

MARZO 1976

Pubblicazione trimestrale

Anno XXXV - N. 1

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo IV

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da BENVENUTO GRIZIOTTI

(E RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO)

DIREZIONE

GIAN ANTONIO MICHELI - GIANNINO PARRAVICINI

COMITATO SCIENTIFICO

ENRICO ALLORIO - ENZO CAPACCIOLI - CESARE COSCIANI
FRANCESCO FORTE - EMILIO GERELLI - ALDO SCOTTO
SERGIO STEVE



MILANO - CASA EDITRICE DOTT. A. GIUFFRÈ

La DIREZIONE è in Pavia, Istituto di Finanza presso l'Università e la Camera di Commercio, Strada Nuova 65. Ad essa debbono essere inviati bozze corrette, cambi, libri per recensione in duplice copia.

I manoscritti dei lavori giuridici devono essere inviati al prof. GIAN ANTONIO MICHELI, Via Scipione Gaetano, n. 13 - 00197 Roma.

Redattori: prof. ALBERTO MAJOCCHI, Straordinario nell'Università di Venezia, e dott. LUIGI BERNARDI, dell'Istituto di Finanza dell'Università di Pavia.

Redattore Capo: prof. EMILIO GERELLI, Direttore dell'Istituto di Finanza dell'Università di Pavia.

L'AMMINISTRAZIONE è presso la casa editrice Dott. A. GIUFFRÈ EDITORE S.p.A., 20121 Milano, Via Statuto, 2 - Telefoni 652.341/2/3.

Ad essa vanno indirizzati le richieste di abbonamento (c.c. postale 3/17986) e di pubblicità, le comunicazioni per mutamenti di indirizzo e gli eventuali reclami per mancato ricevimento di fascicoli.

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER IL 1976

Abbonamento annuo L. 14.000

Estero » 20.000

Annote 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 3/17986, indicando a tergo del modulo, in modo leggibile, nome, cognome e indirizzo dell'abbonato; oppure presso i suoi agenti a ciò autorizzati. I prezzi sopra indicati sono validi per il pagamento a contanti; in caso di pagamento rateale verrà praticato un aumento. 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.

Gli abbonamenti che non saranno disdetti entro il 10 dicembre di ciascun anno si intenderanno tacitamente rinnovati per l'anno successivo. L'abbonamento però non può essere disdetto se l'abbonato non è al corrente con i pagamenti.

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

Le richieste di cambiamento di indirizzo devono essere accompagnate dall'importo di L. 200 in francobolli e trasmesse con specifica comunicazione raccomandata al competente Ufficio Codificazione Clienti.

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

Al 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 1966
Direttore responsabile: EMILIO GERELLI



Rivista associata all'Unione della Stampa Periodica Italiana



INDICE-SOMMARIO

P A R T E P R I M A

LAURA CASTELLUCCI - <i>Stagnazione, inflazione e tassazione degli incrementi dei prezzi: un'analisi macro-economica della dinamica di breve periodo</i>	3
LUC DE WULF - <i>The «Prélèvement Conjoncturel» or Anti-inflation Tax in France: A Theoretical Analysis</i>	41
ALDO M. SANDULLI - <i>Il nuovo contenzioso tributario davanti alla Corte</i> .	59
CLAUDIO SACCHETTO - <i>Il principio della irrilevanza e della inapplicabilità delle leggi tributarie e degli atti d'imposizione di ordinamenti stranieri nella giurisprudenza degli Stati di Common Law e dell'Europa continentale</i>	79

APPUNTI E RASSEGNE

GIAMPAOLO COGO - <i>Un recente libro sul «Leasing»</i>	125
--	-----

RECENSIONI

BERLIRI L. V. - <i>La giusta imposta</i> (G. A. MICHELI)	139
GERA G. - <i>L'imposizione progressiva nell'antica Atene</i> (A. DUS)	141
CORDA A. - NANULA G. - SANTAMARIA T. - SCIALÒ A. - <i>La revisione del bilancio delle imprese secondo la riforma tributaria</i> (A. FANTOZZI) . . .	142

NUOVI LIBRI	143
-----------------------	-----

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI	151
---	-----

P A R T E S E C O N D A

ARTURO MERCATALI - <i>Appunti minimi su alcuni problemi di costituzionalità del nuovo processo tributario</i>	3
GIAN ANTONIO MICHELI - <i>Postilla</i>	11
FRANCO PICCIAREDDA - <i>Osservazioni in tema di decadenza e di solidarietà tributaria</i>	14

SENTENZE ANNOTATE

Contenzioso tributario - Riforma - Azione di accertamento negativo - Inammissibilità.	
Processo tributario - Riforma - Violazione degli artt. 24, 102, 108	

Cost., e della VI disp. trans. - Non manifesta infondatezza (Cass., Sez. Un., 5 agosto 1975, ord. n. 577) (con nota di A. MERCATALI e postilla di G. A. MACHELI)	3
Imposta registro - Solidarietà - Notifica di accertamento valore ad un solo coobbligato solidale d'imposta entro il termine <i>ex</i> art. 21 r.d.l. n. 1639 del 1936 - Notifica agli altri coobbligati nel termine prescri- zionale - Art. 93 r.d. n. 3269 del 1923 - Contrasto con l'art. 24 Cost. - Non sussiste (Corte Cost., 9 luglio 1974, n. 214) (con nota di F. PRO- CIAREDDA)	14
MASSIMARIO	38

Raffaele Nobili

Marco Vitale

LA RIFORMA DELLE SOCIETÀ PER AZIONI

**Commento alla Legge 7 giugno 1974, n. 216, ai
Decreti delegati**

D.P.R. n. 136 (certificazione dei bilanci)

**D.P.R. n. 137 (conto dei profitti e delle perdite
delle società ed enti finanziari)**

**D.P.R. n. 138 (provvedimenti in tema di borsa e di
coordinamento dei controlli)
del 31 marzo 1975**

**e al D.M. 19 novembre 1975 (G. U. 21 novembre
1975, n. 308)**

1975, 8°, p. XII-731, L. 12.500

L'INVIM NEL QUADRO DELLE FINANZE LOCALI

L'attuazione della riforma tributaria ha avuto come conseguenza il pratico annullamento dell'autonomia finanziaria dei Comuni.

Su questo tema il Comune di Milano con la collaborazione dell'I.S.A.P. ha organizzato un Convegno di studio con larga partecipazione di politici, studiosi ed amministratori.

Gli Atti del Convegno, pubblicati nel n. 17 dei Quaderni I.S.A.P., contengono le tre relazioni di base del prof. R. Artoni, dell'Università di Trieste, su « **I problemi della finanza locale in Italia** »; del prof. A. Granelli, dell'Università di Urbino, su « **I profili giuridici dell'INVIM** » e del prof. I. Magnani, dell'Università di Pavia, su « **Gli aspetti economici nell'applicazione dell'INVIM** ».

Queste relazioni sono precedute dai discorsi di apertura del Sindaco di Milano, Aldo Aniasi, del Presidente dell'I.S.A.P. Ettore A. Albertoni, del dott. A. Segagni già Assessore alle Entrate Tributarie e da Servizi Affini del Comune di Milano, e da una prefazione dell'Assessore alle Entrate Tributarie, W. Armanini.

Alle relazioni fanno seguito gli interventi di: A. Lombardo, C. Cappelli, S. Barba, A. Corazzi, G. Bernoni, F. Munafò, M. Mottini, G.C. Pola, G. Casale, D. Rodella, A. Sarpo, G. Aglialoro.

1976, volume in 8°, p. XI-184, L. 4000

GUIDA MONACI

ANNUARIO AMMINISTRATIVO ITALIANO



maneggevole quanto il secolare Annuario Generale Italiano, attraverso la consultazione dell'Indice per Voci Categorie e per Località nonché l'Indice Generale dei Nomi, la Guida Monaci - Annuario Amministrativo Italiano ha lo scopo di fornire con ampiezza ogni informazione riguardante gli Enti Pubblici e Privati, le Amministrazioni Centrali e Periferiche, Statali e Parastatali, ecc. Il razionale sistema di classificazione dei dati rende estremamente agevole rapida e preziosa la consultazione anche ai fini della ricerca del numero di Codice di Avviamento postale degli indirizzi di tutti i Nominativi.

Prezzo di copertina: L. 35.000 (+ IVA).

Sconto 20% per prenotazioni triennali.

Le prenotazioni potranno essere rivolte direttamente agli uffici della Guida Monaci S.p.A.
00187 ROMA - VIA FRANCESCO CRISPI, 10 - TELEFONO 48.34.01
20145 MILANO - VIA VINCENZO MONTI, 86 - TELEFONO 34.85.67

SVIMEZ

Associazione per lo sviluppo dell'industria nel Mezzogiorno

GLI STRUMENTI DI CONTROLLO DELL'ECONOMIA A BREVE TERMINE

di

Giovanni PALMERIO e Rolando VALIANI

Introduzione

Un quadro di riferimento per la politica economica di breve periodo - La politica tributaria - La politica della spesa pubblica - La gestione della tesoreria - La politica monetaria - Politiche relative alla bilancia dei pagamenti - I controlli amministrativi. Conclusioni.

1975, volume in 8°, p. VIII-250, L. 4800

86

roberto zaneletti

economia mista e inflazione

Questo volume si propone di esaminare il funzionamento di un sistema ad economia mista nel periodo breve.

Dato che tale obiettivo interpretativo può essere perseguito soltanto nel quadro di una visione unitaria della scienza economica, sono stati utilizzati sia strumenti propri dell'economia politica, sia elementi attinti alla politica economica.

il presente studio, inoltre, evidenzia le vie attraverso le quali un'economia mista viene ad acquisire una caratterizzazione inflazionistica allorchè all'obiettivo della piena occupazione, tradizionalmente postulato dalla pubblica amministrazione, si affianca, quando non si sovrappone, la lotta fra diversi gruppi sociali per la redistribuzione del reddito nazionale.

I riferimenti specifici di ordine istituzionale e le verifiche empiriche riguardano fondamentalmente il nostro paese.

SOMMARIO

Premessa.

I sistemi economici - I settori funzionali dell'economia - Il ruolo della pubblica amministrazione - L'offerta e la domanda globali - La formazione dei prezzi, dei beni e servizi - La formazione del salario e il costo del lavoro - La produzione e il livello dell'occupazione - Il consumo e il risparmio - L'investimento globale - La moneta e la formazione del tasso di interesse - La bilancia dei pagamenti e la formazione del tasso di cambio - Il sostegno pubblico della domanda globale - Il moltiplicatore del reddito e dell'occupazione - L'impiego di strumenti monetari - L'impiego di strumenti finanziari - L'impiego di strumenti di incentivazione delle esportazioni - Lo squilibrio inflazionistico - L'inflazione della domanda - Gli strumenti di contenimento dell'inflazione della domanda - L'inflazione dei costi - Gli strumenti di contenimento dell'inflazione dei costi.

Indice analitico.

1976, volume in 8°, p. VII-500, con grafici e tabelle, ril., L. 12.000

STUDI IN ONORE DI PASQUALE SARACENO

I promotori di questo volume e gli autori degli studi che vi sono raccolti, hanno voluto offrire a Pasquale Saraceno un segno di cordiale ed affettuosa partecipazione ad un impegno intellettuale che — per oltre un quarantennio e attraverso una vicenda che è fra le più personali nel panorama della cultura italiana — egli ha assolto nell'università, nell'impresa pubblica, nella SVIMEZ, nelle sedi in cui, tra tante difficoltà e delusioni, si sono esperiti i successivi tentativi di programmazione.

Scritti di:

M. Annesi - T. Balogh - P. Baratta - G. Bartolo - P. Barucci - R. Bianchi - M. Bonel - L. Bruni - A. Busca - S. Cafiero - V. Caglioti - R. Cagliozzi - M. Carabba - G. Carli - S. Cassese - M. Colitti - U. Collesei, F. Isotta, M. Rispoli - F. Compagna - R. Cultrera - M. D'Antonio - G. G. Dell'Angelo - G. De Rita - G. Di Parni - F. Fiorelli - G. Galasso - A. Graziani - M. Livi Bacci - G. E. Marciani - G. Marongiu - G. Martinoli - G. Medici - N. Novacco - G. Parenti - A. Pedone - G. Pescatore - S. Petriccione - F. Pilloton - P. Ramundo - R. Romeo - P. N. Rosenstein Rodan - M. Rossi Doria - G. Ruffolo - G. Schachter - C. Segré - G. Stammati - P. Sylos Labini - G. Tagliacarne - J. Tinbergen - P. Vicinelli - S. Zoppi.

Bibliografia.

1975, volume in 8°, p. 1157, con tabelle, grafici e cartina f.t., ril. tela, L. 22.000

RIVISTA DEI DOTTORI COMMERCIALISTI

A CURA DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI MILANO

Attraverso articoli originali la rivista offre spesso anticipazioni dei progressi registrati dalle dottrine economico-aziendali e giuridiche; dibatte temi di interesse generale, quali ad esempio quelli della riforma tributaria o della riforma delle società per azioni; aggiorna i liberi professionisti ed i dirigenti amministrativi su temi giuridici, economici, tributari interessanti il campo della loro attività.

B i m e s t r a l e

Abbonamento per il 1976: Italia L. 10.000 - estero L. 14.000

PART E PRIM A

STAGNAZIONE, INFLAZIONE E TASSAZIONE DEGLI INCREMENTI DEI PREZZI: UN'ANALISI MACRO- ECONOMICA DELLA DINAMICA DI BREVE PERIODO (*)

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Scopo del lavoro. — 3. La dinamica del reddito. — 4. La dinamica dei prezzi. — 5. La tassazione degli incrementi dei prezzi: effetti sulla dinamica del reddito e dei prezzi e sulla distribuzione. — 6. Possibili estensioni dell'analisi. — 7. Conclusioni. — Appendici.

1. Di fronte a situazioni di crisi inflazionistiche del genere che stiamo sperimentando, la teoria economica sembra fallire il suo compito. I fenomeni di squilibrio che si sperimentano non trovano una coerente e completa spiegazione teorica. Gli interventi delle politiche fiscali e monetarie posti in essere dai diversi governi, riflettendo questa situazione di disagio teorico, appaiono sconnessi e scarsamente efficaci. Riaffiorano le inclinazioni a fare ricorso a provvedimenti deflazionistici di natura monetaria ma il sostegno del livello di occupazione impone politiche diverse.

In pratica la maggior parte dei paesi industrializzati ad economia capitalistica mista accettano un certo tasso di inflazione in quanto lo ritengono necessario a mantenere un dato livello di occupazione. Oltre un certo livello però il tasso di aumento dei prezzi non si giustifica più in termini di occupazione e le distorsioni che provoca sull'economia sono tali da richiedere specifici interventi. Uno specifico intervento al quale si ricorre è quello del « blocco » dei prezzi dei beni di prima necessità che entrano con maggior peso nell'indice degli stessi.

Sull'idoneità e opportunità di tale provvedimento sorgono fondate riserve. Si constata infatti che esso si limita a ridurre il significato e la funzione del prezzo e che, una volta che il prezzo abbia perduto certe sue caratteristiche, ciò che muta è la quantità offerta.

(*) Il presente lavoro è stato oggetto di un seminario tenuto nell'ottobre '75 presso l'Istituto di Scienza delle Finanze della Facoltà di Economia e Commercio dell'Università degli Studi di Roma. Ringrazio tutti coloro che vi hanno partecipato. Ringrazio in modo particolare per le osservazioni e i suggerimenti i Proff. G. Gandolfo, A. Pedone, G. Parravicini, S. Steve e i colleghi dell'Istituto.

Questa considerazione solleva il problema più generale dell'efficacia del controllo dei prezzi e, ancor prima, quello della definizione e identificazione di una politica dei prezzi. Gli studi a questo riguardo non sono molto sviluppati, perciò, piuttosto che concludere affrettatamente per l'inefficacia del controllo dei prezzi, sembra opportuno studiare i modi di rendere più elastico e articolato lo strumento d'intervento. Questo dovrebbe essere strutturato in modo da incoraggiare le tendenze del mercato favorevoli agli obiettivi posti (per esempio, pieno utilizzo delle capacità produttive) e da ostacolare quelle contrarie (nel caso, aumento dei prezzi).

Con questo spirito e senza alcuna pretesa di fornire compiute risposte teoriche ai fondamentali problemi richiamati, abbiamo condotto uno studio sul controllo dei prezzi nel breve periodo e siamo pervenuti al semplice modello che qui presentiamo. Come diremo in seguito, il modello è suscettibile di ulteriori sviluppi che potranno costituire la base di un lavoro successivo più generale.

2. Il lavoro si propone innanzitutto di formulare un semplice schema dinamico che colga due aspetti, a nostro modo di vedere caratteristici delle economie industriali mature.

Il primo è rappresentato dall'andamento dei consumi e il secondo dalla tendenza dei prezzi al costante aumento.

Nel modello, che presuppone una dinamica della domanda dovuta soltanto ai consumi, l'ipotesi di base circa l'andamento dei consumi è che essi siano determinati dalle aspettative (1) di variazione del reddito reale. Ogni sperata o temuta variazione del reddito (in aumento o in diminuzione) si riflette nello stesso senso sui consumi che, a loro volta, influenzano nello stesso senso il reddito.

Per quanto riguarda l'aumento dei prezzi, che è stato introdotto come ipotesi di base, può essere dovuto a variazioni, o della produttività, o dei margini di profitto, o dei salari monetari, o a combinazioni di questi fattori.

Il lavoro si propone inoltre di studiare, nell'ambito dello schema formulato secondo le ipotesi precisate, le possibilità e gli effetti di un controllo dei prezzi da attuarsi mediante la tassazione degli incrementi degli stessi.

Tecnicamente si fa riferimento ad un'imposta, a carico delle imprese, la cui base imponibile è legata agli aumenti dei prezzi. Tale

(1) Il senso con il quale è usato il termine aspettative appare chiaro nel paragrafo seguente.

imposta può assumere configurazioni diverse a seconda dell'indice di variazione dei prezzi considerato. Nel caso da noi sviluppato, sebbene si usi uno schema teorico macroeconomico e quindi si faccia riferimento alle variazioni dell'indice generale dei prezzi, ciascuna impresa sarebbe soggetta ad un debito di imposta variabile con la politica dei prezzi da essa seguita. In altri termini si tratterebbe di calcolare il debito di imposta sulla base degli aumenti dei prezzi posti in essere da ciascuna impresa e quindi di interpretare le variazioni dell'indice generale dei prezzi come media delle variazioni dei prezzi posto in essere da ciascuna impresa. Un caso diverso, e a nostro parere assai rilevante dal punto di vista dell'applicazione pratica ma che richiederebbe un contesto teorico diverso da quello sviluppato in questo lavoro, si avrebbe qualora non tutte le imprese fossero soggette all'imposta ma si colpissero soltanto quelle appartenenti ai settori considerati chiave per l'andamento dei prezzi. In questo caso si avrebbe uno snellimento amministrativo ma anche una maggior discriminazione insita nella scelta dei settori da colpire (2).

A sostegno di questo tipo di intervento fiscale stanno sostanzialmente le seguenti considerazioni. Innanzitutto si ritiene che, in linea di principio, le imprese non abbiano un particolare interesse nel contrastare il processo inflazionistico qualora siano del tutto libere di fissare i loro prezzi, quindi di trasferire sugli stessi ogni lievitazione dei costi e ricostituire le erosioni dei profitti. Ci è sembrato pertanto che un tipo di intervento fiscale capace di creare un incentivo ad evitare aumenti dei prezzi potrebbe avere buone prospettive di efficacia. L'imposta discussa nel presente lavoro avrebbe, a nostro avviso, tale caratteristica. Essa infatti, colpendo l'incremento dei prezzi dovrebbe scoraggiare l'imprenditore dal rialzare i prezzi e indurlo, nell'ipotesi che egli aspiri a mantenere immutato il suo profitto o comunque a non ridurlo, a razionalizzare i metodi produttivi cioè ad utilizzare interamente le capacità produttive dell'impresa.

Per quanto riguarda gli aspetti e i problemi amministrativi legati a questo tipo di tassazione, si avverte che non costituiscono oggetto di studio del presente lavoro il cui scopo è di vederne il funziona-

(2) Come risulterà più chiaro avanti, anche l'imposta commisurata all'aumento dei prezzi di ciascuna impresa opera una certa discriminazione dal momento che le imprese si trovano in situazioni, interne e di domanda, molto differenziate tra di loro. Lo stesso varrebbe per il blocco dei prezzi qualora si applicasse indistintamente a tutte le imprese, mentre, applicato nel modo consueto, cioè soltanto su certi settori o su certe imprese, ha il carattere discriminatorio più accentuato del tipo indicato nel testo.

mento a livello teorico. Si aggiunge comunque che, se da un lato le difficoltà di amministrare una imposta sul saggio di variazione dei prezzi possono essere tali da renderne l'uso piuttosto problematico (provata la sua efficacia a livello teorico), dall'altro non riteniamo esistano strumenti tecnicamente facili quando si voglia esercitare qualche controllo sui prezzi.

Citiamo infine la recente esperienza francese sull'uso, a fini antinflazionistici, di un'imposta il cui spirito e la cui base imponibile sono, nella sostanza, vicini a quella qui presentata.

Nel dicembre '74 la Francia ha introdotto un'imposta, detta « *prélèvement conjoncturel* », la cui base imponibile è costituita da quella parte della differenza tra il valore aggiunto dell'anno in corso e quello dell'anno precedente, che eccede una certa « norma » (3). A prescindere dai numerosi problemi strettamente tecnici di determinazione della base imponibile (oltre ad escludere le esportazioni si procede a rettificare l'imponibile sulla base delle variazioni nell'impiego dei fattori e a calcolare la norma per ogni anno), si osserva come l'idea sottostante tale provvedimento fiscale sia quella di colpire gli aumenti del valore della produzione che derivino esclusivamente dagli aumenti dei prezzi. A sostegno di questa interpretazione si osserva come questa imposta congiunturale sia stata preceduta dalla proposta di un provvedimento di carattere monetario consistente nel « congelare » presso le banche parte della liquidità di cui le imprese usufruiscono per effetto degli aumenti dei prezzi. La proposta di questo provvedimento fu abbandonata non per motivi di principio ma perché avrebbe reso molto difficile e delicato il rapporto banche-clienti.

Riteniamo pertanto che l'imposta congiunturale francese e quella qui presentata abbiano in comune l'obiettivo di distinguere nel valore della produzione, le variazioni delle quantità da quelle dei prezzi e di colpire queste ultime. Le premesse sembrano invece diverse. L'introduzione dell'imposta francese è stata preceduta da un esplicito giudizio circa le responsabilità del processo inflazionistico che sareb-

(3) Per la legge si veda « Loi n. 74-11690 du 30 Décembre 1974 », *Journal Officiel* des 2 et 3 Janvier 1975, p. 131. Per la presentazione e il commento del provvedimento fiscale, dei suoi precedenti e delle critiche che esso ha sollevato, si veda J. MERIGOT et A. LABOURDETTE, *Chronique financière française* in *Revue de Science Financière*, Aprile-Giugno 1975, n. 2, p. 479. Il provvedimento fu inizialmente proposto dal ministro delle finanze M. Fourcade e per quanto abbia subito modificazioni durante l'iter di approvazione, costituisce l'elemento di novità della politica antinflazionistica dell'attuale ministro delle finanze francese.

bero in massima parte delle imprese mentre, per quanto ci riguarda, partiamo semplicemente dalla constatazione che, una volta che il processo inflazionistico è in corso, le imprese non hanno un interesse particolare a contrastarlo se sono libere di fissare i propri prezzi.

Un'ultima precisazione. L'obiettivo primario del lavoro, come si è detto, è di condurre uno studio sulle possibilità di controllo fiscale dei prezzi nel breve periodo. Il modello al quale siamo pervenuti è quindi formulato essenzialmente in funzione di questo scopo e ciò giustifica a nostro avviso la semplicità di alcune ipotesi.

3. Il modello è del tipo macroeconomico keynesiano di breve periodo, dinamico, con separazione tra quantità e prezzi. La domanda globale è costituita dalle consuete componenti, consumi, investimenti e spesa pubblica espressi tutti in termini reali. Gli investimenti e la spesa pubblica, data l'ipotesi di breve periodo, sono assunti dati e costanti. Il consumo segue viceversa la dinamica del reddito. Esso è stato scomposto in due termini, l'uno stabilisce il legame tra il consumo e il reddito reale disponibile nel periodo considerato, l'altro stabilisce il legame tra il consumo attuale e le aspettative di variazione del reddito reale. Il consumo dipende perciò, oltre che dal livello del reddito reale disponibile del momento, da un fattore psicologico che induce, innanzi tutto ad aumentarlo o a ridurlo a seconda che il reddito reale stia, rispettivamente, crescendo o decrescendo e, inoltre, a generare l'idea che le tendenze di crescita o di decrescita del reddito continueranno in futuro. In altri termini, il modello esprime, tramite un termine che lega il consumo alle variazioni del reddito reale, il fatto che aspettative di crescita del reddito si tramutano in maggior consumo attuale e che aspettative di diminuzione si tramutano in minor consumo attuale (4).

Il reddito reale scaturisce da una funzione della produzione che per il momento esprime semplicemente il fatto che in un'economia la produzione deriva dalla combinazione dei fattori produttivi capitale e lavoro, senza particolari specificazioni circa la sua forma.

(4) Questa ipotesi permette di avanzare un'interpretazione teorica, certamente parziale, del fenomeno convenzionalmente chiamato consumismo e che consiste in una persistente spinta all'espansione dei consumi privati. Tale spinta sarebbe stata determinata dalla crescita del reddito reale che, a sua volta, avrebbe generato quelle aspettative di ulteriore crescita del reddito che hanno caratterizzato almeno nel recente passato, le economie industriali mature e che avrebbero, a nostro avviso, concorso a provocare l'eccesso di consumo.

Nel nostro caso, breve periodo, il capitale è assunto dato e costante mentre l'occupazione, per un'immutata forza lavoro, varia col variare del reddito reale. In altri termini, il modello, in conformità alla logica keynesiana, presuppone l'esistenza di margini di disoccupazione.

Per quanto riguarda il processo di formazione dei prezzi ci siamo attenuti all'ipotesi del *mark-up* sul costo unitario. Tale costo unitario è costituito nel nostro modello soltanto dal costo del lavoro e non anche dalle quote di ammortamento del capitale. Gli investimenti dati e costanti possono essere considerati al netto dell'ammortamento.

Per quanto riguarda l'andamento dei salari monetari si fa l'ipotesi che essi siano funzione del tempo e si discute il caso in cui tale andamento è espresso da una funzione esponenziale (interpretabile come risultato del comportamento delle organizzazioni sindacali, tenendo presente l'ottica di breve periodo nella quale stiamo ragionando). Questa dinamica dei salari monetari, esogena al modello, può riflettersi sui prezzi i quali, a parità di margine di profitto e di produttività media del sistema, riproducono gli aumenti salariali monetari, e hanno perciò una dinamica ugualmente esogena.

La dinamica dei prezzi è introdotta, anche al di fuori del caso appena descritto, in modo esogeno al modello (5). Questa circostanza ne limita la portata interpretativa ma, ciò nonostante, permette di cogliere il senso di certe interdipendenze del sistema economico e di sviluppare un realistico ragionamento di politica economica concernente i possibili effetti di una tassazione degli incrementi (relativi) dei prezzi.

Rappresentiamo il sistema economico mediante il seguente sistema di relazioni:

$$[1] \quad c = a + b (1 - \tau) y + c \dot{y}$$

$$[2] \quad y = a + b (1 - \tau) y + c \dot{y} + \bar{i} + \bar{g}$$

$$[3] \quad y = y(k, N)$$

$$[4] \quad W = W(t)$$

(5) I salari monetari e il margine di profitto sono funzioni non specificate del tempo e la produttività media del sistema deriva da una funzione della produzione ugualmente non specificata.

$$[4'] \quad W(t) = W_0 e^{vt}$$

$$[5] \quad P(t) = (1 + \rho(t)) \frac{N(y(t))}{y(t)} W(t)$$

$$[5'] \quad P(t) = (1 + \rho(t)) \frac{N(y(t))}{y(t)} W_0 e^{vt}$$

I simboli introdotti hanno i seguenti significati:

variabili

y = reddito reale

$\dot{y}$ = tasso di variazione relativa del reddito reale

$$\dot{y} = \frac{1}{y} \frac{dy}{dt}$$

P = livello dei prezzi

N = numero dei lavoratori occupati

ρ = margine di profitto

W = salario monetario unitario

parametri

a = termine costante del consumo

b = propensione marginale al consumo

τ = aliquota dell'imposta sul reddito

c = coefficiente secondo il quale il consumo segue le variazioni relative del reddito (positivo e costante di dimensione lire per unità di tempo)

i = investimenti reali costanti

$\bar{g}$ = spesa pubblica reale costante

k = capitale costante

W_0 = salario monetario iniziale

v = ritmo di accrescimento del salario monetario.

La [1] è l'equazione del consumo che si suppone legato al reddito disponibile e al suo saggio di variazione istantaneo (in termini reali) secondo il parametro c positivo.

La [2] è l'equazione di determinazione del reddito composto da consumi, investimenti (reali dati) e spesa pubblica (reale data).

La [3] è l'equazione della produzione dalla quale si ottiene il livello di occupazione. Le equazioni [4] e [5] determinano, rispettivamente, l'andamento dei salari monetari, i prezzi e la distribuzione (per una produttività media del sistema pari a $\frac{y(t)}{N(y(t))}$). La [4'] rende esplicita l'ipotesi di salari monetari costantemente crescenti.

Il funzionamento del modello è il seguente. Risolvendo l'equazione [2] si ottiene il reddito al tempo t in termini del reddito al tempo zero (y_0) e del reddito di equilibrio stazionario determinato dal moltiplicatore semplice e indicato come y_s (6):

$$[6] \quad y(t) = \frac{1}{(y_0^{-1} - y_s^{-1}) e^{\frac{a+\bar{z}+\bar{\sigma}}{c}t} + y_s^{-1}} \quad y_s = \frac{a + \bar{z} + \bar{\sigma}}{1 - b(1 - \tau)}$$

L'andamento del reddito nel tempo dipende dalla condizione iniziale y_0 . Possono darsi tre casi:

- i $y_0 = y_s$
- ii $y_0 > y_s$
- iii $y_0 < y_s$

Nel caso i) il reddito è determinato dal moltiplicatore semplice, non vi sono elementi dinamici e quindi coincide con il reddito di equilibrio stazionario. Nel caso ii), il reddito, inizialmente superiore al livello di equilibrio stazionario ha un andamento crescente con il passare del tempo alla condizione che il parametro c , come abbiamo supposto, sia positivo. Nel caso iii) il reddito, inizialmente inferiore al livello di equilibrio stazionario, continua a decrescere con il passare del tempo sempre alla condizione che c sia positivo.

Il modello si presenta quindi instabile nel senso di accentuare la crescita e la diminuzione del reddito che sia inizialmente, e rispettivamente, superiore e inferiore a quello di equilibrio stazionario.

(6) Per l'aspetto analitico, qui e successivamente, si veda l'Appendice.

Il ragionamento economico che sostiene i risultati analitici espressi è il seguente. Innanzi tutto occorre interpretare il legame esistente tra il livello di reddito di equilibrio stazionario e il termine dinamico della funzione del consumo (c_y) che rappresenta le aspettative della collettività. Si ritiene che la collettività attribuisca ad un certo livello di reddito il significato di una situazione economica normale, tale cioè da non lasciar prevedere miglioramenti o peggioramenti per il futuro e quindi da non creare aspettative di crescita o di decrescita del reddito. Tale livello corrisponde al reddito di equilibrio stazionario ed è evidentemente determinato dalle componenti non dinamiche della domanda. Mutamenti nei valori di una di queste componenti, per esempio della spesa pubblica o dell'imposizione tramite un mutamento dell'aliquota o l'introduzione di una nuova imposta, implicano un diverso livello di equilibrio stazionario (determinato dal moltiplicatore semplice) e cioè, da un punto di vista interpretativo, una diversa valutazione da parte della collettività del livello del reddito considerato normale nel senso sopra chiarito.

Ogniqualevolta il livello del reddito prodotto corrisponde a quello stazionario, non si creano aspettative, il modello è statico e l'equilibrio tra domanda e offerta globali è determinato dal consueto funzionamento del moltiplicatore (caso i); ogniqualevolta il reddito prodotto supera il reddito di equilibrio stazionario si creano aspettative di aumenti futuri in quanto tale differenza positiva genera ottimismo (caso ii); ogniqualevolta il reddito prodotto è inferiore al reddito di equilibrio stazionario prevale il pessimismo e cioè aspettative di variazioni negative (caso iii).

Chiarito il legame tra il livello di reddito di equilibrio stazionario e le aspettative ottimistiche e pessimistiche e chiarito inoltre il significato dei possibili livelli diversi di equilibrio stazionario, studiamo i sentieri di andamento del reddito come derivano dalla equazione [6], e cioè per un dato valore del reddito di equilibrio stazionario (in quanto siano fissate le componenti non dinamiche) e per livelli diversi di $y_{(0)}$

Due caratteristiche sono da sottolinearsi: tutti i sentieri del reddito derivati dalla [6] sono sentieri di equilibrio istantaneo della domanda; ogni $y_{(0)}$ superiore all' y_s implica un sentiero crescente del reddito nel tempo e ogni $y_{(0)}$ inferiore all' y_s un sentiero decrescente.

L'andamento del reddito nei due casi $(y_{(0)} > y_s)$ e $(y_{(0)} < y_s)$ è appresentato rispettivamente nelle figure 1 e 2.

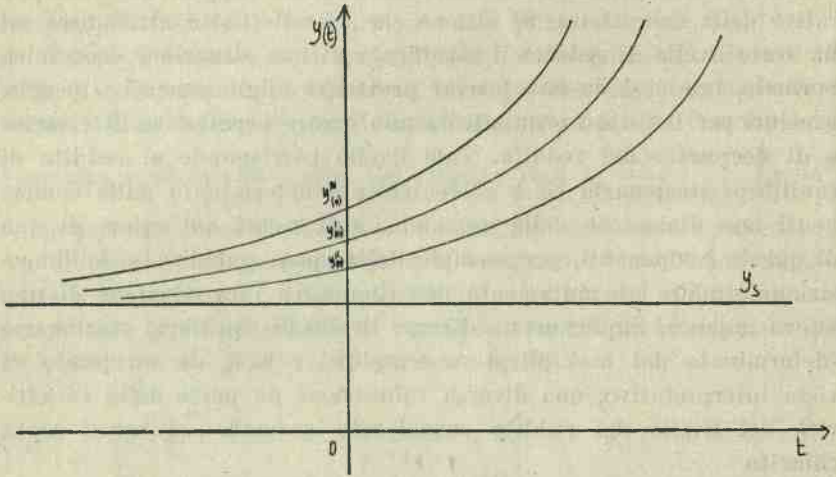


FIG. 1

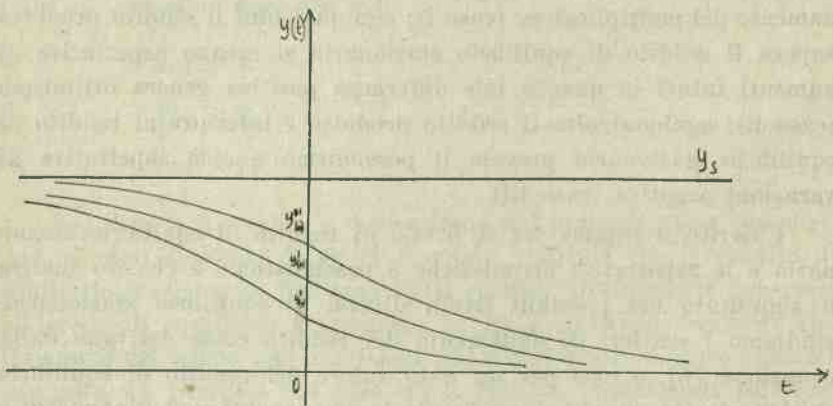


FIG. 2

Nel primo caso e nel periodo breve considerato, i sentieri di equilibrio istantaneo della domanda sono crescenti: il fatto che il reddito è superiore a quello di equilibrio stazionario genera ottimi-

smo, ovvero aspettative di aumento del reddito e quindi istantaneo adeguamento della domanda ad un più alto livello. Nel secondo caso e sempre per il periodo breve considerato, i sentieri di equilibrio istantaneo della domanda sono decrescenti: la divergenza negativa del reddito inizialmente prodotto da quello stazionario genera pessimismo, ovvero aspettative di diminuzione del reddito e conseguente adeguamento istantaneo della domanda a più bassi livelli (7).

L'andamento delle variazioni relative del reddito nel tempo è dato dalla [7].

$$[7] \quad \dot{y}(t) = \frac{1}{y} \frac{dy}{dt} = - \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} \frac{1}{1 + \frac{y_s^{-1}}{(y_{(0)}^{-1} - y_s^{-1})} e^{-\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t}}$$

Possono darsi tre casi:

- i $\dot{y}(t) = 0$
- ii $\dot{y}(t) > 0$
- iii $\dot{y}(t) < 0$

Nel caso i) il modello è statico e perciò le variazioni relative sono nulle. Nel caso ii), variazioni relative positive, la [7] pone in luce un andamento crescente ad un saggio via via più elevato e nel caso iii), variazioni relative negative, un andamento decrescente ad un saggio via via più basso. I due casi sono rappresentati rispettivamente nelle figure 3 e 4.

Prima di procedere nella discussione degli altri aspetti del modello ci sembra opportuno sottolineare come l'instabilità del modello per il caso di reddito crescente, sia dovuta al segno del parametro c . Se questo parametro fosse negativo il modello sarebbe stabile. Infatti nel caso ii) reddito iniziale superiore a quello di equilibrio stazio-

(7) Mentre i sentieri (decrescenti) che si trovano al disotto del sentiero stazionario sono definiti su tutta la retta t , i sentieri (crescenti) che si trovano al disopra del sentiero stazionario y_s , tendono all'infinito al tendere di t a un dato valore finito positivo che è quello che annulla il denominatore dell'equazione [6]. Tale valore è tanto più prossimo a zero quanto più si allontana da y_s , il valore $y_{(0)}$ dal quale si fa passare il sentiero.

nario, la [6] darebbe un andamento decrescente del reddito nel tempo e nel caso iii), reddito iniziale inferiore a quello di equilibrio stazionario, la [6] darebbe un andamento crescente del reddito nel tempo.

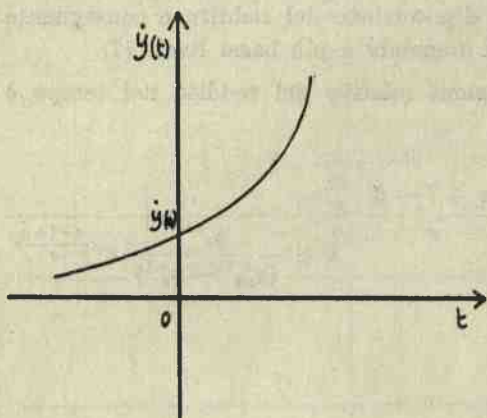


FIG. 3

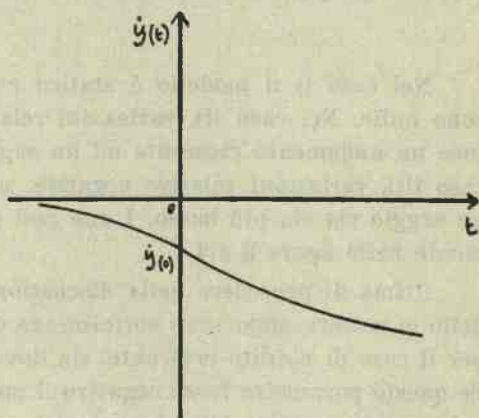


FIG. 4

Il modello farebbe convergere il reddito nei due casi verso il livello di equilibrio stazionario. I due casi sono rappresentati rispettivamente nelle figure 5 e 6.

Anche dal punto di vista dell'interpretazione economica il parametro c rappresenta l'elemento cruciale del modello la cui caratteristica specifica è quella di basarsi sulle aspettative di variazione istantanea del reddito reale. Si fa l'ipotesi, ripetiamo, che le aspettative di crescita del reddito reale generino un ulteriore aumento del consumo (oltre quello normale che deriva dall'aumento del reddito), nella misura $c \dot{y}$ e, simmetricamente che le aspettative di diminuzione del reddito generino un'ulteriore diminuzione del consumo attuale nella stessa misura. Le aspettative coincidono evidentemente con le variazioni effettive realizzate in quanto si considerano mutamenti istantanei.

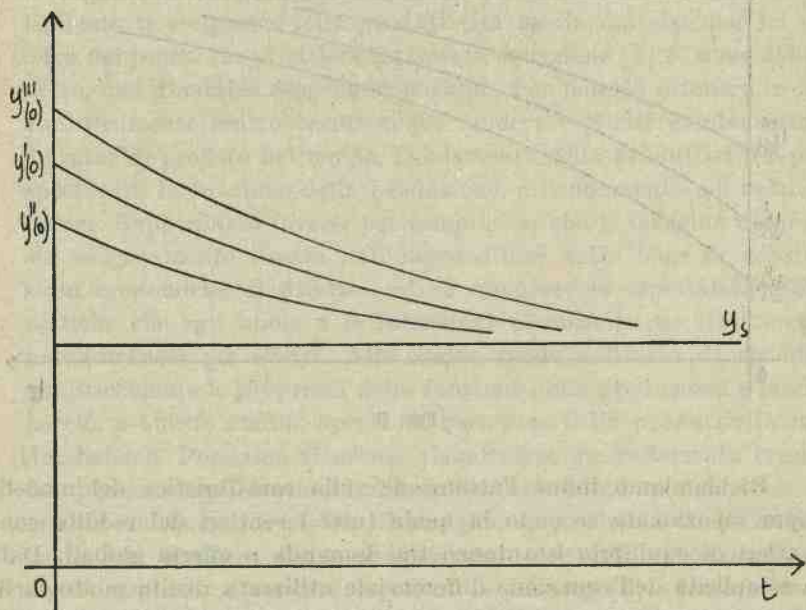


Fig. 5

L'ipotesi comporta che il parametro c abbia segno positivo e ciò equivale a ritenere che le aspettative di crescita del reddito spingano ad aumentare i consumi attuali perché diminuisce la necessità di risparmiare per sostenere i normali consumi futuri e simmetricamente, aspettative di diminuzione del reddito inducano a ridurre i consumi per lo stesso motivo.

Supporre viceversa, che il parametro c abbia segno negativo, equivarrebbe a ritenere operante, nel caso di aspettative di crescita,

una sorta di incentivo a ritardare i consumi (cioè ridurre gli attuali) probabilmente in vista del cambiamento della qualità dei medesimi mentre sarebbe difficilmente interpretabile il caso simmetrico di aspettative di reddito decrescente e aumento dei consumi. Sulla base di questo ragionamento economico si è supposto che c sia positivo.

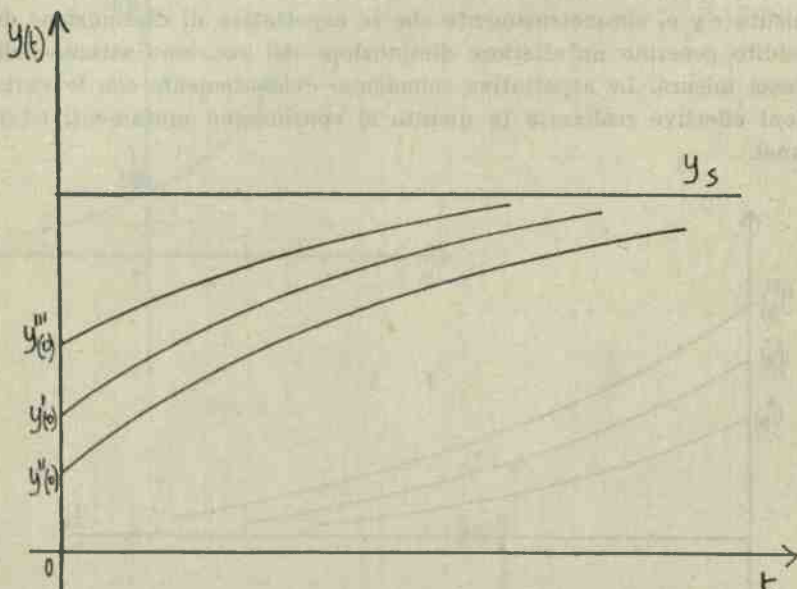


FIG. 6

Richiamiamo infine l'attenzione sulla caratteristica del modello sopra menzionata secondo la quale tutti i sentieri del reddito sono sentieri di equilibrio istantaneo tra domanda e offerta globali. Data la semplicità dell'equazione differenziale utilizzata risulta molto facile mostrare in che senso i diversi possibili sentieri del reddito che risolvono l'equazione [6] sono sentieri di equilibrio istantaneo della domanda globale. Come abbiamo detto, y_s rappresenta un sentiero costante in cui la domanda e l'offerta globali coincidono ai livelli del consueto equilibrio macroeconomico statico (infatti $c\dot{y} = 0$). Se il reddito prodotto, cioè l'offerta globale, fosse superiore a questo livello y_s , in assenza del termine $c\dot{y}$ la domanda globale sarebbe inferiore all'offerta globale e non vi sarebbe equilibrio nel mercato dei beni. Tale equilibrio è ricostituito, cioè il vuoto di domanda è colmato, grazie al termine $c\dot{y}$ e alla circostanza che il saggio di crescita

del reddito è positivo. Quanto maggiore è il vuoto di domanda tanto maggiore sarà il saggio di crescita del reddito che assicura l'equilibrio sul mercato dei beni. Analogo ragionamento vale per il caso in cui il reddito prodotto sia inferiore a y_s .

4. Come si è detto, l'ipotesi circa il processo di formazione dei prezzi è che siano fissati mediante il *mark-up* sul costo unitario costituito, nel presente studio, soltanto dal costo del lavoro e non anche dalle quote di ammortamento.

Nell'equazione dei prezzi (equaz. 5) figura dunque il margine di profitto, che è evidentemente fissato in modo esogeno al modello, e il costo unitario del lavoro dato dal salario monetario unitario moltiplicato il reciproco della produttività media del sistema. La dinamica dei prezzi che si ottiene da questa equazione [5] è, come abbiamo detto, una dinamica esogena al modello. Per poterla ottenere in modo analiticamente esatto occorrerebbe rendere espliciti l'andamento del margine di profitto nel tempo, l'andamento della produttività e perciò specificare la funzione della produzione, e l'andamento dei salari monetari. Supponiamo invece, per semplicità, che il margine di profitto sia esogenamente fissato dall'imprenditore sulla base di considerazioni economiche di diverso ordine comprese le aspettative inflazionistiche che egli abbia e le intenzioni di anticiparne (totalmente o parzialmente) gli effetti. Allo stesso modo evitiamo di specificare analiticamente le proprietà della funzione della produzione e lasciamo perciò, a questo stadio, aperta la questione della produttività media del sistema. Possiamo viceversa visualizzare un andamento crescente dei prezzi semplicemente inducendolo dai salari monetari se assumiamo che questi, a parità di margine di profitto e di produttività media del sistema, siano costantemente crescenti. Ciò corrisponde, analiticamente, a rendere esplicita l'equazione [4] e cioè a rappresentare l'andamento dei salari monetari tramite, per esempio, l'equazione esponenziale [4'], e dal punto di vista dell'interpretazione economica, a rappresentare un comportamento delle organizzazioni sindacali volto ad ottenere un continuo miglioramento delle retribuzioni monetarie. Naturalmente si può immaginare che l'entità delle rivendicazioni monetarie tenderebbe ad essere maggiore o minore a seconda del maggiore o minore tasso di inflazione.

Come si è detto, i prezzi rifletterebbero integralmente l'aumento dei salari monetari soltanto se la produttività media del sistema e il margine di profitto rimanessero immutati mentre aumenterebbero

di meno se anche la produttività aumentasse o se il profitto diminuisse, oppure variassero entrambi nel senso opportuno.

Se escludiamo come ipotesi poco verosimile nel presente contesto che il margine di profitto possa essere ridotto, rimangono sostanzialmente due possibilità per i prezzi: o aumentano allo stesso ritmo dei salari monetari o aumentano ad un ritmo inferiore nel caso aumenti la produttività media del sistema. Discuteremo più avanti della produttività del sistema circa la quale non abbiamo finora avanzato alcuna ipotesi perché, ripetiamo, non abbiamo specificato in alcun modo le caratteristiche della funzione della produzione.

Così, lasciando aperta la questione della produttività media del sistema, accanto alla dinamica del reddito sopra discussa, abbiamo introdotto nel modello, in modo certamente molto semplificato, una dinamica dei prezzi che è sostanzialmente esogena a quella del reddito. Sostanzialmente l'equazione [5] del modello soddisfa l'esigenza di rappresentare le interdipendenze della fase della distribuzione piuttosto che fornire una dinamica dei prezzi. Del resto uno degli aspetti caratteristici, anche se semplificatori di questo studio, è proprio la separazione tra quantità e prezzi che viene immediatamente meno quando la dinamica del reddito venga collegata in modo endogeno alla dinamica dei prezzi.

