - *The Measurement of the Benefits of Public Inputs with Distortionary Taxation*, « Canadian Journal of Economics », 1989, 4, 885-891.

EFFETTI DELLE IMPOSTE

- BOVENBERG A.L. - *The Effects of Capital Income Taxation on International Competitiveness and Trade Flows*, « The American Economic Review », 1989, 79/5, 1045-1064.
- HITE P.A. - *A Positive Approach to Taxpayer Compliance*, « Public Finance », 1989, 2, 249-267.
- MORGAN W. - MUTTI J. - PARTRIDGE M. - *A Regional General Equilibrium Model of the United States: Tax Effects on Factor Movements and Regional Production*, « The Review of Economics and Statistics », 1989, 4, 626-635.
- PITT M.M. - SLEMROD J. - *The Compliance Cost of Itemizing Deductions: Evidence from Individual Tax Returns*, « The American Economic Review », 1989, 79/5, 1224-1232.
- SUMNER M. - *Investment, Q, and Taxes*, « Public Finance », 1989, 2, 285-294.
- VON ZAMECK W. - *Tax Evasion and Tax Revenue Loss: Another Elaboration of the Peacock-Shaw Approach*, « Public Finance », 1989, 2, 308-315.

POLITICA FISCALE

- AGELL J. - EDIN P.A. - *Tax Reform and Individual Response: Evidence from Swedish Tax Return Data*, « Public Finance », 1989, 2, 183-203.
- DE MEZA D. - NATALE P. - *Efficient Job Creation in LDCs Requires a Tax on Employment*, « The Economic Journal », 1989, 398, 1112-1122.
- GOISIS G. - *Budget Deficit and Interest Rates*, « Rivista internazionale di scienze economiche e commerciali », 1989, 10-11, 887-903.
- KOOT R.S. - WALKER D.A. - *Economic Stability and the Federal Deficit*, « Rivista internazionale di scienze economiche e commerciali », 1989, 10-11, 905-916.
- LEVIN J.H. - *On the Dynamic Effects of Monetary and Fiscal Policy Under Floating Exchange Rates: Simulations with an Asset Market Model*, « Weltwirtschaftliches Archiv », 1989, 125/4, 665-680.
- WARSHAWSKI M. - *Tax Reform and Corporate Capital Structure*, « Public Finance », 1989, 2, 295-307.

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

- BIANCHI T. - *La tassazione delle attività e delle passività finanziarie delle aziende di credito italiane*, « *Economia italiana* », 1989, 3, 329-360.
- BURGIO M.B. - *Il riassetto comunitario del regime fiscale del risparmio secondo i programmi della Commissione delle Comunità Europee*, « *Economia italiana* », 1989, 3, 365-391.
- CARROLL S. - *Taxing Wealth: An Accessions Tax Proposal for the U.S.*, « *Journal of Post Keynesian Economics* », 1989, 12/1, 49-69.
- ISARD P. - *Corporate Tax Harmonization and European Monetary Integration*, « *Kyklos* », 1990, 43/1, 3-24.
- MENNELLA M. - *Armonizzazione fiscale e tassazione dei redditi di capitale*, « *Tributi* », 1989, 12, 5-22.
- PEDONE A. - *La tassazione dei redditi da capitale e la creazione di un'area finanziaria europea*, « *Economia italiana* », 1989, 3, 313-328.
- UCKMAR V. - *Trattamento fiscale del risparmio in Italia*, « *Economia italiana* », 1989, 3, 361-364.

IMPOSTE INDIRETTE

- DOSI C. - VOLPE M. - *The Effects of Indirect Tax Harmonization: the Implicit Social Welfare Weights in the Italian Case*, « *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze* », 1989, 4, 1, 489-501.
- WILSON J.D. - *On the Optimal Tax Base for Commodity Taxation*, « *The American Economic Review* », 1989, 79/5, 1196-1206.

DOGANE E COMMERCIO INTERNAZIONALE

- SALVATORE D. - *A Model of Dumping and Protectionism in the United States*, « *Weltwirtschaftliches Archiv* », 1989, 125/4, 763-781.

IMPRESE PUBBLICHE E REGOLAZIONE DEI MERCATI

- ACOCCELLA N. - *La privatizzazione in Italia*, « *Economia pubblica* », 1989, 12, 615-621.
- ADAMS R.M. - BERGLAND O. - MUSSEY W.N. - JOHNSON S.L. - MUSSEY L.M. - *User Fees and Equity Issues in Public Hunting Expenditures: The Case of Ring-Necked Pheasant in Oregon*, « *Land Economics* », 1989, 65/4, 376-385.
- BRIGNONE G. - ZANGHERI P. - *I tempi di realizzazione degli investimenti diretti dello Stato*, « *Economia pubblica* », 1990, 1-2, 11-20.
- CRANDALL R.W. - *Sorprese della deregulation nel settore telefonico e smantellamento della AT&T*, « *Problemi di amministrazione pubblica* », 1989, 4, 713-722.
- KAHN A.E. - *Sorprese della deregulation nel trasporto aereo*, « *Problemi di amministrazione pubblica* », 1989, 4, 699-712.
- LAPECORELLA F. - *Burocrazie pubbliche e imprese regolamentate: schemi di incentivi ed efficienza relativa*, « *Economia pubblica* », 1989, 12, 647-651.
- MESTELMAN S. - *Taxes, Subsidies, Standards, and Social Choices*, « *Public Finance* », 1989, 2, 268-284.

- NELSON J.P. - ROBERTS M.J. - *Ramsey Numbers and the Role of Competing Interest Groups in Electric Utility Regulation*, « The Quarterly Review of Economics and Business », 1989, 29/3, 21-42.
- VAN KOOTEN G.C. - TAYLOR K.F. - *Measuring the Marginal Welfare Impacts of Government Regulation: The Case of Supply Management*, « Canadian Journal of Economics », 1989, 4, 892-903.

FINANZA E PROGRAMMAZIONE LOCALE

- BENNETT R.J. - SELLGREN J. - *Azione imprenditoriale collettiva e ruolo del governo locale nello sviluppo economico*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, II, 88-110.
- BRAMLEY G. - LE GRAND J. - LOW W. - *In che misura l'imposta capitaria è una « contribuzione collettiva »? (Le implicazioni che derivano dall'adottare come strumento di verifica il grado di utilizzo dei servizi pubblici)*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, II, 56-87.
- CASTELLS A. - SOLÉ-VILANOVA J. - *Finanza locale in Spagna: attuale struttura e prospettive per la ricerca applicata*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, II, 138-152.
- CHAUDRY-SHAH A.M. - *A Capitalization Approach to Fiscal Incidence at the Local Level*, « Land Economics », 1989, 65/4, 359-375.
- FRASCHINI A. - *Il controllo degli enti locali: l'esperienza italiana*, « Il nuovo governo locale », 1990, 1, 57-73.
- GALEOTTI G. - *Decentramento e « rendite » politiche*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, I, 30-41.
- HAYTON K. - *The Future of Local Economic Development*, « Regional Studies », 1989, 23/6, 549-557.
- KING D.N. - *Svilupi nella teoria del federalismo fiscale*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, I, 9-29.
- OWENS J. - *Finanziamento del governo locale: esame della situazione a livello internazionale, con particolare riguardo al problema della tassazione locale*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, II, 111-137.
- PICA F. - *I Comuni del Mezzogiorno nella Relazione 1989 della Corte dei Conti*, « Rivista economica del Mezzogiorno », 1989, 4, 739-749.
- PRUD'HOMME R. - NAVARRE F. - *La tassazione della proprietà in Francia*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, II, 165-175.
- SCHNEIDER M. - *Intercity Competition and the Size of the Local Public Work Force*, « Public Choice », 1989, 63/3, 253-265.
- THÖNI E. - *Economia politica del decentramento fiscale e della spesa. Vi sono risposte alla riforma costituzionale?*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, I, 42-55.
- ZIMMERMANN H. - *La riforma dell'imposizione locale nella Germania: criteri e proposte*, « Rivista internazionale di scienze sociali », 1989, 1, II, 153-164.

SPESA E SERVIZI PUBBLICI

- BAILEY S.J. - *L'introduzione del servizio a pagamento nelle biblioteche pubbliche*, « Problemi di amministrazione pubblica », 1989, 4, 655-697.
- MANGUM S.L. - *Il concetto di valore equivalente e la determinazione delle retri-*

buzioni nel settore pubblico e privato, « Problemi di amministrazione pubblica », 1989, 4, 723-741.