5. Lo schema analitico che abbiamo finora sviluppato si presta a rappresentare la situazione economica in cui al momento si trovano le economie industriali mature e che è detta di *stagflation*. Consideriamo infatti, dei due casi discussi in merito alla dinamica del reddito, quello relativo a una situazione iniziale caratterizzata da un livello di reddito prodotto minore di quello di equilibrio stazionario. In questo caso, si è visto, i sentieri di equilibrio istantaneo della domanda hanno tutti un andamento decrescente: prevale il pessimismo, il reddito declina ed è stagnazione.

Consideriamo poi che i prezzi stiano crescendo, per esempio perché crescono i salari monetari senza che aumenti la produttività e senza che si riduca il margine del profitto oppure perché gli imprenditori intendono aumentare il loro margine di profitto.

Nello schema interpretativo così ottenuto e che combina la dinamica di decrescita del reddito a quella di aumento dei prezzi, abbiamo introdotto la tassazione degli incrementi (relativi) dei prezzi, quale strumento di politica economica appropriato e sostitutivo del blocco dei prezzi a nostro avviso tanto meno efficace quanto più l'aumento

dei prezzi si accompagni a livelli produttivi decrescenti o comunque più bassi di ciò che potrebbero essere con le capacità esistenti (8).

Supponiamo quindi di introdurre un'imposta sul saggio di variazione dei prezzi. Tecnicamente si tratta di colpire l'aumento del reddito dovuto all'aumento dei prezzi. Per determinare la base imponibile di questa imposta occorre calcolare il saggio di variazione relativa dei prezzi e quindi moltiplicarlo per il reddito reale. Alla base imponibile così calcolata si applica poi l'aliquota e si ottiene il gettito dell'imposta. L'aliquota può essere proporzionale, come supponiamo nel presente modello, o progressiva per esempio per scaglioni, gli scaglioni essendo rappresentati da saggi diversi di variazione relativa dei prezzi (9). Il gettito tributario, comprensivo della normale imposta sul reddito inizialmente supposta e dell'imposta proporzionale sul saggio di variazione dei prezzi, con aliquota ϕ , è dato dalla equazione [8].

$$[8] \quad T = \tau y + \phi P y$$

Il gettito tributario, espresso in termini reali, è quindi costituito dal gettito dell'imposta proporzionale sul reddito la cui aliquota è definita nel seguente intervallo $0 < \tau < 1$ e dal gettito dell'imposta proporzionale sul saggio di variazione dei prezzi la cui aliquota è definita nel diverso intervallo $0 < \phi \leq 1$. Il reddito reale (y) che figura nell'equaz. [8] rappresenta anche, ed ovviamente, la base imponibile della imposta proporzionale sul reddito mentre, per quanto riguarda la seconda componente del gettito tributario, permette semplicemente di trasformare in grandezza di flusso (e quindi in gettito per unità di tempo) la grandezza percentuale costituita dal prodotto aliquota ϕ per saggio di variazione dei prezzi P . Il diverso intervallo di definizione delle due aliquote τ e ϕ , pone inoltre in luce il carattere diverso delle due imposte che costituiscono il gettito tributario. Mentre infatti l'imposta sul reddito non può che avere un'aliquota molto minore dell'unità, l'imposta sull'aumento dei prezzi può ben assumere il carattere confiscatorio legato all'aliquota unitaria, perchè ciò signi-

(8) Si fa notare che nell'esposizione della dinamica del reddito non abbiamo detto nulla circa quello che sarebbe il livello di reddito di piena occupazione. Ai nostri fini non è necessario indicare un preciso livello per il reddito di piena occupazione ma è rilevante supporre, come abbiamo fatto, che esso si trovi al disopra del livello di reddito d'equilibrio stazionario.

(9) Per esempio si potrebbe stabilire una aliquota x per saggi di variazione relativa dei prezzi dall'1% al 3%, un'aliquota $x' > x$ per saggi dal 3% al 6%, un'aliquota $x'' > x'$ per saggi dal 6% all'8% e così via.

ficherebbe semplicemente annullare l'effetto dell'aumento dei prezzi e perciò stesso rappresentare un disincentivo al loro aumento, come si dirà più diffusamente in seguito.

Se i prezzi sono aumentati e quindi il $\dot{P}$ è positivo, vi sarà imposta mentre non vi sarà se il livello dei prezzi è rimasto immutato. L'imposta è quindi legata agli aumenti dei prezzi e non anche al reddito reale che pure figura nel calcolo della base imponibile. Infatti, se il reddito reale aumenta (o rimane immutato) e il livello dei prezzi rimane immutato, non c'è imposta, se invece l'aumento del reddito è accompagnato anche da aumento dei prezzi l'imposta vi sarà (come vi sarebbe se il reddito non fosse aumentato). Il fatto che il reddito cresca comporta un aumento del gettito dell'imposta che corrisponde all'espansione della fonte con cui pagarla. L'aliquota e il saggio di variazione dei prezzi possono anche rimanere immutati, e se il secondo non cambia, la prima non cambierebbe neppure se l'imposta, in luogo di essere proporzionale, fosse progressiva (in quanto la progressività sarebbe legata all'entità delle variazioni relative dei prezzi) (10).

L'imposta di cui si parla è evidentemente un'imposta che colpisce le imprese. In generale, ciascuna impresa sarà gravata dall'imposta in relazione alla politica dei prezzi da essa seguita, precisamente un'impresa sarà soggetta all'imposta se aumenta i prezzi dei suoi prodotti, mentre non vi sarà soggetta qualora non li aumenti. Tuttavia, questi aspetti che fanno riferimento alle singole imprese, non possono essere resi espliciti nella struttura formale del nostro modello in quanto esso è di tipo macroeconomico. Nella struttura formale del modello P e $\dot{P}$ non possono che essere interpretati, rispettivamente, come un indice del livello generale dei prezzi e come saggio di variazione di tale indice ma è chiaro che il debito di imposta

(10) Per maggiore precisione, e per evitare errori interpretativi che potrebbero forse sorgere ad una prima lettura, si fa notare che l'imposta grava in effetti sugli aumenti dei prezzi e non sul reddito monetario. Se gravasse sul reddito monetario essa esisterebbe anche nella eventualità di un aumento del reddito reale accompagnato da prezzi costanti. Se gravasse sul reddito monetario assumerebbe la forma $\varphi P y$ e non appunto la forma $\varphi \dot{P} y$. Si ripete che il reddito reale serve soltanto per calcolare la base imponibile dopo aver già calcolato la variazione relativa dei prezzi e riscontrato il suo segno positivo. In ultimo, e per chiarire eventuali residui dubbi sul fatto che l'imposta in discorso non « penalizza » gli aumenti di reddito reale, (che anzi, come si dirà in seguito, dovrebbero risultare incoraggiati) si richiama l'attenzione sulla pressione tributaria che scaturisce dalla equaz. [8]. È del tutto evidente che tale pressione tributaria, ottenuta dividendo ambo i membri per il reddito reale, non varia al variare di questo. Essa varia al variare dell'aliquota τ o, per quanto riguarda l'imposta sul saggio di variazione dei prezzi, varia al variare di φ o di $\dot{P}$.

di ciascuna singola impresa non è in alcun modo determinato in base alle variazioni del livello generale dei prezzi, bensì esclusivamente in base alle variazioni dei prezzi da essa stessa praticate. Le variazioni del livello generale dei prezzi, quali figurano nel modello, vanno interpretate come una media delle variazioni dei prezzi praticate dalle singole imprese e lo stesso vale per il corrispondente prelievo fiscale.

L'applicazione pratica di un'imposta del genere comporta notevoli difficoltà, sia di ordine generale che amministrativo. Le prime riguardano il carattere discriminatorio dell'imposta. Si può immaginare che essa venga applicata soltanto a quelle imprese o a quei settori i cui aumenti dei prezzi si ritengono meno inevitabili o comunque di maggior peso nel determinare il ritmo inflazionistico generale. Alternativamente si può immaginare di applicarla in modo uniforme a tutti i settori.

Quanto alle difficoltà di tipo amministrativo, si riconosce che l'imposta in discorso, per avere buone prospettive di efficacia, presuppone un'amministrazione fiscale particolarmente efficiente e tempestiva. D'altro lato ci sembra che queste difficoltà siano strettamente connesse alla natura del fenomeno che si intende controllare e cioè il generale aumento dei prezzi quale risultato di aumenti nei diversi mercati.

Tutte queste considerazioni sono ovviamente rilevanti anche in un'analisi dell'incidenza dell'imposta di questo tipo. Nella realtà, imprese diverse, o comunque imprese appartenenti a settori diversi dell'economia, potranno reagire in modo diverso all'introduzione dell'imposta a seconda delle rispettive condizioni produttive e di mercato. In questo senso si riconosce all'imposta sul saggio di variazione dei prezzi un carattere discriminatorio. In ogni caso questo carattere discriminatorio è più limitato di quello proprio del blocco dei prezzi che, applicato soltanto a certi prodotti o a certi settori, presuppone una scelta discrezionale del prodotto o del settore sul quale intervenire.

Nella struttura formale del modello si è dunque introdotto un'imposta sul saggio di variazione dei prezzi del tipo descritto. Con essa il consumo, funzione del reddito disponibile e delle aspettative di variazione del reddito reale nel senso sopra chiarito, assume la forma seguente:

$$[9] \quad c = a + b [(1 - \tau) y] - b \varphi \dot{P} y + c y$$

Allo stesso modo l'equazione di determinazione del reddito nazionale viene modificata e diventa la

$$[10] \quad [1 - b(1 - \tau)] y = a + \bar{i} + \bar{g} - b \varphi \dot{P} y + c \dot{y}$$

Assumiamo, per semplicità, nel risolvere questa equazione che il $\dot{P}$ sia un parametro (u) e non una funzione del tempo come deriverebbe dalla equaz. [5] ma che non conosciamo in quanto non abbiamo specificato le funzioni del margine di profitto, dei salari monetari e della produzione. Con questa semplificazione si limita evidentemente la portata del modello ma non se ne intacca la logica.

Risolvendo dunque la [10] si ottiene il reddito nazionale al tempo t in termini di $y_{(0)}$ e y_s , equazione [11] che, derivata, e divisa per y dà l'andamento delle variazioni (relative) del reddito, equaz. [12].

$$[11] \quad y(t) = \frac{1}{(y_0^{-1} - y_s^{-1}) e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t} + y_s^{-1}}$$

$$\text{dove } y_s = \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{1 - b(1 - \tau) + b \varphi P}$$

$$[12] \quad \dot{y}(t) = - \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} \frac{1}{1 + \frac{y_s^{-1}}{(y_0^{-1} - y_s^{-1})} e^{-\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t}}$$

Il raffronto tra le equazioni [6] e [11], [7] e [12], permette di valutare gli effetti dell'introduzione dell'imposta. L'equaz. [11] rispetto alla [6] pone in luce come la nuova imposta provochi una riduzione del livello di reddito di equilibrio stazionario y_s . Questo risultato è del tutto ovvio dal punto di vista della teoria del moltiplicatore statico, in quanto y_s risulta dalla consueta analisi keynesiana statica e quindi cresce o diminuisce a seconda che crescano o diminuiscano le componenti della domanda globale. In particolare nel nostro caso, y_s diminuisce in quanto diminuisce il reddito disponibile in seguito all'introduzione della nuova imposta. Lo stesso effetto avrebbe un aumento di aliquota dell'imposta sul reddito già esistente (11), mentre y_s aumenterebbe se aumentassero a , i o g .

(11) Infatti sostituendo $\dot{P} = u$ nella [8] si ha

$$T = \tau y + \varphi u y = (\tau + \varphi u) y$$

L'equazione [12] rispetto alla [7] permette di rilevare l'effetto di una variazione di y_s sul saggio di variazione del reddito di equilibrio dinamico $y(t)$. Dato un certo y_s , consideriamo all'istante di tempo iniziale un dato livello di reddito $y'_{(0)}$ di equilibrio dinamico inferiore a y_s . (Più in generale dovremmo parlare di un istante qualsiasi di tempo t_0 e di un dato livello di reddito $y'_{(t_0)}$ di equilibrio dinamico inferiore a y_s). In quell'istante di tempo e a quel livello, il reddito decresce ad un certo ritmo. Se y_s diminuisce si ha che, in quello stesso istante di tempo e a quello stesso livello di reddito, il reddito decresce sempre, ma ad un ritmo minore. In altre parole, se y_s diminuisce, i sentieri di equilibrio del reddito che si trovano al disotto di y_s diventano più orizzontali. L'opposto si verifica se consideriamo i sentieri di equilibrio del reddito che si trovano al disopra di y_s (12), o se invece di una diminuzione di y_s se ne considera un aumento.

Dall'interpretazione che abbiamo sviluppato in precedenza (paragrafo 3) circa il significato dei vari sentieri del reddito, decrescente, stazionario, crescente, consegue in modo immediato anche l'interpretazione da dare agli effetti or ora descritti di variazione di y_s . Nella nostra analisi partiamo da un certo livello di reddito stazionario y_s , e interpretiamo tale livello di reddito come quello considerato normale dalla collettività, tale cioè da non determinare aspettative nè di crescita nè di diminuzione del reddito. Un abbassamento di y_s , dovuto ad un aumento delle imposte (o ad altre variazioni dei parametri) si deve interpretare quindi come un abbassamento del livello di reddito considerato normale. In modo abbastanza ovvio, il livello del reddito considerato come normale sarà maggiore o minore a seconda che siano minori o maggiori le imposte o, rispettivamente maggiori o minori la spesa pubblica o gli investimenti. D'altro canto il pessimismo, e quindi le aspettative di una diminuzione del reddito, in corrispondenza di un dato istante di tempo e di un dato livello di reddito inferiore al livello di reddito considerato come normale, saranno minori quanto più y_s , cioè il livello di reddito considerato come normale, diminuisce e quindi si avvicina al livello di reddito, inferiore, in cui ci si trova. È immediata l'estensione di questo ragionamento al caso in cui il livello di reddito considerato come normale cresca, o al caso in cui ci si trovi a un livello di reddito superiore a quello considerato normale. Anche in termini strettamente analitici, se $y'_{(0)}$ si

(12) Nel caso di reddito iniziale $y'_{(0)}$ superiore a y_s si verifica un'accentuazione dell'andamento crescente di $y(t)$ e quindi un'accentuazione dell'instabilità.

trova al disotto di y_s , e y_s diminuisce, l'eccesso di domanda da eliminare perchè $y'_{(0)}$ costituisca una posizione di equilibrio sul mercato dei beni si riduce, e quindi il termine $y'_{(0)}$, negativo, che determina l'eliminazione dell'eccesso di domanda, si riduce anch'esso.

Nella figura 7 illustriamo graficamente quanto abbiamo esposto, rappresentando diversi livelli iniziali di reddito e due livelli di reddito stazionario.

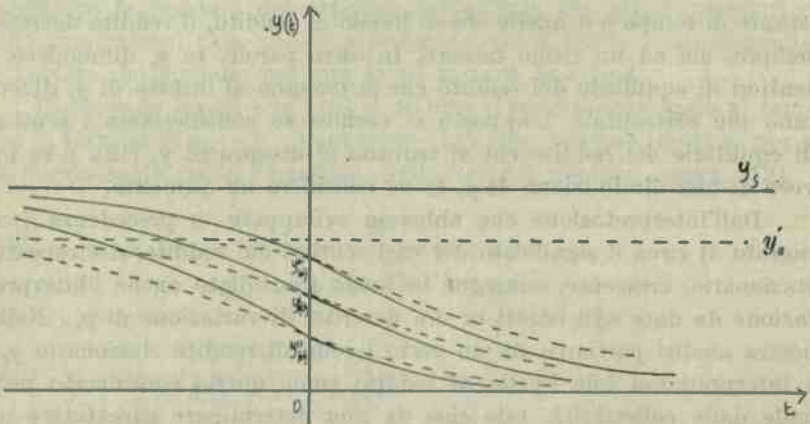


FIG. 7

Studiati gli effetti sulla dinamica del reddito dell'imposta sul saggio di variazione dei prezzi, prendiamo in considerazione le possibilità che quest'imposta ha di essere trasferita sui prezzi medesimi. Per discutere di questo aspetto isoliamo dal modello l'equazione del gettito tributario e facciamo delle ipotesi circa l'andamento dei prezzi e dei salari, supponendo che i prezzi aumentino in risposta agli aumenti salariali monetari e che questi siano dovuti all'attività sindacale.

Supponiamo che i salari monetari crescano al saggio costante v e i prezzi ad un saggio costante u (il gettito dell'imposta $\varphi u y$ è evidentemente un ammontare reale proporzionale al reddito reale), possono darsi tre casi:

- i $u = v$
- ii $u > v$
- iii $u < v$

Nel caso i), i profitti sono decurtati dall'imposta (proporzionale al reddito in termini reali) ma la distribuzione lorda varia soltanto se varia la produttività. Nel caso ii), i profitti subiscono inizialmente una maggiore decurtazione che può col tempo essere riassorbita. Esiste cioè la possibilità tecnica di scaricare l'imposta sui prezzi ma quanto più la sua aliquota è alta tanto più elevati sono gli aumenti dei prezzi necessari a recuperare la decurtazione dei profitti dovuta all'imposta e tanto più lungo è il periodo di tempo necessario a che tale recupero si completi. (Per quanto tecnicamente possibile, è evidente che saggi di aumento dei prezzi molto elevati troverebbero ostacoli nella stessa sfera del consenso imprenditoriale e comunque in quella del consenso sociale oltre che in meccanismi del tipo della scala mobile (13). Nel caso iii), se la produttività non aumenta, il margine di profitto lordo diminuisce, ma si attenua anche la decurtazione dell'imposta. Il tasso di profitto può crescere, anche a parità di produttività, se cresce la produzione in quanto migliora l'utilizzazione del capitale costante. Queste considerazioni si possono visualizzare mediante la figura 8.

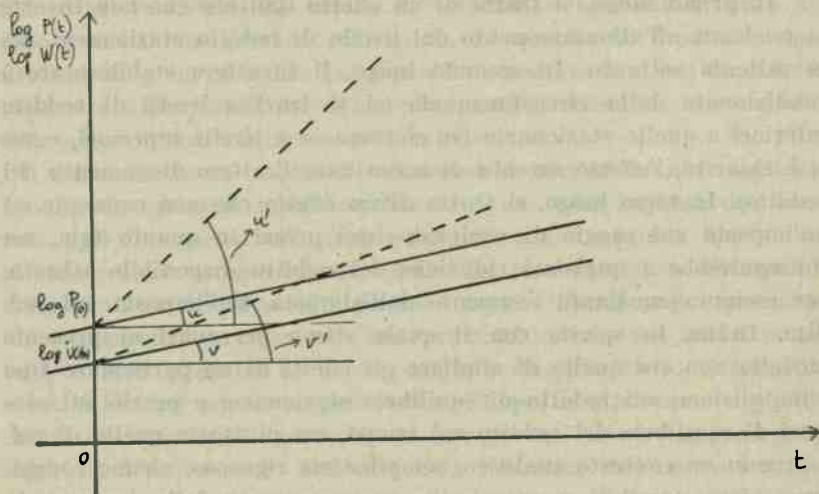


FIG. 8

(13) Si fa comunque notare che nel caso dell'imposta francese richiamata precedentemente, la sostanza delle critiche che vengono mosse poggia proprio sul fatto che essa avrebbe, in linea di principio, concrete possibilità d'essere trasferita.

Dal momento che la traslazione di questo tipo d'imposta è tecnicamente possibile, bisogna tener conto che l'effetto desiderato di un'attenuazione del ritmo di aumento dei prezzi potrà risultare più facile da conseguirsi in un settore (o in un'impresa) piuttosto che in un altro a seconda delle diverse condizioni produttive e di mercato. Ripetiamo comunque che il carattere macroeconomico del nostro schema teorico non permette di cogliere analiticamente la diversità degli effetti provocati, in altri termini il presente schema non può mettere in luce il carattere discriminatorio di questa imposta.

Tornando agli effetti sulla dinamica del reddito quale risulta dalle equazioni del modello e riassumendo notiamo che, in una situazione iniziale di reddito inferiore a quello stazionario, e quindi decrescente, l'introduzione dell'imposta sul saggio di variazione dei prezzi determina un rallentamento del ritmo di diminuzione del reddito. In altri termini, l'imposta sul saggio di variazione dei prezzi risulta essere, nel caso da noi discusso, stabilizzante (14). Tuttavia ai fini della nostra analisi non intendiamo attribuire molta rilevanza a questo effetto stabilizzante.

In primo luogo, si tratta di un effetto limitato che non inverte la tendenza all'allontanamento dal livello di reddito stazionario, ma la rallenta soltanto. In secondo luogo, il carattere stabilizzante è condizionato dalla circostanza che ci si trovi a livelli di reddito inferiori a quello stazionario (se ci trovasse a livelli superiori, come si è chiarito, l'effetto sarebbe di accentuare il ritmo di aumento del reddito). In terzo luogo, si tratta di un effetto che non consegue ad un'imposta sul saggio di variazione dei prezzi in quanto tale, ma conseguirebbe a qualsiasi riduzione del reddito disponibile attuata, per esempio, mediante l'aumento dell'aliquota dell'imposta sul reddito. Infine, lo spirito con il quale siamo pervenuti al presente modello non era quello di studiare gli effetti di un particolare tipo d'imposizione sul reddito di equilibrio stazionario e perciò sui sentieri di equilibrio del reddito nel tempo, ma piuttosto quello di collocare in un contesto analitico, semplice ma rigoroso, alcune congetture circa possibili e verosimili comportamenti delle imprese in risposta ad un intervento di politica economica che, anziché distorcere il mercato, intenda correggerne alcune tendenze.

(14) Per completezza si aggiunge che l'imposta in discorso sarebbe ugualmente stabilizzante anche nel caso in cui il parametro c fosse negativo e cioè il modello fosse in sé stabile. In queste circostanze l'imposta accelererebbe il ritmo con il quale il reddito tende al suo valore d'equilibrio stazionario.

Come abbiamo detto la situazione che intendiamo prendere in considerazione è caratterizzata dai seguenti fatti: i) il livello del reddito, cioè della produzione, è inferiore o comunque non superiore a quello di equilibrio stazionario e questo è, naturalmente, inferiore al reddito di piena occupazione; ii) l'andamento del reddito è decrescente o comunque non crescente; iii) i salari monetari e i prezzi sono crescenti.

Consideriamo l'equazione dei prezzi, equaz. [5], e discutiamone le possibili implicazioni in una situazione del tipo sopradescritto.

Supponiamo dapprima, per semplicità, che la produttività sia, nell'ambito rilevante, costante. In questo caso e in assenza di interventi correttivi è verosimile supporre che le imprese seguirebbero l'andamento spontaneo della domanda e quindi che la produzione continuerebbe ad avere un andamento decrescente e che crescerebbero disoccupazione e margini di capacità inutilizzata. Si deve poi supporre che le imprese non intendano subire una riduzione dei loro profitti reali o che comunque intendano contenere il più possibile una tale eventuale riduzione. Il perseguimento di questo obiettivo indurrebbe le imprese a trasferire interamente sui prezzi gli aumenti dei salari monetari. Ma anche in tal modo l'ammontare reale dei loro profitti non sarebbe conservato, in quanto la produzione sta decrescendo; ciò potrebbe indurre ad aumentare i prezzi in misura superiore all'aumento dei salari monetari innescando, chiaramente, il processo inflazionistico a catena.

Come abbiamo supposto, l'intervento correttivo che vogliamo considerare consiste in un'imposta a carico delle imprese commisurate agli incrementi dei prezzi. In presenza di questa imposta le alternative di comportamento delle imprese sarebbero diverse. È chiaro infatti che se continuassero a seguire l'andamento spontaneo della domanda e a trasferire sui prezzi l'aumento dei salari monetari, i loro profitti, al netto dell'imposta, sarebbero fortemente ridotti. D'altra parte, se per evitare l'imposta attenuassero gli aumenti dei prezzi, si troverebbero con profitti erosi dagli aumenti salariali. L'unico modo di limitare la riduzione dell'ammontare dei profitti conseguente all'imposta è quello di aumentare la produzione. Un'iniziativa delle imprese in tal senso sarebbe perfettamente possibile perché, dalla dinamica del nostro modello risulta che tutti i sentieri di reddito rappresentano situazioni d'equilibrio tra la domanda e l'offerta globale e quindi una decisione autonoma di aumentare la produzione si traduce nell'abbandono di un dato sentiero e

nel passaggio a sentieri superiori. Tuttavia, nel presente caso di produttività costante, siccome il contenimento della caduta dei profitti deriverebbe esclusivamente dall'aumento della produzione, i margini di profitto sarebbero comune erosi o dall'assorbimento degli aumenti salariali o dal pagamento dell'imposta.

Consideriamo adesso esplicitamente l'ipotesi richiamata nel testo d'esistenza di capacità produttive non sfruttate da parte delle imprese. In precedenza ci siamo avvalsi di questa ipotesi per supporre che la produttività nelle imprese e nel sistema economico nel suo complesso fosse costante nell'ambito rilevante (e in questo senso ci siamo già allontanati dal consueto modo di trattare la tecnologia negli schemi macroeconomici keynesiani nei quali, quasi per convenzione, le produttività marginale e media del lavoro a capitale costante sono decrescenti). Di fatto riteniamo realistico supporre che, in condizioni di sottoccupazione delle risorse, la produttività possa aumentare nel breve periodo. In altri termini, supponiamo che le imprese producano in condizioni di costi unitari decrescenti e che quindi, a livello macroeconomico, la produttività media del lavoro sia, nell'ambito rilevante, crescente. Le imprese cioè, potrebbero aumentare la produzione e contemporaneamente razionalizzare l'uso della loro capacità produttiva ottenendo un aumento della produttività.

In queste circostanze e ragionando in modo del tutto analogo al caso precedente, la reazione delle imprese all'imposta nel senso di un aumento della produzione, sarebbe ancor più incentivata in quanto l'aumento della produttività che in questo caso si accompagna all'aumento della produzione, consentirebbe alle imprese di non trasferire sui prezzi gli aumenti salariali, con ciò evitando l'imposta, e contemporaneamente di non dover assorbire tali aumenti salariali attraverso una riduzione dei margini di profitto. L'iniziativa, che per i motivi suddetti è perfettamente possibile, permetterebbe alle imprese di conseguire profitti e margini di profitto immutati (o comunque non inferiori) grazie all'aumento della produzione e della produttività. Simultaneamente crescerebbero occupazione e reddito e andrebbe via via scomparendo l'eccesso di capacità non sfruttata (15).

Se quindi le imprese non intendono ottenere un ammontare minore di profitto (il reddito sta decrescendo e i prezzi stanno crescendo) e se, d'altro lato, si è messo in atto un disincentivo fiscale

(15) Si veda l'Appendice C.

all'aumento dei prezzi si sono anche create le condizioni per indirizzare il comportamento delle imprese verso obiettivi che tornano a favore dell'economia nel suo insieme.

Le prospettive che un tale tipo « positivo » di reazioni possa avere luogo dipendono, oltre che dall'esistenza, generalmente supposta, nelle economie industrializzate mature, di ampi margini di capacità produttive non sfruttate, anche dall'esistenza di una sorta di consenso sociale delle forze imprenditoriali. Poiché infatti, come si è visto, una traslazione in avanti di questa imposta sarebbe tecnicamente possibile, non si può escludere che le imprese reagiscano proprio in questo senso, accelerando, anziché riducendo, il ritmo d'inflazione.

Il ragionamento, sviluppato in termini relativamente disaggregati, si accorda con la circostanza alla quale si è fatto riferimento durante l'esposizione del modello e cioè che il reddito totale prodotto è inferiore a quello d'equilibrio stazionario. A nostro modo di vedere questo fatto ha un certo rilievo nell'analisi perché rappresenta un valido elemento di unione tra il ragionamento di tipo microeconomico e quello macroeconomico. Infatti l'ipotesi dell'esistenza di capacità produttive non sfruttate può essere la spiegazione microeconomica del perché il reddito totale prodotto è inferiore al suo valore d'equilibrio stazionario.

In ultima analisi riteniamo che la politica dei prezzi attuata mediante l'imposta sul saggio di variazione dei prezzi potrebbe avere il duplice effetto positivo di frenare il rialzo dei prezzi e di porsi come strumento di correzione del mercato stimolando le iniziative che migliorano la produttività. Questa imposta infatti, a differenza di quella sul reddito, lascia che gli aumenti dei profitti conseguenti agli aumenti di produttività non siano decurtati e ciò costituisce, a nostro avviso, un buon incentivo ad aumentarla. Se poi la politica congiunturale antinflazionistica fosse attuata mediante l'imposta del tipo francese, cioè tassando la differenza (corretta) dell'ultimo valore aggiunto e quello dell'anno precedente, ci sembra che insieme a una politica dei prezzi si attuerebbe anche una politica salariale nella misura in cui le correzioni da apportarsi alla base imponibile grezza fossero legate ai salari pagati dalle imprese.

6. L'estensione di questa analisi dei fenomeni di *stagflation* e del controllo fiscale dei prezzi che riteniamo particolarmente adatta per poter prendere in considerazione aspetti qui trascurati, consiste

nel passare da un'ottica di breve periodo ad una di lungo periodo. Ciò implica considerare le relazioni tra i fenomeni discussi e gli aspetti caratteristici della crescita, quali la dinamica degli investimenti e del progresso tecnico.

Viceversa restando nell'ottica del breve periodo, che pure ha una sua autonomia, l'estensione dell'analisi ci pare dovrebbe condurre a superare alcune delle semplificazioni molto restrittive che abbiamo adottato. In particolare:

i) occorrerebbe rendere più compiuta l'analisi della *stagflation* attraverso un esame delle eventuali relazioni interne al sistema tra la dinamica del reddito e la dinamica dei prezzi. A questo fine riteniamo che sarebbe necessario introdurre anche, e in senso proprio, il mercato monetario tramite una ipotesi di comportamento del sistema bancario;

ii) da un altro punto di vista, e quindi indipendentemente dal punto i), riteniamo utile una disaggregazione del sistema che permetta di distinguere tra le diverse dinamiche dei prezzi e della produzione di settori diversi o di imprese diverse. Sarebbe in questo caso possibile fare riferimento ad un'imposta che colpisse soltanto le variazioni dei prezzi dei settori o delle imprese guida nella formazione dei prezzi e che presenterebbe notevoli vantaggi amministrativi.

Accanto a queste possibili linee di sviluppo dell'analisi, che sostanzialmente migliorerebbero lo schema teorico dal punto di vista dell'interpretazione del sistema economico, ci sembrerebbe profittevole approfondire l'indagine sulle possibilità di individuare nuove forme di politica fiscale antinflazionistica. In ultima analisi, la caratteristica teorica relativamente nuova del tipo di politica fiscale discussa, è rappresentata proprio dalla scelta di una base imponibile diversa da quella del profitto (o del sovraprofitto) che ha costituito, tradizionalmente, il punto di riferimento delle politiche fiscali anticongiunturali. L'esempio pratico di una politica fiscale anticongiunturale nuova, rappresentato dalla citata imposta francese sulla differenza (corretta) tra il valore aggiunto corrente e quello dell'anno precedente, confermerebbe questo indirizzo. Si avrebbe pertanto uno spostamento teorico dallo studio di come colpire i profitti delle imprese a quello di come colpire le imprese per gli « immeritati » vantaggi economici derivanti da processi inflazionistici che pertanto esse potrebbero alimentare.

Infine, senza apportare variazioni allo schema teorico utilizzato, sarebbe interessante analizzare le possibilità di correggere i sentieri

del reddito stagnanti tramite l'aumento dinamico della spesa pubblica, rimuovendo cioè l'ipotesi di spesa pubblica costante e sostituendola con una funzione del tempo.

7. Il semplice modello presentato può essere visto come un circoscritto tentativo d'interpretazione del processo di *stagflation* e come studio sulle possibilità di una politica dei prezzi articolata che riesca a frenarne l'aumento.

L'interpretazione del processo di *stagflation* si basa su due ipotesi che a nostro modo di vedere si presentano realistiche. La prima riguarda l'andamento del reddito e consiste nel supporre che esista la tendenza a variare i consumi attuali sulla base delle aspettative di variazione del reddito reale e che il reddito prodotto dal sistema economico nel suo complesso sia inferiore a quello d'equilibrio stazionario (determinato dal moltiplicatore semplice statico). La seconda ipotesi riguarda l'andamento dei prezzi e consiste nell'assumere che esista una tendenza al loro aumento, o come riflesso degli aumenti dei salari monetari non accompagnati da aumenti di produttività o da riduzioni di margini di profitto, oppure come conseguenza del comportamento imprenditoriale volto ad aumentare i profitti.

Nell'ambito di queste ipotesi il modello è instabile nel senso che non esistono forze autonome all'interno del sistema economico, come da noi rappresentato, capaci di ricondurre il reddito sul suo livello d'equilibrio, né di contrastare la tendenza all'aumento dei prezzi.

Abbiamo quindi introdotto la politica dei prezzi nella forma di un'imposta proporzionale sul saggio di variazione (relativa) dei prezzi e constatato che essa è positiva sotto due aspetti. Riduce l'instabilità del sistema, cioè frena il ritmo con il quale il reddito si allontana dal livello d'equilibrio stazionario, com'è stato ampiamente illustrato in precedenza, e, soprattutto, crea le premesse per un miglioramento delle condizioni produttive. Questo secondo aspetto è quello a nostro avviso cruciale in quanto differenzia la politica dei prezzi del tipo qui esaminato da quella che ci sembra prevalente nelle economie attuali.

Si è accennato nell'introduzione come la politica dei prezzi alla quale consuetudinariamente ricorrono i governi consista nell'accettare un certo tasso di aumento dei prezzi in quanto ritenuto necessario a mantenere un dato livello d'occupazione salvo procedere al « blocco » dei medesimi quando il tasso supera i limiti ritenuti accettabili. Abbiamo sottolineato come tale provvedimento comporti risul-

tati positivi molto raramente. Se protratto anche soltanto per un periodo piuttosto breve la conseguenza sarebbe la diminuzione delle quantità offerte e qualora perdurasse nel tempo si ritiene che anche gli investimenti farebbero registrare una flessione. Gli effetti suddetti sono a nostro avviso legati al fatto che questo strumento di intervento non ha le caratteristiche necessarie ad indirizzare i meccanismi del sistema economico verso l'obiettivo che esso si pone.

La politica dei prezzi che si attuerebbe mediante l'imposta commisurata al saggio di variazione dei prezzi qui discussa, o comunque mediante un'imposta in qualche modo legata alle variazioni dei prezzi, avrebbe invece la caratteristica di inserirsi nei meccanismi che regolano il sistema economico. L'efficacia di un intervento fiscale di questo genere dipende infatti dal tipo di « reazione » che riesce a provocare nel comportamento delle imprese. L'imposta, ponendosi come disincentivo al rialzo dei prezzi, (tecnicamente e con le precisazioni fatte, potrebbe essere trasferita), potrebbe verosimilmente spingere le imprese a cercare modi alternativi (all'aumento dei prezzi) per ricostituire o anche aumentare la quota di reddito che va a loro favore. Il modo più naturale, nell'ipotesi che noi abbiamo fatto e che ci sembra del tutto realistica d'esistenza di capacità produttive non sfruttate, è quello della maggiore e migliore utilizzazione delle capacità produttive e del conseguente aumento di produttività.

L'obiettivo delle imprese coinciderebbe in questo caso con quello della collettività nel suo complesso; pertanto ci sembrerebbe appropriato l'uso di uno strumento di politica economica che riesca ad incentivare questo tipo di comportamento. In ultima analisi riteniamo di individuare nell'imposta sul saggio di variazione dei prezzi un possibile strumento di correzione delle imperfezioni del mercato oligopolistico rappresentate proprio dalla presenza di capacità produttive non sfruttate.

Queste considerazioni si basano evidentemente sull'ipotesi che gli imprenditori siano disposti a « collaborare » per uscire da situazioni di reddito stagnante e che il lasciare loro gli aumenti dei profitti conseguenti ad aumenti di produttività possa incentivarne il comportamento nella direzione auspicata.

In sintesi, l'imposta discussa ha, a nostro avviso, le seguenti specifiche qualità. In primo luogo, in quanto ha una base imponibile diversa dal profitto, sembra in grado di suscitare la collaborazione delle imprese; in secondo luogo, siccome distingue tra prezzi e quan-

tità e cioè scoraggia gli aumenti dei prezzi e favorisce quelli della quantità, sembra rispondere propriamente allo scopo di una politica economica che intenda contrastare situazioni che siano contemporaneamente di stagnazione e d'inflazione.

LAURA CASTELLUCCI

*Istituto di Scienza delle Finanze
Facoltà di Economia e Commercio
Università di Roma.*

APPENDICI

A. *Dinamica del reddito.*

A. I. *Equazione [6]*

Si prenda l'equazione di determinazione del reddito, equaz. [2]

$$y = a + b(1 - \tau)y + c\dot{y} + \bar{i} + \bar{g}$$

$$[1 - b(1 - \tau)]y = a + \bar{i} + \bar{g} + c\dot{y}$$

si sostituisca $\dot{y} = \frac{dy}{dt} \frac{1}{y}$

$$[1 - b(1 - \tau)]y = a + \bar{i} + \bar{g} + c \frac{dy}{dt} \frac{1}{y}$$

si moltiplichi per y

$$c \frac{dy}{dt} + (a + \bar{i} + \bar{g})y = [1 - b(1 - \tau)]y^2$$

$$c \neq 0$$

$$\frac{dy}{dt} \frac{(a + \bar{i} + \bar{g})}{c} y = \frac{[1 - b(1 - \tau)]}{c} y^2$$

(equaz. di Beornulli)

si divida per y^2

$$\frac{1}{y^2} \frac{dy}{dt} + \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} \frac{1}{y} = \frac{1 - b(1 - \tau)}{c}$$

$$(*) \quad - \frac{dy^{-1}}{dt} + \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} y^{-1} - \frac{[1 - b(1 - \tau)]}{c} = 0$$

Soluzione generale della parte omogenea della (*):

$$y^{-1} = e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t} \Gamma$$

Soluzione particolare dell'intera (*) ponendo $\frac{dy^{-1}}{dt} = 0$, cioè

$$\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} y^{-1} - \frac{1 - b(1 - \tau)}{c} = 0$$

si ottiene

$$\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} y^{-1} = \frac{1 - b(1 - \tau)}{c}$$

$$y^{-1} = \frac{1 - b(1 - \tau)}{a + \bar{i} + \bar{g}} \quad \text{ovvero} \quad y = \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{1 - b(1 - \tau)}$$

questo è il valore che assume il reddito in assenza di elementi dinamici; è il reddito di equilibrio stazionario che indichiamo con y_s .

Soluzione definitiva della (*)

$$y^{-1} = e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t} \Gamma + \frac{1 - b(1 - \tau)}{a + \bar{i} + \bar{g}}$$

Si determini la costante Γ legata alla condizione iniziale $y_{(0)}$

$$y_{(0)}^{-1} = \Gamma + \frac{1 - b(1 - \tau)}{a + \bar{i} + \bar{g}}$$

$$\Gamma = y_{(o)}^{-1} - \frac{1 - b(1 - \tau)}{a + \bar{i} + \bar{g}}$$

si sostituisca Γ nella soluzione definitiva

$$y^{-1} = e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t} \left(y_{(o)}^{-1} - \frac{1 - b(1 - \tau)}{a + \bar{i} + \bar{g}} \right) + \frac{1 - b(1 - \tau)}{a + \bar{i} + \bar{g}}$$

e ricordando che $\frac{1 - b(1 - \tau)}{a + \bar{i} + \bar{g}}$ è y_s^{-1}

si ottiene

$$y^{-1} = (y_{(o)}^{-1} - y_s^{-1}) e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t} + y_s^{-1}$$

e quindi

$$[6] \quad y(t) = \frac{1}{(y_{(o)}^{-1} - y_s^{-1}) e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t} + y_s^{-1}}$$

A. II. Equazione [7]

Si derivi la [6] e si divida per y

$$\begin{aligned} \frac{dy}{dt} \frac{1}{y} &= - \frac{1}{y} \frac{(y_{(o)}^{-1} - y_s^{-1}) \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t}}{[(y_{(o)}^{-1} - y_s^{-1}) e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t} + y_s^{-1}]^2} = \\ &= - \frac{(y_{(o)}^{-1} - y_s^{-1}) \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t}}{[(y_{(o)}^{-1} - y_s^{-1}) e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t} + y_s^{-1}]} \end{aligned}$$

$$[7] \quad \dot{y}(t) = - \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} \frac{1}{1 + \frac{y_s^{-1}}{(y_{(o)}^{-1} - y_s^{-1}) e^{\frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} t}}}$$

B. *Dinamica del reddito in presenza dell'imposta sul saggio di variazione dei prezzi.*

B. I. *Equazione [11]*

Si prenda l'equazione di determinazione del reddito

$$[1 - b(1 - \tau)]y + b\varphi \dot{P}y + c \frac{dy}{dt} \frac{1}{y} = a + i + \bar{g}$$

e si segua lo stesso procedimento di cui all'appendice A. I. (1)

$$\frac{1 - b(1 - \tau)}{c}y + \frac{b\varphi u}{c}y + \frac{dy}{dt} \frac{1}{y} = \frac{a + i + \bar{g}}{c}$$

$$\left(\frac{1 - b(1 - \tau)}{c} + \frac{b\varphi u}{c} \right) y^2 + \frac{dy}{dt} = \frac{a + i + \bar{g}}{c} y$$

$$-\frac{dy^{-1}}{dt} + \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{c} = \frac{a + i + \bar{g}}{c} y^{-1}$$

$$y_{(t)}^{-1} = e^{\frac{a+i+\bar{g}}{c}t} \Gamma$$

$$\frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{c} = \frac{a + i + \bar{g}}{c} y^{-1}$$

(1) Si richiama l'attenzione su quanto esposto nel testo in merito alla dinamica dei prezzi, più precisamente in merito al suo carattere esogeno dovuto al non avere esplicitato le funzioni del margine di profitto ($\rho(t)$) e dei salari monetari $W(t)$ oltre al non aver specificato la funzione della produzione. Quindi il termine $\dot{P}$ nella presente equazione di determinazione del reddito rappresenta semplicemente l'aumento percentuale dei prezzi conseguente ad un aumento esogeno e non è analiticamente ottenuto dalla equazione [5]. Potrebbe esserlo soltanto se discutessimo l'ipotesi di margine di profitto e di produttività costanti e di salari monetari crescenti in modo esponenziale. In questo caso il $\dot{P}$ ottenuto dalla [5] sarebbe costante nel tempo e uguale al saggio di aumento dei salari monetari e varrebbe la [11]. L'aumento percentuale dei prezzi diventa quindi un parametro che indichiamo con u .

$$y^{-1} = \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}}$$

$$y^{-1} = \Gamma e^{\frac{a+\bar{i}+\bar{g}}{c}t} + \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}}$$

$$\Gamma = y'_{(o)} - \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}}$$

$$y^{-1} = \left[\left(y_{(o)}^{-1} - \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}} \right) e^{\frac{a+\bar{i}+\bar{g}}{c}t} + \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}} \right]$$

$$[11] \quad y(t) = \frac{1}{\left(y_{(o)}^{-1} - \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}} \right) e^{\frac{a+\bar{i}+\bar{g}}{c}t} + \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}}}$$

B. II. Equazione [12]

Si derivi la [11] e si divida per y

$$\frac{dy}{dt} \frac{1}{y} = - \frac{1}{y} \frac{\left(y_{(o)}^{-1} - \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}} \right) \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} e^{\frac{a+\bar{i}+\bar{g}}{c}t}}{\left[\left(y_{(o)}^{-1} - \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}} \right) e^{\frac{a+\bar{i}+\bar{g}}{c}t} + \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}} \right]^2}$$

$$[12] \quad \dot{y}(t) = - \frac{a + \bar{i} + \bar{g}}{c} \frac{1}{1 + \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}} e^{-\frac{a+\bar{i}+\bar{g}}{c}t} \left(y_{(o)}^{-1} - \frac{1 - b(1 - \tau) + b\varphi u}{a + \bar{i} + \bar{g}} \right)}$$

C. Produttività.

Nella figura 1 abbiamo rappresentato il prodotto nazionale (asse delle ordinate) come funzione dell'occupazione (asse delle ascisse). Si sono segnati due casi rispettivamente, di produttività costante (retta α) e di produttività crescente entro un certo ambito e poi decrescente (linea β).

Nelle figure 2 e 3 abbiamo rappresentato le relazioni della figura 1 in termini, rispettivamente, di produttività (asse delle ordinate) e di costo medio unitario (asse delle ordinate) come funzioni del reddito (asse delle ascisse).

Nella figura 4 (corrispondente alla figura 1 e 2 del testo, p. 10) abbiamo rappresentato l'intervallo delimitato dai livelli del reddito, ricavati dalle figure immediatamente precedenti, entro i quali la produttività è crescente. La linea in grassetto in questa figura è la rappresentazione grafica di un possibile andamento della produzione (o reddito nazionale) che, per un tratto segue un certo sentiero, nel caso un sentiero al disotto di y_1 e quindi discendente e, ad un certo momento, in seguito ad un intervento incentivante del tipo da noi discusso, si sposti su un sentiero superiore.

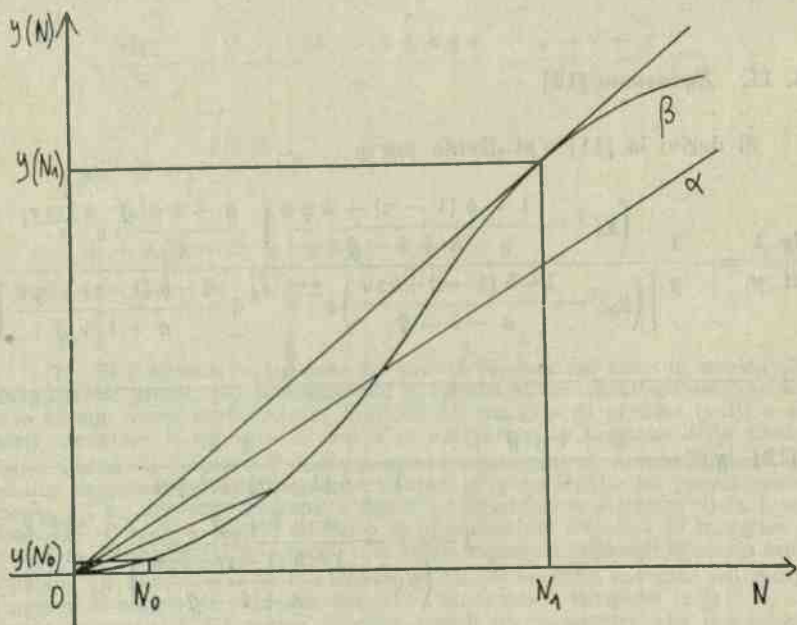


FIG. 1

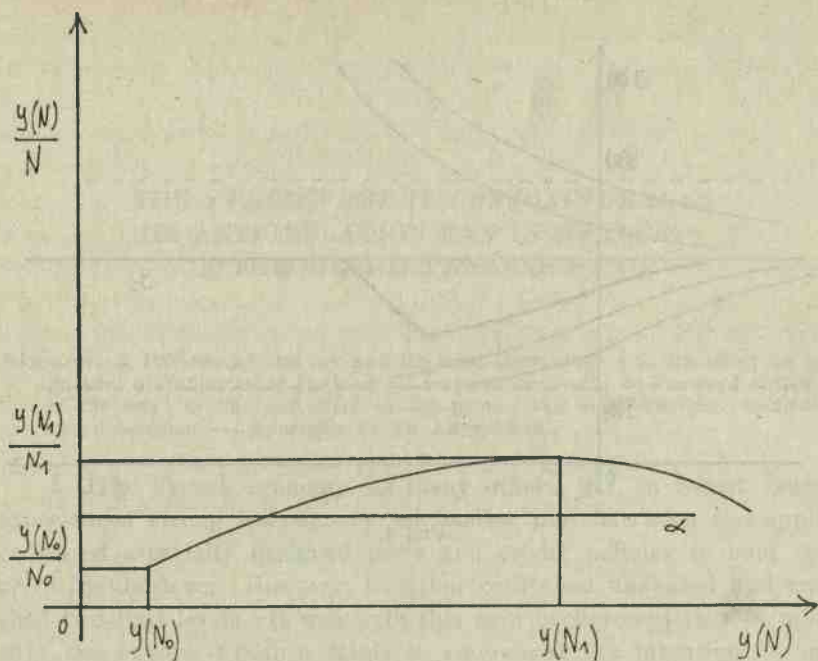


FIG. 2

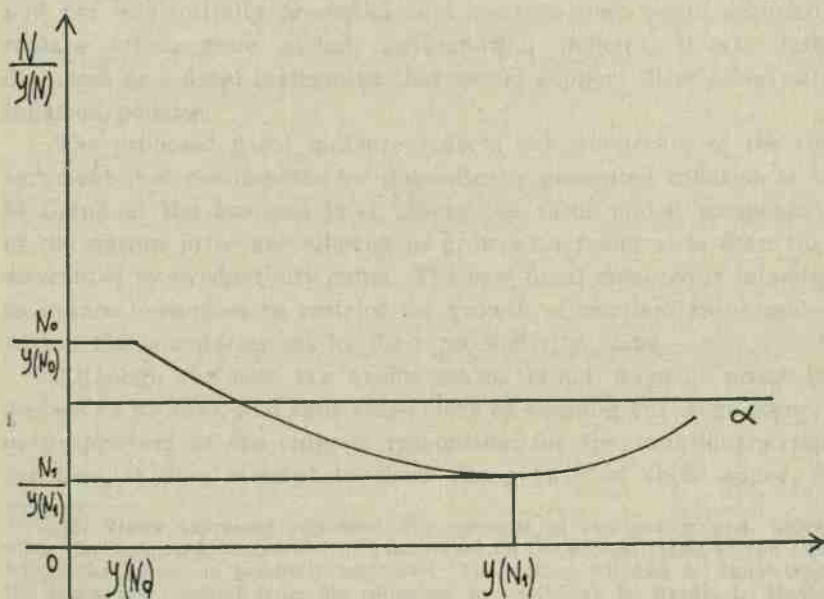


FIG. 3

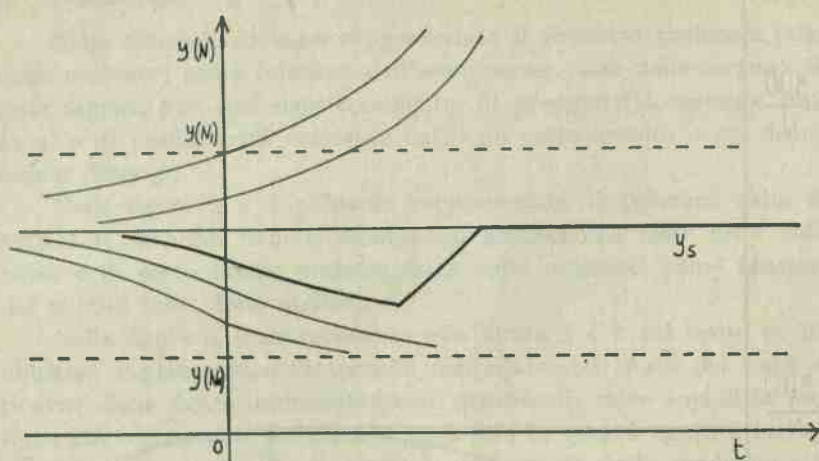


FIG. 4

THE « *PRÉLEVEMENT CONJONCTUREL* »
OR ANTI-INFLATION TAX IN FRANCE:
A THEORETICAL ANALYSIS (*)

SUMMARY: 1. Purpose of the tax and its legal provision. — 2. Its effect on inflation: a) Influence of the levy on wage settlements; b) Forward shifting of the levy; c) The net effect on the price level. — 3. Further comments and conclusion. — Appendix I: An Alternative.

1. The French economy, as many others, has, in recent years, experienced strong inflationary tendencies, and has seen the application of especially designed price and credit policies to hold the price trends down. However, inflation continued unabated and reached two-digit levels. It was with this as a background that in mid-1974 the French Finance Minister announced his intention to introduce a tax especially designed to combat inflation. Although this new tax was initially presented as a measure that would gradually replace other, more global, anti-inflation policies, it was later discussed as a fiscal instrument that would support these other anti-inflation policies.

The proposed fiscal measure reflects the conviction of the Government that the impetus for domestically generated inflation is to be found at the business level, where the value added components of the output price are allowed to grow at a faster rate than that warranted by productivity gains. The new fiscal measure is intended to induce businesses to restrict the growth of nominal value added within the boundaries set by their productivity gains.

Although the new tax avoids taking either wage or profit increases as its base, and thus stays clear of singling out wage earners or proprietors as the culprits responsible for the inflationary tendencies, it does attempt to check the growth of value added, of

(*) Views expressed represent the opinions of the author and, unless otherwise indicated, should not be interpreted as the official views of the IMF where the author is presently employed. The author wishes to acknowledge the comments received from his colleagues, in particular B. Byrne, L. Mutén, E. Sakakibara, V. Tanzi and Terminassian. Remaining errors are only mine.

which wages and profits constitute the largest components amenable to change (see below). By doing this, the new levy appears to be neutral.

During the summer of 1974 a « *taxe conjoncturelle* » and its probable impact, was discussed and debated in government circles and by the business community. A bill introducing the tax was submitted to Parliament on October 11, 1974, and an amended version was ratified on December 19, 1974 (1). The official name of the new instrument became « *prélèvement conjoncturel* ». In its final form the levy was a considerably modified and restricted version of the original concept (2).

While recent literature has dealt extensively with the « *prélèvement* » the treatment has been descriptive in nature (3). The rest of this section presents a brief outline of the coverage of the tax. The next section discusses its probable effects on inflation, and section 4 provides some further comments and a conclusion.

The base of the levy (or margin) for a business is determined by the level by which the value added of an enterprise exceeds last year's value added by more than a permitted percentage or « *norm* ». As value added includes labor and capital costs, an adjustment is made for the difference in labor and capital assets utilized in both years. Exports are excluded from the base. The « *norm* » exempts from taxation an increase in the value added that is attributable to an average level of productivity gain and an unavoidable increase in the price level.

(1) For the law see FRANCE: *Loi No. 74-1169 du 30 décembre 1974*, in « *Journal Officiel de la République Française* », January 1975. For a detailed exposition on the law see, FRANCE: *Senat, Project Loi Instituant un Prélèvement Conjoncturel*, Cinquième Legislature, Premier Session Ordinaire, 1974-1975. The two first quarterly installment which would have fallen due on April 30, and July 31, 1975 were suspended.

(2) For example, the *taxe conjoncturel* was originally planned to carry confiscatory rates. *Le Plan de lutte anti-inflation*, in « *Revue du Trésor* », Août-Septembre 1974. For expositional purposes this prelevement will be called a levy.

(3) BERG R. E. - TRON J. M., *France: The « Taxe conjoncturelle »*, in « *Bulletin for International Fiscal Documentation* », Vol. 23, March 1975, pp. 105-16; BOEKLI P., *Das Französische Prélèvement Conjoncturel und andere leukung steuern der jüngsten Zeit*, in « *Archives de droit fiscal suisse* », Band 43, Heft 9, March 1975, pp. 417-437; SANCHEZ M. - ALBERTI Y FERMIN ZANCADA PEINADO, *La Tasa Conyuntural Contra la Inflacion en Francia*, in « *Hacienda Publica Española* », No. 32, 1975; *Le point de la fiscalité française: le nécessités d'une réforme*, in « *Fiscalité Européenne* », Vol. I, 1975, pp. 3-6; *France: Prélèvement Conjoncturel - A New Anti-inflation Measure to Curb Excess Liquidity*, in « *Financial Times* », *Tax Newsletter*, February 1975, pp. 7-9; DE MOOR A. E., *Een Franse conjunctuurheffing*, in « *Economisch Statistische berichten* », No. 60, February 19, 1975, pp. 182-1884.

Beyond an average productivity gain that is assumed to prevail in all sectors of the economy, the firm is permitted to adjust for above-the-« norm » productivity gains, and for wage and salary increases that are beyond the employer's control. This « norm » is established annually, and for 1975 is set as 14.3 per cent (9.7 per cent « built-in » inflation combined with a 4.2 per cent productivity gain).

To compute the base for the calculation of the levy for any given year, the firm must calculate the difference between the value added of that year, and the value added in the previous year to which 5 per cent of the wages paid to workers who earn less than 120 per cent of the minimum wage, is added. Firms that so choose are allowed to compute their incremental value added with reference to the year before the last; for them a norm of 16 per cent applies in 1975.

As mentioned above, the calculation of the levy base adjusts for the fact that employment and investment may have changed since the reference year. The adjustment factor consists of a weighted average of the changes in employment and investments. The weights are the relative importance of wages and depreciation allowances with respect to the costs incurred during the reference year (e.g., wage costs are four times as large as depreciation allowances), and are adjusted for shifts in the labor force between the different job classifications and grades. The rate retained for the levy is 33 1/3 per cent. The revenue of the *prélèvement* remains the property of the firms, and must be reimbursed when the application of the law is discontinued. These funds must, however, be invested in the firm within a two-year period after reimbursement. The repeal of the *prélèvement conjoncturel* is automatic when the quarterly increase of the price index for industrial products falls below 1.5 per cent (4).

The *prélèvement conjoncturel* applies to (a) commercial enterprises with a turnover in excess of FF 30 million, or in excess of FF 10 million if employing more than 150 people; (b) other firms with a turnover in excess of FF 8 million, or in excess of FF 3 million if employing more than 150 people; and (c) firms that engage in both commercial and noncommercial activities for which special limits are set. This tax also applies to the banking sector and other financial institutions. However, due to their special nature, a separate set of tax provisions applies to them. These provisions will not

(4) The *prélèvement conjoncturel* must be approved each year by the *Loi de Finances* and could be discontinued by exclusion from the *Loi de Finances* or by being repealed.

be discussed in this paper. It is estimated that only about 14,600 firms out of a total of 1.7 million will be affected by the new tax.

The new tax liability must be paid in quarterly installments and is not deductible in computing the corporation profit tax. For 1975, only the firms that would have been liable to such a tax in 1974 must pay such an installment. They must use 14.5 per cent as the « norm » for that year. A special commission is set up to settle disputes that will arise with respect to the determination of the tax liability. The establishment of such a commission was judged necessary by the novelty of the tax, and because some of the provisions of the law will need to be interpreted (e.g., above-the-average productivity gain, wage and salary increases that are beyond the company's control).

2. An investigation into the price effects of the *prélèvement* should consider whether this levy is likely to bring down prices below the level they would have reached in its absence. Therefore, one would ideally like to isolate the effects of the anti-inflation tax from other effects on the price level. Such an analysis supposes a general equilibrium model covering all the factors influencing the price level. In the absence of such a model, we will present some tentative conclusions by using a partial analysis and drawing on the existing incidence theory and its relevance to the *prélèvement conjoncturel*.

For the purpose of this analysis, the *prélèvement* will, despite its reimbursable nature, be considered to have the features of a regular tax. As the revenues of the *prélèvement* are only reimbursable in some uncertain future when their purchasing value may be considerably eroded by inflation, and must be reinvested within a two-year period, such a simplification seems warranted and does not alter its basic features (5). The analysis also ignores the base adjustments permitted for changes in employment, investment, and exports (6). Although useful, these adjustments do not appear essential in understanding how the levy functions. A further simplification introduced here is that the base is assumed to be composed solely of profits and wages, while depreciation charges, also part of the tax bases, are ignored. These charges have been omitted from the analysis as

(5) The present value of the amounts levied away could, in theory, be ascertained by discounting the expected reimbursement. The data for such an exercise are hypothetical and the present analysis would not gain much by it.

(6) This measure does not purport to stimulate exports, but recognizes the fact that export prices are determined on the international market, and that a firm should not be penalized for selling at these prices.

they do not seem to be affected by the presently instituted *prélèvement conjoncturel*. This observation follows from the fact that firms would not reduce these charges below their legally permitted maximum as any such reduction would increase the corporate tax liability (at a rate of 50 per cent) without reducing the firm's tax liability under the *prélèvement conjoncturel*.

A priori knowledge of the forces that determine prices indicates that the price effects of the new tax will depend on the kind of market structure within which the firm operates. Therefore, attention must be paid to these different market structures. As textbooks tell us, the two extreme market structures are pure monopoly and perfect competition. The monopolist sets his output so as to equate his marginal cost and revenue, and in the process obtains the profit maximizing price. The perfect competitor, one among many producers that sell identical products and face a perfectly elastic demand curve, is a price taker, and in the long run realizes only a normal profit on his own inputs. A detailed analysis of the price behavior of these two producers could be made, but would tend to be a purely academic exercise with little bearing on the probable price effects of the new tax withing the French context. Only about 14,600 out of 1.7 million firms will fall within the scope of the tax; these firms account for about 45 per cent of the wage employment and most of them are neither the pure competitors nor the textbook monopolists, but rather suppliers of differentiated products that are sold under imperfect competitive conditions. The implications of the oligopolistic price formation models are, therefore, likely to be more informative than the others.

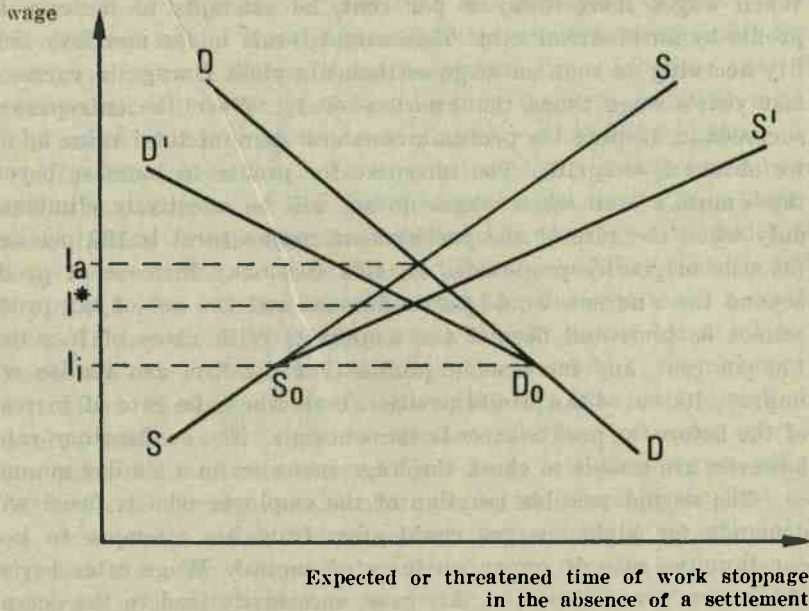
The introduction of the levy is likely to affect the output price of the firm that is liable to it, in two ways. First, in wage discussions with labor unions management will take into account the eventual payment of the levy. This may keep the wage increase below what it would have been in the absence of the levy. Second, the liability due under the levy, will tend to be included in costs and will exercise an upward pressure on prices (forward shifting of the tax). The net effect of these two factors, one of which would increase the price level, while the other would decrease it, will depend on several factors, the more important among which are the norm of the levy, the levy liability, the elasticity of demand for the product, the labor intensity of the production process, and the particular business outlook at the moment the labor negotiations are undertaken.

a) This section will analyze to what extent the introduction of the *prélèvement conjoncturel* may lead to a wage level different from that which would have prevailed in the absence of this new levy and, by changing the labor unit cost, to what extent it may affect the output price. A simple wage determination model, in which the general wage level, agreed upon between management and the labor union, is determined by their respective supply and demand curves for a wage settlement, will be useful to focus our attention on the most important issues of the problem. In *Graph I*, let SS be the employer's supply curve for such a settlement. Its slope is positive because the employer agrees to grant relatively higher wage increases only when the costs that he expects to result from work stoppage (threatened or used as a bargaining tool by unions) increase. The work stoppage is measured on the horizontal axis (7). The shape of the SS curve reflects (a) the profit maximization goal of the firm; (b) the cost structure of the firm; (c) the general business condition at the time of the wage bargaining; and (d) the expected rate of inflation. The more inelastic is the demand curve for the product of the firm, the more readily will increased wage costs be reflected in higher prices to the consumer, and the steeper the SS curve will be. Similarly, the higher the share of fixed costs to variable costs, the steeper the SS curve. The cost of settlement time will vary with the general business conditions at the time of the wage bargaining as the SS curve will tend to be flatter the larger the unemployment that prevails and the larger the volume of accumulated inventories.

The DD curve represents the demand curve for wage settlements by the labor unions. Its slope depends on the trade-off between the cost of strikes and the acceptance of lower wage increases for the union members. The rate of substitution between these two variables is basically a function of the goals of the union and the constraints it must take into account. The demand elasticity facing the firm and the prevailing level of unemployment are two constraints that are often considered important. Without a more in depth analysis of the behavior of the union that faces the employer, there is not much that can be said about the slope of the DD curve, other than the fact that it is negative. The wage rate 1_a is obtained at the intersection of the DD and the SS curves, and constitutes the wage rate that would prevail in the absence of the *prélèvement conjoncturel*.

(7) This model is similar to the one used by WALLICH II. - WEINTRAUB S., *A Tax Based Incomes Policy*, in «The Journal of Economic Issues», Vol. 5, June 1971, pp. 1-9.

Graph I — Wage Determination Model



The introduction of the anti-inflation levy affects both the DD and SS curve (8). When wage rates reach a certain level, and the entrepreneur realizes that the firm will incur a liability under the new levy (9), his resistance to further wage increases will stiffen. Using the wage determination model given in *Graph I* this can be represented by a shift of the SS curve for all wage rates above the level l_i ; the magnitude of the shift increases with the tax rate that comes with the *prélèvement conjoncturel*. One may want to pursue the question as to whether something more specific can be said about the l_i wage level which depends very much on the employer-entrepreneur behavioral reactions. Two broad categories of such possible reactions can be outlined and are likely to embrace real world situations. As shown their implications are not necessarily very different.

(8) If the new levy is expected to be effective in checking wage increases, one would have expected some announcement effect in the sense that both unions and employees would have settled on more generous wage settlements before the enactment of the new legislation. At the present time I am not aware of any such wage settlements.

(9) The level of the wages that will be viewed in this way depends also on the labor productivity gains realized in the firm.

First, there is the entrepreneur who, faced with a certain wage demand, attempts to hold constant the share of profits in value added. When wages increase by x per cent, he attempts to increase his profits by an identical rate. This would result in the new levy liability accruing as soon as wage settlements yield a wage in excess of last year's wage times the « norm » or 1_n . When the entrepreneur succeeds in keeping his profits a constant share of total value added, we obtain $1_t = 1_n$ (10). The incentive for profits to increase beyond the « norm » even when wages do so, will be effectively eliminated only when the rate of the *prélèvement conjoncturel* is 100 per cent (as was originally proposed). In this case, any increase of profits beyond the « norm » would be confiscated and the net of tax profits cannot be increased beyond the « norm ». With rates of less than 100 per cent, any increase in profits that the firm can realize will improve its net-of-tax-profits position even when the rate of increase of the before-tax-profits exceeds the « norm ». The confiscatory rates, however, are unable to check the wage increases in a similar manner.

The second possible reaction of the employer who is faced with demands for higher wages could stem from his attempts to keep constant the rate of return on invested capital. Wage rates beyond the « norm » would not, in this case, necessarily lead to the accrual of liability and to a stiffening of the employer's resistance to such wage increases, because a higher rate of wage increase could be combined with a lower rate of increase of profits. The wage increases permitted beyond the « norm » would depend on the relative share of wages and profits in value added. The lower the wage share in value added, the larger the permissible wage increase would be. This can be expressed as $1_t = (n \times \frac{VA}{W}) + 1$ where VA is value added

and W the wage bill. If, for instance, $\frac{VA}{W} = 2$ and $n = 15$ per cent, 1_t would be 1.30; thus permitting wages to increase by 30 per cent over the previous year's level before any shift in the SS curve would occur. However, the employer may attempt to keep his real profits constant and thus attempt to increase his profits at the anticipated rate of inflation. The smaller the difference between the rate of

(10) The stability of the relative shares of value added that goes to employment remuneration and to profits has been well documented for several industrial countries, and hints to the fact that over longer periods wage increases are often followed by increases in profits (or *vice versa*, of course).

inflation anticipated by the employer and the norm set by the government, the closer the 1_i level will get to 1_n . Where this difference is zero, ($1_i = 1_n$) it can be seen that the employer's behavior would be identical to the one discussed in the previous paragraph. Such a situation would follow if the employers do not believe that the government will be successful at keeping the rate of inflation at a level equal to the norm minus the average productivity gains.

The DD curve also can be expected to shift somewhat as a result of the introduction of the *prélèvement conjoncturel*. This shift is more difficult to interpret as it depends on the degree to which the wage stance of the union is affected by the probability that the liability of the levy will increase when wage settlements reach a certain level. If they do, their DDoD curve will shift downward at all wage levels exceeding that level. Whether this level is 1_i or higher will depend on whether, and with what intensity, the unions view the level of profits as just right or excessive. The level of wages at which the union will shift its demand for a wage settlement curve will be flatter in the former case than in the latter, since in the first case the union could insist that wage increases can easily be afforded by the firm if it only reduces its profits. A more specific model of union behavior is needed before more specific comments can be made with respect to this shift of the DD curve, but if it moves at all one can assume that it will be downwards. For expositional purposes the shift of the DD curve in *Graph I* was drawn so as to shift at the level 1_i .

The intersection of the DDoD' and SSoS' curves determines a new wage level 1^* . At this level of wage $1_n > 1^* > 1_i$. The degree of these differences can only be speculated upon, and depends on all the factors that determine the relative shifts of both the SS and the DD curves. The important conclusion drawn from the analysis above is that the introduction of the new levy will tend to lead to a wage increase that is somewhat below the level it would have reached in its absence (11). As seen in *Graph I*, the time of work stoppage (threatened or actual) required to reach the new wage agreement can increase, decrease, or remain unchanged, depending on the relative shifts of the two curves.

(11) If $1_n < 1$, then $1_n = 1^*$ would result because the new tax would not have affected that portion of the DD and SS curves that are relevant for the wage determination.

b) From the previous paragraph it follows that the firm will, in certain circumstances, incur some liability. To analyze the firm's new pricing policy we need to look more closely at the oligopolistic market within which the typical French enterprise that is liable to the levy operates. Such a market has few participant sellers who supply very similar goods (i.e., that have a high cross elasticity of demand) and whose price decisions are interdependent. The substitutability of the products and the small number of suppliers lead to a situation in which the pricing decisions of one firm must be considered by others in the industry. Hence, the reaction of competitors to pricing and output decisions are important elements to consider. Since these reactions can hardly be standardized, there is no general theory of oligopoly. The several models most frequently used in the study of oligopoly are based on different assumptions with respect to the competitors' reactions to the price and output decisions of the firm studied. Reference will be made here to the oligopoly models that came to be associated with the kinked demand curve, and with price leadership; finally there will be a comment on markup pricing.

The « kinked demand curve » facing some oligopolists has been used mainly to explain price rigidity, and results from the asymmetric response of competitors to a rise or fall in the price of the products of one firm. In this model small changes in the marginal cost curve of one firm do not lead to price changes, but only result in higher or lower profits for the firm. But if the marginal cost curves of *all* the firms are shifted upwards, the situation becomes different, and rather than accepting lower profits they may all charge higher prices. Such a reaction to a cost increase would be reflected in an upward shift of the kink of the demand curve, with each producer supplying a slightly smaller output (because the demand curve facing the industry has a negative slope), while keeping its relative share of the market unchanged. The essential fact in ensuring such a price adjustment is that all rivals understand their interdependence, and realize that all are faced with this increase in costs.

Some price leadership may be needed to initiate this price adjustment, but basically all rivals are anxious to retain their eroded profit position by rising prices, a fact that reduces the risk involved by rising prices in the model considered here. Furthermore, such behavior is encouraged by an inflationary environment in which consumers put forth less resistance to price increases.

Wages are cost elements in the firms' operation accounts, and cost increases exercise pressures to increase prices. If the wage pressures are uniform for all competitors, which is the case where wages are settled industrywide, price increases are likely to follow. Now consider the impact of the *prélèvement conjoncturel*. The base of this levy consists of increases beyond the norm of wage and profits (12). The oligopolists, given a wage increase beyond the « norm » can thus either lower their profits, and avoid the new liability, or can accept it and attempt to protect their profit position by increasing the price of their output to reflect both the increased wage costs and the impact of the *prélèvement*. Given their profit maximizing goal, they will attempt to pursue the latter alternative. As all oligopolistic competitors are basically in a similar position, and know it, prices will increase. The degree of this increase will be less than the per unit liability of the levy because the demand curve facing the industry is not a perfectly inelastic one; the forward shifted part of the levy will be larger the smaller this demand elasticity. This price increase will also depend on the rate of the *prélèvement conjoncturel*. That portion of its liability not reflected in higher prices will reduce the firm's profits.

A different oligopoly model can be based on price leadership which assumes' that a price « leader », the one with the lowest marginal cost, sets the price so as to maximize his profits, forcing, so to speak, the other rivals to adjust their pricing to his behavior. As these rivals still make economic profits at that price level, they continue producing. The introduction of the *prélèvement*, and the ensuing tax liability will be seen by the leader as an increase in the cost of production. He will increase his price to reflect this new cost situation. The followers will adjust to this new price, even in a situation where they themselves are not liable to the levy as this brings them closer to their profit maximizing price. But, the elasticity of demand facing the industry is negative so that only smaller quantities can be sold at higher prices. The greater the demand elasticity, the less forward shifting of the liability of the levy will occur; but, because the demand curve facing the oligopolist is not infinitely elastic, some forward shifting will occur. The oligopolist will thus earn somewhat lower profits than in the absence of the

(12) Plus depreciation charges, the variation of with does not offset the amounts due under the *prélèvement* but can only increase the corporation tax liability if the depreciation charges fall below the legal maximum.

new levy. The profits of the followers will be similarly affected to the extent that they also incur additional liability.

A third pricing approach that has relevancy within the framework of oligopolistic pricing is the «markup» pricing model. The typical firm in this model is assumed not to know its marginal cost curves, and prices its output at average cost plus a «markup». This «markup» is obtained from an informed guess of the market response to price changes; a guess that presupposes some knowledge of the elasticity of the demand curve facing the firm, and yields pricing and output policies that are very similar to those obtained by the use of marginal cost principles.

The application of «markup» to a new and higher average cost, that now includes the new levy, will lead to output prices that exceed the prices that would have been chosen in the absence of the *prélèvement* by more than the levy. However, the producer realizes that at higher prices he will sell less of this product, and may have to reduce his «markup» somewhat so as to limit the fall in his profits. In this model the levy may thus reduce profits, but certainly it leads to higher prices.

The several oligopolistic models seem to indicate that the sectors that incur some liability under the *prélèvement conjoncturel* will increase their prices, but that their profits may be reduced in the process. The magnitude of these results depends largely on the elasticity of the demand curve. The more elastic the demand curve, the lesser the amount of forward shifted tax, and the more the profits will be reduced below the level they would have reached in the absence of the levy.

c) According to the analysis presented above two definite influences on the price level of the products sold by firms affected by the *prélèvement conjoncturel* were identified. The moderation in the increase in labor costs will tend to be reflected in lower price increases, while the new products sold by those firms that incur the levy. Given the complexity of the factors that influence both these tendencies, it is hard to offer more than generalizations with respect to their net effect on the price level.

Tightening up the provisions of the new levy, such as lowering the «norm» or increasing the levy, can be expected to affect the above-mentioned tendencies in opposite directions. A stiffer *prélèvement* will decrease wage settlements but will also increase the liability as soon as the firm becomes liable to this levy. But the impact

of changes in the provisions of the levy on wage settlements is not necessarily continuous, as the shift in the demand for settlement curve may only occur once a certain threshold of liability is reached. In this case, prices may rise with a moderate levy, but their increase may be slowed down with a more rigorous one.

The effect of the new levy on the price level is not expected to be identical for all firms that fall within its scope because the elasticity of demand facing the different industries varies. Industries that face an inelastic demand curve will put up less resistance to wage increases, and thus have a steeper SS curve for wage settlement. This would reduce the levy's dampening effect on wage increases and ease its forward shifting.

With inelastic demand curves for a product it can be hypothesized that the demand for wage settlements will shift downward to a lesser degree, contributing to the small impact of the *prélèvement conjoncturel* on the new wage settlement. Industries that face an elastic demand curve, on the other hand, will be less inclined to accede to above-the-« norm » wage increases, and have less of a possibility to shift the liability of the levy forward. Therefore, it can tentatively be said that the *prélèvement conjoncturel* may be successful in moderating prices in those industries that face an elastic demand curve, but that in the other industries price increases will be harder to check.

The analysis of the effect of the *prélèvement conjoncturel* on the price level indicates that the outcome depends largely on lowering wage increases and on shifting the ensuing liability of the levy. As industries differ in the degree to which they are labor intensive, it follows that they will be affected to varying degrees by the new fiscal measure, whether it leads to accelerating or decelerating price increases.

As indicated above, the introduction of the *prélèvement conjoncturel* tends to reduce the wage increases in the affected sector. In France, only large firms fall within the scope of the levy; yet, they are the more advanced and most dynamic ones of the economy, so that one may expect that the wage settlements agreed upon in that sector will influence wage settlements in the other sectors of the economy. A lower growth rate of wage in the affected sector may thus lead to a nationwide slowdown of the wage increases, a spillover effect that should certainly be taken into account when the contribution of the new tax to the slowing down of inflation is evaluated.

3. It thus appears that the success of the *prélèvement conjoncturel* depend on slowing down the growth rate of wage (13). While the new fiscal measure avoids singling out wages as being responsible for the inflationary trends presently experienced in France, its success nevertheless depends on an adjustment to be made with respect to wage increases. This conclusion did not escape the attention of opponents to the new levy, who during the debate on the levy in the National Assembly, argued that the *prélèvement conjoncturel* is one more argument that may be used by the employers to oppose wage demands (14). Although such pronouncements do not imply that the new measure will be successful, they at least state the necessary conditions for its success. The *prélèvement* may, under certain assumptions, slow down somewhat the increase in profits. Yet, such a reduction would only moderate the extra price increase, and would do nothing to bring the price increase below the level it would have reached in the absence of the new levy. Any fiscal measure that stops short of confiscating the increase in profits will not eliminate that increase, because such a levy still permits a firm to improve its net profit position by increasing profits beyond the « norm ».

The provisions for the new levy differentiate between firms with higher than average productivity gains and those for which these gains are, for tax purposes, assumed to have reached the national average. Such a provision is consistent with the approach that productivity gains should benefit the factors of production directly engaged in the sector where these gains are realized. Yet, under present circumstance, it could have been expected more attention would be paid to the position that productivity gains should lead to lower prices, thus benefiting the consumers (15).

Any final evaluation of the anti-inflationary impact of the *prélèvement conjoncturel* will have to face the common economic problem of isolating the effects of an instrument that operates within a constantly changing environment. At the time of writing this paper,

(13) A similar conclusion was reached by P. ISARD who analyzed the Wallich-Weintraub proposal to impose a surtax on the profits of corporations that allow their average employee compensation to exceed a guideline. See ISARD P., *The Effectiveness of Using the Tax System to Curb Inflationary Collective Bargains: An Analysis of the Wallich-Weintraub Plan*, in «The Journal of Political Economy», Vol. 81, May-June 1973, pp. 721-740.

(14) AGEFI, *Le Débat à l'Assemblée Nationale sur le Prélèvement Conjoncturel*, December 5, 1974, p. 2.

(15) The original proposal would have granted a uniform productivity adjustment factor to all sectors, reflecting the option that the public at large should share some of the benefits of these productivity gains.

the rate of inflation in France is already slowing down somewhat. The arresting of price increases for crude oil, the absorption of previous oil price increases, and a general slack in the economies of the western world, are only some of the factors contributing to this trend. The operation of the *prélèvement conjoncturel* will be influenced by this economic environment. Its impact on wage settlements and on the firm's possibilities for forward shifting will probably affect the impact of the new levy on the price level.

Some administrative problems that will need to be solved in the process of administering the new levy also deserve some attention. As these problems are obvious, they will only be dealt with briefly. The statutes of the levy permit firms to request an exemption for increases in their value-added that exceeds the combination of the average productivity gains and the accepted price increase if they can prove that such increases are not the result of inflationary behavior. While this seems a reasonable provision, it will give cause for serious disputes. It may well be that some index of productivity gain has been accepted for statistical purposes. However, it is one thing to prepare statistics for research and planning purposes, but quite another for firms to report on their productivity gains knowing that any response they give will affect their liability under the levy (16). Furthermore, some guidelines will have to be issued on how to deal equitably with increases in value-added that result from an upward adjustment in wage that had remained unchanged for a longer period. Such guidelines are needed as, for instance, an increase of value-added that follows a 20 per cent increase in wage after a two-year interval, is clearly less objectionable than one that follows a similar wage increase after a one-year interval.

The new law provides that the base of the levy may be adjusted for increases in employment and for shifts in the skill composition of the labor force. While this last adjustment prevents the firm from reducing its liability by hiring lower skilled workers (who in France are often nonnationals), it still allows the firm to reclassify job requirements and job descriptions in such a way as to achieve the same aim. Administrative attempts to eliminate this practice may turn out to be very cumbersome. An adjustment to exclude increases in value added that are due to an increase in the number of shifts may also be desirable because this may involve changes in

(16) The existence of such indices was referred to by Mr. L. STOLERU in his article in «Le Monde», July 6, 1974, p. 25.

amounts of premium pay for night work. While increases in labor costs due to these factors may be inflationary, they differ in kind from increases due to successful union demands for higher wage rates.

Perhaps it may be tempting to overlook these sources of potential inequity if the cost-push problem is recognized as a dangerous one. However, the popular support needed for the introduction and application of such a levy will quickly fade away if these inequities are too numerous. Income and price policies can rely on broad guidelines and anyway rely largely on public opinion and voluntary compliance. They are flexible enough to be adjusted for unusual circumstances and can thus avoid hardship. Much higher standards of objectivity and precision have traditionally been demanded of tax legislation. The resulting administrative burden should, therefore, come as no surprise.

Appendix I

One often useful way of analyzing a public tool is to consider whether it is the most appropriate and the most direct one for achieving a certain goal. More direct instruments are likely to produce fewer undesirable side effects and may be more amenable to finetuning. The *prélèvement conjoncturel*'s attempt to slow down the rate of increase of the value added components is, in fact, an attempt to reduce the after tax profits of firms that do not abide by the « norm », but calculates the tax liability as a function of increases in value added. It is similar to the Wallich-Weintraub proposal that would impose a corporate profit surtax on those corporations that grant wage increases beyond the « norm », and that explicitly intend to stiffen the backs of entrepreneurs in wage discussions (1). Other authors have proposed various other measures that would bear more directly on wage earners, strikers, etc (2). These measures were not introduced as they were politically unacceptable and biased in dealing with inflation. Running the danger of adding only one more scheme to the already existing stock of instruments that would keep inflation rates within acceptable limits, this paper suggests a possible modification of the present French *prélèvement conjoncturel*.

(1) WALLICH - WEINTRAUB, *A Tax Based Income Policy*.

(2) FOGERTY M. P., *Fiscal Measures and Wage Settlements*, in « British Journal of Industrial Relations », Vol. 9, March 1973, pp. 29-65.

This scheme would use as a trigger the « norm » by which the value added in a given year is allowed to exceed the previous year's value added.

Once this growth rate is reached or has exceeded the « norm » a close scrutiny should be undertaken to determine which element of value added has been responsible for exceeding the « norm ». The growth rate of profits and of wages would have to be separately checked, and those components that grew by more than the « norm » would be taxed separately with either an excess profits tax and/or a wage surtax. Such a provision would have the advantage of clearly pinpointing and penalizing the value added element most responsible for inflation. Such an approach would be evenhanded as between wages and profits which would diffuse some of the criticism that certainly would arise. The introduction of such a scheme would raise serious administrative problems as avoidance schemes would have to be prevented through the introduction of appropriate provisions, and the specific modalities of the tax would have to be decided upon. But again, when the threats of inflation are considered harmful enough and alternative policy measures seem to fail, it may be worthwhile to introduce the additional administrative complexities required to apply such a scheme in an equitable and efficient manner.

LUC DE WULF

International Monetary Fund
Fiscal Affairs Department

[SOMMARIO]

Il *prélèvement conjoncturel* è una quasi-imposta introdotta per la prima volta in Francia nel dicembre 1974, per combattere l'inflazione. Nella prima parte di questo articolo ne è esposta la configurazione legale: il *prélèvement* è un deposito forzoso di una frazione dell'eccesso di valore aggiunto dell'impresa nell'anno t , rispetto al valore aggiunto realizzato nell'anno $t-1$, al netto della parte che sia attribuibile ad un dato livello medio di aumento della produttività, che dipenda da un aumento di prezzo non evitabile, che risulti da un maggior grado di utilizzazione di capitale e lavoro. Solo le imprese maggiori sono soggette a questa misura.

La seconda sezione dell'articolo analizza come la introduzione di questo onere sia destinata ad influenzare i prezzi di produzione, in due modi. Primo, nella contrattazione salariale con i sindacati, le imprese dovranno tener conto dell'eventuale pagamento del *prélèvement*, e ciò tenderà a mantenere gli aumenti salariali al di sotto di quanto sarebbe avvenuto in assenza di esso. Secondo, le passività che il *prélèvement* stesso provoca verranno però incluse tra i costi, il che eserciterà una spinta al rialzo dei prezzi. La risultante netta

di questi due effetti contrastanti dipenderà, tra l'altro, dal livello della quasi-imposta, all'onere che essa crea, dalla quota di aumento del valore aggiunto che ne resta esente, dalla intensità di lavoro della produzione, dalle condizioni del mercato sia del lavoro sia dei prodotti: di tutti questi fattori viene svolta una analisi sistematica.

L'Appendice puntualizza, infine, un metodo di controllo dell'inflazione secondo il quale le Autorità fiscali dovrebbero penalizzare quelle componenti del valore aggiunto, cioè quei salari e quei profitti, che hanno registrato un tasso di crescita eccedente una « norma » prefissata. Ed una « norma » generale sulla crescita del valore aggiunto potrebbe inoltre essere impiegata come indice per attirare la attenzione delle Autorità fiscali su specifiche imprese o settori.

IL NUOVO CONTENZIOSO TRIBUTARIO DAVANTI ALLA CORTE (*)

I.

1. Sebbene la giurisprudenza fosse più che consolidata nel senso della natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie, e, sul presupposto di tale natura, ammettesse il ricorso per cassazione avverso le decisioni della Commissione centrale, una autorevolissima dottrina (tra i cui più validi sostenitori sono da ricordare A. D. Giannini, Guicciardi, Miele, Nigro, Alessi, Roversi Monaco; ma essa era stata già anticipata da altri) aveva posto in discussione tale punto di vista, anche se non sempre aveva saputo argomentare in modo valido.

Questa dottrina non era riuscita a far breccia nella giurisprudenza. La Corte di Cassazione è rimasta costantemente ferma nella tesi della giurisdizionalità, la quale fu abbracciata anche dalla Corte costituzionale (sentt. 12, 41 e 42/1957, 81/1958, 132/1963, 103/1964).

Fu però proprio quest'ultima, con due note sentenze del febbraio 1969 (sentt. 6/1969 e 10/1969), subito seguite da una serie di altre (sentt. 40, 41, 42, 43, 44, 49, 50 del 1969) — le quali negarono la natura giurisdizionale, affermando quella amministrativa delle Commissioni — a « scuotere dalle fondamenta » (come osservò subito Micheli, commentando quelle sentenze in *Giur. cost.* 1969, 310) « tutto il complesso edificio del c.d. contenzioso tributario » (osservò però appropriatamente lo stesso autorevole commentatore che si era trattato di una svolta, in ultima analisi, « conservativa » — che è cosa diversa da conservatrice —, dato che l'alternativa sarebbe stata la dichiarazione di incostituzionalità della normativa relativa alle Commissioni, per incompatibilità con gli artt. 102 e 108 cost., con la conseguenza che « la Corte avrebbe fatto venire meno in radice la legittimità di organi i quali — anche come organi amministrativi — possono ancora esplicare una loro utile funzione di filtro delle con-

(*) È il testo della prolusione, tenuta il 10 dicembre 1975, al XXVIII anno accademico della Scuola Centrale Tributaria Ezio Vanoni.

troversie », così « scardinando il sistema positivo ancor più profondamente di quanto non abbia fatto »).

Non è questa la sede per tornare sulla polemica che le due sentenze del 1969 scatenarono fra i giuristi. È piuttosto il caso di sottolineare che ben vide chi seppe cogliere in quei pronunciati della Corte un certo responsabile intento di ingegneria delle istituzioni (non svelo un segreto, poiché esso fu già rivelato dal presidente BRANCA nella conferenza stampa del 1969, *Foro pad.*, 1970, IV, 6) ordinato, da un lato, ad evitare il completo smantellamento del sistema in vigore (che avrebbe potuto continuare a vivere sia pure sotto mutate spoglie e con taluni adeguamenti, il più importante dei quali sarebbe stato quello di dare un giudice alle questioni di valutazione estimativa), e dall'altro a esercitare una pressione sollecitatoria sul potere politico, ormai troppo in ritardo, in materia, rispetto ai tempi e agli impegni costituzionali.

Per questa seconda parte — che poi, del resto, era quella essenziale — l'operazione risultò positiva (avendo la critica situazione determinatasi contribuito sicuramente a stimolare la volontà di riforma), anche se prontamente la Corte di cassazione (sentt. 2175, 2177 e 2201 del 20-21 giugno 1969), e conseguentemente gli altri giudici comuni, rifiutarono di adeguarsi al nuovo corso della giurisprudenza costituzionale, ribadendo con fermezza la tesi giurisdizionalista. Le due Corti si sono trovate sostanzialmente concordi circa la scarsa indipendenza delle Commissioni; ma, mentre l'una — quella che avrebbe potuto espungerle dal sistema — ha letto in questo difetto di indipendenza l'indice del carattere amministrativo e non giurisdizionale di quegli organi, esimendosi perciò dal vagliare la normativa denunciata come incompatibile con la natura giurisdizionale di essi, l'altra — quella ammessa a conoscere della legittimità delle pronunce degli organi stessi solo sul presupposto della loro giurisdizionalità — ha preferito ragionare, anziché in termini di esistenza-inesistenza della giurisdizionalità, in termini di legittimità-illegittimità della istituzione di organi giurisdizionali siffatti; ma — ispirata evidentemente anch'essa da una preoccupazione « conservativa » — non ne ha tratto le debite conseguenze, le quali avrebbero dovuto consistere nel rimettere *ex novo* alla Corte costituzionale la questione relativa alla legittimità della normativa avente per oggetto i contestati organi giurisdizionali.

Si è prodotta così una situazione di stallo, il merito della stabilità della quale risale al fatto che si versava in un periodo di attesa.

L'attesa della riforma tributaria, e, con essa, di quella del contenzioso tributario, ha fatto sì che la brace restasse sotto la cenere. Ma la materia rimaneva incandescente, e la riforma del 1971-72 la ha riattizzata.

2. La legge-delega 825/1971 non conteneva una esplicita indicazione nel senso della giurisdizionalità delle Commissioni tributarie da « rifondare ». Nel disporre (art. 10, n. 14) che la « revisione » delle Commissioni (quell'operazione che, secondo la VI disp. fin. Cost., avrebbe dovuto essere effettuata al più tardi entro il 1952) venisse realizzata « al fine di assicurare l'autonomia e l'indipendenza » di tali organi, « in modo da garantire l'imparziale applicazione della legge », riservando alle Commissioni le « questioni di estimazione semplice », e configurando come alternativi (a ricorsi di merito esauriti) la proposizione dell'azione civile davanti al giudice ordinario (Corte d'appello) e il ricorso alla Commissione centrale (ammesso solo per motivi di legittimità), la legge rivelava però palesemente l'opzione per la giurisdizionalità delle Commissioni. A sostegno di tale affermazione basterebbe citare la prescrizione dell'« autonomia » e soprattutto dell'« indipendenza » delle Commissioni (un attributo, quest'ultimo, che la Costituzione esige come essenziale per una sola categoria di organi dotati di poteri decisionali, e cioè appunto per gli organi giudicanti: artt. 101 e 108). Ma il quadro si completa con la previsione, nella legge-delega, dell'esclusione di ogni ulteriore sindacato sulle decisioni in materia di « estimazione semplice » (esclusione che in tanto può considerarsi compatibile con gli artt. 24 e 113 cost., in quanto si configurino come giurisdizionali gli organi ammessi a conoscere di tali questioni in sede di impugnativa degli atti dell'Amministrazione tributaria): una previsione, quella in esame, la quale comporta la giurisdizionalità dell'intero ordine delle commissioni, in tutti i suoi gradi, e perciò, a maggior ragione, della Commissione di ultimo grado, il ricorso alla quale per ragioni di legittimità viene ipotizzato come alternativo rispetto all'« azione giudiziaria » davanti alla Corte d'appello.

L'intento della giurisdizionalità è poi ancor più manifesto nella legge delegata (D. Lg. 636/1972), sebbene neppure questa contenga espresse dichiarazioni in tali sensi, dovendo considerarsi troppo poco, a questo proposito, il fatto che la legge usi (ma non sempre), a proposito del procedimento, degli atti che in esso intervengono, del più vasto insieme nel quale l'attività delle Commissioni si svolge,

il linguaggio impiegato generalmente (ma ormai non più esclusivamente, e perciò senza che possa essere considerato per sé solo caratterizzante, non potendosi più identificare oggi la giurisdizionalità nel processo) a proposito dell'attività giurisdizionale. Si dice che le Commissioni « giudicano », si parla di « giudizio », di « processo », di « collegio giudicante », di « udienze » e di « camera di consiglio », di « ordinanze istruttorie », di « appello », di atti di appello e ricorsi « incidentali », di « contrasti giurisprudenziali » tra le sezioni della Commissione centrale.

Ben più significative appaiono tuttavia quelle disposizioni che fanno rinvio alle regole del codice di procedura civile riguardanti gli organi giudiziari, le parti e i difensori, l'esercizio dell'azione, i poteri del giudice, gli atti processuali (art. 39), quella che definisce impugnazione il ricorso alla Corte d'appello (art. 40), e, ancor più, quella che dispone che i membri del « collegio giudicante » (dei quali la legge si preoccupa di precisare che, nonostante la loro diversa estrazione, « hanno tutti identica funzione ») debbono indirizzare la loro azione « unicamente all'applicazione della legge in base all'obiettivo apprezzamento degli elementi di giudizio, esclusa ogni considerazione di interessi territoriali, di categoria o di parte » (art. 10); ma soprattutto la disposizione che esige che le decisioni siano « emesse in nome del popolo italiano » (art. 37) — una prescrizione che nel nostro ordinamento non si incontra mai per le pronunce giustiziali di organi non giurisdizionali —, e quell'altra disposizione (decisiva sopra tutte le altre) che manifestamente implica l'impugnabilità delle decisioni della Commissione centrale davanti alla Corte di cassazione (art. 29, ult. comma; ma v. anche l'art. 43, comma 4), che l'art. 111 Cost. configura come organo di vertice e di chiusura di tutto il complesso delle giurisdizioni e perciò dell'intero ordine giurisdizionale.

In sostanza, per quanto si sia sforzato al massimo di evitare ogni esplicita enunciazione della giurisdizionalità delle Commissioni (e di questo guardingo atteggiamento l'espressione più significativa è proprio il fatto che alla previsione del ricorso per cassazione l'interprete è costretto a risalire attraverso un'indicazione meramente allusiva e cautelosa), è più che manifesto che il legislatore delegato si è proposto di dare alle Commissioni tributarie configurazione giurisdizionale. Certe caute reticenze (la legge ha puntigliosamente evitato di parlare di giudici, di cancellieri, di sentenze, di giudicato, ecc.) — evidentemente suggerite dal proposito di rendere meno perigliosa la navigazione del rinnovato contenzioso tributario fra gli scogli e le sec-

che di certi articoli della Costituzione e certi orientamenti della Corte costituzionale — né avevano l'intento, né hanno avuto l'effetto di obliterare la natura giurisdizionale delle Commissioni (la quale è stata nondimeno negata da un apprezzato processualista: FAZZALARI, in *Riv. dir. proc.*, 1975, 493).

Trasparente e meno ingenuo di quanto si potrebbe a prima vista pensare, sembra poter cogliere però in esse l'intento di non mettere in troppe difficoltà chi — mantenendosi fermo il recente orientamento della Corte nel senso del carattere amministrativo delle vecchie Commissioni — avesse voluto negare che le nuove Commissioni avessero, per via della loro giurisdizionalità, infranto il divieto contenuto nell'art. 102 Cost. di istituire nuove giurisdizioni speciali. A esser coerente, dopo gli univoci suoi pronunciati del 1969 la Corte infatti, una volta constatato il carattere giurisdizionale delle nuove Commissioni, non avrebbe potuto negare l'incompatibilità di esse col divieto di istituzione di nuove giurisdizioni speciali.

3. Le cose hanno preso però una piega diversa, tutt'altro che illogica.

Nella giurisprudenza costituzionale non sono mancati — né contrastano con la natura e la funzione della Corte e ancor meno con i caratteri strutturali di essa — i *révirements*. È utile anzi ricordare che tutte le volte che i giudici comuni hanno rifiutato di aderire ai suoi orientamenti e alle sue interpretazioni in campi nei quali le sue prese di posizione non possono essere considerate vincolanti, la Corte — consapevole che il diritto non è un'astrazione teorica, ma è quello che vive nella realtà sociale — è stata solita adeguarsi all'orientamento di quei giudici: l'irrigidimento dei contrasti si risolverebbe infatti, sul terreno dove essa si muove e con gli strumenti che essa ha a disposizione, in uno svuotamento funzionale, come evidenziano taluni insanabili contrasti verificatisi tra la giurisprudenza del Consiglio di Stato e quella della Corte di Cassazione.