THAIN C. - WRIGHT M. - *Coping with Difficulty: the Treasury and Public Expenditure, 1976-89*, « Policy and Politics », 1990, 18/1, 1-15.

ZAX J.S. - *Initiatives and Government Expenditures*, « Public Choice », 1989, 63/3, 267-277.

SANITÀ E SICUREZZA SOCIALE

CLERICO G. - *Redistribuzione e controllo del consumo sanitario*, « Economia pubblica », 1990, 1-2, 43-48.

CONGLETON R.D. - SHUGHART W.F. II - *The Growth of Social Security: Electoral Push or Political Pull?*, « Economic Inquiry », 1990, 1, 109-132.

DAWSON P. - BUCKLAND S. - GILBERT N. - *Expert Systems and the Public Provision of Welfare Benefit Advice*, « Policy and Politics », 1990, 18/1, 43-54.

HANSSON I. - STUART C. - *Social Security as Trade Among Living Generations*, « The American Economic Review », 1989, 79/5, 1182-1195.

KNAPP M. - BAINES B. - GERRARD B. - *Performance Measurement in Child Care: When a Falling Boarding Out Rate Should Attract Congratulation and Not Castigation*, « Policy and Politics », 1990, 18/1, 39-42.

LANCRY P.-J. - *Le secteur 2 de la médecine libérale: un élément de marché?*, « Revue d'économie politique », 1989, 6, 854-870.

POWELL M. - *Need and Provision in the National Health Service: An Inverse Care Law?*, « Policy and Politics », 1990, 18/1, 31-37.

TERRY N.G. - *Il sistema previdenziale nel Regno Unito e la sua imminente trasformazione*, « Economia pubblica », 1990, 1-2, 61-66.

DEBITO PUBBLICO

BOTTAZZI L. - *La liberalizzazione dei movimenti di capitali in una economia ad alto debito pubblico*, « Rivista internazionale di scienze economiche e commerciali », 1989, 10-11, 931-950.

TECNICA DI BILANCIO E CONTABILITÀ PUBBLICA

DE ANGELIS M. - *I provvedimenti di variazione al bilancio dello Stato*, « Tributi », 1989, 11, 39-74.

FABRI F. - *Problemi del rendiconto generale dello Stato: i « crediti » e le « partecipazioni » nel conto generale del patrimonio*, « Tributi », 1989, 12, 53-68.

SESSA C. - *Contabilità nazionale e degli enti locali: proposta di uno schema contabile integrato*, « Economia pubblica », 1989, 12, 653-662.

STORIA DELLE DOTTRINE

EUSEPI G. - *Teoria e storia nei « Miti e paradossi della giustizia tributaria » di Luigi Einaudi*, « Economia pubblica », 1989, 12, 639-645.

MEACCI F. - *The Principles of Capital in Luigi Einaudi's Work*, « Giornale degli economisti e annali di economia », 1988, 9-10, 475-493.

DIRITTO FINANZIARIO

DIRITTO TRIBUTARIO GENERALE E COSTITUZIONALE

- AMOROSINO V. - *La ristrutturazione dell'Amministrazione finanziaria*, « Tributi », 1989, 103.
- DEL GIUDICE M. - *Il concetto di doppia imposizione interna*, « Il Fisco », 1990, 1148.
- DEL GIUDICE M. - *Principi generali in materia di doppia imposizione sui redditi*, « Il Fisco », 1990, 983.