Era perciò da attendersi che — dato il fermo orientamento assunto dalla Corte di Cassazione — anche, e a maggior ragione in questo caso (nel quale il mutamento, nel senso della « amministratività », del suo stesso atteggiamento, era stato ispirato, nel 1969, da concrete esigenze pratiche più che da insuperabili ragioni teoriche), la Corte costituzionale si ispirasse a tale criterio. Tanto più che, se era indiscutibile che alle vecchie Commissioni le leggi avevano mancato di

conferire quegli attributi e quei caratteri che la Costituzione esige per gli organi giurisdizionali, la conseguenza che avrebbe dovuto trarsene poteva essere, a pari titolo (e la dottrina non aveva mancato di rilevarlo), così quella delle giurisdizionalità delle Commissioni, come quella dell'illegittimità della strutturazione e del regime a esse conferiti. E, se in pro della prima soluzione poteva invocarsi la generale presunzione del carattere amministrativo degli organi inseriti nell'apparato della pubblica amministrazione o facenti capo ad essa, in favore della seconda militava il consolidato indirizzo giurisprudenziale, fermissimo al di là del dissenso delle più autorevoli voci della dottrina recente.

Di fronte a un caso per molti versi analogo — quello delle pretese e poco provvide funzioni giurisdizionali dei Consigli comunali e provinciali in materia di contenzioso elettorale (funzioni, l'affermazione della cui giurisdizionalità, consolidata in giurisprudenza, era stata vivacemente contestata, alla luce della dottrina, negli anni precedenti, all'interno della stessa Corte, dove pur era prevalsa) — la Corte aveva scelto, alfine, appunto la via della dichiarazione dell'illegittimità delle disposizioni che non assicuravano agli organi in questione quell'indipendenza che è essenziale alla funzione giurisdizionale (sent. 93/1965).

A maggior ragione era da attendersi (e chi parla lo aveva previsto fin dai primi del 1973) un realistico ritorno della Corte costituzionale alla tesi della giurisdizionalità delle vecchie Commissioni tributarie, una volta che la Corte di Cassazione si era mantenuta irremovibile sulle sue posizioni ed erano venute meno — con l'intervento della riforma del contenzioso tributario — le ragioni contingenti che avevano in sostanza ispirato il brusco *révirement* del 1969.

Si può discutere, è vero, sul piano teorico, delle ragioni, anche a mio avviso inaccettabili, addotte dalla Corte nella sentenza 287/1974 per ritornare al suo originario orientamento (risalente al 1957). Ma non è il caso di indugiarsi qui in simili disquisizioni, che lasceremo ai « puristi » (i quali già se ne sono dilettrati). Le sentenze della Corte valgono per ciò che dispongono (e sarebbe meglio — l'ho sempre sostenuto — che la motivazione fosse assai succinta e fatta per affermazioni e non per dimostrazioni, secondo lo stile francese). Con questo non voglio dire che non vanno giudicate: debbono esserlo però solo sul piano dell'esattezza del disposto, e, forse ancor meglio, sulla base della conformità dei loro effetti ai principi costituzionali.

4. Dette queste cose, debbo ora aggiungere che non è senza significato che gran parte della dottrina — quella stessa dottrina che aveva mostrato di accogliere con alquanto sorpresa e freddezza le sentenze costituzionali del 1969 — abbia accusato di incostituzionalità la riforma del 1971-72 proprio per aver voluto consacrare il carattere giurisdizionale delle nuove commissioni.

Non si sbaglia troppo se si afferma che in tal modo essa ha espresso (forse freudianamente) la delusione dell'attesa — che le sentenze del 1969 avevano suscitato — in ordine all'affidamento ai giudici civili dell'intero contenzioso tributario. Una delusione resa più amara dalla struttura data alle nuove commissioni (« una specie di pasticcio burocratico-corporativo », come è stato efficacemente scritto — DE MITA, in *Diritto e pratica trib.*, 1973, 946 —, integrato con l'intromissione di una politicizzazione alquanto pesante); dall'assoluta estromissione del giudice civile dalle questioni di estimazione; dalla possibilità che l'amministrazione soccombente davanti alla Commissione di secondo grado precluda alla parte privata, investendo del gravame la Commissione centrale, persino l'unica e ridotta fase di merito di competenza della magistratura ordinaria (quella davanti alla Corte d'appello); dalla esclusione infine — inerente (a quanto si suol ritenere, ma non senza dubbi: CAPACCIOLI, *Relaz. al Conv. di S. Remo*, 1974; MICHELI, in questa *Rivista*, 1974, II, 103 ss.) soprattutto al carattere impugnatorio attribuito all'accesso della giustizia civile (ammesso, del resto, in deroga all'ordine generale, solo davanti alla Corte d'appello) — della possibilità (prima riconosciuta dalla giurisprudenza: da ultimo Cass. 24 giugno 1972, n. 2134) che il privato chieda e ottenga immediatamente e direttamente dal giudice ordinario un accertamento negativo della fondatezza della pretesa tributaria (su ciò v. l'ordinanza del Tribunale di Genova appresso citata).

5. Era perciò da attendersi che la legge di riforma venisse prima o poi deferita all'esame della Corte costituzionale. E ciò è avvenuto con notevole prontezza per iniziativa del Tribunale di Genova (ord. 5 aprile 1974), il quale ha sostanzialmente sottoposto alla Corte costituzionale tutti i dubbi di legittimità della riforma del contenzioso tributario che erano stati sollevati in sede dottrinale. Ma ora anche la Corte di Cassazione (ord. 5 agosto 1975, n. 577) ha sottoposto alla Corte costituzionale quasi tutte le medesime questioni, e, in aggiunta, qualche altra.

Non è questa l'occasione per una verifica della sussistenza della rilevanza di tutte le questioni sollevate. Più utile può essere infatti in questa circostanza una ricognizione delle varie questioni di legittimità che sono emerse a proposito delle nuove Commissioni tributarie, in vista di un vaglio, sia pur sommario, delle stesse.

II.

6. La tesi della natura amministrativa delle nuove Commissioni, pur coraggiosamente abbracciata da uno dei nostri più apprezzati processualisti (FAZZALARI, cit.), ha scarso credito. Ipotizzandone l'esattezza, la Corte di Cassazione ha (« condizionatamente ») deferito alla Corte costituzionale la questione relativa alla compatibilità con l'art. 24 Cost. del fatto che, intesa nel senso anzidetto, la nuova normativa contemplerebbe un unico grado — e, del resto, (come si vedrà) solo eventuale — di giurisdizione di merito (quello davanti alla Corte di appello, alla quale non possono essere sottoposte comunque — anche se l'ordinanza della Cassazione non si sofferma su questo aspetto — le questioni di estimazione, che perciò non avrebbero assolutamente alcun giudice). Se si muove dal concetto — proprio del saggio realismo anglosassone — che il giurista deve considerare vigente quella normativa che, nel momento storico dato, è da ritenere che i giudici applicherebbero al caso da risolvere, l'ipotesi formulata dalla Corte di cassazione va scartata *in apicibus*. Si è detto delle ragioni che mossero nel 1969 la Corte costituzionale a qualificare come amministrative le Commissioni tributarie, e di quelle che la mossero al *révirement* del 1974. Non appare perciò pensabile che ora essa affermi la natura amministrativa delle nuove Commissioni, in contrasto con gli evidenti indici di giurisdizionalità risultanti dalle leggi e col chiaro orientamento della dottrina. E da escludere dunque che l'anzidetta questione di legittimità costituzionale abbia qualche probabilità di essere dichiarata fondata.

7. Neppure è pensabile poi che, dopo il *révirement* del 1974, la Corte torni ad affermare la natura amministrativa delle vecchie Commissioni. Sicché si può escludere con sicurezza quasi assoluta che, sul presupposto della istituzione da parte di essa di una nuova giurisdizione speciale, chiamata a sottentrare in attribuzioni spettanti in precedenza ad organi amministrativi, la riforma del contenzioso tributario possa esser dichiarata dalla Corte costituzionale (invitata a pro-

nunciarsi sulla questione così dal Tribunale di Genova come dalla Corte di Cassazione) lesiva dell'art. 102, comma 2, Cost., il quale proibisce l'istituzione di nuovi giudici speciali. La conclusione vale anche per chi — come me, in consonanza con la dottrina di gran lunga prevalente — ritiene (argomentando dall'art. 103 e dalla VI disp. fin. Cost.) che il divieto costituzionale valga anche per l'istituzione di nuovi giudici amministrativi che non siano quelli articolati con il Consiglio di Stato o chiamati a svolgere funzioni analoghe (dei quali si occupa l'art. 103, comma 1, Cost., e, per quanto riguarda il primo grado di giurisdizione, anche l'art. 125, comma 2).

8. La questione della legittimità della creazione del nuovo tipo di Commissioni e del conferimento a queste delle attribuzioni ad esse devolute è stata sollevata anche sotto altro aspetto, senza ripudiare (e anzi accettando) il carattere giurisdizionale delle vecchie Commissioni. È stato posto in dubbio — anche stavolta sia dal Tribunale che dalla Cassazione — che nella riforma del 1971-72 possa ravvisarsi, per la materia tributaria, quella semplice « revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti », che la VI disp. fin. Cost. aveva previsto, assegnando a tal fine il termine (ritenuto non tassativo dalla Corte costituzionale) del 31 dicembre 1952. A parte il poco significativo rilievo della Cassazione circa la mancanza di un richiamo alla VI disp. fin. Cost. (rilievo, del resto, inesatto, poichè l'art. 10 n. 14 della L. 825/1971 delegò al Governo appunto la « *revisione* della composizione, del funzionamento e delle competenze funzionali e territoriali delle Commissioni tributarie », e in tale quadro operò il Governo nell'emanare il decreto 636/1972), è stato osservato, in entrambe le ordinanze di rimessione, che quanto è stato attuato attraverso la riforma, avendo concretato (come si è espressa la Cassazione) una « profonda e totale trasformazione delle Commissioni — con l'attribuzione, tra l'altro, di una più ampia competenza in materia — », non riuscirebbe a conciliarsi col concetto di revisione, intesa come semplice « adeguamento alla Costituzione ». Più esplicitamente l'ordinanza genovese spiega che la nuova normativa, « comparativamente a quella anteriore, attribuisce un ruolo notevolmente più ampio al momento “speciale” della giurisdizione, riducendo la presenza del giudice ordinario (se si eccettua la funzione, di per sé costituzionalmente garantita, della Corte di Cassazione, la quale, del resto, è organo collocato al di sopra di tutte le giurisdizioni comuni) ad un intervento meramente eventuale della Corte d'appello ».

Orbene, i dubbi sollevati in proposito nelle due ordinanze, sebbene largamente condivisi nella dottrina che si è occupata dell'argomento (ANDRIOLI, in *Diritto e pratica trib.*, 1973, 941; DE MITA, *ivi*, I, 946; MAGNANI, *ivi*, 1974, I, 338; MARONGIU, *ivi*, I, 984 s.), non mi paiono fondati.

Non può non convenirsi che la recessione della giurisdizione ordinaria di merito nel campo delle azioni contro l'imposizione tributaria, realizzata con la riforma del 1971-72, comportando un mutamento correlativo di dimensione nella sfera operativa della giurisdizione speciale rispetto a quella della giurisdizione ordinaria, investe (anche) la giurisdizione speciale in sé considerata. Ciò di cui è lecito dubitare è però che una siffatta operazione esoriti da quei limiti della « revisione » che sono ammessi dalla VI disp. fin.. Cost. e sia perciò illegittima.

È stata appropriatamente sottolineata (da SPAGNA-MUSSO, v. *Giudice (nozione)*, in *Enciclopedia dir.*, XVIII, p. 945) la « latitudine di significato » del termine « revisione », usato nella VI disp. fin. Cost., comma 1 (un concetto — si noti — diverso da quello di « riordinamento », cui ha riguardo, a proposito dei Tribunali militari, il comma 2). « In sostanza — è stato aggiunto — il divieto di cui all'art. 102 Cost. va riferito solo alla istituzione di organi giurisdizionali speciali che siano del tutto *ex novo*, vale a dire che non siano la trasformazione di quelli già esistenti ».. Né l'accorpamento delle Commissioni a fini di riordinamento in un nuovo quadro sistematico anche in correlazione col mutato sistema dell'imposizione — radicalmente innovato —, né la diversa distribuzione e il mutamento delle competenze e dei poteri delle Commissioni, pur sempre attinenti alla materia tributaria, possono essere considerati travalicamento dai limiti del compito di « revisione » assegnato dalla Costituzione al legislatore in questa materia. Altrettanto poi è a dire in riferimento al fatto che la competenza delle Commissioni si estende anche ai tributi nuovi. Appare assurdo pensare che la Costituzione si sia proposta una cristallizzazione delle strutture e dei compiti delle vecchie giurisdizioni speciali, non consentendo altro, se non che esse venissero rese conformi ai precetti costituzionali di ordine generale dettati in ordine agli organi e alla funzione giurisdizionale. Se, in deroga al precetto dell'art. 102, comma 2, ha previsto che le giurisdizioni speciali preesistenti sopravvivessero, la Costituzione ha anche ammesso, con ciò stesso, che esse, nell'immediato come nel futuro, venissero adeguate all'evolvere dei tempi e alla mutata visione dell'ordinamento. Non è nep-

pure da escludere perciò, entro i limiti della « materia » (ma ognuno sa quanto questo concetto sia di difficile determinazione), la possibilità di spostamenti di frontiera fra giurisdizione ordinaria e giurisdizione speciale, e probabilmente neppure la devoluzione al giudice speciale dell'intera « materia » per la quale esso fu istituito, attribuitagli all'origine solo parzialmente (salvo e fermo il ricorso per cassazione *ex art. 111, comma 2, Cost.*).

Le osservazioni appena fatte non valgono — sia detto per *incidents* — a rafforzare la tesi che, allo stato attuale della normativa, al giudice ordinario sia preclusa la cognizione di eventuali azioni di mero accertamento nella materia tributaria — tesi che, fatta propria dall'ordinanza genovese e da quella della Cassazione, è stata, con pensosa argomentazione, posta in discussione da Micheli (in questa *Rivista*, 1974, II, 100 ss.). Dire che la Costituzione non impedisce che la sfera d'azione del giudice speciale si allarghi nella materia tributaria non significa infatti ammettere che già in base alla legislazione vigente il giudice speciale abbia occupato campi tradizionalmente riconosciuti come propri dal giudice ordinario.

Un'altra considerazione, prima di chiudere su questo punto. Escluso — come ho ritenuto di dover fare — che le statuizioni cui consegue il nuovo rapporto tra area della giurisdizione tributaria e area della giurisdizione ordinaria esorbitino dai limiti della « revisione » ammessa dalla VI disp. fin. Cost., non ne consegue che sol perciò quel nuovo rapporto sia legittimo. Esso ben può infatti contrastare — e in effetti contrasta (come si vedrà) — con altri precetti costituzionali.

9. A questo punto è il caso di porsi il problema della « revisionabilità » sotto un altro profilo.

Da taluno è stata affacciata l'idea, che, se, in luogo di dichiarare la natura amministrativa delle Commissioni, la Corte, riconoscendone la natura giurisdizionale, avesse, nel 1969, dichiarato illegittime le disposizioni che le regolavano, cancellandole così dalla faccia del sistema, sarebbe stato impossibile al legislatore del 1971-72 operare la « revisione » (BRANCA, in *Foro pad.*, 1970, IV, 6).. Se la tesi fosse esatta, essa comporterebbe pure che, ancora oggi, ove la Corte dichiarasse l'illegittimità delle vecchie Commissioni, e anche delle nuove, le Commissioni non potrebbero esser restaurate. Ciò, non diversamente che se, avendo sempre avuto natura amministrativa, non fossero mai esistite prima come organi di giurisdizione.

La tesi però appare oltranzista. È vero che la dichiarazione di incostituzionalità comporta la perdita di operatività della legge, e con efficacia *ex tunc*, rimanendo perciò salvi soltanto i rapporti « definiti ». Col prevedere la « revisione » delle giurisdizioni speciali al fine di uniforme alla normativa costituzionale, la VI disp. fin. Cost., pur prescrivendo che esse venissero revisionate entro cinque anni (onde bene ha fatto la Corte costituzionale a dichiarare illegittime, trascorso tale periodo, quelle disposizioni che le disciplinavano in modo non compatibile con la Carta fondamentale), intese però far salve le giurisdizioni speciali preesistenti, anche se non in regola con la Costituzione, quando fossero state (anche al di là di tale termine, che, sotto questo profilo, la Corte non ha considerato tassativo) sottoposte alla necessaria « revisione ». La dichiarazione di illegittimità della regolamentazione di una giurisdizione speciale, se fa venir meno quest'ultima, né ne impedisce perciò la restaurazione, né comporta necessariamente la caducazione anche della normativa che abbia, prima della sentenza, realizzato la revisione di quella giurisdizione, sostituendo all'organo e/o alla procedura originari un organo formato diversamente e/o una diversa procedura. Nulla avrebbe impedito, o ancora impedirebbe, a es., la restaurazione di una giurisdizione contabile locale in luogo di quella dei Consigli di prefettura, dichiarata illegittima dieci anni or sono.

10. Oltre ai profili relativi alla indipendenza del giudice, l'ordinanza genovese ha sollevato altre questioni di legittimità costituzionale a proposito dell'ordine delle impugnazioni, che non figurano nell'ordinanza della Cassazione.

Non mi pare fondata quella, piuttosto ermetica, relativa a una pretesa violazione dell'art. 111, comma 2, Cost., per il fatto della esclusione del ricorso per cassazione contro le decisioni delle Commissioni di secondo grado, « nella parte in cui — come si esprime l'ordinanza — contengono, in tema di valutazione estimativa, una definitiva, e non altrimenti rimuovibile, determinazione incidente su diritti soggettivi ». Condivido il convincimento che le questioni di estimazione investono veri e propri diritti. Ma la pronuncia estimativa attiene al merito, non alla legittimità. Quanto ai profili di legittimità della pronuncia, il fatto che, prima di esser portati in Cassazione, essi debbono essere portati davanti alla Commissione centrale o alla Corte d'appello non può esser considerato lesivo dell'art. 111, il quale comporta soltanto che ogni questione di legittimità possa esser portata

in ultima istanza all'esame della Corte di Cassazione. Cosa che la necessità del previo ricorso alla Commissione centrale o alla Corte di appello non preclude affatto.

Maggior consistenza presenta — anche se l'ordinanza di rimessione non indica quali sarebbero le norme costituzionali violate — la questione che investe « la prevalenza accordata al ricorso alla Commissione centrale rispetto alla impugnazione davanti alla Corte d'appello ». Escludendo l'art. 40 del D.Lg. 636 la possibilità di adire la Corte d'appello prima che sia trascorso il termine per ricorrere alla Commissione centrale, e con ciò privilegiando l'opzione fatta in tempo utile per quest'ultima, viene rimessa alla scelta dell'altra parte la preclusione di quella istruttoria più piena che potrebbe essere svolta solo dalla Corte d'appello (dati i limiti fissati all'istruttoria della Commissione centrale dall'art. 36). Si determina in tal modo una lesione della *par condicio* delle parti (a proposito della tutela della quale v. Corte cost. 33/1968) e perciò del principio di uguaglianza. Principio, quest'ultimo, che, ad accettare un certo tipo di discorso che, come dirò più avanti, non condivido, dovrebbe esser considerato inciso anzi anche dal fatto che la possibilità della opzione per la Commissione verrebbe a giocare sostanzialmente a vantaggio, quanto meno in generale, dell'amministrazione.

Neppure possono dirsi infondati quei rilievi che, nei confronti della preferenza accordata alla scelta per il giudizio della Commissione centrale, sono stati formulati dall'ordinanza genovese richiamandosi alla legge di delegazione. L'art. 10 n. 14 di questa aveva disposto che l'azione davanti alla Corte d'appello, pur ammessa (liberamente) solo « dopo che sia decorso il termine per il ricorso alla Commissione centrale », fosse proponibile « in via alternativa ». L'alternativa avrebbe dovuto comportare che, una volta proposto nei termini il ricorso alla Commissione centrale, alla controparte avrebbe dovuto offrirsi la possibilità di chiedere la traslazione della causa alla Corte d'appello. Inoltre l'alternatività avrebbe dovuto essere ammessa solo per le questioni di legittimità, essendo le questioni di fatto riservate dalla legge di delegazione, in terzo grado, alla Corte d'appello: invece dal combinato disposto degli artt. 26 e 40 del D. Lg. 636 l'opzione (privilegiata) per la Commissione centrale è stata estesa anche alle questioni di merito.

11. Trascurando le questioni riguardanti la normativa transitoria, osserverò fugacemente, per avvicinarmi alla tematica della com-

posizione delle Commissioni, che meno attendibili appaiono i dubbi — espressi nell'ordinanza genovese — circa l'illegittimità dell'art. 35 D. Lg. 636, nella parte in cui consente che le Commissioni di primo e secondo grado — le quali (non si dimentichi) sono giudici esclusivi ed inappellabili delle questioni di valutazione estimativa — demandino agli uffici finanziari e alla guardia di finanza gli atti di accertamento indicati nel comma 1, e utilizzino, per l'acquisizione degli « elementi conoscitivi tecnici di particolare complessità » di cui al comma 2, gli « organi tecnici dell'amministrazione dello stato ». È vero che in tal modo si permette che il giudice tributario pronunci sulla base di accertamenti e valutazioni effettuati da organi appartenenti a quella stessa amministrazione che è parte in causa, incidendo così in qualche modo sulla *par condicio* delle parti (art. 3 Cost.) e rischiando di compromettere la sicurezza d'imparzialità della pronuncia, della quale è presupposto necessario il « distacco » dalle parti non solo del giudice ma anche di coloro che il giudice chiama a collaborare alla formazione del suo convincimento. Occorre però tener presente che l'art. 35, lungi dal riservare gli accertamenti e le valutazioni di cui trattasi agli uffici amministrativi e dal vincolare il giudice al risultato di tali accertamenti e valutazioni, da un lato consente il contraddittorio delle parti anche nella fase istruttoria, e dall'altro esclude che il giudice tributario, quando non sia pago del risultato degli accertamenti e delle valutazioni eseguiti in sede amministrativa, disponga ulteriori indagini istruttorie. E in presenza di ipotesi siffatte la Corte costituzionale risulta orientata nel senso di escludere l'illegittimità della normativa (sentt. 63/1963 e 149/1969, da raffrontare con le sentt. 70/1961 e 40/1964).

12. L'attenzione va portata finalmente sulle questioni che investono la composizione delle Commissioni tributarie e toccano la complessa e delicata problematica dell'imparzialità e dell'indipendenza del giudice.

L'indipendenza rappresenta uno dei presupposti — ma non il solo — della imparzialità del giudice, la quale — radicata nel principio di uguaglianza (art. 3) e canonizzato anche nella regola che vuole il giudice soggetto soltanto alla legge (art. 101, comma 2), e nelle regole che esigono pure nei giudici non professionali una idoneità tecnica (art. 102, comma 2, e 103, comma 3) (Corte cost., sentt. 108/1962 e 177/1973) — è attributo essenziale della funzione giurisdizionale. Questa in tanto può validamente perseguire il suo obiettivo istituzio-

nale (consistente nella risoluzione in veste neutrale di questioni giuridiche, con gli effetti di certezza giuridica che le sono propri), in quanto chi la esercita sia estraneo e indifferente (e perciò neutrale e imparziale) rispetto agli interessi in causa. Non può aversi sicurezza di imparzialità laddove l'operare del giudice sia strutturalmente esposto a esser condizionato da volontà estranee (le quali siano o potrebbero non essere indifferenti) capaci di influenzarlo, e rispetto alle quali perciò il giudice si trovi in posizione di « dipendenza », non importa se giuridica (gerarchica o di altro genere) o soltanto di fatto (in quanto possa temerne o anche soltanto sperarne alcunché). Non soltanto l'indipendenza condiziona però l'imparzialità del giudice, essendo gli altri presupposti di questa da ricercare non all'esterno, ma nella persona stessa del giudice, e precisamente nella mancanza di inclinazione, per ragioni a lui proprie (vincoli familiari, affettivi, passionali, ideologici, d'affari, ecc.), verso taluni degli interessi in causa. Orbene, mentre per quei fattori interessanti l'imparzialità (a proposito della quale v. specialmente le sentt. 133/1963, 93/1965 e 121/1970), che hanno la loro radice in ragioni personali del singolo giudice, si può osservare che non v'è altro strumento giuridico oltre agli istituti della ricusazione e dell'astensione (quando ricorrano i casi-limite in cui essi sono applicabili), e, per il resto, bisogna accontentarsi di aggiungere — con una sentenza della Corte costituzionale (sent. 168/1963) estesa da un'altissima figura di giudice (Manca) — che non v'è da contare se non « nel senso del dovere dei magistrati e nella loro obbedienza alla legge morale, che è propria dell'altissimo ufficio e che consiste nel rendere imparzialmente giustizia », ben dippiù è possibile per quegli altri fattori interessanti l'imparzialità che si collegano alla strutturazione degli organi. Per essi assume fondamentale importanza ai fini della legittimità costituzionale — in un sistema il quale, oltre al principio di uguaglianza (art. 3 Cost.) e a quello della parità delle parti nel processo (art. 24), canonizza a livello costituzionale l'indipendenza di tutti i giudici (artt. 104 e 108), si preoccupa che persino l'amministrazione pubblica sia « organizzata » in modo da assicurarne l'imparzialità (art. 97), ed esige giudici dotati di capacità tecnica (art. 102, comma 2, e 106, comma 3) — la normativa riguardante la provvista dei giudici.

Al riguardo la Corte costituzionale ha considerato essenziali, anche per le giurisdizioni speciali, — oltre al requisito della idoneità tecnica, che vuol essere anche e soprattutto garanzia d'imparzialità (sentt. 108/1962, 177/1973) — le seguenti condizioni (il cui difetto è

stato considerato rilevante pur quando riguardi una parte soltanto o addirittura uno solo dei componenti del collegio: sent. 33/1968):

— l'assenza di ogni rapporto di dipendenza della persona rivestita dell'ufficio di giudice dal potere politico o amministrativo (anche quando non si tratti di giudici chiamati a decidere controversie nelle quali i poteri stessi siano parti in causa) (sentt. 92/1962, 108/1962, 55/1966, 30/1967, 33/1968, 49/1968, 60/1969, 121/1970, 177/1973);

— l'assenza di un consimile rapporto rispetto all'organismo al quale risalgia la investitura (sent. 108/1962);

— la predeterminazione della durata della carica, la durata non eccessivamente breve di essa, l'inaMOVibilità durante tale periodo (sentt. 103/1964, 55/1966, 33/1969, 49/1968, 60/1969, 121/1970);

— la non confermabilità nella carica alla scadenza (sent. 49/1968).

13. Orbene, della normativa riguardante la composizione della Commissione tributaria centrale è stata posta in discussione — così dalla Cassazione, come dal Trib. di Genova — la legittimità per la parte in cui l'art. 9 del D. Lg. 636 consente che ne facciano parte avvocati dello Stato e impiegati dell'Amministrazione finanziaria centrale, con qualifica di dirigente generale o di dirigente superiore, pur disponendo che gli impiegati anzidetti (ma non anche gli avvocati dello Stato) siano collocati fuori ruolo.

Per quanto riguarda gli avvocati dello Stato la disposizione appare manifestamente illegittima, non tanto per il fatto che essi continuano a esercitare il magistero professionale (la sentenza 71/1971 della Corte costituzionale non ha ritenuto incompatibile l'esercizio della professione forense con le funzioni di vice-pretore onorario), e neppure soltanto per l'irragionevole contrasto con quelle disposizioni dell'art. 9 e dell'art. 10, le quali esigono, rispettivamente, che gli avvocati del libero foro chiamati a far parte della Commissione centrale rinuncino alla iscrizione all'albo professionale, e che durante l'incarico i componenti delle Commissioni non possano assistere o rappresentare contribuenti in controversie tributarie, quanto e soprattutto per il fatto che l'Avvocatura dello Stato (come ha affermato l'adunanza generale del Consiglio di Stato in un elaborato parere: 23 novembre 1967, n. 1237, in *Giust. civ.* 1968, II, 151) trovasi in rapporto di dipendenza gerarchica — sia pure *sui generis* — rispetto alla Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Non meno illegittima risulta la disposizione che ammette la partecipazione alla Commissione di dirigenti dell'amministrazione finan-

ziaria. L'illegittimità si collega non tanto agli « inevitabili strascichi di mentalità », di cui è cenno nell'ordinanza genovese, e neppure al fatto che, una volta giudici — come aggiunge la stessa ordinanza — quei funzionari « si troverebbero a pronunciare su questioni già investite da loro ufficiali prese di posizione (circulari, ecc.) risalenti all'epoca di appartenenza all'amministrazione attiva ». Quest'ultimo inconveniente è fronteggiabile attraverso l'astensione e la possibilità di ricusazione (v., del resto, anche le sentt. costituzionali 73, 123 e 158 del 1970). Quanto poi al primo, la Corte costituzionale ha più di una volta evidenziato che simili profili non possono considerarsi rilevanti (sentt. 1/1967 e 177/1973). Decideva nel senso dell'illegittimità appare piuttosto la circostanza che il collocamento fuori ruolo non fa, per sé solo, venir meno il rapporto di dipendenza con l'Amministrazione (cfr. la sent. Corte cost. 49/1968); e ciò vale ancor più quando — come sembra che la legge non escluda — il funzionario possa chiedere ed ottenere di rientrare in ruolo.

14. A proposito delle Commissioni di primo e secondo grado (artt. 2 e 3 del D. Lg. 636) è stato denunciato alla Corte costituzionale, dalle due ordinanze, sempre sotto il profilo della violazione del principio dell'indipendenza del giudice:

— il fatto che possono esser chiamati a presiederle o a presiedere le sezioni di esse, anche gli intendenti di finanza, o gli intendenti aggiunti, a riposo;

— il fatto che dalle designazioni dei comuni e delle province, che sono destinatari di una aliquota del gettito tributario, scaturisce la metà dei componenti delle Commissioni che dovranno essere nominati dal Ministro previa scelta, rispettivamente, del Presidente del Tribunale e di quello della Corte d'appello;

— il fatto che l'altra metà dei componenti può essere scelta « anche in base ad elenchi formati dall'Amministrazione finanziaria ».

Sotto un profilo di etica sociale e politica le accuse mosse al legislatore delegato, di non essersi saputo sottrarre neppure stavolta (come negli altri casi nei quali « è in gioco una giurisdizione speciale in cui sia parte lo stato ») alla « suggestione del collegamento, più o meno diretto ed intenso, fra i giudici e l'esecutivo », possono esser considerate non destituite di un notevole fondamento. È difficile però ritenere, alla stregua della giurisprudenza formatasi in materia, che la Corte costituzionale possa considerare fondate le accuse stesse su un piano che deve essere, necessariamente, di pura legittimità.

Per quanto riguarda i presidenti delle Commissioni, va ricordato che la Corte ha ripetutamente affermato che, una volta intervenuto il distacco definitivo di un funzionario dalla amministrazione di provenienza, non può la sua nomina a giudice esser considerata lesiva del principio di indipendenza della giurisdizione (sentt. 1/1967, 49/1968, 177/1973).

Le persone che, in aggiunta al presidente, possono esser chiamate a far parte delle Commissioni vengono designate, per una metà, rispettivamente dai comuni e dalle province, e, per l'altra metà, dall'amministrazione finanziaria, ed eventualmente — ove il Presidente del Tribunale o quello della Corte d'appello (e cioè l'organo competente a effettuare la scelta fra i designati) ritenga di chiedere designazioni a tali enti — dalle Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, e dagli Ordini degli avvocati, degli ingegneri, dei dottori commercialisti e dei ragionieri (che sono gli Ordini di quei professionisti che appaiono più indicati, *ratione materiae*, a far parte delle Commissioni). La richiesta anzidetta sarà avanzata, evidentemente, nel presupposto che le designazioni pervenute non a richiesta non siano tali da assicurare appropriati equilibri.

Ora, è vero che la Corte costituzionale ha dichiarato illegittimi vari testi legislativi che attribuivano funzioni giurisdicenti a soggetti od organi direttamente o indirettamente interessati alla *res judicanda* (sentt. 133/1963, 93/1965 e 121/1970, riguardanti rispettivamente la giurisdizione del Ministro della Marina mercantile in materia di requisizione di navi, quella dei consigli comunali in materia elettorale, e quella dei comandanti di porto in materia di contravvenzioni intraportuali). In senso del tutto opposto si è pronunciata però a proposito di quei casi nei quali era in discussione la legittimità della designazione dei giudici da parte di organizzazioni di categoria qualificate *ratione materiae* (sent. 108/1962), o degli organi rappresentativi di enti territoriali (sent. 49/1968). Ciò in coerenza col principio — più volte affermato — che, se accompagnata (come la giurisprudenza costituzionale esige) dalla non rinnovabilità della carica, la designazione non basta, per sé sola, a legare permanentemente il prescelto all'ente od organo designante (v. specialmente le sentt. 1/1967 e 177/1973). Né, d'altra parte, contrasta col principio di ragionevolezza che la designazione delle persone, tra le quali scegliere, con ponderato dosaggio, i giudici tributari, sia fatta dalle rappresentanze delle comunità locali e dell'amministrazione finanziaria, e, sussidiariamente, dalle categorie produttive e dagli ordini professionali più

indicati *ratione materiae* (su posizioni, in un certo senso, analoghe, GUARINO, *Relaz. al convegno di S. Remo*, 1974, il quale peraltro punta su una rigidità di dosaggio che nel dettato legislativo non è dato cogliere). Appare aprioristico d'altronde sostenere che i designati dall'amministrazione finanziaria o dalle rappresentanze locali debbano essere ispirati necessariamente da criteri fiscalistici o, rispettivamente, favoritistico-persecutori, d'ispirazione politica o ideologica. È comunque il caso di aggiungere che, quando la scelta e la nomina fossero fatte secondo un criterio palesemente distorto e senza un equilibrato dosaggio, gli enti interessati (e, forse, in occasione di un giudizio, le stesse parti in causa) potrebbero impugnare il decreto ministeriale di nomina e i provvedimenti di formazione delle sezioni davanti al competente tribunale amministrativo.

Dove invece la normativa relativa alla composizione delle Commissioni di primo e secondo grado appare carente è a proposito dell'« idoneità » dei componenti. Ho ricordato che la Corte ha ripetutamente affermato l'esigenza che anche i giudici speciali siano degli « esperti », ricollegandola a quanto dispongono, in proposito, l'art. 102, comma 2, e l'art. 106, comma 3, Cost. (rispettivamente a proposito delle « sezioni specializzate » dei tribunali ordinari e dei cittadini che è possibile nominare *ab extra* consiglieri di cassazione) (sentt. 108/1962, 177/1973). Invece nessuno dei requisiti (elencati nell'art. 4 D. Lg. 636) che i componenti delle Commissioni tributarie debbono possedere si ricollega a una capacità tecnica. La cosa è tanto più grave, in quanto rischia di rendere predominante la voce del presidente, che potrebbe anche risultare l'unico chierico in un consesso di laici.

15. Mi sono soffermato, data l'attualità e l'incandescenza dell'argomento nell'imminenza di una pronuncia della Corte costituzionale che potrebbe essere di fondamentale importanza, quasi esclusivamente su quegli aspetti di legittimità della normativa del contenzioso tributario che sono stati sottoposti alla Corte. Ne esistono però anche altri.

L'esperienza di questi anni ha dimostrato, del resto, che l'intera materia della riforma tributaria — già sottoposta a più di un aggiustamento — abbisogna di revisione. Troppi rotismi del congegno cigolano, poiché buona parte del meccanismo è stato fabbricato (al pari di tanti altri meccanismi della nostra legislazione di questi anni vissuti « allo sbando ») sotto l'ispirazione della fretta dell'ultim'ora, quando non di propositi demagogici, velleitari, o punitivi.

Propositi che non sono buoni consiglieri, e, nella materia tributaria, diventano causa di disfunzione e incentivo all'evasione.

La dovuta imposizione, l'efficiente accertamento, il giusto contenzioso, la tempestiva esazione dei tributi rientrano tra i connotati di una società degna di esser chiamata civile. In oltre un secolo di storia il nostro paese non è stato però capace di darsi questa fisionomia.

Esso è avvolto oggi in un banco di nebbia al di là del quale non sa cosa lo attende.

Solo un incorreggibile ottimista o un incallito tartufo potrebbe concludere questo discorso esprimendo la « certezza » di circostanza che nell'« immediato futuro » avremo sagge riforme e florido progresso. Le istituzioni sono troppo deteriorate e deviate per legittimare simili speranze.

L'imperativo morale impone nondimeno agli uomini di buona volontà, anche se sono delusi per aver creduto invano nella Costituzione, di continuare ad adoperarsi come se tutto ciò che è da correggere possa esser corretto, non importa se domani o dopo. Solo a questa condizione, se e quando dovesse riapparire il sole, chi, pur dubbioso, abbia continuato a obbedire all'imperativo della propria coscienza, potrà vantarsi di aver portato il suo mattone perché fosse possibile a tutti gli altri di non dover ricominciare da zero.

ALDO M. SANDULLI

IL PRINCIPIO DELLA IRRILEVANZA E DELLA INAPPLICABILITÀ DELLE LEGGI TRIBUTARIE E DEGLI ATTI D'IMPOSIZIONE DI ORDINAMENTI STRANIERI NELLA GIURISPRUDENZA DEGLI STATI DI *COMMON LAW* E DELL'EUROPA CONTINENTALE (*)

SOMMARIO: *Sezione prima*: 1. Introduzione al problema. - 2. L'origine e l'evolversi del principio della irrilevanza del credito tributario dello Stato straniero secondo la giurisprudenza e la dottrina inglese. - 3. La distinzione tra « *Recognition* » ed « *Enforcement* » della pretesa tributaria straniera nella recente prassi giurisprudenziale e nella dottrina inglese. La validità del principio in relazione alle nuove esigenze di razionalità nei rapporti internazionali in materia fiscale. — *Sezione seconda*: 4. L'origine e l'evolversi del principio nell'ambito della federazione degli Stati Uniti d'America. - 5. I tentativi di superamento del principio. Il diverso rilievo giuridico tra crediti tributari fondati su di un atto di accertamento d'imposta e quelli fondati su di una sentenza passata in giudicato in relazione alla clausola *Full Faith and Credit*. La sentenza nel caso *State ex rel. Oklahoma Tax Commission v. Rodgers* e il principio della « *comity* ». - 6. Il superamento del principio nell'ambito degli Stati Uniti d'America. L'atteggiamento della magistratura statunitense nei confronti di pretese fiscali di Stati non membri della Federazione. — *Sezione terza*: 7. L'evoluzione del principio nella giurisprudenza degli Stati del continente europeo. - 8. Le giustificazioni dogmatiche del principio. La « territorialità » ed « esclusività » della norma tributaria. - 9. L'inapplicabilità delle disposizioni di diritto internazionale privato alle obbligazioni tributarie straniere. - 10. Il riconoscimento internazionale della obbligazione tributaria straniera come espressione politica ed economica dell'ordinamento che l'ha posta in essere.

SEZIONE PRIMA

1. *Introduzione al problema*. — Lo spunto per le brevi considerazioni che seguono sull'oggetto della pretesa tributaria di uno Stato negli ordinamenti stranieri, può essere offerto dall'osservazione di un fenomeno non nuovo della realtà odierna e di ripetuta

(*) L'oggetto del presente articolo costituisce la prima parte di un lavoro più approfondito e di prossima pubblicazione a cui si è rinviato per tutta la trattazione teorico-dogmatica implicita nell'argomento da noi trattato. In questa sede si è voluto portare all'attenzione del lettore i risultati di una ricerca giurisprudenziale comparata su uno dei temi più complessi di diritto internazionale tributario e di cui la ricerca rivela l'attuale stadio di evoluzione.

rilevazione, quale quello della evasione fiscale internazionale posta in essere da enti e privati cittadini ed alla cui spiegazione e descrizione non sono mancati oltre ai rilievi per lo più di carattere moralistico della pubblicistica ufficiale, anche pregevoli contributi sistematici da parte della dottrina di diritto tributario internazionale.

Le conclusioni a cui quest'ultima è pervenuta sull'argomento, in relazione anche ai diversi contesti politico normativi nei quali si sono formate, non lasciano dubbi circa l'inesistenza sul piano del diritto internazionale generale di un principio di collaborazione in materia fiscale tra Stati. In particolare l'inesistenza di un principio di diritto internazionale nel campo della assistenza interstatuale nella riscossione delle imposte, nonchè l'attuale insufficiente elaborazione giuridica di strumenti normativi di tipo « interno », positivamente previsti dai rispettivi ordinamenti (ove si escludano gli attuali e scarsamente applicati trattati internazionali) ha finito per determinare anche una convergenza d'opinione negativa sia in dottrina che in giurisprudenza in ordine anche al problema della rilevanza della pretesa tributaria straniera nell'ambito del proprio ordinamento.

A fronte di una soluzione del problema così saldamente radicata potrebbero perdere di valore i motivi di una indagine come quella che ci accingiamo ad esaminare, se non vi fosse la convinzione che anche in questa materia così come avviene in altri campi giuridici (ad es. nel diritto penale internazionale, nella normativa in materia di controllo dei cambi, nel problema della immunità degli Stati stranieri dalla giurisdizione) vi sia un fenomeno di ripensamento di tutta la problematica giuridica tradizionale circa la rilevanza della normativa straniera corrispondente, e che con il settore tributario presenta qualche analogia di impostazione così da giustificare se non un tentativo volto al superamento del principio tradizionale della non collaborazione, quanto meno una sua revisione su basi più argomentate ed attuali.

Quest'ultima osservazione evidentemente vale qui solo come una ipotesi di lavoro e non come una anticipazione ad alcuna nostra conclusione anche in considerazione della angolazione particolare e dei limiti che ci siamo proposti con il presente lavoro. Non si intendono in effetti qui sviluppare tutte le linee di impostazione tradizionale del problema, ma a guisa di premessa di un lavoro più approfondito, in corso di elaborazione, analizzare i momenti più significativi di evoluzione del problema stesso dal punto di vista giurisprudenziale, an-

che se un riferimento agli aspetti sistematici sarà in qualche misura imprescindibile per una esatta comprensione dell'argomento.

2. *L'origine e l'evolversi del principio della irrilevanza del credito tributario dello Stato straniero secondo la giurisprudenza e la dottrina inglesi.* — La dottrina giuridica anglosassone che agli inizi degli anni '50, ebbe occasione di occuparsi del problema della esazione all'estero dei crediti tributari dello Stato, si trovò ad affrontare anche la complessa e controversa questione del momento di formazione di quel principio, in conformità ad una tecnica di giudizio tipica di quell'ordinamento, pervenendo a conclusioni che apertamente si dissociavano da quelle tradizionalmente accolte dalla giurisprudenza. Ancora nel 1955, nella sentenza relativa al caso giudiziario inglese forse più importante sotto il profilo del rigore delle argomentazioni svolte, il *Re Dehli Electric Supply and Traction Co. Ltd.*, la magistratura inglese, nel tentativo di conferire maggior fondamento al principio, si rifaceva addirittura al laconico *dictum* formulato dal giudice Mansfield nel lontano 1775, nella sentenza relativa al caso *Holman v. Johnson*, per il quale « nessuno Stato si cura mai delle leggi fiscali straniere » (*No country ever takes notice of the revenue laws of another* »), ritenendolo il primo precedente storico della posizione del principio (1). In realtà in questa ed in altre sentenze dello stesso periodo a cui pure si è voluto dare dignità di precedente storico del principio (2), una domanda vera e propria di uno Stato straniero volta a far valere la propria pretesa fiscale in Inghilterra non era stata ancora posta. Una esatta e cosciente com-

(1) Il citato brano della sentenza nel caso *Holman v. Johnson* è riportato in ALBRECHT, *The enforcement of taxation under international law*, in *British year book of international law*, 1953, p. 461. Parte della dottrina e della giurisprudenza identificava addirittura i prodromi del principio in una decisione del Giudice Hardwicke del 1734, nella sentenza relativa al caso *Boucher v. Laicson*, come si deduce da una decisione del 1823, la *James v. Catherwood* in cui si affermava anche: « It has been settled, or at least considered as settled, ever since the time of Lord Hardwicke, that in a British Court we cannot take notice of the revenue laws of a foreign State ». Nel caso di specie il giudice Hardwicke negò validità alle argomentazioni di un capitano di una nave portoghese che si opponeva allo scarico di oro in Inghilterra richiamandosi ad una legge del proprio Stato che ne proibiva l'esportazione. Nello stesso senso le sentenze relative ai casi *Planché v. Fletcher* del 1779, in *Park's Marine Insurance*, 8th ed., vol. I, p. 53607 e *A.G. v. Luticidge* del 1729, in *Bumb.* 280, *Lever v. Fletcher* del 1780 e *Folliot v. Odgen* del 1789, 3 T.R. 726 tutte richiamate in ALBRECHT, *op. cit.*, p. 461 n. 5.

(2) Nello stesso senso, le sentenze relative ai casi: *Biggs v. Lawrence* del 1789; *Clugas v. Penaluna* del 1791; *Bernard v. Reel* del 1794; *Waymell v. Read* del 1794; *Attorney General v. Nutcidge*. Tutte queste sentenze sono riportate in ALBRECHT, *The Enforcement cit.*, p. 461, nota n. 5.

prensione del problema sfuggiva ancora alla magistratura anglosassone durante buona parte del XIX secolo e solo indirettamente, attraverso alcuni emergenti accenni in qualche sentenza in materia di riconoscimento di effetti cambiari stranieri per i quali non erano state osservate le leggi di imposta sul bollo del paese di emissione, è possibile ricostruire in retrospettiva alcuni aspetti tecnici del principio.

Così nella sentenza relativa al caso *Alves v. Hodson* del 1779, in quella *Clegg v. Levy* del 1812 e più tardi nel caso *Bristow v. Sequille* del 1850 viene posto il principio che la violazione delle leggi straniere sulla imposta di bollo sugli effetti cambiari, non impediva la produzione di tali documenti a scopo probatorio nelle Corti dello Stato (3).

In tutti questi casi peraltro, la questione non era di rendere esecutiva una « revenue law » od un atto d'imposizione straniera, quanto di stabilire se un determinato contratto stipulato con l'intento di eludere la prescrizione imperativa di una legge tributaria straniera o, se il contratto non avendo ottemperato ad alcune disposizioni del *locus contractus*, potesse egualmente fungere da titolo esecutivo in Inghilterra (4).

Ancora nel 1937, nella sentenza relativa alla controversia *Attorney General v. Knifleck* (5), fu stabilito che un tribunale inglese non poteva ritenere come rilevanti, dal punto di vista del proprio ordinamento giuridico, alcune disposizioni dell'ordinamento irlandese che vietavano il contrabbando. Tutte queste pronunce, quindi, mettevano in causa l'effetto sulla perfezione del contratto, di infrazioni alla

(3) Oltre alle sentenze citate sopra alla nota 2 si vedano le sentenze relative al caso: *Ludloic et al v. Van Russelaer* del 1806, in 1 *Johns Sup. Ct. Rep.*, 3 New York, p. 94 e *James v. Catherwood* del 1823, in 3 Dowl e Ry, King Bench, p. 190; *Pellecat v. Angell* del 1835, in 2 Cr. M. e R. 311; *Sharp v. Taylor* del 1849, in 2 Ph. 801; *Barret v. Meyer* (1814), 5 Taunt. 824. Nella sentenza relativa al caso *Clegg v. Levy* del 1812 fu stabilito che l'onere della prova incombeva alla parte che era interessata a dimostrare che la mancanza del bollo rendeva nullo l'atto stipulato all'estero. Cfr. M. KATZ, K. BREWSTER Jr., *The law of international transactions and relations, Cases and material*, Londra, 1860, p. 572.

(4) È principio generale del diritto internazionale privato inglese che « the form of the contract is determined by the law of the place where it is made ». Ma si è sempre altresì sostenuto, nella giurisprudenza inglese, che: « Where, however, the stamping of a document is merely required under the law of the place of its making to permit of its production in court, absence of a stamp will not prevent action on the document in English court », in R.H. GRAVESON, *The Conflict of Law*, Londra, 1965, pp. 207 e 208).

(5) La sentenza *Attorney General v. Knifleck* è riportata in ALBRECHT, op. cit., p. 462. Nello stesso senso la sentenza nel caso *King of Hellens v. Bostrom* del 1923, riportata in *Law Journal Newspaper*, 1923, p. 306.

legge doganale di un altro Stato e pertanto, benché una distinzione chiara tra valore esecutivo all'interno dell'ordinamento e rilevanza giuridica della legge straniera ancora mancasse, avevano riguardo più al riconoscimento che all'esecuzione vera e propria di tale legislazione (6).

Il loro richiamo non è tuttavia decisivo per la soluzione del problema anche per la laconicità e fragilità argomentativa che le sottendeva. Chiaro invece era l'intento che le ispirava: evitare che lo Stato straniero potesse interferire in una materia, quella tributaria, che, come quella penale a cui veniva assimilata, era ritenuta di esclusiva competenza della *lex fori*.