DIRITTO TRIBUTARIO COMUNITARIO E COMPARATO

- ALESSANDRINI S. - *L'armonizzazione del sistema fiscale e il mercato unico europeo*, « Il Risparmio », 1988, 345.
- BERLIN D. - *Jurisprudence fiscale européenne (1er avril 1988-1er avril 1989)*, « Revue trimestr. de droit européen », 1989, 245.
- BÉRARD D. - *Corporations associées - Les nouvelles règles du jeu*, « Canadian Tax Journal », 1989, 37.
- BORDE D. - KIRCH P. - *Le contentieux de l'impôt en droit fédéral américain*, « Revue française de finances publiques », 1988, 24, 37.
- CARCANO G. - *Prospettive monetarie e fiscali nella Comunità Economica Europea*, « Il Risparmio », 1989, 2, 321.
- CONNET W.H. - *Le service des contributions directes des États-Unis d'Amérique*, « Revue française de finances publiques », 1988, 24, 63.
- DUE J.F. - *The Evolution of the Swiss Federal Sales Tax*, « Canadian Tax Journal », 1989, 693.
- GAMMIE M. - *The Process of Fiscal Reform in the United Kingdom*, « British Tax Review », 1989, 252.
- GOODMAN W.D. - *Some Trust Law Problems Resulting from the 1988 Amendments to the Income Tax Act*, « Canadian Tax Journal », 1989, 660.
- GRADY P. - *Real Effective Corporate Tax Rates in Canada and the United States After Tax Reform*, « Canadian Tax Journal », 1989, 674.
- NOVEK B.L. - RANGER A. - *Récents développements en matière de conventions entre actionnaires, I*, « Canadian Tax Journal », 1989, 636.
- OWENS J.P. - *The Taxation of Goods and Services*, « Intertax », 1989, 155.
- PASDERA M. - *Una scadenza preoccupante: 1992*, « Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione », 1989, 3, 195.
- SHERIDAN D. - *Private International Law: The Law of Domicile: Observations*, « British Tax Review », 1989, 230.
- STEBBINGS C. - *The Taxation of Mortgage Interest at Source in the Nineteenth*, « British Tax Review », 1989, 348.
- SWIDERSKI T. - *Transfers of US Real Property Interest in Canadian Reorganizations: Opportunities, Limitations, and Pitfalls*, « Canadian Tax Journal », 1989, 605.
- VAN DER BIJL J. - *The Cockfield Proposals. A European Business and Industry View*, « Intertax », 1989, 4, 132.
- VENABLES R. - *Capital Gains Tax on Gifts. A Critique*, « British Tax Review », 1989, 333.

DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

- CARACCIOLI I. - *Il nuovo processo penale ed i reati tributari*, « Il Fisco », 1990, 1231.

- CONSOLO C. - *Il giudicato penale è ancora vincolante per il giudice tributario?*, « Corriere tributario », 1990, 671.
- FURIA F. - *Confisca e imposizione tributaria. Due strumenti per colpire la ricchezza da attività criminali*, « Bollettino tributario », 1990, 245.
- GANA L. - *La pregiudizialità tributaria nel sistema fiscale italiano*, « Commissione tributaria centrale », 1989, II, 277.
- GANDOLFO D. - « *Ricarica* », *media semplice e media « ponderata »: profili penali*, « Il Fisco », 1990, 1089.
- PERRONE A. - *L'investigazione penale in materia tributaria*, « Il Fisco », 1990, 1232.

SANZIONI CIVILI ED AMMINISTRATIVE

- FANELLI R. - *L'aumento delle pene pecuniarie per violazioni connesse al mod. 740*, « Corriere tributario », 1990, 755.
- FERRAÙ G. - *Sulla sanzione per infedele dichiarazione a carico del socio di società personale*, « Corriere tributario », 1990, 686.

ACCERTAMENTO DELLE IMPOSTE SUI REDDITI

- CAPOLUPO S. - *Accertamento e coefficienti*, « Il Fisco », 1990, 1009.
- CICALA M. - *Le circostanze che consentono l'accertamento di redditi superiori al dichiarato: rassegna di giurisprudenza*, « Il Fisco », 1990, 1162.
- LO GIUDICE B. - *I centri di assistenza fiscale alle imprese*, « Commissione tributaria centrale », 1989, II, 137.

RISCOSSIONE ED ESECUZIONE

- MAFFEZZONI F. - *Sul rimborso delle ritenute Irpef operate dall'Enpas sulle indennità di fine rapporto di lavoro in attuazione della sentenza n. 178/1986 della Corte Costituzionale - Nota a sentenza*, « Bollettino tributario », 1990, 299.

TRIBUTI IN GENERE

- CINTI N. - *Giustificazione e limiti di opportunità delle agevolazioni tributarie*, « Commissione tributaria centrale », 1989, II, 615.