Il ripetersi di queste formule nel tempo, senza piena consapevolezza della loro portata e del contesto in cui erano state espresse, il crescente nazionalismo economico e politico dell'assetto internazionale (7), l'affermarsi di costruzioni teoriche sempre più restrittive, sulla portata delle norme degli ordinamenti stranieri, la tendenza per converso ad estendere l'ambito dei presupposti cui collegare le norme imperative del proprio ordinamento (8), tutto ciò dovette contribuire, seppur in via indiretta, all'elaborazione più esplicita e chiara del principio avutasi nel caso *Queen of Holland v. Drukker* del 1928, in cui il giudice di maggioranza Tomlin dichiarò che: « *Sulla base di un affermato principio, applicato da circa duecento anni, le Corti inglesi non si presteranno ad agevolare la riscossione di imposte di Stati stranieri ad esclusivo vantaggio della loro sovranità tributa-*

(6) Per una disamina approfondita degli effetti del principio sulla validità degli atti e dei contratti stipulati all'estero si veda: SACKS, *Non enforcement of foreign revenue laws*, in *University of Pennsylvania Law Review*, 81, 1933, p. 559 ss. Sulla problematica in questione si vedano ulteriori spunti in: J. WESTLAKE, *A Treatise on Private International Law*, Londra, 1925, 3 ed., pp. 295 e 296 e STORY, *Commentaries on Conflict of Laws*, New York, 1883, 8 ed., pp. 331-338.

(7) Interessante sotto questo profilo l'analisi storica e giuridica di quel periodo contenuta in: HOLDSWORTH, *History of English Law*, 1938, voi. II, pp. 270-271.

(8) Anche nella cultura giuridica di *common law* era penetrata la costruzione teorica continentale del Von Savigny per il quale le norme imperative di ciascun sistema normativo potevano riguardare sia i privati, sia la *pubblica utilitas* dello Stato ove, in quest'ultimo caso, esse avessero a che fare con la politica, l'ordine pubblico interno o la politica economica. Mentre le prime erano ritenute non derogabili contrattualmente, ma lo potevano diventare in base alle norme di diritto internazionale privato, le seconde erano considerate come inderogabili e quindi da applicarsi in ogni circostanza. Fra queste ultime norme massimamente erano da ricomprendersi le leggi penali e tributarie. Cfr. V. SAVIGNY, *System des heutigen römischen Rechts*, parte VIII, Berlino, 1849, p. 35.

ria » (9). Nella fattispecie, i Paesi Bassi avevano intrapreso un'azione giudiziaria in Inghilterra al fine di ottenere il riconoscimento di un proprio credito per l'imposta di successione gravante sul patrimonio di un cittadino olandese, deceduto in Olanda e lasciando beni immobili in Inghilterra.

In questa ed in altre sentenze dello stesso periodo, benché la *ratio* sostanziale e sottintesa fosse da ricercarsi sempre in ragioni di opportunità politica (non favorire lo Stato straniero assoggettando ad imposta la ricchezza di propri soggetti residenti ancorché non cittadini), la giustificazione da parte del giudice del rifiuto di sostenere le pretese tributarie straniere, si arricchisce di nuovi elementi. Così un impedimento viene individuato nell'ordine pubblico (« public policy ») (10); ma non mancano anche giustificazioni di natura processuale, come il conclamato difetto di giurisdizione del giudice inglese a conoscere azioni che fossero espressione di un potere sovrano straniero. Altre pronunce infine si richiamano al principio di territorialità delle leggi tributarie (11), senza peraltro chiarire il significato di tale principio

(9) (Traduzione propria) « There is a well recognized rule, which has been enforced for at least two hundred years or thereabouts, under which these Courts will not collect the taxes of foreign States for the benefit of the sovereigns of those foreign States ». Questa sentenza è citata da HIBBERT, *Leading cases on Conflict of law*, Londra, 1931, p. 7, da GREEN, *International Law Through the cases*, Londra, 1951 e da J.C. CASTEL, *Cases on the Conflict of laws*, Toronto, 1960, p. 334.

(10) Quale sia il contenuto e l'estensione del concetto di « public policy » è problema che non può essere sintetizzato nei limiti ristretti di questa nota, essendo stato oggetto di vastissima ed autorevole riflessione da parte della dottrina di tutti gli Stati sin da epoca remota. Obiettive difficoltà si contrappongono al tentativo di dare un contenuto univoco al concetto di « public policy » e di ricondurlo in stretti limiti giuridici, trattandosi, come ebbe già a rilevare la Corte permanente di Giustizia Internazionale di: « une notion dont la définition dans un Pays déterminé dépend dans une large mesure de l'opinion qui prévaut à chaque moment dans le Pays même ». Riportato in *Revue de droit international*, (Clunet), 1929, p. 1028. Pensiamo di condividere comunque il tentativo definitorio del Badiali secondo cui « ... Tale concetto riassume i valori fondamentali dell'ordinamento giuridico, tutelandoli contro l'offesa derivante dalla applicazione delle leggi straniere richiamate, e non può essere formato che da principi i quali siano stati accolti nell'ordinamento e vi abbiano assunto una importanza fondamentale ». « ... Essi possono esprimere concezioni filosofiche, morali, economiche ecc. », in BADIALI, *Ordine pubblico e diritto straniero*, Milano, Giuffrè, 1963, p. 93 ss. Nella dottrina inglese sul punto: CHESHIRE, *Private international law*, 4th ed., Oxford, 1952, p. 141; WHARTON, *Conflict of Laws*, 3th ed., vol. I, p. 4; WESTLAKE, *Treatise on Private International law*, 7th, Londra, 1925, p. 51.

(11) Cfr. WORTLEY, *Problèmes soulevés en Droit international privé par la législation sur l'expropriation*, in *Recueil des Cours de la Haye*, 1939, I, p. 418 ss. Nello stesso senso della sentenza *Queen of Holland* ma ad essa anteriore, fra le più significative pronunce si possono citare quelle relative ai casi: *Municipal Council of Sindhu v. Bull*, 78 *Law Journal* I, King Bench, 1908, p. 47; *Cotton v. The King*, in *Appellate Court*, 1914, p. 176; *Receiver General*

e soprattutto il suo valore precettivo. Inoltre queste sentenze sembra che stabiliscano una corrispondenza tra sfera della legge e sfera della giurisdizione, tra ambito di validità delle norme sostanziali e ambito della competenza del giudice.

La dottrina del tempo infine si è limitata a registrare, senza approfondirle, le tesi e argomentazioni elaborate dalla giurisprudenza (12).

3. *La distinzione tra « Recognition » ed « Enforcement » della pretesa tributaria straniera nella recente prassi giurisprudenziale dei giudici inglesi e nella dottrina. L'evoluzione del principio alla luce delle nuove esigenze di razionalità nei rapporti internazionali in materia fiscale.* — Il principio della inesigibilità all'estero dei crediti tributari benché abbia cominciato ad essere fatto oggetto di sempre maggiori critiche nella dottrina inglese, a partire dagli anni seguenti la seconda guerra mondiale (13), ha trovato una autorevole confer-

of New Brunswick v. Rosborough del 1915, in 24, *D.L.R.*, pp. 354-364; *Borax Consolidates Ltd.* del 1920, in *Law King Bench*, p. 539; *City of Regina v. McVey* del 1922, in 230, n. 32; *King of Hellenes v. Bostrom* del 1923, in *Lloyd's List Law Reports*, 168, e *Annual Digest*, 1923-4, Case no. 81, *L.R.* 190. Posteriormente: *Milwaukee County v. M.F. White Co.* del 1935, in 56 *S.C.* 255; si vedano anche le sentenze riportate in *DICEY'S, Conflict of law*, 1949, § 214; *WORTLEY, Problèmes cit.*, in *Recueil cit.*, pp. 413-419; *BEALE, The Conflict of law*, vol. III, New York, 1935, pp. 1633-38.

(12) Cfr. la sentenza relativa al caso *Re Cohen* riportata in 2 *All. England Report*, 1950, p. 37 in cui è detto: « Whilst it is the duty of English Court to enforce an English Taxing Act of, it is no party of its duty to enforce the taxing Act of another country » e la sentenza nel caso *Re Emery's Investment Trust* (1959), Ch. 410. Ancora nel 1961, il giudice scozzese rifiutava la richiesta di uno Stato straniero tendente ad ottenere da una impresa di navigazione il pagamento di contributi assicurativi, per il motivo che essi avevano natura tributaria e pertanto non erano soggetti ad esecuzione extraterritoriale: cfr. *Court of Session, Outer House (Scotland)*, 12 luglio 1961, *Metal Industries (Salvage) Ltd. v. Owners of the S.T. « Harle »*, in cui affermava che « A claim by a foreign government to rank in the distribution of the fund representing the sole of a foreign ship in Scotland in respect of the arrears of compulsory contribution to the foreign national health insurance and family benefit scheme, owned to the foreign government by the owners of the vessel as employers is claim to enforce to revenue law of the foreign government and cannot be enforced in Scotland », in 33 *International Law Report*, 21. Il testo di questa sentenza è riportato anche in *Journal du droit international*, 1965, p. 423.

(13) Il *DICEY, Conflict of Law*, 4th ed., London, 1927, p. 226 si limita infatti semplicemente ad affermare che « The Court has no jurisdiction to entertain an action for the enforcement, either directly or indirectly, of a penal, revenue, or political law of a foreign State... The Court, in refusing, as a matter of principle, to enforce any revenue legislation, may be deemed to be observing a doctrine of public importance ».

È interessante notare come nella prima edizione del *Dicey*, del 1896, e nella seconda del 1908, il principio della irrilevanza delle norme straniere è limitato solo alla « penal law ». Nella terza edizione del 1922 fu aggiunto il

ma nella già citata sentenza relativa al caso *Re Dehli Electric Supply and Co. Ltd.* del 1955 (14).

Con tale sentenza si negò al governo dell'India il diritto di far parte di una procedura di liquidazione di una società inglese per il recupero di una imposta sul capitale che era stata accertata per l'attività che la società stessa aveva esercitato in India. Il giudice motivò il proprio diniego adducendo che nessuno Stato straniero poteva rendere esecutive le proprie leggi fiscali in Inghilterra e che un membro del Commonwealth doveva essere equiparato, sotto questo profilo, a qualunque altro Stato indipendente (15).

Nella sentenza relativa al caso *Buchanan and Machary v. Mc Vey* del 1955 e *Rossano v. Manufactures Life Insurance Co.* (16) il principio trova ulteriori approfondimenti in senso restrittivo.

termine *revenue*, e nella quarta edizione del 1927 furono inserite le « political laws »: cfr. DICEY'S, *Conflict of Laws*, cit. *supra*, rispettivamente a pp. 220, 207, 230, 224.

Nella dottrina angloamericana la materia è trattata, in genere nelle opere di diritto internazionale privato sotto la rubrica « *Foreign revenue laws* » nella parte relativa ai limiti di applicazione del diritto straniero, espressione che ha una latitudine più ampia di quella che si usa normalmente per indicare i fenomeni tributari, almeno secondo le classificazioni della dottrina continentale, ma si riferisce a qualunque fattispecie di prelievo di denaro dello Stato, ancorché non avente natura di tributo. Così il GRAVESON, *The conflict of law*, Londra, 1905, 5 ed., p. 580: « Foreign revenue law, relating to the collection of taxes, public or local, including such forms as customs, excise and death duties » aggiungendo immediatamente, peraltro, che « ... foreign revenue laws should be distinguished from foreign currency legislation e.g. foreign exchange control ». Così pure tale elencazione è accolta nel *Concise Dictionary of Finance*, Collin Brooks « The term usually applied to the income of State derived from taxes, etc. but, in a wider sense, in coming profits and such other income, derived from all sources ». Nello stesso senso DICEY'S e MORRIS, *The Conflict of law*, Londra, 1967, 8 ed., p. 162 in cui è fornito un elenco esemplificativo (« income tax, customary duty, succession duty, municipal contribution, a capital gains tax, a compulsory contribution a State insurance scheme, profit levy »); L. CASTEL, *Foreign tax claims and judgments*, in *The Canadian bar Review*, 1964, p. 293.

(14) Cfr. ANSON, *Law of Contracts*, 21 ed., Londra, 1959, pp. 293-95; DICEY'S, *Conflict of law*, 6 ed. 1958, p. 607 e p. 161; F.A. MANN, *Foreign Revenue Laws and the English Conflict of law*, in *International and Comparative Law Quarterly*, 1954, p. 465.

(15) Questa sentenza è riportata da ALBRECHT, cit. in *The British year Book of international law*, 1953, p. 520. La decisione della Corte di Appello venne riformata dalla Camera dei Lords il 20 gennaio 1955. Cfr. *Government of India (Ministry of Finance) v. Taylor*, in *Appellate Court Law Report*, 1955, pp. 491-534 e CHESHIRE, *Private international Law*, Londra, 1965, 3 sed., pp. 119-120.

(16) Le proposte di legge presentate rispettivamente nel 1920 (*Administration of Justice Act*) e nel 1928 (*Administration of Justice Bill*, in *Great Britain Parliamentary Papers*, cl. 16), contenenti disposizioni volte a rendere esecutive in Inghilterra le sentenze rese in materia fiscale da parte di magistrati di Stati del Commonwealth, non furono approvate dal Parlamento. Anzi il *Reciprocal Enforcement Act* del 1933 statuiva espressamente che non riguardava le sen-

L'importanza di queste sentenze ci sembra fondamentale perché in esse viene affrontato il problema della natura della prestazione tributaria secondo la nota contrapposizione per cui da un lato « *a tax is of a quasi contractual nature, that its enforcement controvenes no policy of the forum* » (« L'imposta ha natura quasi contrattuale per cui la sua esecuzione non viola l'ordine pubblico dello Stato richiesto ») e dall'altro « *... no contractual or quasi contractual obligation to pay arises out of the assessment of a tax. The enforcement of revenue law rests not on consent, but on force and authority* ». (Non sorge alcuna obbligazione di natura contrattuale o quasi contrattuale da un accertamento d'imposta. L'esecuzione di una legge fiscale si fonda non sulla autonomia delle parti ma sulla forza e sulla autorità). La natura non obbligatoria della pretesa tributaria ha per effetto di impedire ogni collegamento tra ordinamento richiesto e fattispecie tributaria straniera e pertanto di investire il giudice di competenza *decidendi*, salvoché per dichiarare inammissibile la domanda.

In base alla medesima premessa del carattere coercitivo della prestazione tributaria si prescinde dalla posizione giuridica attore o convenuto (persona privata od ente pubblico straniero) e dalla forma del titolo sul quale la pretesa viene fatta valere, atto di accertamento o sentenza passata in giudicato, su cui si fonda la pretesa tributaria formatasi nello Stato della *lex causae* (17). Queste specificazioni sembrano evidentemente dirette ad evitare che gli effetti del principio possano venire elusi attraverso argomentazioni tendenti a sottovalutare il momento o l'aspetto coercitivo della pretesa tributaria per evidenziarne invece i momenti o gli aspetti di analogia con le obbligazioni di diritto civile. Questa contrapposizione si pone come centrale nel nostro discorso poiché definisce i termini estremi e dialettici su cui, specialmente nella dottrina continentale, si è articolata la discussione sulla validità e fondatezza del principio. Ad essa è ad esempio collegata la possibilità o meno di applicare le norme di diritto internazionale privato, alle obbligazioni tributarie straniere.

In conclusione, attenendosi alla prassi della magistratura inglese il principio della inapplicabilità, nel senso di non esecuzione,

tenze straniere relative a « ... sum payable in respect of taxes or other charges of like nature respect of a fine or other penalty ». L'ordinamento canadese si adeguava all'impostazione inglese con l'*Uniform Foreign Judgement Act* del 1933 recepito dal *Reciprocal Enforcement of Judgement Act* del 1958.

(17) Queste sentenze sono riportate rispettivamente in *Appellate Court*, 1955, p. 516 e 2 *Queen's and King Bench*, 1963, p. 352.

delle leggi tributarie straniere rimane rigorosamente osservato (18). Né ci sembra che l'esigenza di qualche correttivo, espressa in alcune recenti sentenze, soprattutto in presenza di troppo evidenti e ripetuti casi di evasione fiscale e di violazione della legge straniera, possa costituire la premessa di una inversione di tendenza. Così nella sentenza relativa al caso *Regazzoni v. K.C. Sethia*, il giudice Parker argomentava che il rifiuto di rendere esecutive le leggi tributarie straniere non implicava il disconoscimento della loro legittima esistenza e, in certe circostanze, la loro presa in considerazione (19). La dottrina inglese sembra fare eco a questa impostazione ed incoraggiare ogni apprezzabile tentativo di ovviare alle più stridenti conseguenze della rigida applicazione del principio (20).

(18) Nella sentenza relativa al caso *P. Buchanan Ltd. and Machary v. McVey*, in *Appellate Court Law Report*, 1955, p. 520 il giudice Moore sottolineava che «... in every case the substance of the claim must be scrutinized, and if it then appears that it is really a suit brought for the purpose of collecting the debts of a foreign revenue, it must be rejected». E questo un problema di qualificazione e classificazione degli elementi legali della fattispecie straniera delibabili dal giudice richiesto. In questa materia i giudici inglesi si sono attenuti sempre al principio di dare prevalenza ai termini definitivi inglesi. Nei casi dubbi poi «... The Court will examine the nature of the foreign legal rule or institution and define it in the terms of that English rule or institution which most nearly approximate to it». Cfr. R.H. GREVESON, *The conflict of laws*, Londra, 1948, p. 28 ss.; L.C. CASTEL, *Foreign tax claims and judgments in Canadian Courts*, in *The Canadian Bar Review*, 1964, XLII, p. 279 ss.

(19) Il principio così descritto secondo l'evoluzione della magistratura inglese è, salvo differenziazioni di significato secondario, accettato da tutti gli ordinamenti di *common law*. Cfr. per l'ordinamento australiano le sentenze nei casi *Trustee and executors and Agency Co. v. Federal Commissioner of Taxation*, in *Commonwealth Law Report*, 1953, p. 239 e più recentemente la *Permanent Trustee Co. (Cambera) Ltd. v. Finlayson*, in *Australian Law Journal Report* 42, 1968, p. 43, in cui si accenna pure alla applicabilità della clausola *full faith and credit* (su cui *infra* p. 21 a proposito della applicabilità di tale clausola negli ordinamenti a regime federale) e in dottrina: E.I. SIKES, *A textbook on the Australian Conflict of Law*, Melbourne, 1972, p. 292 ss. Una eccezione al principio è rappresentata, anche per la singolare motivazione addotta, dalla sentenza nel caso *Gilchrist v. Davidson* del 1849 in 1 legge 539 in cui la Corte Suprema del Nuovo Galles del Sud rese esecutiva a pretesa fiscale di un altro Stato in base a considerazioni di cortesia internazionale. Per l'ordinamento del Sud Africa cfr. *Federation of Rhodesia v. McFarland*, in *South African Law Review*, 1965, p. 470. Per l'ordinamento irlandese si veda la citata sentenza dell'Alta Corte dell'Irlanda del 21 luglio 1950 nel caso *Peter Buchanan Ltd. v. McVey*, in *Appellate Court Law Report*, 1955, p. 577 ss.

(20) La sentenza è riportata nella Raccolta 2 *Queen Bench*, 1956, n. 490, p. 515 e in *The All England Law Report*, 1956, 493. In quell'occasione Lord Denning poteva affermare che: «... if two people knowingly agree together to break the laws of a friendly country or two procure someone else to break then or to assist in the doing then they cannot ask this Court to give its aid to the enforcement of their agreement». Similmente nella sentenza relativa al caso *RE Emery Investment Trust*, in 2 *Lloyd's Report*, 300, 1959, pp. 308,309: «... Thus, on the ground that public policy demands the maintenance of harmonious relations with other nations, the Courts will not counte-

D'altro lato la distinzione tra « *enforcement* » e « *recognition* » servì a chiarire una situazione diversa in ordine alla rilevanza da conferire a pretese tributarie straniere (21). Da un lato il giudice inglese rifiutò che i propri procedimenti esecutivi sui beni di un soggetto residente servano alla soddisfazione del credito tributario di uno stato straniero (almeno là ove non vi siano esplicite disposizioni contenute in un trattato internazionale in materia di riscossione) e dall'altro potrà attribuire un qualche rilievo alle norme tributarie straniere, anche se facendone diminuire ad esempio l'inefficacia di contratti stipulati all'estero i quali violino palesemente le disposizioni fiscali dello Stato di formazione.

SEZIONE SECONDA

4. *L'origine e l'evoluzione del principio negli Stati Uniti d'America.* — L'origine e l'evoluzione del principio della inapplicabilità del diritto tributario straniero negli Stati Uniti d'America, presenta qualche analogia con lo sviluppo che si è constatato nel Regno Unito.

La particolarità storica è dovuta al fatto che tale evoluzione si è svolta esclusivamente nell'ambito dell'ordinamento federale, non risultandoci vi sia stata una espressa richiesta di esecuzione da parte di uno Stato non membro, di una sentenza od atto d'accertamento d'imposta.

In effetti la dottrina del « *non enforcement* » viene accolta dalla magistratura americana con giustificazioni non dissimili da quelle adottate per denegare le domande presentate da Stati indipendenti dal punto di vista internazionale.

nance any transaction, such as a fraudulent tax - evasion scheme, which is knowingly designed to violate a revenue law of a foreign and friendly state », in 2 *Lloyd's Report*, 300, pp. 308, 309.

(21) Così nel caso *Rossano v. Manufactures Life Insurance Co.*, in 2 *Queen Bench*, 1963, n. 352, in cui una compagnia di assicurazione dovette anticipare, a titolo di sostituto di imposta, determinati tributi su contratti di assicurazione per il proprio cliente il quale in un secondo tempo, recatosi all'estero, si rese insolvente nei confronti della stessa compagnia. In tale occasione la dottrina si chiedeva se non fosse stata data una interpretazione troppo restrittiva al principio, rifiutando alla compagnia di assicurazione ogni diritto di rimborso, anche sotto il profilo dell'ingiustificato arricchimento, solo perché nel caso trattavasi di rimborso di imposte. La sentenza è riportata in *CHESHIRE'S, Private international law*, Londra, 1965, 7 ed., p. 121 ss., e *Idem*, Londra, 1970, 8 ed., p. 121 ss.; *MORRIS, Conflict of laws*, Londra, 1956, p. 161 il quale affermava: « There is no logical justification (whatever may be felt in the eighteenth century) for the indiscriminate exclusion of all categorie of foreign revenue law ».

Per tutto il secolo XIX la relativamente scarsa circolazione delle persone e delle merci, aveva dato luogo a episodiche occasioni di conflitto di leggi fiscali tra gli stati dell'Unione. Tali conflitti inoltre, analogamente a quanto già riscontrato nell'ordinamento inglese, non riguardavano l'esecuzione di una sentenza o di un atto di accertamento costitutivo di una obbligazione tributaria straniera, ma l'applicabilità di disposizioni tributarie straniere rilevanti ai fini della perfezione di contratti privati (23).

Fu solo all'inizio del secolo, con la sentenza nel caso *State of Maryland v. Turner* (24) del 1911 e più tardi nella sentenza *State of Colorado v. Harbeck* del 1921 (25) che si ebbero i primi casi di ricorso ad un giudice di uno Stato membro da parte di uno Stato della Federazione, al fine di far valere una propria pretesa tributaria (26). In quest'ultima sentenza la pretesa dello Stato del Colorado venne re-

(22) Cfr. J.H.C. MORRIS, *The conflict of Laws*, London, 1971, pp. 515-516: « It does not follow from the fact that today the court will not enforce a revenue law at a suit of a foreign State that today it will enforce a contract which requires the doing of an act in a foreign country which violates the revenue law of that country. The two things are not complementary or co-extensive ».

(23) Cfr. la sentenza relativa al caso *Ludlow v. Van Renselaar*, riportata in *Johnson Reports*, New York, 1806, p. 94, per l'ipotesi di una cambiale non sottoposta all'imposta di bollo richiesta dalla legge francese; la sentenza nel caso *Henry v. Sargent*, n. 13, *New York Law Report*, N.H. 321, 40, in *American Decisions*, 1843, p. 140; la sentenza nel caso *Re Estate of Swift N.Y.*, in *Court of Appeal*, in *New York Supreme Court, Appellate Decision Reports*, 1893, 77; la sentenza nel caso *Union Transit C. v. Kentucky*, in *United States Supreme Court Reports*, 1905, pp. 199, 194. Quest'ultima sentenza, anche se discutibile nella motivazione, fornisce un interessante esempio di applicazione della teoria contrattualistica del fenomeno tributario, allora imperante.

(24) La sentenza *State of Maryland v. Turner*, 75 è riportata in *New York Supplement*, 173, Misc. S. e in *Supreme Court Report*, 1911, p. 173, e commentata da GOODRICH, *Handbook on the Conflict of Law*, St. Paul Minnesota, 1926, p. 116 nota 85.

(25) La sentenza relativa al caso *Colorado v. Harbeck* è riportata in *North Eastern Report*, 1921, p. 537. In quella occasione il giudice Paul affermò che consentire alle leggi statutarie del Colorado un effetto extraterritoriale: « Would conflict with another well settled principle of private international law which precludes one State from acting as a collector of taxes of a sister state and from enforcing its penal or revenue laws as such ».

(26) Ad esse seguirono, fra le più importanti, le sentenze: *Matter of Bliss*, in *New York Supplement*, 1923, p. 773; la *Re Martin Estate*, in *Colorado Law Review*, 1930, p. 402; la *Wayne County (Michigan) v. Martin*, 255, in *New York Report*, 1931, p. 359; la *Hamilton County Treasures v. Hartzell*, in *Pennsylvania State Report*, 1945, p. 100; la *State of Minnesota v. Karp*, 84, in *North Eastern Reporter*, II ed., 76; la *City of Detroit v. Proctor*, in 24 *New York University Law Quarterly*, 1949, p. 435. In quest'ultima sentenza si afferma che quattro sono le eccezioni al principio tradizionale di ammissibilità di azioni portate da uno Stato straniero davanti ad una propria magistratura: *Penal law, Revenue law, Dissimilarity, and Public Policy*.

spinta, dando luogo ad una giurisprudenza che, salvo poche eccezioni, si uniformò sempre al principio del non riconoscimento e della non collaborazione alla riscossione del credito fiscale straniero (27).

Costante è sempre stata nella dottrina e nella giurisprudenza americana l'equiparazione tra norme fiscali e norme penali, per le quali si era già da tempo postulato il principio della loro inefficacia extraterritoriale (28).

Questa analogia, oggi non più accettabile, poteva ben essere giustificata agli inizi del secolo, allorché gli ordinamenti fiscali erano improntati alle più diverse esigenze, con vincoli di natura costituzionale relativamente precisati, e il collegamento funzionale del sistema fiscale di uno Stato con il proprio assetto politico era così rigidamente inteso, che qualsiasi tentativo di applicare all'estero le *revenue laws* di uno Stato veniva interpretato come una interferenza di carattere politico.

La *ratio* del principio può essere intesa solo alla luce delle teorie dominanti in quell'epoca in materia di rapporti tra Stati membri della Federazione. Non solo, ma l'evoluzione del principio del « non

(27) Nella sentenza relativa al caso *State of Colorado v. Harbeck* si affrontò per la prima volta, tra l'altro, il problema della costituzionalità delle azioni portate da Stati stranieri in materia fiscale, riconoscendo che nel caso di specie tutto ciò era perfettamente conforme con i principi costituzionali dello Stato stesso; diversamente si era espressa la magistratura sotto questo specifico profilo nella sentenza relativa al caso *Moore v. Mitchell* riportata in CHEATHAM, GRISWOLD, REES e ROSENBERG, *Cases and Materials on Conflict of Laws*, 1964, p. 797. Su tali aspetti si veda la nota: *International enforcement of tax claims*, in *Columbia Law Review*, 1929, XXIX, p. 785 ss.

(28) Il principio della inefficacia extraterritoriale delle leggi penali fu chiaramente formulato nella sentenza relativa al caso *The Antelope* del 1825, riportata in *United States Supreme Court Reports*, p. 23 e più tardi nella sentenza relativa al caso *Huntington v. Attrill*, in *Appellate Court*, 1893, p. 155. L'analogia tra norme penali e tributarie ritorna, anche se solo come reminiscenza di concezioni passate, anche in sentenze più recenti. Così nella sentenza relativa al caso *Buchanan v. McVey* ... (riportata *supra* nel testo p. 7 e nella nota 16, del 1955 il giudice Moore poteva sostenere che: «... Taxation originally expressed only the will of the despatch, enforceable by torture, slavery and death. Though it may be conceded that in modern time it is more designed to further a benevolent social policy, and the civil servant has usurped the position of executions as the agent of enforcement, yet in essence, taxation is still arbitrary and depend for its effectiveness only of the executive power of the state», p. 546. In dottrina cfr. LEFLAR, *Extrastate enforcement of penal and governmental Claims*, 46, in *Harvard Law Review*, 1932, p. 193, e STOEL, *The Enforcement of foreign non-criminal Penal and Revenue Judgments in England and the United States*, 16, in *Law Quarterly Review*, 1967, pp. 663-671.

La diversa natura delle norme penali e di quelle tributarie è oggi ammessa dalla dottrina più qualificata sia di *common law* che continentale. In posizione di retroguardia di veda STIMSON, *A Conflict of Criminal Law, Conflict of Laws*, 1963, Buffalo, N.Y., p. 442.

enforcement », così come l'evoluzione di altre importanti dottrine nel sistema giuridico americano (ad es. la dottrina dell'*Act of State*), mostra come, molto più palesemente che negli ordinamenti europei, ove le razionalizzazioni sono sempre state operate in modo formalistico, la magistratura americana abbia recepito le indicazioni emergenti in sede di politica generale di ciascuno Stato membro. Così la dottrina del « *non enforcement* » può spiegarsi come razionalizzazione di una certa *judicial foreign policy* che le magistrature dei diversi Stati dell'Unione tenevano nei confronti di atti o leggi straniere aventi un determinato contenuto.

5. *I tentativi di superamento del principio. Il diverso rilievo dei crediti fondati su di un atto di accertamento d'imposta e su di una sentenza passata in giudicato, in relazione alla clausola « full faith and credit » della Costituzione americana. Il caso State ex rel. Oklahoma Tax Commission v. Rodgers e il principio della « comity ».* — Il principio (29), ha incontrato non solo la critica di una parte della dottrina (30) ma anche una progressiva disapplicazione da parte della magistratura di alcuni Stati (31).

(29) Ancora nel 1962, la Corte di Appello di New York, nel caso *City of Philadelphia v. Cohen*, in *New York Report*, 2 ed., pp. 401, 406, affermava che: « it is an attribute of our State's sovereignty that it may determine for itself whether under its conceit of comity a particular foreign law should or should not be enforced. New York State has in the past always decided enforcement of foreign tax law ». Nello stesso senso: *New York Trust Co. v. Island Oil & Transp. Corp.*, in *Civil Aeronautic Board Reports*, 1926, 11 f., p. 698; *Matter of Hollins*, in 79 *Misc.*, 200, 139, *New York Report Supp.*, 1913, p. 713; *Goodrich v. Rochester Trust*, in *Safe Department Co.*, 173 e in *App. Div.*, 577, *New York Supp.*, 454 (1916); *United States v. First National City Bank*, n. 379, *United States Rep.*, 378, 395-96 del 1905; *Ham v. Berry*, in *South Western Report*, 419, 2 ed., 401 del 1907.

(30) Cfr.: JOHNSON, *System for tax Enforcement treatise: the choice between Administrative Assessment and Court judgment*, 10, in *Harvard International Law Journal*, 1969, pp. 263, 264 e nota 8; MACHUM, *The Enforcement of Foreign Revenue laws*, 1954, pp. 79-87, Paper in *Harvard Law School Library*; ROBERTSON, *Extraterritorial Enforcement of tax Obligation*, 7, in *Arizona Law Review*, 1966, pp. 239-243; LEFLAR, *Extrastate enforcement cit.*, nota 5, p. 222; STOEL, *The enforcement cit.*, p. 663; EHRENZWEIG, *Private International law*, 1907, p. 165 e *Private International law*, 1974, p. 198; ALBRECHT, *The enforcement of taxation cit.*, p. 454; DAUM, *Interstate comity and Governmental claims*, 33, in *Illinois Law Review*, 19, p. 249; GOLDSTEIN, *Interstate Enforcement of the tax laws of sister States*, in *Taxes - Tax Magazine*, 1952, p. 247; CRAMTON and CURRIE, *Conflict of laws*, St. Paul Minnesota, 1968, p. 129, n cui: « in our opinion the oft repeated dogma, that one sovereign does not enforce the revenue laws of another, is rapidly approaching a deserved extinction in those instances in which the dispute is not international but merely interstate ». Qualche critica appariva anche nella dottrina meno recente: cfr. STORY, *Conflict of law cit.*, 8 ed., 1883, n. 257; PIGOT, *Foreign Judgment*,

Il processo di superamento del principio, che neppure oggi può dirsi esaurito, non ha avuto un andamento lineare, anche perché alla sua evoluzione hanno concorso, se pur con diversa rilevanza, sia la giurisprudenza, sia la dottrina e, in minor misura, l'atteggiamento espresso da alcuni dipartimenti del potere esecutivo.

Sul piano giurisprudenziale, un ruolo fondamentale ebbe la Corte Suprema degli Stati Uniti allorché in due significative sentenze, *Moore v. Mitchell* e la *Milwaukee Company v. M.E. White Company* (32), operò una distinzione tra pretese fiscali degli Stati membri fondate su una sentenza passata in giudicato e pretese basate su di un atto amministrativo di accertamento (33). Con esse la Suprema Corte non solo ebbe esplicitamente occasione di sottolineare la diversa natura che presiede tra il fenomeno tributario e quello penale (34), ma ritenne ammissibile altresì che gli Stati membri apprestassero gli strumenti giu-

vol. I, 3 ed., 1908, pp. 92-94; MERTON, *Conflict of laws*, 3 ed., 1905, p. 1139; WHEATON, *Elements of international law*, in *Classic of international law*, 1936, pp. 125-126.

(31) Fondamentale è stata la sentenza *State ex rel. Oklahoma Tax Commission v. Rodgers*, del 1946, in *South Western Report*, 2 ed., p. 919; in ordine di tempo si sono avute *Ohio v. Arnett*, 314, in *Kentucky Law Review*, p. 403, 234 S.W., 2 ed., p. 722 (1950); *Oklahoma ex rel. Oklahoma Tax Commission v. Neely*, in *South Western Law Review*, 1955, p. 150; *City of Detroit v. Gould*, in 12 *Illinois Report*, 2 ed., 297, 146 N.E. 2 ed., 297; N.E. 2 ed., 150 (1953); *State Tax Commission of Utah v. Cord*, 8, in *Nevada Law Review*, pp. 403, 404, 2 ed., 422 (1965) ove la Corte arriva al punto di affermare che: « there no longer is serious contention that one State will not enforce the tax laws of the sister state »; da segnalare, tra le sentenze precedenti più importanti: *Standard Embassing Co. v. American Salpo Corp.*, del 1933, in *New Jersey Equity*, p. 468; *Massachusetts v. Missouri*, del 1933, 308, in *U.S. Report*, 1, pp. 19-20.

(32) La sentenza *Moore v. Mitchell* è riportata in 30 *Federal Report*, 1929, 2 ed., pp. 600, 604 e la *Milwaukee County v. M.E. Withe Co.*, in 296 *U.S. Report*, 1935, pp. 268, 272. In precedenza, nel senso della distinzione poi accolta dalla Suprema Corte Federale, si era espressa la Corte del New Jersey nel caso *People of State of New York v. Coe Manufacturing Company*, in *New Jersey Law Report*, 1934, p. 536.

(33) Sui motivi che giustificerebbero un diverso trattamento, si veda di recente: ENRENZWEIGH, *Conflict of law cit.*, 1962, pp. 170-174: « ... like other individual State action, tax assessment are likely to assume the character of "quasi-judgments". But some difficulty may be expected from differences existing in the machinery for enforcement and the present permissibility of concurring taxation by the several states of the Union »; LEFLAR, *Extra-state enforcement cit.*, p. 193; HAZELWOOD, *Enforcement of tax Judgements*, 19, in *Marquette Law Review*, 1934, p. 10; DAUM, *Interstate Comity cit.*, p. 249; FREEZE, *Extraterritorial Enforcement of Revenue Laws*, 23, in *Washington University Law Quarterly*, 1938, p. 321, Note 1955, p. 310; GOODRICH, *On Conflict of Laws*, St. Paul Minnesota, 1938, p. 132. Molti Stati hanno avviato a queste difficoltà tecniche proprie attraverso il ricorso a disposizioni di legge. Sul punto si veda: ROESKEN, *Out-of-State Collection*, in *Taxes, Tax Magazine*, 27, 1948, p. 955.

(34) « The obligation to pay taxes is not penai. It is a statutory liability, quasi contractual in nature, enforceable, if there is no exclusive statutory remedy, in the civil court ».

diziari per la realizzazione dei crediti fiscali degli Stati membri in base alla clausola *Full Faith and Credit* dell'art. VI della Costituzione degli Stati Uniti, quando tali crediti avessero fondamento in una sentenza emessa dallo Stato impositore (35).

Quanto alla possibilità invece di proporre azioni presso le Corti di Stati membri aventi il loro presupposto su di un atto di accertamento dell'autorità amministrativa dello Stato impositore, la Corte Suprema non prese posizione.

La questione pertanto è ancora aperta (36) anche se alcuni tribunali inferiori si sono già pronunciati in senso favorevole. Questo « *revirement* » giurisprudenziale non fu immediatamente recepito. Se ne può avere una prova dal *Restatement of Conflict of Laws* che, sia nell'edizione del 1934 sia nel supplemento del 1948 rispettivamente ai §§ 443 e 610, non distingueva le due ipotesi (37).

Tuttavia con la sentenza *Milwaukee County* e più tardi con la *Massachusetts v. Missouri* si sono create le premesse per l'esecuzione di pretese fiscali ancorché non basate su di una sentenza passata in giudicato (38), anche perché per altra via (39), la stessa Corte era giunta

(35) Secondo l'art. IV della Costituzione federale « Full Faith and Credit shall be given in each state to the public Acts, Records and judicial Proceeding of every other State ». Cfr.: W.W. COOK, *The Powers of Congress under the full faith and credit clause*, in *The logical and legal Base of the Conflict of Laws*, Cambridge, Mass. Harvard University, 1949, p. 90 ss. In giurisprudenza cfr. *People of State of New York v. Coe*, in *18 Cornell Law Quarterly*, 1933, p. 581. Ancora in dottrina: G.W. STUBERG, *Principles of Conflict of Laws*, Chicago, 1937, p. 153 ss.; JACKSON, « Full faith and credit », 45, in *Colorado Law Review*, 1945, pp. 1-15.

(36) Cfr.: NUSSBAUM, *Principles of private international law*, 1943, Oxford, p. 125 e GOODRICH, *On Conflict of law cit.*, p. 132. La possibilità di proporre azioni fondate su di un atto di accertamento è stata ammessa da alcune Corti inferiori, ad esempio in *City of New York v. Shapiro*, 129, in *Federal Supplement*, 149 (D. Mass. 1954) e *Ohio Dept. of Taxation v. Kleitch Bros.*, in *New York Rep.*, 1952, 2 ed., p. 636.

(37) Il *Restatement on Conflict of law* del 1934 che, come è noto, è un'opera di codificazione privata effettuata dall'American Law Institute al Par. 443 statuiva che: « A valid foreign judgment for the payment of money, which has been obtained in favor of a State, a State agency, or a private person, on a cause of action created by the law of foreign state as a method of furthering its own governmental interests will not be enforced ». Il Par. 610 proibisce azioni « on a right created by the law of a foreign state as a method of furthering its own governmental interest ». Tale espressione non compare più nel *Restatement Sec. Off. Draft* del 1967, p. 328.

(38) La sentenza relativa al caso *Milwaukee County v. M.E. Withe Co.* è riportata in *United States Report*, 1935, p. 2286, in SIKES, *Cases and Materials on Private International Law*, Sidney, 1962, p. 854; la *Massachusetts v. Missouri*, in *United States Report*, 1939, pp. 19-20. Un primo tentativo di superamento della distinzione è contenuto nella sentenza *Farmers' Loan et Trust Co. v. Minnesota*, in *United States Rep.*, 1930, p. 204. La Corte ritenne che per la attribuzione di competenza a imporre una imposta di successione sui beni

alla elaborazione del principio della equiparabilità degli atti dell'amministrazione alle sentenze della magistratura, almeno sotto il profilo della loro esecuzione in base alla clausola *Full Faith and credit*. Sotto il profilo logico era in effetti abbastanza discutibile che le Corti, al fine di salvaguardare la validità del principio, prescindessero dalla distinzione formale del titolo su cui era basata la pretesa straniera, atto di accertamento o sentenza passata in giudicato, e la mantenessero invece in sede di applicazione della clausola *Full Faith and credit*.

Alcune magistrature statali avevano comunque cominciato a disapplicare il principio della non esecuzione delle leggi fiscali e di atti amministrativi stranieri, prescindendo a volte dal ricorso alla clausola *full faith and credit* (40). Così nella fondamentale sentenza *State ex rel. Oklahoma Tax Commission v. Rodgers*, il giudice Anderson si richiamava ad una norma della Costituzione dello Stato dell'Oklahoma che prevedeva l'esecuzione di crediti tributari stranieri, ove fosse rispettato il principio della reciprocità. La circostanza che nella Costituzione dello Stato del Missouri si prevedesse semplicemente una forma di collaborazione fondata sulla cortesia (« *comity* ») senza alcun riferimento esplicito alla collaborazione fiscale, non fu ritenuta un ostacolo. Tale collaborazione doveva ritenersi implicita nel principio di cortesia (41). Nella sentenza è interessante osservare come sia fatto esplicito riferimento alla possibilità che per tali tipi di conflitti siano applicate le comuni disposizioni di diritto internazionale privato (42). L'esempio della magistratura dell'Oklahoma non ha peraltro trovato seguito. A limitarne l'espansione hanno avuto contemporaneamente un

mobili di persona deceduta in un altro Stato, era preferito lo Stato di domicilio a quello avente il materiale possesso dei beni mobili.

(39) Per tale equiparazione, fondamentale è stata la sentenza: *Magnolia Company v. Hunt*, in *U. S. Report*, 1943, p. 320. In dottrina ABEL, *Administrative determination and full faith and credit*, in 22 *Iowa Law Review*, 1937, p. 461; CHEATHAM, *Res judicata and full faith and credit clause*, in 44 *Columbia Law Review*, 1944, pp. 330, 333 e la Nota in *California Law Review*, 29, 1944, p. 741.

(40) Per contro nella serie di atti amministrativi che il Congresso del 1948, in sede di attuazione della clausola dell'art. IV della Costituzione, doveva indicare per essere reciprocamente resi esecutivi su domanda di uno Stato membro, non figuravano gli atti amministrativi tributari. Sul problema: CHEATHAM, GOODRICH, GRISWOLD, REESE, *Cases on Conflict of Laws*, ed. 1951, pp. 76 e 669; MCCHESNEY, *Full faith and credit*, in 44 *Illinois Law Review*, 1949, pp. 298, 300, 305.

(41) Nello stesso senso *State of Ohio v. Arnett*, in *South Eastern Reporter*, 1950, 2 ed., p. 722.

(42) La stessa proposta è sostenuta da altri autori in *Michigan Law Review* del 1949 a p. 796. Sul punto anche COHEN, *Non enforcement of foreign Tax laws and the Act of State doctrine: A Conflict in judicial Foreign Policy*, in *Harvard International Law Journal*, 1970, p. 1 ss.

ruolo determinante sia la notevole vischiosità del principio che, nonostante i limiti descritti, poteva contare sull'autorità di una lunga tradizione giurisprudenziale (43), sia l'assenza nella maggior parte della Costituzione degli Stati membri di norme di contenuto analogo a quelle dell'Oklahoma, sia il rifiuto delle magistrature di alcuni Stati (massimamente quelli di New York e del Delaware) (44), a prendere atto della inversione di tendenza. Ciò forse spiegherebbe il fenomeno, abbastanza insolito per uno Stato di tradizione giurisprudenziale, del ricorso all'intervento del legislatore (45, 46).

6. *Il superamento del principio negli Stati Uniti nei confronti di pretese fiscali di Stati esteri.* — Se negli Stati Uniti d'America i presupposti per un superamento del principio tradizionale sembrano essersi configurati (47) almeno per quanto riguarda il riconoscimento

(43) Secondo qualche autore cfr.: D.T. TRAUTMAN A.T. VON MEHREN, *Cases and Materials on Conflict of Laws*, Toronto-Boston, 1965, p. 797, una giustificazione del permanere del principio andrebbe individuata in ragioni eminentemente pratiche, quale indiretto meccanismo compensativo della doppia imposizione internazionale.

(44) La circostanza che le Corti di New York siano più legate al principio tradizionale è stata anche spiegata con ragioni eminentemente pratiche e contingenti dovute al fatto che nel distretto di tale città proporzionalmente si ha un numero più alto di richieste da parte di Stati stranieri in materia fiscale, sia per la forte immigrazione, sia per forme di evasione fiscale vera e propria.

(45) E' infatti nel periodo immediatamente posteriore alla sentenza *Oklahoma Tax Commission v. Rodgers* che si assiste alla immissione nelle singole Costituzioni nazionali di norme sulla reciproca assistenza in materia amministrativa.

Dopo lo Stato dell'Okahoma nel 1932, vi provvidero la Georgia nel 1937; l'Indiana nel 1951; il Kansas nel 1951; il Kentucky nel 1950; la Luisiana nel 1950; il Maine nel 1949; il Maryland nel 1950; il Michigan nel 1951; il Minnesota nel 1949; lo Hampshire nel 1951; il North Carolina nel 1952; l'Oregon nel 1947; il Tennessee nel 1948; Washington nel 1951; il Wisconsin nel 1947; le Hawai nel 1949; il Missouri (general comity statute) nel 1939; l'Alabama nel 1947; l'Arkansas nel 1951; la California nel 1937. Si era anche prevista la possibilità di delegare la *Commissione on Uniform Laws* di preparare un codice uniforme. Cfr. 25, *St. John's Law Review*, 1951, p. 341 e *Columbia Law Review*, 1945, p. 1013 e LEFLAR, *Enforcement cit.*, in *Illinois Law Review*, 1951, p. 341.

(46) Nella Federazione canadese l'esempio statunitense fu seguito dallo Stato del Quebec nel 1963 con un emendamento all'art. 79 del codice di procedura civile. Nel *Supplemento del Restatement of Law* del 1948, la norma non figurava più. L'opinione dell'*American Law Institute* era che se una posizione dovesse essere presa sul problema, sarebbe stata desiderabile una contraria ai precedente indirizzo. Cfr. DICEY's, *Conflict of Law*, 6 ed., by Morris, 1949, pp. 154-155; McELREY, *Enforcement of foreign tax Claims*, in *University of Detroit Law Journal*, 1960, p. 38; E.E. CHEATHAM, E.N. GRISWOLD, W.L.M. REESE, M. ROSENBERG, *Conflict of Laws Cases and Material*, Brooklin, 1964, 5 ed., p. 796 ss.

(47) Cfr. GOODRICH, *Handbook of the Conflict of laws*, 4 ed., 1964, p. 110.

delle sentenze passate in giudicato, più delicato sembra il problema, per quanto riguarda le azioni portate innanzi ai tribunali americani da parte di Stati non membri.

Malgrado l'atteggiamento (abbastanza pessimistico) della dottrina orientata verso il rimedio della stipulazione di trattati internazionali (38) si possono isolare alcuni elementi nella complessa evoluzione del principio i quali potrebbero costituire, pur con la circospezione che occorre tenere in ogni descrizione di potenziali sviluppi di un fenomeno, le premesse se non per un rovesciamento del principio, quanto meno per avallare un atteggiamento meno restrittivo da parte della magistratura. Questa evoluzione potrebbe essere incoraggiata dal nuovo orientamento della *judicial foreign policy* della Corte Suprema. Da un lato sono mutate le circostanze storico-sociali sulle quali poggiava il principio del « *non enforcement* ». E mutato cioè l'assetto strutturale delle fonti della ricchezza, perdendo sempre più i propri connotati territoriali, e invece maggiormente collegandosi a presupposti di estrema mobilità. D'altro lato l'intervento attivo dello Stato nell'economia e l'esigenza di maggiori entrate, hanno prodotto non solo un inasprimento delle aliquote, ma anche la necessità per gli Stati di adottare i loro sistemi fiscali, tuttora a base prevalentemente territoriale, a presupposti personali, che sono più difficilmente accertabili e controllabili. Il fenomeno della evasione fiscale internazionale mostra in effetti, almeno nelle aree economiche rette da economie di mercato o miste, di essere particolarmente sensibile in presenza di questi due fattori. Né da un punto di vista pratico, il tentativo di opporsi a questa realtà attraverso la stipulazione di trattati internazionali in materia di assistenza fiscale, è sembrato efficace, né a nostro avviso, potrà esserlo in avvenire, se non avverrà una parallela evoluzione nella struttura della comunità internazionale con la creazione di ampie aree integrate dal punto di vista economico, politico e giuridico, cioè con struttura sovranazionale.