IRPEF (R.M. E COMPLEMENTARE)

- BOSELLO F. - *La valutazione di titoli posseduti da imprese, azioni e titoli similari e quote societarie*, « Giurisprudenza delle imposte », 1988, 1320.
- CARAMIELLO C. - *Ammortamento anticipato « proprio » e « improprio »*, « Il Fisco », 1990, 1160.
- CONSIGLIERE M. - *I contratti di commessa pluriennale per la fornitura « chiavi in mano » di sistemi informativi. Profili civ. e fisc. di valutazione dei lavori in corso: alternativa tra l'art. 53 e l'art. 60 del T.U.*, « Bollettino tributario », 1990, 263.
- D'AMATI N. - *Applicazione delle norme relative a redditi derivanti da attività commerciali*, « Corriere tributario », 1990, 747.
- GANGEMI B. - *Credito d'imposta e redditi esteri*, « Bollettino tributario », 1990, 253.
- GENTILE A. - *I componenti positivi del reddito d'impresa*, « Tributi », 1989, 5.
- MARINO A. - *Le modifiche alla durata della rateazione delle plusvalenze patrimoniali*, « Corriere tributario », 1990, 753.

- NANULA G. - *La nuova tabella dei coefficienti di ammortamento*, « Il Fisco », 1990, 979.
- NANULA G. - *Costi di pubblicità, di propaganda e di rappresentanza: analogie e differenze*, « Il Fisco », 1990, 1153.
- NAPOLITANO F. - *Compensi in natura e interessi a tasso agevolato ai dipendenti*, « Il Fisco », 1990, 1004.
- NASI R. - *Il regime di deducibilità delle spese di rappresentanza, pubblicità e promozione*, « Corriere tributario », 1990, 679.
- PETTINATO S. - *Reddito d'impresa: l'incontenibile magma fiscale dei convegni farmaceutici - Rappresentanza, propaganda, pubblicità*, « Il Fisco », 1990, 995.
- PINO C. - *La disciplina del credito d'imposta dopo le recenti modifiche*, « Corriere tributario », 1990, 677.
- PISTONE E. - *Le novità del D.L. n. 40/1990*, « Corriere tributario », 1990, 749.
- ROSSI RAGAZZI F. - *D.L. n. 414 e ammortamento dei beni usati: due quesiti da risolvere*, « Corriere tributario », 1990, 675.
- TOSCANO A. - *Un effettivo debito tributario in materia di plusvalenze societarie*, « Giustizia civile », 1989, 925.
- VALACCA R. - *L'ammortamento dei prodotti informatici da parte dell'utilizzatore*, « Corriere tributario », 1990, 758.

IRPEG (IMPOSTA SULLE SOCIETÀ)

- FERRETTO O.A. - *Utile e perdita nella fusione con annullamento delle azioni*, « Corriere tributario », 1990, 690.
- SACCHETTO C. - GHITTI E. - *Trasformazione di società: decorrenza e dichiarazione dei redditi*, « Corriere tributario », 1990, 751.

REGISTRO

- TOSCANO A. - *Caleidoscopio decisionale e soluzione rispondente alla assoggettabilità degli atti di assegnazione di terreni alla valutazione ai fini dell'imposta di registro e dell'Invim*, « Giustizia civile », 1988, I, 1541.

SUCCESSIONI E DONAZIONI

- NASTRI M. - *Divieto a carico dei Notai previsto dal T.U. sulle successioni e donazioni*, « Rivista di legislazione fiscale », 1989, 1697.

ALTRE IMPOSTE INDIRETTE E DOGANALI

- BELLANTE P. - *Il rapporto doganale nella struttura del Testo Unico: riflessioni*, « Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione », 1989, 361.
- MONACO C. - *Il pagamento differito a favore degli intermediari - Responsabilità dell'importatore*, « Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione », 1989, 185.
- ZARMATI G. - *Genesi e contenuti del dipartimento dei servizi doganali: un decisivo passo avanti verso la dogana comunitaria*, « Rassegna di diritto e tecnica doganale e delle imposte di fabbricazione », 1988, 867.

ALTRA IMPORTA INDIRITTE E DOGANA

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..

... ..