Realizzandosi queste premesse, il presupposto politico che sta alla base della dottrina del « *non enforcement* » potrà essere, se non capo-

(48) Cfr. SCOLES, *Interstate and International Distinctions in Conflict of laws in the United States*, in *California Law Rev.*, 1966, pp. 1607-1608; LEFLAR, *American Conflict of law*, 1968, p. 204: « Unadjudicated tax claims may eventually be held entitled to the same protection, since they come into existence under "public acts" (statutes) of sister States and most States today voluntarily enforce them. But international tax claims, even though reduced to judgment, are still unprotected. There is no full faith and credit clause for them. Only a treaty or new notions of comity, can remedy this unfortunate invitation to tax evasion ».

volto, attenuato. Al principio della non « interferenza » potrebbe sostituirsi quello della « rilevanza ». Il sistema tributario americano mostra in effetti di voler dare sempre più rilievo ad eventi e fatti tributari avvenuti all'estero (basti por mente alle disposizioni fiscali statunitensi che tengono conto delle imposte assolte all'estero). La Corte Suprema degli Stati Uniti ha mostrato inoltre di essere sensibile alle indicazioni del Dipartimento di Stato in materia di rapporti internazionali (49). Una analogia in tal senso, e che meriterebbe adeguato sviluppo, è offerta da quanto sembra avvenire nella materia nota agli studiosi di diritto internazionale come dottrina dell'*Act of State*, formula che sintetizza l'atteggiamento della giurisprudenza americana in tema di rilevanza degli atti e delle norme di diritto pubblico straniero (50).

Potrebbero essere quindi considerazioni di carattere extragiuridico a determinare la Corte Suprema verso un'applicazione meno rigorosa del principio nei confronti delle pretese fiscali straniere. Il maggior ostacolo a simili orientamenti è forse rappresentato dall'assenza di un principio internazionale di collaborazione in materia fiscale e dal convincimento che l'assistenza fornita ad uno Stato straniero in materia fiscale rappresenti ancora una violazione della sovranità statale (51). Di questa convinzione può essere un indice la indi-

(49) Cfr. M.H. CARDOZO, *Judicial Defence to State Department Suggestions*, in 48 *Cornell Law Quarterly*, 1963, pp. 469-70. Non si è nascosto tuttavia il pericolo di un ricorso da parte del potere giudiziario a quello esecutivo in questa materia «... Requiring executive involvement in tax suits could impose a burden on the conduct of foreign relations not present where the executive is forced to decide whether to make a "suggestion of immunity" to the court. The State Department will apparently refuse requests that it advise dismissal of a suit against a sovereign only under the familiar doctrine that suits involving commercial activities are not barred, where relations with foreign government could not be further embarrassed by allowance of the suit, most notably where the government is not even recognised ».

(50) Sulla dottrina dell'*Act of State* e sui suoi riflessi sulla condotta e politica giudiziaria della Corte suprema degli Stati Uniti si vedano gli interessanti saggi dello HENKIN, *The foreign Affairs Power of the Federal Court*, in *Columbia Law Review*, 1964, pp. 805-830, e dello HILL, *Law Making Power of the Federal Court; Constitutional preemption*, 67 *Col. Law Rev.*, 1967, pp. 1024-1051, ed in giurisprudenza *Banco Nacional de Cuba v. Sabbatino*, in *United States Report*, p. 398.

(51) Cfr. OPPENHEIM, *International Law*, 8 ed. (by Lauterpact), 1955, pp. 328, 330: « To enforce them foreign penal or revenue laws, would mean, in effect, to assist states in the performance of acts of sovereignty in foreign countries in derogation of their territorial supremacy »; YNTEMA, *The Enforcement of foreign judgements in Anglo-American Law*, V, cap. 7, pp. 436-439, nel quale l'autore afferma che l'esecuzione di sentenze straniere comporta la armonizzazione di due principi confliggenti, «... namely, the principle of the independent territorial jurisdiction of Courts and the principle of the finality of litigation ».

stinzione, che ancora si riscontra nella giurisprudenza americana, tra norme tributarie e norme c.d. « politiche » (52).

A queste considerazioni se ne aggiungono altre di maggior rilievo e attinenti alla diversa struttura dei sistemi fiscali dei vari Stati membri con la conseguente possibilità di involgere problemi di legittimità costituzionale per i rispettivi ordinamenti richiesti (53).

Infine per quanto più in particolare attiene all'ordinamento degli Stati Uniti una evoluzione del principio è condizionata alla possibilità di adeguare le giurisprudenze dei singoli Stati membri al concetto e al contenuto che di « ordine pubblico » la Corte Suprema elaborerà in conformità alla propria *judicial public policy*. E un problema quest'ultimo che sottende anche la dinamica dei rapporti interni tra organi costituzionali e centri istituzionali di potere nell'ambito dell'ordinamento federale statunitense. Nel secolo scorso in effetti una delle cause su cui si fondava il rifiuto di prestare assistenza amministrativa in materia tributaria era individuata nella possibilità di non creare discriminazioni tra richieste avanzate da Stati diversi e in tal modo pregiudicare l'amichevole andamento dei rapporti tra Stati (54).

(52) La distinzione tra « *revenue laws* » e « *public or political laws* » è invece chiaramente intesa dalla dottrina.

(53) Cfr. SCOLES, *op. cit.*, p. 1608: « ... Policy considerations are different, of course, from the interstate area. Political and economic theories are reflected in tax structures, and a much greater range of attitude toward the proper function of taxes exists in the international area than in the interstate. Likewise the procedures for assessment and collection vary greatly. In some instance, these procedures would probably not accord with standards imposed by the United States Constitution, thus raising the question of whether those tax determinations could be constitutionally enforced in the United States. Also tax structures are sufficiently complex and integrated with national economic policy to make the judicial system and awkward vehicle for the adjustment and compensation that can be negotiated and incorporated in tax treaties. Once, a treaty is ratified, of course, its provisions became conclusive and compel both state and federal courts to render the prescribed assistance. In the light of the view now generally taken that taxes are what we pay for civilised society and the economic interdependence of all nations, international tax collection procedures are bound to expand, and, in time, place a "reasonable restriction" on national tax structures so as to remove many of the policy reasons that underlie the ancient jealous sovereign rule ». SURE, *Intertax: Intergovernmental Cooperation in taxation*, in *The Harvard International Law Club Journal*, 1964-66, p. 179 ss.; ROTHKOPF, *Current Developments in the field of international Tax affairs*, 44, in *Taxes*, 1966, p. 87; SURREY, *International tax in Taxation*, 1965, p. 364.

(54) *International Legal materials current documents*, in *Supplement*, vol. 3, n. 2, 1964, pp. 392 e 394. Con riferimento all'ordinamento inglese cfr.: DICEY's, *Conflict of Laws*, 5 ed., 1932, p. 214. « Il rifiuto può essere giustificato per ragioni di ordine pubblico. Le norme fiscali emanate da Stati stranieri potrebbero infatti portare pregiudizio agli interessi inglesi o, potrebbero aver riguardo a stranieri, ma in circostanze tali che la loro esecuzione in Inghilterra sarebbe considerata come contraria all'ordine pubblico come ad es. per i

Considerazioni analoghe sembrano doversi fare con riferimento alla possibilità di pervenire ad una uniformità per quanto riguarda il trattamento di reciprocità (55). Le Corti statunitensi potrebbero condizionare la ricevibilità degli atti d'imposizione stranieri al rispetto della reciprocità di trattamento, senonché notevoli difficoltà sorgono nel definire i termini e il contenuto di tale concetto.

A tutt'oggi, a seguito soprattutto della sentenza *United States v. Harden* (56) nel 1963, con la quale la Corte Suprema del Canada ha rifiutato di rendere esecutiva una sentenza costitutiva di un credito d'imposta degli Stati Uniti, appare problematico che le Corti statunitensi intendano concedere un'azione agli Stati stranieri. Sembrerebbe escluderlo anche l'*Uniform Foreign Money - Judgment Recognition Act* del 1968 emesso con l'intento precipuo di aiutare le corti straniere nell'applicazione delle loro frequenti richieste di reciprocità, con la specificazione di quali sentenze straniere saranno rese esecutive dalle Corti americane, il quale espressamente esclude la sentenza in materia fiscale. L'orientamento alternativo che si andrebbe affermando pertanto negli Stati Uniti d'America sarebbe il ricorso alla stipulazione di trattati internazionali in materia di assistenza alla riscossione, strumento questo che assicura il rispetto della reciprocità di trattamento e in virtù della clausola di supremazia (« *supremacy clause* »), la eliminazione di possibili problemi interni in sede di applicazione

rifugiati politici. Poiché l'applicazione di tale principio e la necessità che ne consegue di effettuare una discriminazione tra le diverse azioni intentate dalle amministrazioni fiscali straniere, potrebbero essere l'occasione di difficoltà politiche, i Tribunali, rifiutandosi per principio di rendere esecutiva ogni legge fiscale, si adeguano ai contenuti di una dottrina che riveste una grande importanza pubblica » (traduzione propria). Nella sentenza relativa al caso *City of Detroit v. Proctor* si sottolineava che l'autorizzare l'esecuzione di pretese tributarie fra gli Stati membri della Federazione avrebbe potuto costituire un precedente anche per gli Stati non membri e a sottolineare il particolare momento politico in cui fu emanata tale sentenza si aggiungeva che « Michigan's sovereignty is as foreign to Delaware as Russia's. If we open our Courts to one, can we logically close them the other in the absense of express constitutional or statutory authority? ». È interessante peraltro notare come nella stessa sentenza la Corte auspicasse un intervento del legislatore al fine di dare una diversa soluzione al problema. La sentenza è riportata in *Atlantic Report*, 1948, p. 412. Su questi problemi in dottrina: WORTLEY, *Problèmes soulevés en droit international privé par la législation sur l'expropriation*, in *Académie de droit international, Recueil des Cours de la Haye*, 1939, I, p. 418; CHESHIRE, *Private international law*, 7 ed., 1965, p. 119.

(55) Come ha recentemente fatto la Corte d'Appello di New York, in *City of Philadelphia v. Cohen*, in *N. Y. Report*, 2 ed., 1962, p. 184. In dottrina NORR, *Jurisdiction to tax*, in *University of Southern California, Tax Institute*, 1962, p. 299.

(56) La sentenza relativa al caso *United States v. Harden*, è riportata in *Western Weekly Reports*, New Series, 1963, 41, e Nota in vol. *Harvard Law Review*, 1964, p. 1327.

di tale clausola. Inoltre i trattati possono risolvere questioni tecnico politiche per le quali l'elaborazione giurisprudenziale può essere di scarso ausilio (ad es. per stabilire quali tipi di tributi possano essere soggetti ad *enforcement* o se ad es. azioni possano essere promosse contro un cittadino dello Stato del Foro). Va tuttavia precisato che gli Stati Uniti, pur essendo parte in molti trattati bilaterali contro la doppia imposizione, in un numero limitato di essi hanno incluso disposizioni per la mutua riscossione delle imposte (57) e quando l'hanno fatto, si trattò di disposizioni per lo più molto restrittive o non preceptive. La crescente evasione internazionale e la possibilità che le autorità giurisdizionali straniere, applicando il principio tradizionale, possano, seppur indirettamente, favorirla, potranno portare ad un riesame del problema.

SEZIONE TERZA

7. *L'evoluzione del principio negli Stati del Continente europeo.*

— Analogamente a quanto osservato per gli ordinamenti di *common law*, negli Stati del continente europeo le magistrature si sono pressoché costantemente rifiutate di dare valore alle leggi tributarie straniere e a concedere assistenza in materia di riscossione dei crediti tributari degli Stati esteri.

La scarsa giurisprudenza esistente, almeno se comparata con quella del sistema retto da *common law* potrebbe costituire un indice, seppure indiretto, di quanto fosse radicato il convincimento della fondatezza del principio, dissuadendo gli Stati dal promuovere istanze di contenuto fiscale presso le Corti straniere.

Il principio ha peraltro avuto connotazioni diverse e molteplici giustificazioni in relazione sia al momento storico in cui queste furono formulate sia in relazione all'influenza delle diverse correnti dottrinarie e al grado di elaborazione di concetti di teoria generale come quello di sovranità o di categorie tipiche della materia tributaria come il concetto di tributo o di potestà tributaria, ancora oggi

(57) Una indagine su alcune cause della progressiva diminuzione di disposizioni in materia di riscossione nei trattati conclusi dagli Stati Uniti si può leggere in: OWENS, *United States Income Tax Treaties, Their role in relieving double Taxation*, in 17 *Rutgers Law Rep.*, 1963, pp. 449-451. Determinante è stato l'atteggiamento del Senato americano, il quale stabilì che i trattati contro le doppie imposizioni da stipularsi in futuro non dovessero contenere disposizioni sulla reciproca assistenza nella riscossione di imposte.

scarsamente approfonditi. Non va trascurato infine che le singole sentenze, per il loro carattere episodico, possono avere un valore a volte solo indicativo del comportamento della magistratura di un dato ordinamento, più spesso essendo espressione della *opinio* del giudice che le aveva emesse sulla base di situazioni contingenti. Su questo peraltro non si vuole in questa sede insistere, anche se siamo convinti della influenza che le valutazioni metodologiche possono avere sulle conclusioni di una indagine. Pur con i limiti indicati, ci sembra di poter individuare, al di là della frammentazione e della apparente diversità, alcuni principi e criteri ricorrenti nelle sentenze dei giudici di merito continentali.

Tra questi il principio per cui l'applicazione di leggi tributarie straniere o l'esecuzione di atti di imposizione stranieri sarebbero lesivi della sovranità dello Stato del foro (58).

Questa argomentazione, fondata sulla salvaguardia della sovranità dello Stato, viene presentato come esauriente da pressoché tutta la giurisprudenza francese e tedesca fino al termine della seconda guerra mondiale. Ma, a rigore, il ricorso al concetto di sovranità si è risolto molto spesso in una petizione di principio, o in una accettazione apodittica sulla esistenza di un nesso logico tra tale concetto e l'applicazione di norme fiscali straniere.

In un periodo a noi più prossimo, la razionalizzazione diviene più sofisticata e il principio della sovranità viene sostituito dalla giustificazione, senza dubbio più interessante dal punto di vista giuridico, di inquadrare il problema sotto il profilo della carenza di giurisdizione del giudice adito (59).

(58) Paradigmatica è la concezione che del fenomeno impositivo aveva la dottrina francese fino alla prima guerra mondiale e che si può ricostruire attraverso le affermazioni di un autore dell'epoca, il VALÉRY, *Manuel de droit international privé*, Parigi, 1914, 570: « Le droit de punir et le droit de percevoir des impôts sont considérés, en effet, comme des attributs exclusifs de la souveraineté, comme des droits "régaliens". De cette idée dérive la théorie, admise dans le monde entier, suivant laquelle les lois et les décisions judiciaires qui présentent un caractère pénal ou un caractère fiscal n'ont d'efficacité que sur le territoire du pays où elles ont été portées, les Autorités des autres Etats ne devant en tenir aucun compte. Par suite, il ne sera jamais permis, ni à un particulier, ni à une administration publique étrangère, d'obtenir l'exequatur pour un jugement de cette nature. »

Una prima applicazione di questa concezione si rinviene in una sentenza del Tribunale di Seine del 16 marzo 1864 in cui veniva negato al governo prussiano, la possibilità di perseguire giudizialmente un proprio cittadino per il recupero di imposte, poiché ciò avrebbe costituito una lesione della sovranità degli Stati. Questa sentenza è citata in WAHL, *Des droits d'enregistrement dans les rapport internationaux*, in *Journal du droit international*, 1889, n. 1087.

(59) Nella giurisprudenza francese: Cour de Cass., 21 marzo 1862, in *Sirey*

In un'altra direzione, la giurisprudenza continentale arriva a conclusioni non dissimili da quelle accolte dalla giurisprudenza di *common law*, fondandosi sul limite derivante dall'ordine pubblico o recuperando la concezione, dominante fin dagli inizi del secolo e derivante dalle teorie statualistiche tedesche, della equiparazione delle leggi finanziarie alle leggi politiche in senso stretto (60).

Recueil General, 1862, I, p. 541; Trib. Aix, 24 marzo 1885, in *Journal de droit international*, 1885, p. 286; Trib. Seine, 11 marzo 1899, *ivi*, 1899, p. 1014; Trib. Parigi, 9 luglio 1909, *ivi*, 1910, p. 1193; Conseil privé d'Angleterre, 17 febbraio 1892, *ivi*, 1894, con nota di PILLET e PHILLIMORE, *ivi*, 1897, p. 108; Corte d'Appello di Montpellier, 11 novembre 1895, *ivi*, (Clunet), 1896, p. 1038, cassata poi dalla decisione della Corte di cassazione del 22 novembre 1898, *ivi*, 1899, p. 136, in cui si verteva sul recupero, da parte di un commerciante italiano di alcuni diritti doganali pagati da quest'ultimo al momento dello sdoganamento, per conto del venditore francese che nella specie aveva agito fraudolentemente; Corte di Cass., 13 marzo 1884, in *Gazzetta Politica*, 90, 2, 721; Trib. Senna, 11 marzo 1899, in *Journ. Dr. Int.*, (Clunet), 1893, p. 402. In tutte queste sentenze si verteva su questioni di diritto penale doganale e quindi il rifiuto da parte delle Corti francesi poteva fondarsi più che su presupposti tributari, sull'ostacolo rappresentato dal fatto che le sentenze di cui si chiedeva l'*exequatur*, erano state emesse dal giudice penale e per le quali un principio riconosciuto di diritto internazionale, ne impediva l'efficacia al di fuori del territorio da cui erano state prese. Cfr.: PEIRON, *De l'effect des jugements étrangers rendu en matière pénale*, p. 81; GARRAUD, *Droit Pénal*, T.I. n. 159 ss.; WEISS, *Traité élémentaire de droit international privé*, 1894, p. 837. Nella giurisprudenza tedesca è interessante la sentenza del Tribunale superiore di Berlino, 19 novembre 1908, nella quale si affermava che: «Kein souveräner Staat gestattet — von Staatsverträgen abgesehen — das ein fremder Staat innerhalb seines Gebietes Hoheitsrechte ausübt, oder dass seine Organe jenem Steuern zu Deckung seines staatlichen oder gemeindlichen Bedürfnisse, dienstbar sind. Es ist daher nicht Aufgabe und Sache der Gerichte, die Steueransprüche eines fremden Staates gegen Untertanen, auf ihre Rechtmässigkeit zu untersuchen, festzustellen und mittels Zwangsgewalt des eigenen Staates zur Durchführung zu bringen».

La sentenza è riportata in *American Journal of International Law*, 1932, p. 487. Nello stesso senso: Oberlangericht Hamm, 27 aprile 1912, in *Rechtsprechung*, 25, p. 333; Oberlandgericht Karlsruhe, 14 gennaio 1929, in *Juristische Wochenschrift*, 1929, p. 2362 (in un caso in cui si verteva di contributi assicurativi); Reichsgericht, 27 febbraio 1924, *ivi*, 1925, p. 1477.

Recentemente nella giurisprudenza francese: Consiglio di Stato, 21 luglio 1973, n. 85389, in *Semaine juridique*, n. 38, 20 settembre 1973, p. 421; Consiglio di Stato, 23 dicembre 1966, n. 6074.

Nella giurisprudenza italiana: Corte di Appello di Genova, 14 gennaio 1932, in *Riv. Dir. Intern.*, 1932, p. 432 con nota di SERENI, *Sulla proponibilità innanzi alla autorità giudiziaria italiana di azioni nascenti da rapporti in cui è parte uno Stato straniero*.

(60) Sul principio di non collaborazione in materia fiscale: R. QUADRI, *Considerations sur l'entraide fiscale internationale en matière de Commission rogatoire*, in *Revue égyptienne de droit international*, 1951, p. 15. Diversamente cfr.: MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1967, I, p. 220 e dello stesso A., *Corso di Diritto tributario*, 1974, p. 69 ss., p. 95 ss. Secondo il Micheli: «Dalla territorialità e dalla esclusività della legge tributaria non è dato trarre il principio della non collaborazione tra gli Stati in questa materia, considerata espressione della pura forza politica e quindi come tale irrilevante per tutti gli altri Stati. Questa conce-

8. *Le giustificazioni dogmatiche del principio. La « territorialità » ed « esclusività » della norma tributaria.* — A livello dottrinario invece si fa luce il tentativo dogmatico di giustificare l'impossibilità di recepire norme di diritto tributario straniero sulla base del c.d. principio della *territorialità ed esclusività* delle leggi tributarie. Sul significato e sulla portata di tali espressioni non è qui il caso di indagare, dato l'uso polisemico che delle nozioni stesse è stato fatto dalla dottrina (61).

zione non appare oggi consona all'attuale stadio di sviluppo dei rapporti internazionali, nel quale tutti gli Stati hanno compreso che è esigenza imprescindibile riconoscere la rilevanza internazionale delle esigenze vitali dei singoli Stati che partecipano alla comunità internazionale. Con questo ciascuno degli Stati non intende diminuire la propria sovranità, ma rafforzare la rilevanza di essa, perché sovranità è libertà ed eguaglianza tra i membri della collettività. Sul carattere politico delle leggi finanziarie: LEREBOURS-PIGEONNIERE, *Précis de droit International privé*, 5 ed., I, p. 302; *Annuaire de l'Institut de Droit International*, Bruxelles, 1923, vol. XXXI, p. 181, *ibid.* 45, II, 1954, p. 295; ARMINJON, *Précis de droit international privé*, I, 3 ed., Paris, 1947, pp. 281-288; *Les lois politiques en droit international privé*, in *Rev. Critique de droit intern. privé*, 1930, p. 385 ss.; ZANNINI, *Le leggi politiche nel diritto internazionale privato*, in *Annuario di diritto internazionale*, 1951, p. 61 ss.; KNAPP, *La notion de l'ordre public dans le conflit de lois*, Moulhouse, 1933, p. 141 ss.; R. HEITZ, *Das fremde öffentliche Recht im internationalen Recht, Der Einfluss der Public Policy auf ausländisches Straf-Devisen-Steuer-Konfiskations- und Enteignungsrecht*, Zurigo, 1959, p. 115.

Questa motivazione sembra ancora dominante nella giurisprudenza belga. Cfr.: Cass. Belgio, 18 febbraio 1929, in *Pasicrisis belge*, 1929, I, p. 96; Tribunale di Charleroi, 8 gennaio 1930, in *Journ. de Droit intern.*, 1930, p. 1097, in cui si afferma esplicitamente: « l'action n'a pas pour base un contrat privé, mais bien une loi politique étrangère et la souveraineté reciproque des Etats s'oppose a ce qui une loi de ce genre soit appliquée en dehors des limites territoriales de l'Etat qui l'a promulguée ».

In dottrina ancora: LOUSSUARN, in *Revue critique de droit international privé*, 1950, p. 630; ALLIX, *La condition des étrangers du point de vue fiscal*, in *R.C.D.H.*, 1937, III, p. 645. Nella giurisprudenza italiana: Trib. Genova, 21 maggio 1951, in *Monitore dei tribunali*, 1951, p. 352, in cui espressamente si afferma che: « ... i crediti tributari si distinguono dagli altri crediti pubblici ed in particolare da quelli derivanti da contratti, per il loro carattere politico, sicché è negato per essi, anche quando esistono tra gli Stati accordi per la reciproca assistenza amministrativa o giurisdizionale, ogni concorso per la loro esazione ». Nello stesso senso delle massime precedenti anche la Corte Suprema svedese, 31 dicembre 1924, in *Annual Digest*, 1923-24, n. 143.

(61) Sul principio di territorialità ed esclusività del diritto pubblico: O. RANELLETTI, *Principi di diritto amministrativo*, Napoli, 1912, vol. I, p. 503; CAMMEO, *Diritto amministrativo*, vol. I, Padova, 1914, p. 613; FORTI, *Diritto amministrativo*, vol. I, Napoli, 1931, p. 127 ss.; ROMANO, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1937, p. 74; MIELE, *Principi di diritto amministrativo*, 1945, p. 271; VITTA, *Diritto amministrativo*, 1943, vol. I, p. 101; ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, vol. I, 1950, p. 88; FEDOZZI, *De l'efficacité extraterritoriale des lois et des actes public de droit public*, in *R.C.D.H.*, 1929, II, p. 151. Sui vari significati connessi con il termine « territorialità » e da un punto di vista generale: VOGEL, *Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtnorm*, Berlin, 1965, pp. 13-142 e p. 14 nota 7; O. ECKSTEIN, *Osservazioni a una sentenza del Reichsarbeitsgericht, del 4 novembre 1933*, in *Giurispru-*

Nelle trattazioni di diritto tributario e di diritto amministrativo i principi di esclusività e di territorialità vengono normalmente richiamati per delimitare l'efficacia della legge tributaria nello spazio. Le norme tributarie sarebbero norme « esclusive » e « territoriali » in quanto esse sole sarebbero atte a disciplinare nell'ambito dell'ordinamento dello Stato, tutto quanto attiene alla materia tributaria e reciprocamente escluderebbero una qualsiasi rilevanza nell'ordinamento, per le norme di eguale natura di un ordinamento straniero.

Principi di territorialità ed esclusività che troverebbero un'applicazione legislativa nell'art. 28 delle preleggi a proposito delle norme penali e di polizia ma che potrebbero essere assunti come principi più generali, nell'ambito del diritto pubblico, (e pertanto validi an-

denza comparata di diritto internazionale privato, 1938, voi. V, p. 91 ss.; N. LAMOUCHE, *Essai sur la territorialité de l'impôt*, Algeri, 1927, pp. 1-246; MONACO, *L'efficacia della legge nello spazio*, Utet, 1964, p. 99; J.P. NIBOYET, *Manuel de droit international privé*, 1928, par. 39-ter, p. 440 e *Traité de droit international privé*, tomo VI, p. 16, n. 21913. Su analoghi problemi che solleva il principio di territorialità in materia di norme sul controllo dei cambi, cfr.: T. TREVES, *Il controllo dei cambi nel diritto internazionale privato*, Padova, 1937, p. 74 ss., con riferimento alle norme penali; *La giurisdizione nel diritto penale internazionale*, Padova, 1973, p. 53 ss.

Dell'ampio dibattito sul principio della territorialità oggi è rimasto ben poco, almeno per quanto riguarda la nostra problematica. Molti equivoci sono venuti meno allorché si è correttamente distinto tra « territorialità in senso materiale » delle leggi tributarie, come problema dei limiti o dell'ambito spaziale entro il quale la potestà normativa tributaria di uno Stato può collegare a determinati presupposti il sorgere della obbligazione tributaria, problema che oggi viene risolto dalla dottrina ammettendo che lo Stato possa collegarsi anche a presupposti verificatisi nella sfera territoriale di altri ordinamenti, e « territorialità in senso formale », come limitazione dello spazio nel quale la pretesa tributaria concreta può essere realizzata. In questo secondo senso, il principio di territorialità descrive l'attuale realtà internazionale, essendo la esecuzione coattiva delle pretese di uno Stato tramite i propri organi nell'ambito di un altro ordinamento, inibita da una norma fondamentale di diritto internazionale.

Si veda su questo problema e sulla distinzione accolta il magistrale saggio dello HERZFELD, *Probleme des internationalen Steuerrechts unter Berücksichtigung des Territorialitätsproblems und des Qualificationsproblems*, in *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1932, pp. 427-428; NIBOYET, *op. ult. cit.*, tomo IV, p. 117, n. 1127: « Le leggi tributarie sono normalmente territoriali, nel senso che prendono a presupposto fatti o avvenimenti nel proprio ordinamento, ma l'esperienza legislativa recente ci conferma che esse lo sono sempre meno. Le leggi fiscali sono territoriali però anche nel senso che non possono essere eseguite se non nel Paese in cui sono emesse ». Nello stesso senso C. CROXATTO, *La imposizione delle imprese con attività internazionale*, Padova, 1965, p. 81; STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, in *Riv. Dir. Fin. e Se. Fin.*, 1940, I, p. 246. L'esistenza di una norma internazionale limitativa del potere di intervento diretto dello Stato nella sfera di attività di un altro Stato è unanimemente accolta dalla giurisprudenza e dalle dottrine internazionali. Sul punto: M. GIULIANO, *I diritti e gli obblighi degli Stati*, Padova, Cedam, 1956, Cap. I.

che nella materia tributaria) (62) come preclusivi ed ostativi al riconoscimento nell'ordinamento interno, di norme straniere aventi eguale contenuto (63).

L'implicazione più evidente di questi concetti sarebbe l'impossibilità di richiamare il diritto tributario straniero attraverso un meccanismo simile a quello apprestato dalle norme di diritto internazionale privato. Alcuni autori hanno rinvenuto una funzione simile a quella esplicata dalle norme di diritto internazionale privato, in quelle disposizioni di diritto tributario internazionale con le quali ogni ordinamento delimita la propria potestà d'imposizione (64).

Ma tale accostamento non sembra potersi giustificare soprattutto in relazione alla presunta affinità funzionale, ove si consideri che le norme di carattere interno hanno solo lo scopo di limitare l'ambito del potere d'imposizione dei singoli stati (c.d. *Grenznormen* definite nella dottrina amministrativa tedesca) (65). Se una analogia può essere trovata dal punto di vista funzionale e strutturale questa va vista con le norme di diritto processuale internazionale che delimitano il potere giurisdizionale.

Ove, per converso, non si capovolga l'ipotesi e si sostenga che le norme di diritto internazionale privato avrebbero proprio questo unico scopo: di delimitare la sfera di applicazione della *lex fori*, come pure sostiene qualche autorevole autore di diritto internazionale (66). Il

(62) L'art. 28 delle preleggi (Efficacia delle leggi penali e di polizia) afferma che le leggi penali e quelle di polizia e sicurezza pubblica obbligano tutti coloro che si trovano nel territorio dello Stato.

(63) Cfr. MICHELI, *Problemi attuali di diritto tributario nei rapporti internazionali*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1965, p. 217, vedi anche *Corso cit.*, p. 95.

(64) Cfr.: BERLIRI, *Principi di diritto tributario cit.*, p. 176. Su questo problema si veda criticamente: UDINA, *op. cit.*, p. 36; PAONE, *Osservazioni sulla possibilità ecc. cit.*, p. 79; MICHELI, *Problemi attuali cit.*, p. 216; CROXATTO, *La tassazione delle imprese cit.*, p. 114. Nella dottrina straniera: BÜHLER, *Internationales Steuerrecht und Internationales Privatrecht*, Amsterdam, 1960, pp. 17 e 55 e *Prinzipien des internationalen Steuerrecht*, Amsterdam, 1960, p. 70 ss.; VOGEL, *Der räumliche Anwendungsbereich cit.*, pp. 149 e 215 ss.

(65) L'impiego del termine *Grenznormen* viene contrapposto a quello di *Kollisionsnormen* per identificare le vere e proprie disposizioni di diritto internazionale privato, oppure l'*Einseitigkeit* delle prime per indicare appunto il loro collegamento funzionale con uno Stato determinato, contrapposto alla *Zweiseitigkeit* delle seconde. Tali espressioni sono state coniate dal NEUMEYER, *Verwaltungsrecht cit.*, IV, p. 120. Si veda pure: BATTIFOL, *Traité élémentaire de droit international privé*, Parigi, 1959, p. 297; HEIZ, *Das fremde öffentliche Recht im internationalen Kollisionsrecht, Der Einfluss der Public Policy auf ausländisches Straf-Steuer, Devisen-Konfiskation- und Enteignungsrecht*, in *Zürcher Studien zum Internationalen Recht*, Zurigo, 1959, p. 52; ISAY, *Internationales Finanzrecht cit.*, pp. 8-10; NIEDERER, *Einführung in die allgemeinen Lehrer des internationalen Privatrecht*, Zurigo, 1954; STEINDORFF, *Internationales Verwaltungsrecht*, in *Strupp-Schlochauer, Wörterbuch des Völkerrecht*, III, 1962, p. 581.

(66) Secondo il Quadri le norme scritte di diritto internazionale privato

problema è evidentemente connesso con la natura e la funzione delle norme di diritto internazionale privato di cui non è qui possibile accennare oltre, se non per richiamare le conclusioni della dottrina dominante sull'argomento. In realtà è ormai acquisito dalla dottrina, che da un punto di vista funzionale, le norme di diritto tributario internazionale proprio per il loro carattere di norme di diritto pubblico, per le quali vale, almeno in certi limiti proprio quel principio di esclusività con gli effetti sopra accennati produrrebbero proprio l'effetto opposto: di precludere l'immissione di norme straniere di analogo contenuto. Queste norme non avrebbero in altri termini la funzione di determinare la sfera di competenza delle norme di diritto tributario straniero, in quanto esse sono, non diversamente dalle altre norme di diritto tributario, espressione della illimitatezza della potestà normativa tributaria ed il loro collegamento con fattispecie aventi elementi di estraneità, non sembra avere da questo punto di vista altro significato che quello di reperire entrate per lo Stato (67).

Infine da un punto di vista strutturale, mentre le norme di diritto internazionale privato hanno carattere strumentale rispetto alle norme straniere che vengono immesse nell'ordinamento, le norme di diritto tributario internazionale sono norme materiali.

si limitano a determinare la sfera di applicazione della legge sostanziale del foro. Sarebbero in particolare destinate ad identificare gli ordinamenti competenti a disciplinare in modo sostanziale determinate fattispecie aventi certi elementi di estraneità con l'ordinamento. Non avrebbero in particolare la funzione di inserire le norme straniere nell'ambito dell'ordinamento interno come è sostenuto dalla prevalente dottrina italiana internazionalprivatistica. Cfr.: QUADRI, *Lezioni di diritto internazionale privato*, Napoli, 1961, pp. 182 e 203. Secondo tale Autore nell'eventualità di un conflitto di valutazione in ordine alla stessa fattispecie il giudice dovrà considerare competente quell'ordinamento che si troverà ad essere effettivamente collegato col rapporto. La stessa funzione dell'ordine pubblico non sarebbe di porre un limite od un ostacolo all'inserimento del diritto straniero nell'ambito dell'ordinamento della *lex fori*, ma sarebbe di fungere da principio interpretativo in grado di determinare la sfera di validità delle norme nazionali. Per una critica di tale teoria si veda: BADIALI, *Ordine pubblico e diritto straniero*, Milano, Giffrè, 1963, § 9, 10 e 11. Per la teoria dominante a titolo puramente indicativo, MORELLI, *Elementi cit.*, p. 19; PAU, *Caratteri del diritto internazionale privato*, Roma, 1951, cap. II. Da questi autori si fa rilevare che se il diritto internazionale privato, rinviando per la disciplina di certi rapporti al diritto straniero, finisce anche per circoscrivere l'ambito di applicazione delle norme materiali interne, questa è solo una funzione secondaria ed indiretta.

(67) Cfr. PAONE, *op. cit.*, p. 78. Tale A. afferma correttamente che le differenze tra le due categorie di norme dovrebbero ricercarsi nella circostanza che le norme di diritto tributario internazionale: a) verrebbero formulate in adempimento di obblighi internazionali; b) attuerebbero un rinvio soltanto a determinati ordinamenti stranieri; c) riguarderebbero rapporti di natura tributaria

Queste conclusioni sono altresì estensibili a quelle norme di diritto tributario internazionale che sono poste da ciascun ordinamento come espressione di un obbligo assunto da uno Stato rispetto ad altri Stati in base ai trattati internazionali (68) ove pure è da escludersi che si abbia applicazione del diritto tributario straniero (69).

9. *L'inapplicabilità delle disposizioni di diritto internazionale privato alle obbligazioni tributarie straniere.* — Esclusa la possibilità che le norme di diritto tributario internazionale siano non solo idonee a richiamare il diritto tributario straniero ma che possano fungere, se pure di fatto, anche come meccanismo di attribuzione di competenza fra concorrenti pretese degli Stati, è stata prospettata l'ipotesi che il richiamo potesse avvenire in base alle norme di diritto internazionale privato. È noto come nella dottrina italiana sia stata data da alcuni AA. una risposta affermativa anche se in termini solo intuitivi (70).

(68) Sulla questione dell'inquadramento giuridico cui darebbe luogo il rinvio contenuto nei trattati internazionali non vi è unanimità in dottrina. Così mentre per il Fedozzi, il rinvio di cui si discute viene inquadrato come una delega reciproca degli Stati contraenti, avente per oggetto la disciplina circoscritta nella convenzione, la quale ultima comporterebbe un obbligo reciproco di messa a disposizione del proprio apparato amministrativo e giurisdizionale (FEDOZZI, *Diritto internazionale privato, Teorie generali e diritto civile*, in *Trattato diretto da Fedozzi e S. Romano*, p. 106) lo Sperduti preferisce definirlo come un rinvio di produzione giuridica automatica, in *La produzione di norme giuridiche mediante rinvio al diritto straniero*, in *Le leggi d'Italia*, 1946, Torino, p. 51 ss. Questa posizione è criticata dal BARILE, *Appunti sul valore cit.*, p. 77 s., che parla di « un sistema di rinvio a situazioni giuridiche concrete di diritto straniero, al fine di costituire nell'ordinamento nazionale situazioni giuridiche sostanzialmente identiche alle situazioni giuridiche straniere ».

(69) Secondo il BÜHLER, invece, *Prinzipien des Internationalen Steuerrecht*, Amsterdam, 1964, p. 71 si avrebbe applicazione del diritto straniero (« Anwendung ausländischen Recht ») « bei der Vollstreckung ausländischer Steuerbescheide, wenn eine solche Vollstreckung in DBAbK vereinbart ist! » (quando si avesse esecuzione di un atto amministrativo tributario straniero, esecuzione concordata in un trattato contro la doppia imposizione [traduzione propria]). Ha da ritenersi invece che lo Stato consegua i fini dell'altro ordinamento attraverso un procedimento interno simile a quello previsto per gli analoghi atti nazionali. Questa conclusione si spiega con la costruzione particolare del Bühler per il quale nella categoria delle norme di diritto internazionale privato si ricomprenderebbero non solo quelle tradizionalmente incluse nella categoria, ma anche quelle che hanno la loro origine nei trattati internazionali. Nel senso sostenuto nel testo si veda: BISCOTTINI, *L'efficacia degli atti stranieri di imposizione*, in *Diritto intern.*, 1962, p. 135 e da ultimo, in *Diritto amministrativo internazionale*, in *Trattato di diritto internazionale*, pp. 117 e 120.

(70) Così UCKMAR, *Eszazione dei crediti cit.*, p. 155 e BERLIRI, *Principi di diritto tributario cit.*, p. 105 in cui si afferma: « ... fino a pochi anni fa il diritto tributario non aveva proprie norme di rinvio: quindi si applicava la regola comune, secondo la quale le obbligazioni *ex lege* (quali appunto le imposte) sono rette dalla legge dello Stato in cui è avvenuto il fatto giuridico,

L'aggancio normativo è stato trovato nell'art. 25 comma 2 delle preleggi in cui si afferma che « le obbligazioni non contrattuali sono regolate dalla legge del luogo dove è avvenuto il fatto dal quale derivano ». Ove un credito d'imposta definitivo dello Stato straniero risulti costituito da un atto amministrativo o da una sentenza pronunciata dall'autorità giudiziaria, lo Stato creditore potrebbe promuovere un'azione giudiziaria presso la competente magistratura straniera per far valere appunto un proprio credito sorto in relazione ad un presupposto verificatosi nel proprio territorio.

Per ovviare poi all'ostacolo rappresentato dall'impossibilità di immettere norme di diritto pubblico straniero tramite il meccanismo delle disposizioni di diritto internazionale privato, si è messo l'accento sull'assimilazione delle obbligazioni di diritto tributario alle obbligazioni di diritto privato (71). Questo sviluppo logico è rinvenibile altresì in parte della dottrina e della giurisprudenza americana, in quella che aveva tentato di imboccare una direzione opposta al tradizionale principio della non collaborazione in materia tributaria (72). Orbene secondo la dottrina moderna di diritto tributario è stato chiaramente indicato che esiste una distinzione centrale tra la nozione di potestà tributaria (normativa e di esecuzione) e diritto al

il che voleva dire che una legge tributaria estera poteva avere efficacia in Italia solo ove uno Stato estero avesse citato dinanzi ai tribunali italiani un privato (cittadino italiano o straniero non conta) per sentirlo condannare al pagamento di una imposta dovuta per un fatto verificatosi nel territorio dello Stato attore. Dopo la prima guerra mondiale, la diffusione dei commerci, il generale inasprimento dei tributi e l'assunzione come fatto generatore della obbligazione tributaria di fattispecie particolarmente complesse, consigliarono la stipulazione di numerose convenzioni internazionali, dirette ad eliminare le doppie imposizioni ». Questa progressiva estensione del diritto convenzionale avrebbe peraltro avuto l'effetto di precludere la possibilità del ricorso alla regola generale contenuta nelle norme di diritto internazionale privato (per l'ordinamento italiano all'art. 25 delle disposizioni sulla legge in generale). *Contra* questa impostazione: PAONE, *op. cit.*, p. 79 e CROXATTO, *op. cit.*, p. 115, nota 79; MICHELL, *Corso di diritto tributario cit.*, p. 69 e ora ed. 1976, p. 72, e *Problemi attuali cit.*, p. 218; UDINA, *Dir. intern. trib.*, Padova, 1949, p. 433 ss. Nella dottrina meno recente qualche accenno si rinviene in GARELLI, *Il diritto internazionale tributario*, Torino, 1899, pp. 17 e 244.

(71) Cfr. D'AMATI, *Intorno alla struttura del rapporto giuridico d'imposta*, in *Jus*, 1956, p. 197 ss.; VANONI, *Elementi di diritto tributario*, in *Opere giuridiche*, vol. II, 1962, p. 30; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 1968.

(72) Si afferma infatti che: « A tax is of quasi contractual nature, that, its enforcement controvenes no policy of the forum ». *Contra* il giudice Pound nella sentenza *State of Colorado v. Harbeck*, citata nella sezione seconda, dove afferma: « no contractual or quasi-contractual obligation to pay arises aut of the assessment of a tax. The enforcement of revenue law rest not an consent, but on force and authority ».

tributo (73), corrispondente nell'ambito della teoria generale del diritto, alle categorie delle potestà e dei diritti soggettivi.

Se da un punto di vista sistematico, non vi dovrebbero essere difficoltà ad ammettere che il debito d'imposta, considerato nella sua intrinseca struttura giuridica, possa non differenziarsi dalle altre obbligazioni fra cui quelle di diritto privato (le obbligazioni tributarie rientrerebbero di pieno diritto nel comune *genus* delle obbligazioni di cui esse sarebbero una *species*, e la loro qualifica tributaria non impedirebbe che ad esse venissero applicate le regole generali di diritto civile in materia di obbligazioni, in mancanza di una norma specifica contraria), tuttavia l'aver ammesso che le obbligazioni tributarie hanno la stessa *struttura* delle obbligazioni di diritto privato non comporta che le prime siano riconducibili, sotto ogni profilo, sullo stesso piano delle seconde. È un problema di prospettiva e di rilevanza giuridica. In particolare ci sembra non sia irrilevante il fatto che l'obbligazione tributaria, qualunque sia la teoria costitutiva o dichiarativa a cui si acceda, sul momento generatore di essa, presenti l'ulteriore caratteristica messa in luce da M. S. Giannini di « essere un rapporto obbligatorio che si pone in subordine ad un processo amministrativo e quindi un modo di cura di interessi principalmente — se non esclusivamente — pubblici » (74).

Questa circostanza, che limiti di spazio ci impediscono di approfondire in questa sede, non sempre viene tenuta presente dalla dottrina. Coloro che si richiamano all'art. 25 delle preleggi finiscono in

(73) BERLIRI, *Principi di diritto tributario cit.*, vol. I, p. 110; COCIVERA, *Principi di diritto tributario*, vol. I, 1959, p. 147; VANONI, *Elementi di diritto tributario cit.*, p. 35; RANELLETTI, *Diritto finanziario*, 1928, p. 255; ALLORIO, *op cit.*, p. 62. Non è accettata questa distinzione invece dal D'AMATI, *Il diritto tributario e la tradizione giuridico-finanziaria italiana*, in *Studi in onore di A.D. Giannini*, 1961, p. 3991.

La posizione che si è descritta sul problema se il rapporto tributario sia un rapporto di supremazia o no, nelle altre dottrine continentali viene risolto per lo più nel senso di considerarlo un rapporto di potere. Così nella dottrina tedesca dal FELIX, *Steuerrecht und Verwaltungsrecht*, in *Gegenwartsfragen des Steuerrecht (Festschrift für Spitaler)*, 1953, p. 145 e STRICKROD, *Allgemeines Steuerrecht*, parte I, di BÜHLER e STRICKROD, *Steuerrecht*, 1960, p. 65; FLEINER, *Institutionen des deutschen Verwaltungsrecht*, 1913, p. 401. Alla tesi del *prinzip der Gleichordnung*, aderiscono invece il MERK, *Steuerschuldrecht*, 1926, p. 8; NAVIASKI, *Die steuerliche Grundverhältnisse*, in *Steuerrechtliche Grundfragen*, 1926, p. 35; BLUMENSTEIN, *Die Steuer als Rechtsverhältnisse*, in *Festgabe für Schanz*, 1923, II, p. 4 e HENSEL, *Steuerrecht*, 1933, p. 54. Nella dottrina francese: JÉZE, *Nature et régime juridique de la créance d'impôt*, in *Revue de Science et Législation financière*, 1936, p. 204; DAMERVILLE, *La nature juridique de la créance fiscale*, Parigi, 1937; DUFOUR, *La formation de la créance fiscale*, in *Revue de science financière*, 1961, p. 210.

(74) Cfr. M.S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, p. 73.

effetti per mettere l'accento sull'aspetto strutturale dell'obbligazione tributaria e per consentire la soddisfazione della pretesa tributaria dello Stato straniero equiparando quest'ultima a una generica pretesa obbligatoria (75). Indipendentemente tuttavia dalle conclusioni che si potrebbero trarre svolgendo ulteriormente tutta la problematica relativa alla natura della obbligazione tributaria, non si arriverebbe a conclusioni molto diverse da quelle per cui le obbligazioni tributarie, in quanto obbligazioni *ex lege*, non potrebbero rientrare nella previsione dell'art. 25 preleggi. Non per l'argomento che attraverso di essa si potrebbe indirettamente operare una immissione di diritto pubblico straniero nell'ambito della *lex fori* (76) o perché così si potrebbe consentire l'esercizio di attività sovrane nell'ambito dell'ordinamento interno. In effetti tali argomentazioni hanno perso parecchio del loro valore. Secondo la dottrina moderna non vi sarebbe un ostacolo di natura tecnica alla possibilità di introdurre disposi-

(75) Il Berliri esprime molto chiaramente questa posizione quando afferma che: « sotto in solo profilo potrebbe dubitarsi che il problema *de quo* interessi anche il diritto tributario: quello della possibilità di qualificare come tributario il credito per il quale lo Stato estero agisce in Italia. In altre parole, quando uno Stato straniero chiede al giudice italiano la condanna di un soggetto residente in Italia a pagargli una somma a titolo di imposta, esso Stato estero si presenta nella stessa veste in cui si presenterebbe se decidesse di chiedere al giudice italiano di condannare il convenuto a pagargli il prezzo di un bene patrimoniale o a risarcirgli il danno subito per effetto di un fatto colposo ». Cfr. BERLIRI, *Principi di diritto tributario cit.*, p. 295, nota 10. Ora non neghiamo che il problema interessi, come egli afferma anche il diritto processuale e quello internazionale, senonché a noi sembra che la possibilità di qualificare come tributario un credito per il quale lo Stato estero agisce in Italia, sia legata proprio al diverso rilievo che viene posto negli aspetti più rilevanti dell'obbligazione tributaria, alla sua struttura o alla sua funzione, ed è proprio per tale qualifica della pretesa come tributaria che il giudice rifiuterà di accogliere la domanda e si rifiuterà di renderla esecutiva.

(76) Che le norme di diritto internazionale privato siano atte ad un rinvio anche al diritto pubblico straniero è riconosciuto ormai da parecchi Autori. Cfr.: MONACO, *L'efficacia della legge nello spazio cit.*, pp. 79-80; RICCARDI, *Il valore del diritto straniero nell'ordinamento nazionale*, Milano, 1946, p. 55; PAU, *Caratteri del riconoscimento di situazioni giuridiche straniere nell'ordinamento italiano*, Milano, 1958, p. 45. A riprova vengono riportate tutte quelle norme che pur disciplinando settori privati, sono preposti alla tutela di interessi eminentemente pubblici come quello del diritto di famiglia, del diritto del lavoro ecc. e che pur vengono richiamate dalle norme di rinvio. Vi è infine chi come il Basile sostiene che le norme di diritto pubblico straniero abbiano relativamente scarsa applicazione nell'ordinamento della *lex fori*, per la circostanza che i rapporti presi in considerazione dal diritto pubblico nei vari Stati, sono solitamente diversi da quelli presi in considerazione dalle norme di diritto internazionale privato, ma che « nulla osta, dal punto di vista tecnico, che si possa ricorrere al sistema del rinvio di produzione giuridica nel campo del diritto pubblico ». Cfr. BASILE, *Appunti cit.*, p. 30 ss.; SPERDUTI, *La produzione di norme giuridiche mediante il rinvio al diritto straniero*, Torino, 1947, *cit.*, p. 17.

zioni di diritto pubblico mediante il meccanismo delle norme di diritto internazionale privato. Con ciò verrebbe superata tutta la problematica relativa alla distinzione tra gli atti *jure imperii* e atti *jure gestionis* e per certi aspetti anche quella dianzi accennata sulla natura dell'obbligazione tributaria.

Spingendo il ragionamento più a fondo si potrebbe arrivare a dire che neppure i caratteri della *territorialità* e della *esclusività* a cui pure si è fatto cenno in precedenza, potrebbero essere tali da precludere l'adozione del meccanismo di rinvio attuato tramite le norme di diritto internazionale privato. Territorialità ed esclusività potendo ben essere considerati, come ha affermato una recente dottrina di diritto internazionale, nulla più che principi di razionalizzazione a posteriori o principi di politica legislativa a cui si sono attenuti i vari legislatori statuali per ragioni di opportunità. Nulla cioè impedirebbe al legislatore del futuro di abdicare al principio politico legislativo di territorialità al fine di permettere al diritto straniero tributario di avere maggior rilevanza all'interno.

L'argomento che ci sembra più decisivo invece circa l'impossibilità di poter applicare l'art. 25 delle preleggi e più in generale il meccanismo delle norme di diritto internazionale privato, al fine di recepire le norme di diritto tributario straniero è da ravvisarsi, a nostro avviso, nel fatto che, rispetto a tali norme, è addirittura escluso, di regola, il funzionamento di norme di diritto internazionale privato. Da un punto di vista funzionale le norme di diritto internazionale privato sono caratterizzate proprio dalla idoneità di realizzare una uniformità di trattamento di uno stesso rapporto concreto in due ordinamenti diversi con il richiamo di norme di un altro ordinamento identificato attraverso determinati criteri di collegamento (77). Nella materia tributaria si assiste proprio a questa circostanza che nell'ordinamento dello Stato richiama manca l'esistenza di uno dei due rapporti giuridici, manca cioè un rapporto tra Stato creditore e contribuente (perché se un tale rapporto esiste, esiste solo per le norme del suo ordinamento) e il cui contenuto dovrebbe uniformarsi a quello del rapporto giuridico estero. Ciò è tanto vero che proprio

(77) Con riferimento soprattutto alle norme fiscali si veda: SCHMITTHOFF, *The English Conflict of Laws*, 3 ed., Londra, 1954, p. 55. Si è fatto notare come questa argomentazione potrebbe essere estesa anche alle norme di diritto privato e che per converso proprio il meccanismo delle norme di diritto internazionale privato starebbe a dimostrare che l'applicazione del diritto straniero avviene *solo per volontà* del legislatore della *lex fori* e non per un atto di imperio dello Stato straniero.

per questa circostanza la medesima fattispecie economica che è già stata oggetto di valutazione da parte della norma dell'ordinamento che dovrebbe essere richiamato, nello stato rinviante o non viene assolutamente regolamentata perché indifferente, o può invece cadere anche sotto la sua previsione sulla base di un diverso titolo escludendo per ciò stesso la competenza dello Stato straniero (78).

Per questa ragione viene meno la possibilità di operare per l'ordinamento italiano un rinvio alle leggi dell'ordinamento straniero tramite il dispositivo contenuto nell'art. 25, comma 2 delle disp. prel.

Vi è infine ad avviso di chi scrive una ulteriore conseguenza che dimostrerebbe per assurdo la insostenibilità della teoria. Se come è prevalentemente accettato dalla dottrina di diritto internazionale tributario la potestà normativa tributaria è almeno dal punto di vista internazionale in principio illimitata, nel senso di poter collegare la nascita del debito di imposta a qualsiasi fattispecie avvenuta all'estero e nei confronti di cittadini stranieri, qualsiasi Stato potrebbe adire le magistrature straniere e servirsi del meccanismo delle norme di diritto internazionale privato per conseguire entrate a danno degli altri Stati, anche cioè nei confronti di cittadini stranieri e per beni da questi posseduti nel loro Stato di appartenenza.

10. *Il riconoscimento internazionale della obbligazione tributaria straniera come espressione politica ed economica dell'ordinamento che l'ha posta in essere.* — Esclusa la possibilità che la tutela della pretesa tributaria di uno Stato possa avvenire tramite le norme di diritto internazionale privato, non significa tuttavia che tale pretesa rimanga comunque sguarnita di protezione.

Sicuramente lo Stato straniero potrà ottenere tutela, ove la legislazione dello Stato adito preveda un collegamento di giurisdizione in capo al giudice di cognizione (ad es. in base all'art. 4 c.p.c. del nostro ordinamento), tramite l'istituto della delibazione della sentenza straniera con la quale si sia costituito un titolo definitivo di condanna al pagamento dell'imposta (79). Per il nostro ordinamento in base agli artt. 798 e 801 c.p.c.

(78) Secondo il Morelli: « Manca qui l'identità della fattispecie concreta, poiché mentre le norme di un dato ordinamento contemplano l'attività dello Stato, che dell'ordinamento stesso è il portatore ed i rapporti che fanno capo al medesimo Stato, le norme di un qualsiasi ordinamento straniero contemplano invece l'attività dello Stato straniero ed i rapporti che allo Stato straniero fanno capo », cfr. MORELLI, *Diritto processuale civile internazionale cit.*, p. 12.

(79) Cfr. MICHELI, *Problemi attuali cit.*, pp. 219-220 e ABBAMONTE, *Lezioni di diritto finanziario*, 1971, pp. 85 e 86.

E in questa sede potrà funzionare il principio dell'ordine pubblico soprattutto al fine di impedire di dare attuazione nel nostro ordinamento a pretese fiscali straniere quando queste contrastino con i principi costituzionali del nostro ordinamento, quando in altri termini trattasi di pretese tributarie di Stati stranieri fondati su modelli ablatori contrastanti con le fondamentali garanzie di libertà e di legalità del nostro ordinamento (80).

Potrà altresì funzionare da limitatore alla collaborazione il principio di reciprocità, di cui viene ammessa, almeno in astratto, l'applicabilità anche in materia tributaria (81).

La tutela della pretesa tributaria straniera ancorché contenuta in un'atto amministrativo potrà derivare invece da una valutazione internazionale, che avendo riguardo all'attività di realizzazione di ogni Stato del proprio ordinamento tributario, li faccia destinatari di una serie di diritti e di obblighi al fine di permettere la realizzazione degli atti necessari alla riscossione dei propri crediti tributari, ed eventualmente obbligarli ad adeguare il proprio ordinamento interno alla valutazione internazionale (se così fosse, l'obbligo per il nostro ordinamento, discenderebbe dall'art. 10 Cost.).

Nei limiti della presente indagine si cercherà di delimitare l'oggetto o il contenuto di tale valutazione e di identificarne altresì il fondamento. Anzitutto ove pure si ipotizzi un diritto degli Stati a vedere tutelata la propria pretesa tributaria all'estero come conseguenza di una precisa garanzia internazionale, esso diritto non si tradurrà mai in un esercizio diretto, con propri organi e in base a propri procedimenti nell'ambito dell'altro ordinamento, ma si tratterà solo di un obbligo per l'altro Stato di apprestare i propri strumenti amministrativi e giudiziari atti a soddisfarlo. In base ad una precisa e nota consuetudine internazionale, ad ogni Stato è infatti

(80) Questo argomento potrebbe costituire un limite insuperabile in alcuni casi, stante l'attuale livello di armonizzazione fiscale internazionale, pur essendosi creati, in aree sufficientemente integrate dal punto di vista economico anche i presupposti materiali per una collaborazione fiscale anche per quanto riguarda il momento della riscossione e considerando che gli Stati sembrano egualmente interessati al contenimento del fenomeno della evasione fiscale.

(81) In effetti non sono mancati casi in cui la possibilità della esazione all'estero dei crediti tributari è stata ammessa sulla base del principio di reciprocità. Cfr.: Corte Suprema austriaca, 22 settembre 1897, in *Juristische Blätter*, 1897, n. 561 e in *Revue de Droit international*, 1898, p. 777; Corte Suprema austriaca, 16 febbraio 1892, *ivi*, 1893, p. 930; Tribunale Superiore di Praga, 2 giugno 1897, in *Riv. dir. intern.*, 1898, p. 777 e Corte d'Appello di Alessandria, 4 febbraio 1936, in *Journal de droit international*, 1937, p. 337.

inibito l'esercizio delle proprie facoltà sovrane nel territorio altrui (82).

È questo un « dato » dal quale non si può prescindere, descrittivo del modo di essere attuale della comunità internazionale in cui l'elemento territoriale su cui vengono esercitati poteri di impero in modo assoluto ed esclusivo, vale anche a costituire un requisito irrinunciabile affinché un ente sociale possa essere considerato uno Stato, un ente soggetto di diritto internazionale.

La valutazione internazionale di cui si è detto non arriverà neppure ad ammettere che l'atto straniero di imposizione mantenga la sua efficacia imperativa anche nell'altro ordinamento. Ciò non è d'altra parte assolutamente necessario per la tutela della pretesa tributaria straniera. La valutazione internazionale potrà invece prevedere l'ipotesi che uno Stato svolga un'attività amministrativa a favore di uno Stato estero senza peraltro costringerlo ad attribuirgli l'efficacia che gli è tipica nel proprio ordinamento. È questo il fenomeno che si realizza nell'ambito della cooperazione internazionale in materia amministrativa, allorché lo Stato compie la suddetta attività senza dar vita ad un proprio atto giuridico ma solo ad una attività che assume rilevanza nell'ordinamento straniero. Per quanto attiene al fondamento della norma internazionale, in virtù della quale l'atto amministrativo straniero troverebbe riconoscimento si sono date va-

(82) A titolo puramente indicativo stante l'abbondanza di bibliografia e giurisprudenza sull'argomento si veda: ANZILOTTI, *Corso di diritto internazionale*, vol. I, 1936, *Introduzione*; DONATI, *Stato e territorio*, in *Riv. dir. intern.*, 1914, p. 514 ss.; UDINA, *op. cit.*, p. 55; BARILE, *Appunti sul valore cit.*, p. 55; SERENI, *Diritto internazionale*, 1958, II, p. 558 il quale in relazione al principio accennato cita proprio l'esempio dei redditi di cittadini prodotti all'estero sottoposti a tassazione dallo Stato di cittadinanza sui quali non è data la possibilità di procedere a concreta esazione sui territori stranieri; CHRETIEN, *A la recherche de droit intern. fisc. com. cit.*, p. 72; GIULIANO, *Diritto internazionale*, Milano, 1971, pp. 341 ss. e 501 ss. Nella dottrina straniera: WENGLER, *Völkerrecht*, II, Berlino, Gottinga, Heidelberg, 1964, p. 692; GECK, *Hoheitsakte auf fremdem Staatsgebiet*, in *Wörterbuch des Völkerrecht*, I, Berlino, 1960, p. 795 ss.; BEITZKE, *Extraterritoriale Wirkung von Hoheitsakten*, in *Wörterbuch*, cit., I, p. 504; O'CONNELL, *International Law*, I, Londra, 1970, p. 543. In giurisprudenza si veda la sentenza della Corte Internazionale di giustizia nel caso dello stretto di Corfù, in *C.I.J. Recueil*, 1949, p. 35. Così pure la decisione 7 settembre 1927, relativa al caso del vapore *Lotus*, in *C.P.G.I.*, Publications, A, n. 10, p. 18 ss. L'assolutezza del principio, presso parte della dottrina funziona come limite invalicabile non solo per quell'aspetto della potestà d'imposizione che attiene al suo esercizio concreto ma pure per quello relativo alla posizione della norma tributaria nel senso che lo Stato avrebbe potuto collegare una obbligazione tributaria a fattispecie presentanti elementi di estranietà con l'ordinamento statale solo se poteva concretamente realizzare tale pretesa. Cfr. FLICK, *Die Begrenzung der Fiskalsouveränität*, in *International Wirtschaft - Briefe*, 1964, n. 17, p. 7, Fach 2; BLUMENSTEIN *Schweizerisches Steuerrecht*, vol. I, 1926, p. 31.

rie giustificazioni. A prescindere da quelle che si sono addotte per ragioni di opportunità (83), alcune affermano che un vincolo alla cooperazione sarebbe da concepirsi come conseguente all'attuale struttura della comunità internazionale, vale a dire sulla base di un principio di diritto internazionale costituzionale (84). Secondo altri, il Micheli in particolare, dal principio di indipendenza degli Stati da cui deriverebbero anche quelli dell'uguaglianza e autonomia degli Stati (concetto altrimenti espresso con il termine di sovranità — sarebbe logicamente deducibile un obbligo in capo a ciascun Stato della Comunità internazionale di riconoscere e attuare gli effetti contenuti in manifestazioni in cui tale sovranità si esprimerebbe) (85). Forse

(83) Cfr. in tal senso MANN, *Foreign Revenue Laws and the English Conflict of Law*, in *Intern. Comp. Law Quarterly*, 1954, p. 465 ss.

(84) Sull'esistenza di tali principi (oggi paraltro molto discussa nella dottrina) i quali, in analogia con gli altri ordinamenti giuridici troverebbero il loro presupposto nella coesistenza dei diversi ordinamenti giuridici statuali, si veda: UDINA, *op. cit.*, pp. 25 e 40; PERASSI, *Lezioni di diritto internazionale*, I, Padova, 1955, p. 27; MORELLI, *Nozioni di diritto internazionale*, Padova, 1967, p. 8; ROMANO, *Corso cit.*, pp. 31-33 e 143, secondo cui: «la coesistenza cogli altri stati è in primo luogo un dato di fatto che si impone con la stessa sua forza in quanto implica una limitazione delle possibilità di ciascuno, ma è anche un fatto giuridico in quanto è di necessità, tenuto presente dal diritto di ciascuno, divenendo quindi una coesistenza di ordinamenti giuridici» e ancora «... lo Stato membro della Comunità internazionale, nell'esercizio del diritto fondamentale di libertà che gli è riconosciuto e garantito dall'ordinamento di conformare, in genere e quindi anche in materia tributaria, il proprio ordinamento interno secondo le proprie esigenze, tiene conto anzitutto dei principi costituzionali del diritto internazionale su cui si basa questo come tutti gli altri diritti fondamentali e dei limiti che gliene derivano». «Il primo e più importante di tali limiti è una conseguenza dei corrispondenti diritti fondamentali di libertà riconosciuti a tutti i membri della Comunità per cui ognuno ha il dovere ugualmente fondamentale di non ingerirsi nella sfera di libertà spettante agli altri». Nello stesso senso ISAY, *Internationales Finanzrecht cit.*, p. 22 e ROMBACH, *Die internationale Grundsätze in deutschen Steuerrecht*, 1923, parte I.

Cfr., pure, LIPPERT, *Handbuch des internationalen Finanzrecht*, Vienna, 1928, p. 1184, secondo cui «Die Rechtsgemeinschaft, welche die Staaten verbindet, legt ihnen die Verpflichtung auf, sich gegenseitig Rechtshilfe zu gewähren: über das Mases derselben entscheiden tatsächliche Möglichkeit, Bedürfnisse, Herkommen».

A parte che lo stesso Autore specificasse in un secondo momento che tale cooperazione (*Rechtshilfe*) solo eccezionalmente troverebbe attuazione in materia tributaria, tale posizione è rimasta pressoché isolata almeno con riferimento al problema della cooperazione internazionale in materia tributaria anche perché la sua opinione come formulata nel contesto di tutta la sua costruzione era ammessa in modo del tutto apodittico e considerata svolgimento da premesse non specificate». Per una critica del Lippert: STEVE, *Sulla tutela cit.*, p. 263; UDINA, *L'assistenza internazionale cit.*, p. 85 e più in generale NEUMEYER, *Internationales Verwaltungsrecht*, IV, 1936, p. 363 ss.

(85) Ad esempio secondo il Micheli: «l'atto di imposizione come manifestazione della sovranità (dello Stato), viene riconosciuto dallo Stato in cui deve essere attuata la tutela giurisdizionale, in virtù di un principio (che a

il ricorso al concetto di sovranità e agli altri citati principi per poi trarne, con metodo deduttivo, un criterio descrittivo dell'attuale situazione di comportamento degli Stati, sembra, anche alla luce della moderna dottrina di diritto internazionale, discutibile (86). L'affermazione del Micheli contiene peraltro alcuni elementi di verità che, soprattutto alla luce delle recenti elaborazioni condotte dagli studiosi di diritto internazionale, potrebbe dare un diverso e più articolato fondamento alla valutazione internazionale tutelante la pretesa tributaria dello Stato straniero. Si è fatta luce negli ultimi tempi una teoria che trova corrispondenze puntuali in alcune pronunce giurisprudenziali a detta delle quali, l'ordinamento internazionale, per certi tipi di atti aventi il carattere di essere in maniera particolare espressione della realizzazione di un ordinamento giuridico (e fra questi può senz'altro ascriversi l'atto d'imposizione), atti che solo lo Stato può compiere in quanto relativi ad uno svolgimento di una sua funzione tipica, richiede e pretende che ciascuno Stato adotti un comportamento

mio avviso, ha molta importanza in questo ramo del diritto), per cui nella comunità degli Stati il riconoscimento della sovranità costituisce il presupposto della stessa comunità. O per meglio dire, il riconoscimento della sovranità dei singoli Stati che fanno parte della comunità, determina la necessità, per tutti gli altri Stati appartenenti alla Comunità stessa, di rispettare l'esercizio della attività d'impero di ogni altro Stato, senza con questo recepire l'efficacia imperativa del singolo atto amministrativo straniero». Cfr. MICHELI, *Problemi attuali cit.*, p. 220.

(86) Sulla natura addirittura pregiuridica idonea a caratterizzare un connotato naturale degli enti statali, dell'endiadi « indipendenza e sovranità », ma non una qualifica giuridica: QUADRI, *La giurisdizione cit.*, p. 5; AGO, *Lezioni cit.*, p. 82 ss., ove una elencazione dei vari significati attribuiti alla nozione in parola; SPERDUTI, *Lezioni di diritto internazionale*, Milano, 1958, p. 12 ss. Per un tentativo di costruire una rilevanza giuridica immediata della sovranità statale: PAONE, *Contributo allo studio della tutela giuridica internazionale dell'attività statale*, Milano, 1961, p. 159.

Secondo il Balladore Pallieri ad es. non esisterebbe alcuna norma che sancirebbe l'uguaglianza degli Stati e lo stesso principio di uguaglianza che pervade tutto l'ordinamento internazionale avrebbe una funzione solamente ermeneutica di certe sue norme e dalle quali sarebbe in definitiva condizionata, così in *Diritto internazionale pubblico*, Milano, 1962, pp. 25-26. Anche il Paone nel suo studio: *Osservazioni sulla possibilità di uno Stato cit.*, p. 86, criticando l'Uckmar, fa notare che il problema della tutela presso le magistrature straniere di un atto di imposizione non si può porre in termini di sovranità ed afferma che « rispetto alla quale categoria il potere di imposizione come qualsiasi altro potere giuridico rivolto agli individui può denominarsi (dal punto di vista internazionale) usando una caratteristica espressione del Balladore Pallieri " un programma di future azioni ", ma deve porsi avendo riguardo al credito tributario come problema delle relazioni tra quest'ultimo in qualità di fatto avente certe caratteristiche di estraneità e l'ordinamento dello Stato in cui si chiede che ad esso venga attribuita rilevanza giuridica ». Nello stesso senso del Paone, il MANN, *Öffentlicherechtliche Ansprüche im internationalen Rechtverkehr*, in *Zeitschrift für internationales und ausländisches Privatrecht*, 1956, p. 2 ss.

il cui contenuto può definirsi come consistente in un « *riconoscimento* » degli atti statali stranieri.

L'esperienza della prassi anglosassone è molto indicativa al riguardo e di essa si è soprattutto tenuto conto dopo che, come si è visto nella sezione seconda, essa sembra mutuare indicazioni dalla dottrina dell'*Act of State*.

Anzi proprio la considerazione della prassi americana e l'evolversi della problematica connessa con la rilevanza degli atti pubblici stranieri da parte dello Stato e registratasi in settori come quello penale, delle leggi sul controllo dei cambi e in altri settori in cui pure è possibile stabilire quella inerenza specifica dell'atto di uno Stato alla realizzazione del proprio ordinamento giuridico, e con i quali è possibile stabilire, anche se solo a questi effetti, una analogia con gli atti d'imposizione (si pensi agli atti di espropriazione) (87) ha reso e rende possibile una impostazione del nostro problema che tenga conto anche delle evoluzioni succedutesi in settori consimili. Più in generale si può beneficiare dei contributi che sono stati dati nel campo della esenzione dalla giurisdizione degli Stati stranieri, sul quale si sono avuti anche in Italia recenti contributi di notevole valore scientifico (88).

Il problema della immunità degli Stati stranieri dalla giurisdizione allorché, con l'evoluzione storica, perse i suoi caratteri soggettivi, residuo di un'epoca in cui l'esenzione era dovuta per il fatto personale e soggettivo del principe, divenne un problema di immunità di determinate attività dello Stato o sue manifestazioni che, a seconda del modo di concepire le posizioni della persona-ente Stato nelle varie epoche, ha avuto diverse configurazioni. Ad una prima fase in cui si sosteneva l'assoluta immunità giurisdizionale dello Stato straniero (tesi ancor oggi sostenuta da parte della dottrina, soprattutto di quella gravitante nell'area sovietica) si è poi pervenuti ad una prima limitazione elaborando la nota distinzione tra atti *jure imperii* e atti *jure gestionis*, a seconda che gli atti dello Stato fossero

(87) Cfr.: BEITZKE, *Probleme der Enteignung in International privatrecht*, in *Festschrift für Leo Raape*, Amburgo, 1943, p. 102; VAN HECKE, *Confiscation, Expropriation and the Conflict of Law*, in *Intern. Law Quarterly*, 1951, p. 345; MENGOZZI, *L'efficacia in Italia di atti stranieri di potestà pubblica su beni privati*, Milano, 1967, p. 31 ss.

(88) Oltre alla classica opera del Quadri del 1941, *La giurisdizione sugli Stati stranieri cit.*, pp. 1-132. Di recente: PANEBIANCO, *Giurisdizione interna e immunità degli Stati stranieri*, Napoli, 1967; LUZZATTO, *Atti stranieri e giurisdizione nazionale*, Milano, 1972.

espressione della loro potestà di impero o della loro capacità negoziale privata (89). Oggi la dottrina sembra orientata per un tipo di soluzione che prescindendo dalla contrapposizione tra atti *jure imperii* e atti *jure gestionis* fatalmente legata al punto di vista dei singoli ordinamenti, ed ha tentato di identificare invece una serie di attività che una autonoma valutazione internazionale, ritiene, da un punto di vista sostanziale, coperta da immunità, e l'ha individuata in quelle in cui si esplica il potere statale « sia come potere di comando, sia come forza materiale, sia nella sua direzione all'interno, sia nella sua direzione internazionale » (90). L'accennata teoria formulata dal Quadri, altrimenti detta « funzionale », ed oggi pressoché accolta dalla maggior parte della dottrina non solo italiana, mostra come a livello internazionale vi sia una esigenza espressa dal comportamento di tutti gli Stati a che certe attività ritenute essenziali alla tutela della gestione e della attuazione del proprio ordinamento giuridico non subiscano interferenze da parte di altri Stati. Rispetto a queste attività ogni Stato ha il diritto di pretendere di essere il solo a giudicarne la conformità al proprio ordinamento giuridico e che gli altri Stati si astengano da ogni sindacato sugli atti stessi e riconoscano gli atti statali stranieri, non nel senso di assumere come proprio un dato valore giuridico straniero al quale verrebbe in tal modo ricollegato l'effetto che ad esso spetterebbe nell'ambito dell'ordinamento di origine o comunque che sarebbe ricollegato a fenomeni giuridici simili dal sistema nel quale l'atto dovrebbe essere « riconosciuto » (91), ma nel senso di assumere tali atti come espressione definitiva della disciplina giuridica della vita sociale nell'ambito degli Stati che li hanno emanati (92). Questa affermazione certamente vera merita una specificazione. Per gli atti per i quali non sia previ-

(89) Sulla contrapposizione tra atti *jure imperii* e *jure gestionis* sviluppatasi con la teoria della doppia personalità dello Stato, è stata largamente accolta nella giurisprudenza e nella dottrina di molti stati e soprattutto dalla magistratura italiana.

Cfr.: SIOTTO PINTOR, *Lo Stato estero e la giurisdizione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1926, II, p. 93 ss.; BOSCO, *Lo stato attuale della questione dell'esenzione degli Stati esteri dalla giurisdizione interna*, in *Riv. dir. intern.*, 1929, p. 35 ss.; BALLADORE PALLIERI, *Diritto internazionale pubblico cit.*, p. 372; SERENI, *Diritto internazionale pubblico cit.*, p. 372; MONACO, *Manuale di diritto internazionale pubblico*, Torino, 1971, p. 348 ss.; WENGLER, *Völkerrecht cit.*, II, p. 949.

(90) QUADRI, *La giurisdizione cit.*, p. 96 ss.

(91) Cfr. QUADRI, *La giurisdizione cit.*, p. 96 ss.

(92) Sulla portata da dare in questo contesto al termine « riconoscimento » si veda: LAUTERPACHT, *Survey of International Law in relation to the work of Codification of the International Law Commission*, in *International Law, Collected Papers*, I, *The general works*, Cambridge, 1970, p. 481.

sta una loro produzione di effetti al di fuori del territorio dello Stato che li emana, lo Stato ha il diritto di pretendere che gli altri soggetti dell'ordinamento internazionale non li revochino, li annullino o comunque che mediante un loro sindacato impediscano la regolare e integrale attuazione degli effetti che essi avrebbero nell'ambito del loro ordinamento di origine.

La categoria di atti per i quali la valutazione internazionale imporrebbe un simile comportamento non sarebbe esattamente individuata, ma, pur essendo in concreto discutibile una loro positiva elencazione, essi presenterebbero la comune connotazione di essere atti strettamente inerenti alla realizzazione politica ed economica dell'ordinamento giuridico che li ha posti in essere.

Il riconoscimento che è imposto dalla valutazione internazionale e che si esaurisce in una mera astensione, ritenuta come giuridicamente obbligatoria, non si estenderebbe ad includere una cooperazione all'attuazione degli effetti che l'altro comportamento produce nell'ambito dell'ordinamento giuridico di cui è titolare lo Stato cui esso va riferito. Rimane pur vero per converso che non esiste neppure una valutazione internazionale che impedisca allo Stato di porre in essere una tale cooperazione, se questa vuole essere data, anche in materia fiscale.

Tale obbligo di astensione proprio perché non comporta anche una esigenza di cooperazione lascia libero l'altro Stato di effettuare eventuali coordinamenti con gli altri sistemi giuridici e con i meccanismi che ritiene più opportuni, anche se l'obbligo internazionale relativo al rispetto degli atti statali stranieri, può influire indirettamente su tale coordinamento. Si è allora in presenza non di una applicazione internazionalmente obbligatoria di norme giuridiche straniere ma di un effetto indiretto del riconoscimento di atti stranieri. E ciò avviene indipendentemente dall'applicabilità del sistema giuridico dello Stato che ha emanato l'atto in virtù dei principi di diritto internazionale privato. L'atto straniero è sottratto a controllo proprio in quanto non deve spiegare effetti nell'ambito di un dato ordinamento. In tale ambito viene in considerazione solo il risultato già prodottosi all'estero, come riflesso dell'effettiva attuazione del sistema giuridico qui vigente. I principi di diritto internazionale privato non hanno la possibilità di entrare in funzione in quanto, mentre sarebbero superflui al fine di dare riconoscimento ad una situazione già rilevante in base a diversi principi, non potrebbero poi imporre ad atti stranieri un controllo che è previsto soltanto come re

quisito per l'attribuzione ad essi di un'efficacia della quale non devono venire provvisti.

Questo fenomeno nei suoi riflessi pratici importa che nei casi in cui un atto pubblico straniero di imposizione venga, in via incidentale, invocato da una delle parti davanti ad un giudice per far valere la validità o l'esistenza di un atto negoziale (es. la cambiale), il giudice non potrà sindacare la validità e gli effetti della legge o dell'atto di imposizione straniero perché per questa via egli porrebbe in essere un disconoscimento del potere dello Stato straniero di porre in essere propri atti sovrani, che è quanto la valutazione internazionale si propone di evitare.

Questo riconoscimento della disciplina impressa da uno Stato a certe situazioni viene riconosciuta all'estero indipendentemente dal richiamo che ne possa essere effettuato dal diritto internazionale privato e a volte contro le stesse indicazioni che ne risulterebbero. Così per le leggi sul controllo dei cambi, ma il discorso varrebbe anche per le leggi e atti d'imposizione, l'impronta da esse attribuita al relativo settore della vita sociale della comunità territoriale è generalmente considerata tale da imporsi al rispetto degli altri Stati, indipendentemente dalla circostanza che sul piano privatistico, e nell'ambito delle categorie utilizzate dalle norme di conflitto dei vari Stati, le valutazioni e i divieti espressi da quelle norme possono essere considerate oggetto di richiamo attraverso la rilevanza attribuita alla legge locale per la disciplina della fase esecutiva delle obbligazioni pecuniarie. Proprio in questi casi in cui una rilevanza del genere non è comunemente ammessa, acquista significato lo sforzo dei giudici per tenere comunque conto di tali norme (93).

(93) Questa precisazione sul valore da dare al termine « riconoscimento » dal punto di vista della valutazione internazionale, in quanto non ha assolutamente riguardo alla necessità di annettere agli atti e alle leggi straniere efficacia, nel proprio ambito, è coerente con la impostazione dualistica che si è data al problema e la cui adozione impedisce che si possa affermare che il diritto internazionale imponga il riconoscimento da parte di uno Stato, degli ordinamenti giuridici di cui gli altri sono portatori. La mancata ottemperanza di questa fondamentale conseguenza, legata all'accettazione della soluzione dualista, è portata a fondamento della critica che il Paone muove alla affermazione dello Uckmar secondo cui « nessuno Stato civile deve incoraggiare le violazioni delle leggi di un altro Stato » (UCKMAR, *op. cit.*, p. 551). Il Paone nega l'esistenza di un tale obbligo muovendo dalla considerazione parallela per cui non esisterebbe un obbligo internazionale per lo Stato di emanare norme interne in materia di diritto internazionale privato. Soluzione dualista e inesistenza di una norma internazionale porterebbero a questa conclusione, che per quanto riguarderebbe l'accennato principio dovrebbe maggiormente ammettersi, posto che dal punto di vista internazionale sarebbe irrilevante la sua

Vi sono in altri termini determinati collegamenti tra situazione sostanziale e Stato, dei quali gli altri Stati non possono non tenere conto senza con ciò interferire nell'ambito della sfera riservata alla disciplina esclusiva del primo e di tali collegamenti uno è certamente quello offerto dalla nascita di obbligazioni tributarie nello Stato che ha emanato i propri atti d'imposizione per presupposti verificatisi nel proprio ordinamento.

Ora questa estensione dello Stato dal sindacato dell'atto straniero e il loro riconoscimento non si estende al punto da imprimere al proprio ordinamento interno un certo modo di essere, ma essi possono essere attuati liberamente nel modo ritenuto più opportuno. Tale obbligo di riconoscimento in particolare, non si estende fino al punto da non permettere, in certi casi, allo Stato richiesto, di estendere la validità del proprio ordinamento ai rapporti in cui gli altri Stati siano parti. A parte ogni altra considerazione, ciò potrebbe contrastare con l'interesse dello Stato, nell'ipotesi ad esempio che a noi interessa, che uno Stato voglia far valere proprie pretese fondate su atti sovrani, facendosi attore in giudizio. In questi casi è chiaro che l'immunità non verrà accordata se non altro perché si ritiene che lo Stato vi abbia rinunciato (94).

Detto Stato potrà poi negare la propria protezione a simili pretese ma ciò avverrà per proprie considerazioni di interesse interno che in tale ambito andranno valutate. Così per assicurare il risultato dell'astensione ciascun ordinamento sarà libero di risolverlo in piena libertà.

Volendo trarre alcune conclusioni: si dovrà pertanto riconoscere che nell'attuale fase dei rapporti fra gli Stati, che abbiano qualche rilevanza con la materia del riconoscimento degli atti pubblici stranieri, i quali abbiano una esclusiva inerenza territoriale politica con gli ordinamenti di cui sono espressione, si è venuta formando una valutazione internazionale il cui contenuto non prescrive un riconoscimento degli effetti nel senso di assumerli come propri in tal modo ric collegando l'effetto che ad essi spetta nell'ambito dell'ordinamento di

eventuale idoneità a mettere in pericolo l'efficacia della legge straniera. Così PAONE, *op. cit.*, p. 80.

(94) Così la Corte di Cassazione italiana nella sentenza 10 giugno 1938, n. 1969, ha potuto ammettere la rilevanza delle norme valutarie emanate in Francia al fine di giudicare circa l'esecuzione di una obbligazione pecuniaria tra cittadini francesi ed italiani, espressamente dichiarando che non si trattava di fare applicazione diretta delle norme straniere, ed in tal modo sottraendole al vaglio dell'ordine pubblico.

origine, ma un riconoscimento che, sul presupposto dall'inerenza che si è delineata, li faccia accettare come espressione definitiva della disciplina giuridica della vita sociale nell'ambito degli Stati che li hanno emanati. Rimarrebbe così dimostrato che dal punto di vista internazionale non esisterebbe una preclusione al riconoscimento nell'accezione specificata, di atti pubblici stranieri e che eventuali preclusioni andranno ricercate nell'ambito delle limitazioni al riconoscimento delle pretese straniere che lo Stato stesso, da un punto di vista suo proprio, liberamente assume per tutelare eventuali propri interessi e sul quale il comportamento della valutazione internazionale non può assolutamente incidere.

Le considerazioni pregresse, non tolgono peraltro che, vigendo la rigida applicazione del principio tradizionale, gli Stati, abbiano preferito attuare la cooperazione internazionale in materia di assistenza tributaria tramite la stipulazione di convenzioni internazionali sull'assistenza amministrativa in materia tributaria (95), anche se con risultati che sul piano pratico possono essere considerati deludenti. Nel periodo successivo alla seconda guerra mondiale pochissime sono state le convenzioni in materia di assistenza tributaria (96), e queste per lo più sono rimaste senza effetto a causa delle complesse questioni tecniche che esse hanno sollevato in sede di applicazione. Scarsa efficacia possono poi avere i trattati meramente bilaterali.

(95) Sul significato e la portata delle convenzioni stipulate dall'Italia nel periodo prebellico: cfr. GUILHOT, *Les conventions franco-italienne et franco-belge de 1930-31 relatives à la double imposition et à l'entraide fiscale*, in *Rev. de droit international*, 1934, p. 834 e *Le problème de l'internationalisation du droit pénal et du droit fiscal*, ivi, 1932, p. 71; A.D. GIANNINI, *La convenzione italo-germanica sull'assistenza amministrativa e giudiziaria in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1935, p. 211.

(96) Per alcune osservazioni sulle cause della progressiva diminuzione di disposizioni in materia di cooperazione alla riscossione nei trattati nei quali sono stati partecipi gli U.S.A.: OWENS, *United States Income Tax Treaties: Income Tax Treaties: Their role in relieving double Taxation*, in *17 Rutgers Law Review*, 1963, pp. 428 e 449-451. Nella dottrina italiana: STEVE, *Sulla tutela internazionale della pretesa tributaria*, cit., p. 261; V. UCKMAR, *La convenzione tra l'Italia e gli USA in tema di imposte sul reddito*, in *Archivio finanziario*, 1956, p. 565; Id., *Convenzione tra l'Italia e il Regno Unito su le imposte dirette*, in *Dir. e prat. trib.*, 1961, I, p. 198; Id., *La convenzione tra l'Italia e i Paesi Bassi sulle imposte dirette*, in *Rivista sociale*, 1957, p. 964; Id., *La convenzione tra l'Italia e la Svezia sulle imposte dirette*, in *Riv. soc.*, 1958, p. 544. Nel periodo successivo alla seconda guerra mondiale non ci risulta che siano stati stipulati trattati in materia di assistenza amministrativa per la riscossione dei tributi. Un modello di convenzione è stato invece preparato dall'OECE-OECD nel 1963 contenente peraltro una sola disposizione relativa allo scambio di informazioni tra gli Stati nel progetto di accordo per evitare le doppie imposizioni. Cfr. *Draft double taxation convention on income and capital*, Report of the OECD, Fiscal Committee, Parigi, 1963.

Ottimale, anche se ad avviso di chi scrive scarsamente realistica in considerazione dell'attuale stadio di armonizzazione fiscale internazionale e delle difficoltà politiche di una sua realizzazione, sarebbe la costituzione di un organismo giurisdizionale internazionale a cui, analogamente a quanto avviene già in altre materie, fosse devoluta la competenza nel dirimere le controversie per l'interpretazione di trattati sull'assistenza amministrativa in materia tributaria (97).

L'idea di poter pervenire ad un organismo internazionale di tale specie si è posta con ricorrenza nelle diverse epoche, ed anche recentemente essa è affiorata in alcune sedi internazionali senza peraltro pervenire ad alcuna concreta realizzazione. Di questo problema non si può comunque in questa sede trattare se non con un semplice accenno dato che l'attualità di una simile soluzione oltretutto i problemi connessi saranno oggetto di una trattazione specifica.

CLAUDIO SACCHETTO

Università di Pavia
Istituto di Finanza

(97) La proposta di istituire un organismo internazionale per la soluzione dei problemi comuni in materia di evasione internazionale ricorre da antica data nella letteratura giuridica tributaria internazionale. Cfr.: GARELLI, *Diritto tributario internazionale cit.*, pp. 254-255 e dello stesso A., *La proprietà sociale*, 1898, § 465; PUGLIESE, *La imposizione delle imprese di carattere internazionale*, Padova, 1930, p. 128; UDINA, *Sulla creazione di una Corte internazionale per le controversie in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1949, p. 54.

Nella dottrina straniera: LIPPERT, *Handbuch des Internationalen Finanzrecht*, Wien, 1928, p. 1195; A. SPITALER, *Doppelbesteuerungsproblem bei den direkten Steuern*, Reichenberg, 1936, p. 172; SELIGMAN, *Essays in taxation*, New York, 1921, 19, XI, 806; CHRETIEN, *Le problème des règlements juridictionnels des litiges internationaux d'ordre fiscal*, in *Revue de droit international*, 1951, p. 522 ss.; SPITALER, *Empfehlte sich die Errichtung eines internationalen Steuergerichtshofes zur Entscheidung zwischenstaatliche steuerkonflikte*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1950, c. 309; BAUMGARTENER, *Richterliche Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen und Notwendigkeit oder Zweckmässigkeit einer internationaler Steuergerichtsbarkeit*, in *Archiv für Zweitscherische Abgabenrecht*, 1951, p. 417; *Cahiers de droit fiscal*, 1951, vol. XVIII, Zurigo: *Interprétation judiciaire des conventions de double impositions et nécessité ou opportunité d'une jurisdiction fiscale internationale*; BÜHLER, *Prinzipien des Internationalen Steuerrecht*, Amsterdam, 1964, p. 42; International Chamber of Commerce, Document nr. 196: *Settlement of difficulties and disputes arising out of Double Taxation Agreements*, Report of the Commission on Taxation of the ICC., 1959; WOLFF, *Die Individualberechtigung aus Abkommen in Internationalen Steuerrecht*, 1964, p. 109 (copia ciclostilata).

APPUNTI E RASSEGNE

UN RECENTE LIBRO SUL «LEASING»

1. Il recentissimo volume di V. BUONOCORE - A. FANTOZZI - M. ALDERIGHI - G. FERRARINI - *Il Leasing, Profili privatistici e tributari in Quaderni di Giurisprudenza commerciale* n. 3, ed. Giuffrè, Milano 1975, pp. X-258, fornisce la favorevole occasione per riaprire il discorso sul «Leasing». Si tratta infatti di un lavoro, molto ampio e completo, dedicato alla trattazione dei numerosi e complessi problemi relativi al *Leasing*. Il libro si compone di tre parti e di una appendice documentativa. La prima parte, curata da Vincenzo Buonocore, tratta della «locazione finanziaria» nell'ordinamento italiano; la seconda, a cura di A. Fantozzi e M. Alderighi, della disciplina fiscale della locazione finanziaria; la terza parte, di cui è autore Guido Ferrarini, delle esperienze straniere in tema di locazione finanziaria.

Nell'appendice figurano riportati, con felice iniziativa, due modelli di lettera-contratto relativi alla locazione di macchinari; il testo di due proposte di legge (n. 3463 del 13 febbraio 1975 e n. 2438 del 25 ottobre 1973), rispettivamente per la disciplina delle locazioni finanziarie con particolare riguardo (la prima) al Meridione d'Italia, e per la disciplina delle locazioni finanziarie *tout-court* la seconda; infine, si rinviene il testo della legge Provincia di Trento 21 ottobre 1974, n. 28, avente ad oggetto l'«intervento per favorire le operazioni di locazione di macchine ed attrezzature (*leasing*)».

In generale, prima ancora di svolgere qualche osservazione intorno al contenuto delle tre parti del libro, che era dichiaratamente quello di approntare un inventario dei problemi relativi alla materia e di rappresentare un momento di riflessione sulla stessa, anche in funzione propeedeutica rispetto ad una auspicabile disciplina legislativa del *leasing*, risulta, a mio avviso, molto ben realizzato. Ciò, evidentemente, soprattutto a prezzo non solo di un apprezzabile sforzo ricognitivo della relativa fenomenologia sociologica e giuridica, ma, in particolare, anche di un'analisi accurata ed approfondita di questi dati, condotta secondo vigili criteri di distinzione dei profili finanziari, economico-aziendalistici e giuridici che sono loro propri. Questi ultimi profili giuridici sono catalogati ed illustrati criticamente, nelle parti privatistica e tributaria, in base a seri approfondimenti scientifici, sia sotto il profilo dottrinario che giurisprudenziale.

2. Per quanto attiene, in particolare, alla trattazione privatistica, si possono individuare elementi di pregio, tanto nella parte introduttiva, dedicata alla formulazione di un esauriente quadro delle tesi avanzate

dalla dottrina giuridica italiana, che risultano illustrate in maniera completa, secondo criteri ispirati a chiarezza e sinteticità; quanto nelle altre tre partizioni: le prime due sviluppate secondo la tematica a) dei modelli reali-struttura giuridica, b) strutture-funzioni; e la terza, volta alla verifica dei profili normativi.

L'A. è ben conscio delle difficoltà proprie delle odierne trattazioni in tema di *Leasing* e, a ragione, avverte l'inutilità di correre il rischio di esasperate concettualizzazioni in funzione di un inquadramento del contratto in schemi già disciplinati e collaudati. Conseguentemente, procede ad una chiara scelta metodologica nel senso dell'utilizzazione della categoria logica del « tipo » (in contrapposto a quella del concetto) in quanto quadro significativo colto « solo nel suo complesso e nel quale i tratti caratterizzanti non costituiscono un numero chiuso »; sicché, pur mancando alcuni di essi, il tipo stesso non ne esce necessariamente snaturato. Da ciò l'innegabile esigenza di un previo esame ed una illustrazione della struttura del *Leasing* come appare dalla pratica e dalle rappresentazioni degli studiosi di aziendalistica.

Tale esame è stato svolto in base alla osservazione di carattere preliminare che, poiché l'unico elemento costante del *Leasing* finanziario sarebbe quello di una prestazione di temporaneo godimento di un bene avente particolari peculiarità contro corrispettivo canone periodico, il relativo contratto presenta le caratteristiche tipologiche della locazione di cose; asserendo, inoltre, che le altre modalità normalmente ritenute caratterizzanti e qualificanti del *Leasing* non possono essere tutte insieme e di per sé, considerate tali. Ciò, ovviamente, con la chiara coscienza che l'assumere come locatizio il momento essenziale del *Leasing* non comporta necessariamente a priori una qualificazione giuridica in tal senso.

Nell'ambito dell'analisi strutturale del rapporto l'A. esclude in primo luogo, passando attraverso un'interessante analisi della rilevanza dello scopo di finanziamento proprio dei più tipici contratti di credito, la rilevanza sotto il profilo giuridico dello scopo di finanziamento proprio del *Leasing*; e parimenti nega qualsiasi rilevanza al momento antecedente la stipulazione del contratto, allorché l'utilizzatore indica il bene che desidera gli sia messo a disposizione e la società di *Leasing* provvede a procurarglielo ovvero, qualora ne abbia già la disponibilità, glielo consegna direttamente. In quella sede Egli critica anche, a mio avviso giustamente, quella parte della dottrina che vorrebbe intravedere nell'indicazione e nella richiesta del bene desiderato da parte dell'utilizzatore l'esistenza di un vero e proprio rapporto di mandato ad acquistare conferito all'impresa di *Leasing*; non foss'altro perché, come è evidente, alla indicazione ed alla richiesta del bene desiderato dall'utilizzatore non sempre fa seguito un'attività di ricerca e di acquisizione del bene stesso, potendo esso essere già di proprietà o ricadere nella legittima disponibilità dell'impresa di *Leasing*. L'antefatto della locazione finanziaria non sarebbe molto differente da quello della locazione pura e semplice; al più potendosi ammettere che nella locazione finanziaria il requisito del gradimento del bene da condurre in locazione assume una

maggiore esteriorizzazione in funzione della stipulazione del relativo contratto, la causa del quale resterebbe peraltro quella del godimento del bene locato.

Un punto sul quale appare particolarmente profuso l'impegno dello studio è quello riguardante l'analisi delle alternative offerte all'utilizzatore alla scadenza del contratto in ordine alla sorte del bene. Non vi può essere dubbio che la possibilità di restituzione e quella di rinnovazione del contratto sono eventi comuni a quanto normalmente accade nelle locazioni pure e semplici e, pertanto, sono tipiche anche di questi rapporti; né, egualmente, si può non dire che anche il trasferimento della proprietà all'utilizzatore può ritenersi compatibile, *ex art. 1526 4° c. cod. civ.*, con la struttura del contratto di locazione.

Per quanto riguarda, invece, la terza alternativa a favore dell'utilizzatore, cioè quella di divenire proprietario del bene mediante l'esercizio dell'opzione, secondo l'A., essa va considerata, in correlazione con la misura del canone di locazione e con le finalità economico-finanziarie del *Leasing*, un elemento essenziale e caratterizzante del contratto non potendosi pensare diversamente tutelabile il fondamentale interesse che l'utilizzatore ha alla relativa possibilità di scelta, da potersi valutare alla scadenza del rapporto. Questo dato, viene anche ritenuto elemento di netta differenziazione strutturale del rapporto rispetto alla locazione, ove l'opzione di acquisto è fatto infrequente e legislativamente contrastato (cfr. art. 1526, 3° c.).

Il modello di *Leasing* che ne esce ipotizzato è, sostanzialmente, quello di un rapporto avente la propria causa nel godimento di un bene strumentale contro pagamento dell'intero prezzo (ed anche qualcosa di più) sotto forma di canoni periodici, realizzato nella forma della locazione con annesso patto essenziale di opzione di acquisto alla scadenza a favore dell'utilizzatore.

Dall'esame comparativo di questa struttura rispetto alle funzioni analoghe svolte da contratti affini vengono, nella parte dedicata appunto al tema strutture e funzioni, evidenziate le innegabili differenze tra il *leasing*, la vendita con riserva della proprietà e la locazione vendita; con dimostrazione della conseguente quasi totale estraneità da queste figure contrattuali. In particolare, si chiarisce come, in generale, il corrispettivo sotto forma di prestazione di denaro non presenta alcuna incidenza circa la qualificazione del rapporto cui accede e come, comunque, la natura e l'entità del corrispettivo della locazione finanziaria non fungono da elementi idonei ad esercitare influenze sulla qualificazione del contratto, né come criterio di assimilazione del *Leasing* ad altri contratti, ivi compreso l'acquisto (riscatto) della casa secondo le norme del T.U. sull'edilizia economica e popolare.

Anche alcuni tentativi di equiparazione funzionale tra il *leasing* e la vendita rateale con riserva della proprietà a suo tempo svolti da parte della dottrina argomentando sulla figura del negozio indiretto — che peraltro l'autore considera ammissibile nell'ambito del nostro ordinamento positivo nonostante i contrasti dottrinari tutt'ora esistenti — risultano validamente confutati non essendo riscontrabile nel *Leasing* né

la divergenza tra lo scopo perseguito dalle parti e la funzione tipica del negozio, né alcuno degli scopi ritenuti tipici della figura del negozio indiretto.

3. Una parte assai ampia del lavoro, prima delle considerazioni conclusive circa la qualificazione funzionale del *Leasing*, è stata dedicata all'esame di un'opinione recentemente espressa dalla dottrina (1) secondo la quale, a parte le difficoltà di inserimento di questa figura negoziale nel nostro ordinamento ed a parte le perplessità manifestate in ordine alla liceità ed ammissibilità del contratto anche sotto il profilo fiscale, il *Leasing* sarebbe assimilabile alla vendita con riserva della proprietà.

Qui, l'A., più che tendere principalmente alla confutazione della soluzione prospettata, che giustamente non condivide, trova modo di procedere ad una importante serie di pregevoli puntualizzazioni, a mio avviso estremamente utili per l'esatto inquadramento della realtà negoziale-funzionale propria del *Leasing*.

Per restare agli argomenti più pregnanti, sembrano da segnalare le rettifiche in tema di individuazione degli interessi da tutelare col *Leasing*, laddove si smentisce che l'utilizzatore ha interesse ad avere un bene pagandone il prezzo con dilazione: come è giustamente osservato, questi non può avere tutti gli elementi di valutazione di questo interesse all'atto della stipulazione del contratto; e questa è la vera ragione per cui il *leasing* viene preferito all'acquisto rateale con riserva della proprietà.

Anche le riflessioni svolte intorno alla asserita irrilevanza della mancanza dell'effetto traslativo, il quale viene ritenuto da Mirabelli « *anche* » non necessario per l'attuazione della funzione di finanziamento ma essenziale all'operazione, appaiono confutate allorché si osserva che trattasi di elemento « *assolutamente* » non necessario alla operazione di finanziamento, in quanto, nel *leasing*, il trasferimento della proprietà è motivato da ragioni tecniche, essendo la funzione sua propria piuttosto quella della prestazione e del godimento della cosa. Sicché l'effetto traslativo non appare essenziale.

La stessa pregnanza va riconosciuta alle osservazioni svolte in ordine alla configurazione dell'opzione di acquisto, a seguito delle quali vengono evidenziati elementi di estrema debolezza e chiara contraddittorietà nelle motivazioni espresse da Mirabelli nel tentativo di giustificazione, nell'ambito di un rapporto che a suo avviso sarebbe di vendita a rate con riserva della proprietà, la subordinazione dell'effetto traslativo della proprietà ad un atto negoziale separato ed autonomo; da questi ingiustificatamente equiparato all'atto di specificazione nella compravendita di cose generiche.

Del pari, sembra, infine, del tutto da condividere il pensiero dell'A. laddove afferma che nell'equiparazione del *leasing* alla vendita con riservato dominio si rinverrebbe un vero e proprio snaturamento della funzione di questo rapporto al quale si ricorre, invero, proprio allorché all'utilizzatore si intende riservare la facoltà di divenire proprietario del bene

(1) Si tratta della tesi avanzata da G. MIRABELLI nell'ampio lavoro: *Il Leasing e il diritto Italiano*, in *Banca borsa e titoli di credito*, 1974, I, 228 ss.

alla scadenza, ovvero di restituirlo all'impresa di *leasing*; onde rinviare la valutazione circa la convenienza dell'acquisto al momento in cui l'utilizzatore può essere in grado di conoscere esattamente in che misura sul valore del bene stesso ha inciso l'obsolescenza da esso subito nel frattempo.

Nella parte dedicata alla verifica del *Leasing* sotto il profilo normativo viene illustrata con puntualità la quasi piena compatibilità delle norme civilistiche proprie della locazione con le clausole normalmente inserite nei contratti di locazione finanziaria. Per quanto attiene alla disciplina del fallimento l'A., ancora in contrapposizione con i sostenitori della teoria dell'assimilabilità del *Leasing* con la vendita a rate con riserva della proprietà, si esprime per l'applicabilità dell'art. 80 l.f., dettato, come è noto, per le locazioni di immobili.

Il lungo studio termina con alcune riflessioni sulle contrapposizioni dottrinarie tutt'oggi esistenti in ordine alla qualificazione giuridica del *leasing*; sulla metodologia seguita, sulla figura di diritto intermedio *locatio ad longum tempus* e sui profili soggettivi del rapporto. La conclusione finale è che ad avere rilevanza non sarebbero tanto i problemi relativi alla qualificazione giuridica del contratto, che l'A. ritiene risolvibili secondo i normali canoni ermeneutici in relazione agli istituti esistenti; ma quelli connessi alla disciplina dell'attività del concedente.

Qui veramente si può convenire che il *Leasing*, come tecnica di finanziamento « può incidere in modo marcato sullo sviluppo delle attività produttive, ponendosi in linea parallela con gli altri strumenti di credito. Spostando l'attenzione sugli aspetti soggettivi, emerge chiara l'importanza che può rivestire la qualificazione dell'esercente l'attività di locazione finanziaria e i pericoli di degenerazione che una scarsa considerazione legislativa di questo problema può comportare. Non è il caso di ricordare quanto la neutralità del legislatore in ordine alla disciplina di altre attività finanziarie nei loro profili soggettivi ed oggettivi sia stata pernicioso e quante deviazioni, oggi più che mai evidenti, essa abbia consentito » (2).

Ognuno può comprendere quali gravi problemi di così vasta e diffusa portata generale coinvolgono queste considerazioni conclusive e, quindi, con quanto entusiasmo ci si sente portati a condividere ed a fare proprio l'auspicio dell'A.: « stabilire requisiti rigidi per chi voglia esercitare l'attività di locazione finanziaria e predisporre controlli effettivi e non formalistici sull'attività, sia allo scopo di delimitare il campo d'azione, sia ad evitare che il settore possa essere rapidamente inquinato ». Nessun'altra meglio di questa espressione credo sia più adatta a qualificare lo spirito del lavoro di Vincenzo Buonocore.

4. Data la natura e l'impostazione di questo breve scritto non è, ovviamente, questa la sede per aprire un discorso critico sulle argomentazioni e sulle tesi avanzate nello studio in esame; né per eventualmente riprendere, riproporre, ovvero ampliare e specificare le opinioni mani-

(2) Cfr. pag. 98.

festate in altra occasione (3), le quali, peraltro, in gran parte ne differiscono, essenzialmente, guarda caso, non tanto nella soluzione proposta quanto nelle argomentazioni. Sia, però, consentita qualche breve considerazione di carattere generale, onde tentare un bilancio dell'utilità che si può trarre dalla lettura del lavoro.

Sotto questo profilo, data per scontata la bontà e la proficuità della metodologia usata, risultano quanto meno evidenziati alcuni punti definitivamente certi. Il primo di essi, dal punto di vista della qualificazione del rapporto, è che il *leasing* assomiglia, prevalentemente e più che ad ogni altra figura negoziale, alla locazione, ma che ad essa non può essere totalmente e pienamente equiparato, ancorché le clausole in esso contenute possano apparire quasi del tutto compatibili con la disciplina civilistica di essa. Anche se l'A. propende fortemente verso l'assimilazione dei due rapporti, tanto che, a mio avviso erroneamente ed ingiustamente, è portato ad identificarne i profili funzionali e causali, tuttavia egli non se la sente di arrivare ad una esplicita qualificazione in tal senso e, anche se per converso non definisce assolutamente originale ed atipico il contratto di *leasing* (che è invece la mia opinione), più di una volta chiarisce che il ritenere essenzialmente locatizio il nucleo centrale del *leasing* non ne importa necessariamente la qualificazione in tal senso, né la totale applicazione delle norme civilistiche dettate per la locazione, essendo esso un rapporto che « per alcune peculiarità rispetto al tipo della locazione, deve poter trovare una propria disciplina compiuta, come è avvenuto da tempo anche in alcuni paesi europei » (4).

A mio avviso questo è il sintomo rivelatore di una incertezza che si appalesa ineliminabile a mano a mano che si scorre il lungo svolgersi dello studio, il quale, se si potesse parlare di difetti, presenta quello di essere stato impostato e condotto sotto la negativa influenza della apparente similitudine del *leasing* con la locazione. È innegabile che il profilo più emergente del *leasing* possa apparire quello del godimento di un bene strumentale contro pagamento corrispettivo di somme di denaro, così come è innegabile che lo *scopo* di finanziamento e gli antefatti del contratto siano elementi neutri rispetto alla sua qualificazione giuridica. Ma la realtà essenziale del *leasing* è un'altra: altre sono le finalità, l'oggetto e la causa rispetto a quelli della locazione.

L'avere ritenuto essenzialmente locatizio il rapporto di *leasing*, l'averne identificato l'oggetto e la causa con quelli della locazione costituiscono, sempre a mio sommessso avviso, i punti più deboli ed opinabili dello studio; ed a causa di ciò, l'A. non ha colto l'essenziale unitarietà del contratto di *leasing* nelle due forme *operativo* e *finanziario*, ma ha ritenuto differenti le due figure ed ha limitato il proprio interesse allo studio della locazione finanziaria adottando una scelta terminologica piuttosto ambivalente rispetto a questa espressione, talvolta sostituendola inopinatamente con il termine d'origine straniero.

(3) G. Cogo, *Sulla natura giuridica del contratto di leasing*, in *Giur. di merito*, 1975, IV, 138 ss.

(4) Cfr. pagg. 88-89.

Restando ad un fugace cenno circa l'oggetto e la causa del *leasing* sembra potersi osservare che essi differiscono essenzialmente da quelli della locazione.

Considerando l'oggetto del contratto il mezzo giuridico con il quale ne è assicurato il risultato economico è evidente che, nella locazione, esso è rappresentato dal trasferimento del diritto di godimento di un bene per un tempo determinato contro corrispettivo e che il rapporto contrattuale si esaurisce tutto nell'ambito di questa prestazione. Nel *leasing*, invece, il mezzo giuridico per conseguire il risultato economico del contratto non è il trasferimento del godimento di un bene per un tempo determinato contro corrispettivo, che, a mio avviso, ne è piuttosto un effetto derivato, ma l'assunzione dell'obbligazione, da parte del concedente, di sopportare l'onere economico per la fornitura (diretta) o l'acquisto (da terzi) dei beni strumentali ovvero degli immobili che sono oggetto materiale del contratto, contro pagamento corrispettivo dell'intero loro valore (non prezzo, si badi bene) sotto forma di canoni, insieme all'assunzione da parte dell'utilizzatore dell'obbligazione di sopportare tutti gli oneri di ogni specie di manutenzione ed i rischi per il danneggiamento ed il perimento dei beni stessi: sicché, proprio dal punto di vista contentutistico, il *leasing* presenta un oggetto che ricorda assai più da vicino l'idea del credito piuttosto che quella dello sfruttamento economico del bene, attuato mediante concessione di godimento dello stesso contro corrispettivo.

Sotto il profilo causale, deve osservarsi che la causa della locazione consiste nel trasferimento del godimento di beni per un dato tempo contro corrispettivo; o nel risultato di trarre un utile dalla cosa sotto forma di canone da una parte ed il risultato di ottenere il godimento temporaneo di una cosa altrui dall'altra, ovvero, infine, nello scambio del corrispettivo con il godimento delle utilità della cosa locata. Seguendo la nozione di causa testé sottintesa in ordine alla locazione, la funzione economico-sociale del *leasing* ovvero l'intento pratico tipico perseguito dalle parti, ovvero, ancora, la funzione da esso assolta, che costituisce in ultimo la ragione stessa del riconoscimento dell'ordinamento, consistono nel finanziamento indiretto dell'impresa, realizzato attraverso la fornitura o l'acquisto in proprio ed il trasferimento ad altri, soltanto formalmente reversibile (5), della facoltà di sfruttamento integrale di un bene strumentale per tutta la presumibile durata della sua utilità economica, contro il corrispettivo pagamento, sia pure sotto forma di canoni periodici, dell'intero valore di esso.

Qualcosa, dunque, di molto differente rispetto alla locazione; perché, pure se la causa di entrambi i contratti rientra nell'ampia categoria dello scambio, nel *leasing* la « giustificazione » delle attribuzioni patrimoniali

(5) Gli effetti economici e pratici corrispondono sostanzialmente a quelli della compravendita. Questa caratteristica, di restituire, od acquistare alla scadenza mediante l'opzione, il bene strumentale pressoché svuotato di valore economico, evidenzia la sostanziale equivalenza ed affinità tra *leasing* operativo e finanziario.

non sta nello scambio del godimento del bene contro corrispettivo, ma nel finanziamento dell'impresa (6).

Indipendentemente da questi dissensi, ritengo che il bilancio risultante dalla lettura del lavoro, sia del tutto positivo; soprattutto per gli altri punti fermi che da esso emergono per futuri approfondimenti della materia. Risulta chiaro, che il campo va definitivamente sgombrato da inutili esercitazioni comparatistiche con le figure che soltanto apparentemente sembrano presentare elementi comuni con quelli propri del contratto di *leasing*. Al più essendo auspicabile un definitivo chiarimento soltanto nei confronti della locazione.

Parimenti indiscutibile sembra la dichiarata esigenza di un tempestivo intervento normativo, soprattutto in ordine alla disciplina dei profili soggettivi.

Infine, a mio avviso, è emersa la necessità di sperimentare uno studio del *Leasing*, considerato in sé e per sé, come contratto unitario nelle sue due figure più frequentemente adottate nella nostra pratica, onde liberarsi dall'equivoco della c.d. « locazione finanziaria ».

5. A questo riguardo si deve dire che anche lo studio dei profili fiscali del *Leasing* segue la stessa impostazione di fondo sopra criticata, sicché il problema del superamento del limite dell'oggetto della locazione finanziaria resta, a mio avviso, insoluto, con la conseguenza che i risultati della pure approfondita indagine svolta da Augusto Fantozzi e Massimo Alderighi non si prestano ad essere utilizzati anche in campo civilistico a contributo della qualificazione giuridica del *Leasing*.

La giustificazione che i due A.A. danno circa la scelta da loro operata in ordine all'impostazione del lavoro non è, ancorché discutibile, però, priva di pregio. Essi, sostanzialmente osservano che le conclusioni alle quali erano pervenute le indagini sul *leasing* sotto il profilo tributario, condotte precedentemente alla riforma del 1973-74, sono state essenzialmente sconvolte dalla nuova normativa.

Da qui l'esigenza di procedere *ex novo* all'esame dei profili fiscali del *leasing*, sia per verificarne la convenienza economica, sia per sperimentare un possibile contributo al chiarimento del tipo di contratto valido anche dal punto di vista del diritto sostanziale. La scelta terminologica a favore dell'espressione « locazione finanziaria » è dichiaratamente derivata da quella ormai adottata nella legislazione positiva, cui essi si attengono per non essere costretti a distinzioni e puntualizzazioni che porterebbero ad una non voluta predeterminazione della qualificazione del contratto.

Una parte del lavoro è dedicata all'esame dei profili fiscali del *leasing* c.d. *operativo*, nell'intento di accertare se questo istituto presenta particolarità rispetto al trattamento tributario della locazione, alla quale, come è noto, viene, dai più, ritenuto assimilabile. Questo profilo in realtà non appare però sviluppato, essendosi piuttosto evidenziati gli elementi di estraneità propri della locazione finanziaria rispetto alle concezioni dottrinarie ed alla realtà strutturale del *leasing* operativo.

(6) *Amplius* cfr.: G. Cogo, *Sulla natura giuridica del leasing*, cit., 148-151.

Da un primo, sommario riferimento al quadro legislativo nell'ambito del quale risulta disciplinata la locazione finanziaria a fini fiscali, nonché di alcune circolari recanti disposizioni applicative dell'Amministrazione finanziaria e dell'Assonime, gli A.A. rilevano come il legislatore tributario da una parte e l'amministrazione finanziaria dall'altra, ispirati da concezioni prevalentemente aziendalistiche e spinti da una particolare *ratio* legislativa, si siano orientati verso soluzioni che prescindono da una definizione oggettiva del contratto attestandosi su di una definizione che, invece, fa perno sui requisiti del soggetto che esercita la locazione finanziaria. Sicché, dal punto di vista fiscale, si ha locazione finanziaria soltanto allorché essa sia esercitata da un imprenditore finanziario e non anche, ad esempio, dallo stesso produttore dei beni che ne costituiscono l'oggetto in senso materiale.

A queste considerazioni fa seguito un complesso ed articolato esame del trattamento fiscale della locazione finanziaria nell'imposizione diretta ed indiretta; nonché un raffronto circa la convenienza, sotto il profilo fiscale, tra locazione finanziaria ed investimento diretto.

Per quanto riguarda l'analisi del trattamento fiscale della locazione finanziaria nell'imposizione diretta, vi è da dire che lo studio presenta notevole interesse, essendo stato condotto attraverso un'indagine tecnica sui metodi di determinazione del reddito imponibile rispettivamente dell'impresa di *leasing* e dell'utilizzatore del bene, la quale costituisce un pregevole contributo chiarificatorio circa i problemi inerenti la scelta del metodo di determinazione del reddito imponibile più idoneo alla tutela degli interessi delle imprese nel rispetto delle norme dettate dal legislatore tributario. In particolare, riveste notevole interesse, almeno a mio avviso, la soluzione avanzata per il problema della determinazione del reddito derivante dagli immobili per le imprese che esercitano il *leasing* immobiliare.

Secondo l'opinione espressa dagli A.A. in base all'interpretazione degli artt. 40 e 52 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 957 in correlazione col disposto dell'art. 2 del disegno di legge relativo alla modifica INVIM, gli immobili dati in locazione finanziaria dalle società di *leasing* devono ritenersi strumentali e, pertanto, il reddito da essi derivante va considerato a tutti gli effetti costitutivo del reddito di impresa, non soggetto alla determinazione su base catastale. Con la conseguente detraibilità di tutti i costi inerenti all'esercizio dell'impresa, degli ammortamenti, delle spese generali e degli interessi passivi. Tale soluzione, che in verità appare brillantemente sostenuta, trova fondamento, oltre che nella interpretazione delle norme testé menzionate, soprattutto in alcune considerazioni, purtroppo non portate alle loro naturali conseguenze in ordine alla qualificazione giuridica del *leasing*, sulla causa finanziaria del rapporto, che gli autori intravedono chiaramente allorché definiscono atipico il contratto, ma che poi, inopinatamente ritengono « composita ». In essa, infatti, il finanziamento si affiancherebbe alla messa a disposizione del bene rispetto al quale sussiste l'opzione di acquisto.

Nella parte relativa allo studio della disciplina fiscale della locazione finanziaria nell'ambito dell'imposizione indiretta, ricordato che sia la

la locazione finanziaria mobiliare sia quella immobiliare vanno soggette ad I.V.A. — con semplificazione rispetto al sistema I.G.E. — e registrazione a tassa fissa, vengono affrontati alcuni problemi di notevole interesse. Il primo, proprio della locazione finanziaria immobiliare, è quello relativo all'assoggettabilità ad I.V.A. delle locazioni finanziarie poste in essere dal soggetto che esercita professionalmente l'attività di costruzioni di immobili, ovvero dal soggetto privato non imprenditore che abbia acquistato l'immobile da destinare a locazione finanziaria. Su questo punto, pur avendo espresso perplessità di notevole portata, gli A.A. ritengono da escludere, uniformandosi all'orientamento manifestato dal legislatore fiscale nell'imposizione diretta e non più ripreso nella disciplina di quella indiretta che appare neutra in merito, che queste figure possano rientrare nella previsione normativa fiscale della locazione finanziaria. Bisogna, però, osservare che non vengono fornite in proposito motivazioni soddisfacenti.

Un altro punto degno di nota è quello relativo alla differenziazione, anche sotto il profilo fiscale, delle locazioni finanziarie rispetto alle locazioni con promessa di vendita vincolante per ambedue le parti; ove si rinvencono, fra l'altro, interessanti chiarificazioni riguardo alla misura della tassazione I.V.A. cui va soggetta la compravendita all'atto dell'esercizio dell'opzione, che andrebbe registrata a tassa fissa con assoggettamento ad I.V.A. del solo eventuale presso residuo.

Per quanto riguarda l'imposta di registro non vi sono, invece, da segnalare aspetti di rilievo, essendo ormai pacificamente accettato che la tariffa a tassa fissa viene applicata tanto alle locazioni finanziarie mobiliari che immobiliari essendo contratti posti in essere da imprese e quindi sempre soggetti ad I.V.A., salve, naturalmente, almeno a mio avviso, le ipotesi — che gli autori sembrano avere dimenticato — in cui i contratti siano stati stipulati da privati non imprenditori, ovvero da imprenditori esercenti professionalmente l'attività di costruttori immobiliari.

Per quanto attiene all'applicabilità dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM), che riguardo alle locazioni finanziarie si ammette soltanto nell'ipotesi di trasferimento del bene e non per il trascorrere del periodo decennale in virtù di espressa esclusione legislativa a favore delle società esercenti la locazione finanziaria (7), viene affrontato il problema relativo al calcolo dell'incremento imponibile nel caso di esercizio dell'opzione da parte dell'utilizzatore; con particolare riferimento al valore finale da dichiarare ed alle conseguenze derivanti dalla circostanza che il valore dichiarato sia di molto differente al valore venale al momento del trasferimento.

Su questo punto gli A.A. forniscono la dimostrazione che l'assoggettamento ad INVIM degli immobili di proprietà dell'impresa di *leasing* è puramente formale in quanto in nessun caso può emergere incremento di valore imponibile.

(7) La problematica svolta in relazione alla applicabilità dell'imposta decennale a carico dell'impresa di *leasing* è stata, infatti, in parte superata con l'entrata in vigore della legge 22 dicembre 1975 n. 694.

Poiché secondo la legge tributaria l'incremento imponibile è dato dalla differenza tra i valori di acquisto e di vendita o definiti ai fini dell'imposta di registro od I.V.A., è stato facile osservare che il prezzo fatturato ai fini I.V.A. dall'impresa di *leasing* a carico dell'utilizzatore, che è un prezzo calcolato sulla base di un valore puramente nominale, non sarà mai superiore a quello di acquisto a suo tempo pagato dall'impresa di *leasing*. E ciò, anche nell'ipotesi in cui facendosi nel contratto espresso riferimento all'ammontare di quella parte di canoni pattiziamente riconosciuta come pagamenti già effettuati in conto prezzo fin dall'inizio della locazione finanziaria, debba ritenersi che l'ammontare di questi ultimi vada sommato al prezzo finale di liquidazione: prezzo complessivo che risulterebbe, comunque, inferiore ovvero, tutt'al più, pari a quello di acquisto da parte dell'impresa di *leasing*.

In questa sede viene manifestata anche l'opinione secondo cui è da escludere che l'amministrazione finanziaria possa pretendere di considerare prezzo assoggettato ad I.V.A. l'intero ammontare dei canoni corrisposti fin dall'inizio del contratto più il prezzo fissato per l'opzione, fatto questo che assimilerebbe ingiustamente il trattamento fiscale della locazione finanziaria a quello della locazione vendita, contratto riconosciuto differente dallo stesso legislatore tributario tanto sotto il profilo I.V.A. che INVIM.

Pure negativamente è stato risolto il problema se l'indicazione del prezzo ai fini I.V.A. possa essere oggetto di giudizio di congruità da parte del fisco; ciò in piena coerenza con l'orientamento della stessa amministrazione finanziaria che, in un proprio atto (8), ha espressamente ritenuto incontestabile il prezzo indicato in fattura, salvo, ovviamente, l'accertamento della falsità della fattura medesima ai fini dell'I.V.A.

L'ultimo problema prospettato in argomento, che è quello se l'impresa di *leasing* possa perdere il requisito di intermediario finanziario (richiesto dall'amministrazione per la non assoggettabilità ad INVIM decennale) allorché essa si occupi della costruzione dell'immobile in regime di appalto, trova gli A.A. di opinione negativa. Peraltro, tale problema appare superato a seguito della impostazione legislativa datavi nella ricordata legge 22 dicembre 1975, n. 694.

Come è anche stato osservato dagli stessi A.A., che facevano riferimento a quest'ultima normativa allorché essa era ancora allo stato di progetto, sarebbe assurdo fare questioni circa il requisito della esclusività dell'esercizio dell'attività di locazione finanziaria allorché la legge ne prevede l'esclusione dell'INVIM decennale per la diversa ragione che gli immobili di cui le imprese sono proprietarie vengono riconosciuti assimilabili a quelli di natura strumentale e proprio in quanto tali esclusi dall'imposta.

Sotto il profilo dei vantaggi e degli svantaggi propri della locazione finanziaria, sempre dal punto di vista esclusivamente fiscale, uno solo sarebbe il vantaggio e più gli svantaggi, rispetto al finanziamento ovvero all'investimento indiretto.

(8) Trattasi della circolare n. 16 del 19 dicembre 1972.

Il vantaggio consiste nella possibilità che l'utilizzatore ha di imputare più velocemente nel proprio conto economico il costo del bene; sempre che, ovviamente, il contratto di *leasing* abbia durata inferiore rispetto alla utilità del bene strumentale, poiché, come è noto, la legge fiscale (artt. 68 D.P.R. 29 settembre 1973) consente di effettuare ammortamenti anticipati fino al 45 % del costo del cespite oltre alle quote di ammortamento ordinario soltanto nei primi tre esercizi.

Tra gli svantaggi, oltre alla impossibilità di portare in detrazione il 4 % annuo per il periodo di *leasing* ed all'incertezza circa l'ammissibilità di poter detrarre dall'incremento di valore le spese incrementative, quello più rilevante è senz'altro dato dalla circostanza che il bene, nell'ipotesi di vendita da parte dell'utilizzatore dopo l'esercizio dell'opzione presenta un valore iniziale di acquisto sicuramente inferiore all'ipotesi dell'investimento diretto e, pertanto, l'utilizzatore-venditore va soggetto ad imposta INVIM in maggior misura.

Altro svantaggio esisterebbe in materia di I.V.A. per gli enti pubblici non economici e per tutti i soggetti esercenti operazioni esenti da I.V.A.: essi non potrebbero, infatti, recuperare successivamente tale imposta.

Per quanto riguarda il ricorso al *leasing* da parte degli enti pubblici non economici, gli A.A. rilevano, però, come in realtà, ultimamente, il fenomeno sia andato generalmente aumentando e ne ravvisano la ragione sia nella maggiore facilità propria dei procedimenti di stipulazione dei contratti di locazione rispetto a quelli di acquisto; sia nelle difficoltà che questi enti hanno a trovare finanziamenti o prestiti a causa dello stato di indebitamento in cui si trovano.

Inoltre, sulla base di un esame comparativo, gli A.A. affermano che tra le due ipotesi la differenza a svantaggio del *leasing* è solo teorica, in quanto il costo di un mutuo finisce per raggiungere quello della locazione finanziaria, nonostante che in questa ipotesi l'ente utilizzatore non possa recuperare l'I.V.A.

Si può dunque essere d'accordo che le ragioni del diffondersi del *leasing* tra gli enti pubblici risiedano tutte nella semplificazione burocratica conseguente alla maggiore semplicità e speditezza procedimentale.

A commento del lavoro svolto da M. Alderighi e A. Fantozzi, deve in primo luogo chiarirsi che, forse, la fatica degli A.A. avrebbe meritato un lettore più specializzato nella materia fiscale; non sarebbero mancate osservazioni più competenti ed acute. Quello che mi sembra, però, possa dirsi con tranquillità è che lo studio si presenta molto approfondito e completo; non sono stati trascurati tutti i complessi risvolti di ogni problema e di particolare pregio appaiono soprattutto gli approfondimenti tecnico-fiscali.

Sotto il profilo del contributo alla scienza giuridica bisogna dire che il lavoro presenta notevole interesse per le chiarificazioni apportate in ordine alla natura dell'elemento causale del negozio, tanto che, pur con le imprecisioni ed incertezze cui più sopra si è fatto cenno, gli stessi autori, che pur sembrerebbero propendere per diversa soluzione, finisco-

no, nella parte dedicata alle considerazioni *de jure condendo*, per riconoscere alla causa finanziaria del contratto una rilevanza determinate in ordine alla qualificazione dello stesso ed in ordine all'assetto della futura disciplina da darsi alle imprese esercenti il *leasing*.

6. Sull'ultima parte del libro, quella dedicata da G. Ferrarini ai profili comparatistici del *leasing* nei vari ordinamenti di *common law* e di *civil law*, con particolare riferimento anche alle figure contrattuali che con esso presentano le maggiori affinità, v'è da fare una considerazione di carattere generale: si tratta, a mio avviso, del primo studio ampio ed approfondito sulle esperienze straniere in materia di *leasing* che risulta condotto sulla base di acquisizioni dirette; e non — come purtroppo risulta evidente in tutti i precedenti lavori svolti dalla dottrina italiana in argomento — attraverso il rimaneggiamento, soprattutto per quanto riguarda l'area del *common law*, di fonti riportate da studiosi di diritto continentale.

Questo lavoro, costituisce, pertanto, il primo contributo serio e documentato in ordine alla evoluzione della tecnica del *leasing* in tutti i paesi dell'area occidentale.

In esso risultano chiariti alcuni aspetti fondamentali della realtà contrattuale del *leasing* sui quali anche la dottrina italiana, che pure ne trattava con una certa dimestichezza accennandovi quasi si trattasse di luoghi comuni, dovrà, a mio avviso, ritornare onde esaminare se da essi non possano conseguire ripensamenti fondamentali per la relativa materia. Ciò soprattutto per quanto attiene alla possibilità di configurare un'unica nozione comune del *leasing*, che, in verità, dai risultati conseguiti nell'indagine appare molto improbabile, essendo emerse evidenti alcune differenze sostanziali tra gli ordinamenti di *common law* e di *civil law*. Infatti, nei primi si propende, quasi generalmente e senza differenziazioni di rilievo, verso una soluzione che assoggetta la locazione finanziaria alla medesima disciplina della vendita con riserva della proprietà, ravvisandosi la sostanziale affinità dei due rapporti sotto il profilo del tratto caratterizzante garantistico, esteriormente emergente nell'attribuzione formale della titolarità della proprietà dei beni al venditore a pagamento differito ed al locatore finanziario.

Negli ordinamenti a diritto continentale, si rileva, invece, un chiaro, ancorché differenziato nella particolarità delle varie soluzioni proposte, orientamento verso una nozione che, pur tenendo conto delle peculiarità del *leasing*, tuttavia resta più o meno ancorata ad una concezione che ne evidenzia in misura assai rilevante la comunanza con il « tipo » della locazione.

A voler fare qualche rapido riferimento particolare ai contenuti dello studio, sembra da osservare che i punti di maggiore interesse dell'indagine, anche sotto il profilo della loro rilevanza per i futuri studi sull'argomento, emergono dall'approfondimento dei profili caratterizzanti del *leasing* nel diritto statunitense e canadese; in particolare l'esame del *lease intended as security* e del *security interest*.

Anche l'esame dei profili comparatistici con la vendita con riserva della proprietà presenta risultati di estremo interesse: soprattutto perché, pur nella differente concezione del *leasing* tra gli ordinamenti di *common law* e di *diritto continentale*, essi rappresentano tema di studio comune, dall'approfondimento del quale, a mio avviso, potrebbero risultare ancora ulteriori chiarimenti.

Un'ultima considerazione — veramente l'ultima — è quella (che è poi un consiglio per il lettore del libro) che questa terza parte avrebbe, forse dovuto essere collocata avanti alle altre: i lavori di Buonocore e Alderighi-Fantozzi avrebbero avuto lettori più preparati alla comprensione dei problemi da essi così validamente trattati.

GIAMPAOLO COGO

Avvocato in Roma

R E C E N S I O N I

BERLIRI L. V., *La giusta imposta*.

Milano, Ed. Giuffrè, 1975, ristampa inalterata, pp. XII-182, Lit. 3.500.

Sono ormai quasi trent'anni che Luigi Vittorio Berliri non è più tra noi e la ristampa che il fratello Antonio ha curato del Suo volume si manifesta anche più attuale di quanto non l'avessi ritenuto quando, in più occasioni, ne sollecitai la nuova pubblicazione. Essa è tanto più opportuna oggi, dopo l'entrata in vigore della nuova riforma tributaria e dopo l'applicazione, ormai più che ventennale, della Carta fondamentale da parte della Corte costituzionale.

Il libro di Luigi Vittorio non solo manifesta in pieno la perfetta attualità del Suo pensiero e della problematica che Egli ci ha proposto in questo studio-programma, ma rinnova l'ammirazione per la Sua opera di giurista, fine sensibilissimo colto ed attento a tutti i problemi della pubblica finanza. La ristampa rinverdisce, se mai ve ne fosse stato bisogno, anche la Sua figura di Uomo, esemplare in tutti i sensi, nell'attività pratica come in quella speculativa, di Uomo con una profonda coscienza morale e civica che faceva della Sua compagnia un insostituibile, continuo stimolo all'approfondimento degli argomenti che sapeva impostare, con una lunghezza di vedute che è raro trovare anche per l'equilibrio che dimostrava, conversando pacatamente e con indubbio fascino personale.

Sono certo che quanti non lo hanno conosciuto sapranno cogliere, attraverso le pagine del volume, il profumo delicato di uno spirito eletto. E soprattutto i giovani cui direi che queste pagine sono soprattutto dirette come lo furono ai figli di Luigi Vittorio così immaturamente e tragicamente scomparso. Ma forse nello scrivere queste righe, con animo sempre dolente (mi balena il ricordo dei Suoi funerali nella chiesa raccolta, là sul lungotevere al Palazzo di Giustizia), mi fa velo la mia condizione transitoria d'essere vivente, poiché Luigi Vittorio è spirato tra le montagne che Egli tanto amava ed ha lasciato un ricordo di sé non perituro.

Se poi debbo addentrarmi nella viva sostanza del libro suggerirei a chi si appresta a consultarlo, e soprattutto ai giovani, di leggere l'opera, per così dire, in chiave attuale per riscontrare quanto esso sia moderno ed aggiornato, dopo oltre cinque lustri che il volume è stato concepito e steso.

Si vedano così le pagine in cui l'imposta è configurata come quota individuale di riparto della pubblica spesa residuale fra tutti gli interessati all'esistenza ed al funzionamento dell'ente pubblico. E tale prospettiva giuridica dell'imposta è studiata poi attraverso l'analisi funzionale delle spese pubbliche, con l'esame dei fattori dei redditi, del patrimonio e del consumo come determinanti l'interesse individuale all'organizzazione dei pubblici servizi. Partendo così da concetti giuridici, tratti cioè dalla legislazione, ma con un occhio attento al quadro generale economico finanziario il Berliri perviene a fissare

un criterio di ripartizione proporzionale delle spese pubbliche e cioè del costo dei pubblici servizi, secondo le quote di partecipazione individuale ai risultati del processo di produzione, collettivamente organizzati dei beni individuali. Ed in relazione a questo punto sono da meditare, per la loro attualità, le considerazioni sulla imposizione degli incrementi patrimoniali, come pure tutti gli altri capitoli nei quali si esaminano, con una rara aderenza al concreto, pur nella sintesi efficace e nell'astrazione chiarificatrice, numerosi altri aspetti essenziali per la determinazione del criterio della ripartizione delle imposte tra i consociati: dalla discriminazione dei redditi, al problema della progressività e a quello del « minimo imponibile », dall'imposizione commisurata al patrimonio a quella commisurata al consumo, ci sono tutti gli aspetti salienti della imposizione, studiata come fenomeno giuridico, anche se analizzato nei suoi componenti tecnico finanziari ed economici, come premesse essenziali per l'analisi giuridica.

La fruttuosità dell'indagine è confermata dai risultati cui essa perviene con il delineare lo schema di un sistema tributario nel quale si raccolgono i risultati della feconda ricerca. Nella quale non sono neppure dimenticati gli aspetti pratici ed organizzativi del congegno tributario, ove è formulato l'auspicio (peraltro non ancora pienamente attuato) della creazione di un accertamento unico del patrimonio, del reddito e del consumo, coadiuvato dalla raccolta centralizzata e sistematica dei dati necessari per l'accertamento stesso (e cioè dalla anagrafe tributaria) alla cui faticosa e faticata realizzazione stiamo ancora assistendo in questi giorni.

I problemi che si affacciano nel nostro Paese come nuovi, sono dunque i problemi di sempre; da tempo individuati e discussi e approfonditi, ma facilmente dimenticati dai politici; e talora anche dagli studiosi, con il pericolo di dover tornare sempre sulle medesime cose, senza compiere un passo avanti, come invece un libro come questo ha indubbiamente consentito di fare nella storia inquieta delle nostre leggi tributarie recenti.

Del resto Luigi Einaudi, nella prefazione apposta al libro, scriveva: « il territorio all'entrata del quale sta scritto *hic sunt leones* rimane vasto ed inesplorato, ma la fatica del pioniere non è stata vana ». Ed è questo l'auspicio che esprime Antonio Berliri nelle parole di introduzione alla ristampa del volume che, anche è mio augurio, possa suscitare anche « dubbi, far nascere problemi, provocare discussioni »; quali sono i fini « di ogni libro vivo », appellativo che ben si può attribuire all'opera di Luigi Vittorio. (G. A. MICHELI).

GERA G. - *L'imposizione progressiva nell'antica Atene.*

Roma, Bretschneider, 1975, pp. 212, Lit. 10.000.

La lettura del volume del Gera mi ha riportato agli studi effettuati a Padova quasi una cinquantina di anni fa con il Ferrabino ed ai contemporanei lavori del Ciccotti e ripropone la domanda se la caduta dell'impero ateniese sia da ascrivere all'imposizione progressiva o ad altre cause.

Il dubbio rimane. L'A., con un approfondito esame delle fonti e della loro interpretazione moderna, si sofferma sull'evoluzione dell'imposizione patri-

moniale nel V e IV secolo a.C. nel quadro delle altre prestazioni dovute e della politica della spesa sostenendo che, mentre è difficilmente concepibile l'istituzione di un'imposta giuridicamente progressiva, questa ben avrebbe potuto sussistere di fatto, per la progressività in termini di reddito di un'imposta proporzionale sul patrimonio, per il modo di applicazione del tributo, riscosso da ultimo a carico dei più ricchi (proeisforà) con facoltà di rivalsa sui coobbligati e, aggiungo, per la larga distribuzione delle entrate tra i cittadini meno abbienti, il che costituiva una limitata forma di imposta negativa.

Il Gera amplia successivamente il quadro all'attività finanziaria ed alle cause extrafinanziarie (spopolamento, carenza di capitali, schiavitù, avidità di potere) che possono aver contribuito alla decadenza di Atene.

Osserva che « non fu la progressione delle imposte a determinare i maggiori danni, anzi essa praticamente non determinò danni gravi finché fu subita volentieri, in quanto l'onere appariva come un onore », che anche successivamente non riuscì a frantumare le più grandi fortune, ma che furono le classi medie ad essere soprattutto danneggiate. « L'imposizione progressiva fu uno solo degli elementi che impedirono la formazione del risparmio: fattori negativi di maggior peso furono l'insicurezza interna ed esterna, l'atteggiamento spirituale ostile all'impegno per la produzione, il desiderio di destinare il risparmio a fini religiosi e civili ».

Conclude con l'affermazione che la differenza della struttura sociale non consente di ricavare dalla storia di Atene nei due secoli indicati delle uniformità di valore anche attuale « ossia utili a prevedere l'evoluzione di una finanza sociale nel nostro tempo ». Quest'affermazione, non richiesta, rivela il motivo dominante dello studio, che, del resto, emerge dalla scelta stessa del tema, dall'esposizione in funzione di problemi attuali, dalle osservazioni che di volta in volta l'arricchiscono.

Per restare alle conclusioni può osservarsi che non è la maggiore o minore volontarietà che determina il danno dell'imposizione, ma l'uso delle somme percolate (nel caso si ebbe una sistematica distruzione del capitale per fini improduttivi, come l'A. dimostra); che la distruzione delle classi medie e non di quelle più alte ad opera dell'imposta fortemente progressiva è una costante; che il richiamo ai cicli di Tucidide è chiaramente indicativo dell'orientamento sociologico; che infine non sono senza significato né il rilievo della disaffezione cronica dei greci al lavoro né il carattere parassitario della finanza ateniese. L'interpretazione dei fatti è, quindi, in chiave moderna e le somiglianze, anche « soltanto episodiche » per dirla con il Gera, non sono per questo meno istruttive. (A. DUS).

CORDA A., NANULA G., SANTAMARIA T., SCIALÒ A., *La revisione del bilancio delle imprese secondo la riforma tributaria.*

Roma, G. Pastena Editore, 1975, pp. 342, Lit. 8.000.

Non vi è dubbio che la riforma tributaria da un lato e quella delle società dall'altro abbiano attirato l'attenzione dei pratici e dei teorici sulla revisione contabile dei bilanci delle imprese.

La riforma tributaria, generalizzando e rafforzando l'obbligo della contabilità ed avvicinando il reddito fiscale d'impresa a quello calcolato secondo i principi di competenza economica ha posto sia i contribuenti che gli uffici dell'amministrazione finanziaria nella necessità di approfondire lo studio delle tecniche contabili abbandonando così il pressappochismo che aveva fino ad ora caratterizzato i bilanci e le dichiarazioni da un lato e gli accertamenti dall'altro.

La riforma delle società ed in specie il recente decreto sulla certificazione dei bilanci delle società quotate in borsa hanno finalmente sensibilizzato l'opinione pubblica italiana al problema della revisione dei bilanci, che era stato finora affrontato soltanto dalle società internazionali di revisione e, sotto il solo profilo fiscale, dai verificatori degli uffici finanziari e della Guardia di Finanza.

A questo secondo tipo di esperienza appartiene il volume in esame che deriva da una serie di esercitazioni pratiche tenute presso la Guardia di Finanza.

Esso pertanto presenta particolare interesse affiancandosi, tra i primissimi lavori aventi a base le leggi di riforma, alla più consistente letteratura soprattutto anglo-americana in tema di revisione di bilanci.

Il volume tratta separatamente il controllo dello stato patrimoniale, quello del conto economico ed i diversi procedimenti di accertamento. L'esposizione della materia, piuttosto completa, è semplice e, dato l'argomento, di carattere pratico e si avvale di numerosi esempi e casi concreti. L'opera risulta pertanto utile non soltanto a coloro che saranno chiamati ad effettuare verifiche, bensì anche in generale a coloro che vorranno conoscere quali poteri e quali forme di controllo consente la nuova legge fiscale attraverso il rafforzamento degli obblighi di contabilità e la generalizzazione del principio di tassazione in base al bilancio. (A. FANTOZZI).

NUOVI LIBRI

SCIENZA DELLE FINANZE

AA. VV. - *La finanza delle regioni e degli enti locali.*

Napoli, Formez, 1975, pp. 283, s.i.p.

Il volume raccoglie alcuni contributi per lo studio dell'autonomia finanziaria delle amministrazioni locali in vista anche della riforma della legge finanziaria regionale. Dopo il saggio introduttivo di CASSESE, va ricordato quello di PEDONE — con osservazioni sui tributi propri e sulle facoltà di indebitamento visti come strumenti per ridurre alcune conseguenze della tendenza in atto ad una finanza locale di soli trasferimenti — e quello di PICA, quest'ultimo con una serie di riferimenti utili per l'individuazione di alcune forme di entrata proprie degli enti locali. L'opera è completata da articoli di PARMENTOLA, COLLEVECCIO e GIARDA.

AGNATI A. - BRUNO V. - CAFFÈ F. - CANTARELLI D. - CAPODAGLIO G. - CORBINO E. - DEMARIA G. - GABURRO G. - MISTRI M. - MONTESANO M. - MUSU I. - PALOMBA G. - RESTA M. - VASSILLO A. - ZANI S. - *Il tempo nella dottrina economica italiana.*

Milano, Cisalpino-Goliardica, 1975, pp. 164, Lit. 4.000.

Sono questi quindici saggi brevi, tra loro diversi per argomento specifico e per impostazione metodologica, ma accomunati da una matrice comune a sua volta caratterizzata da due aspetti tradizionalmente al centro delle ricerche degli studiosi che, in particolare, fanno capo all'insegnamento di G. DEMARIA: l'interesse per l'analisi dinamica e la valorizzazione dei contributi della dottrina economica italiana.

ANDREANO R. L. (a cura di) - *La nuova storia economica. Problemi e metodi.*

Torino, Einaudi, 1975, pp. 256, Lit. 2.600.

I sette saggi ed i quattro commenti ad essi qui presentati da A. sono stati tutti scritti negli Stati Uniti durante la seconda metà dei '60, e documentano il dibattito assai vivace che allora si svolse sul contenuto innovativo, le potenzialità ed i limiti dell'impiego di dati quantitativi teoricamente ordinati per verificare le ipotesi avanzate nella storiografia economica. Ai saggi iniziali, di carattere prevalentemente metodologico, ne seguono altri dedicati ai problemi che sorgono nella ricerca concreta e, infine, alla revisione critica degli strumenti quantitativi impiegati dalla *new economic history*.

ARE G. - *Industria e politica in Italia.*

Bari, Laterza, 1975, pp. XV-209, Lit. 2.500.

In questo saggio — composto di quattro capitoli che riproducono altrettante ricerche inedite svolte per la Fondazione Agnelli e di una lunga conclusione aggiuntavi nel 1975 — A. esamina la influenza dei fattori politici ed istituzionali sull'evoluzione della economia italiana nell'ultimo decennio, e conclude che la natura, la cultura, i modi di azione delle forze politiche e del sistema di governo da tempo agiscono, nel nostro paese, per la «organizzazione delle diseconomie esterne» al sistema produttivo.

BONAMORE D. - *Prolegomeni all'economia politica nella lingua italiana del quattrocento.*

Bologna, Patron Editore, 1974, Lit. 8.000.

Opera di un linguista, questa ricerca rintraccia nel testo di quattro scrittori toscani del XV secolo (LEON BATTISTA ALBERTI, BERNARDINO DA SIENA, GIOVANNI DA UZZANO, compilatore di un manuale di mercatura, ed un commerciante laniero di Firenze, MORELLI) la formazione e la evoluzione del vocabolario inteso a designare i rapporti ed i concetti economici nascenti al sorgere dell'epoca moderna. Dopo una parte metodologica, la analisi procede individuando e discutendo le relazioni tra la terminologia attuale dell'economia politica e gli antecedenti quattrocenteschi, ed è ricca di suggestioni sia sul mondo economico di allora, sia sul processo mediante il quale l'evoluzione del linguaggio contribuisce a quella stessa dei concetti.

CAMERON R. (a cura di) - *Le banche e lo sviluppo del sistema industriale.*

Bologna, Il Mulino, 1975, pp. 479, Lit. 12.000.

Il volume contiene due saggi, uno introduttivo ed uno conclusivo, del C., ed altri otto studi, tutti intesi a cogliere come il sistema finanziario abbia agito nel decollo industriale di Inghilterra, Scozia, Francia, Germania, Russia, Giappone, Stati Uniti ed Italia. Lo sforzo originale degli AA. è nel tentativo di riempire lo spazio lasciato libero, in argomento, dalla modellistica dello sviluppo, per eccesso di semplificazione, e, per difetto di estensione interpretativa al di là della ricostruzione descrittiva, dalla storiografia tradizionale della banca: ne risultano in particolare — come evidenzia P. L. CIOCCA nell'introduzione all'edizione italiana — una serie di verifiche sia alla tesi di GERSCHENKRON sulla «forzatura», ad opera del sistema creditizio, dell'industrializzazione delle nazioni relativamente arretrate, sia alla diversa adeguatezza dei servizi che le banche hanno offerto al decollo dei maggiori paesi.

CECCHINI D. - *Trasporto stradale e struttura insediativa del Mezzogiorno.*

Milano, Giuffrè, 1975, pp. 191, Lit. 4.500.

La ricerca si inserisce in una linea di studi che la SVIMEZ va promuovendo, sotto il coordinamento di R. CAGLIOZZI, sull'assetto territoriale del Mezzogiorno, e contribuisce alla conoscenza della circolazione stradale e dei rapporti tra infrastrutture stradali ed insediamenti. Alla elaborazione dei dati statistici hanno collaborato S. FUBELLI e G. PROVENZIANI, a quella dei cartogrammi C. MECONI e R. SANTILI.

CHIANCONE A. - *L'efficacia della politica di bilancio.*

Milano, Franco Angeli Editore, 1974, pp. 109, Lit. 2.800.

Il libro è diviso in tre parti, dedicate, rispettivamente, al problema della individuazione dell'arco di tempo nel quale hanno efficacia i provvedimenti finanziari, alla analisi più particolareggiata di tale tempo di efficacia delle imposte dirette e di alcune spese in conto capitale di varia destinazione e alla scelta del tipo di bilancio statale. Il volume è completato da un'appendice dedicata alla trattazione degli effetti delle attese nell'opera di PIGOU.

CORSALE M. - *Un autobus per utopia. Beni culturali, cultura, controcultura.*

Roma, Bulzoni Editore, 1975, pp. 173, Lit. 3.600.

Il saggio, opera di un sociologo del diritto, muove da un giudizio severo sui risultati della tutela del patrimonio e dei beni culturali esercitata finora in Italia, dovuti, secondo l'A., oltre che a ragioni di tecnica legislativa ed a carenze dell'Amministrazione, anche a motivi di fondo: di conseguenza, il problema di come tutelare non può trovare soluzione senza un radicale riesame di cosa tutelare e del perché farlo.

COZZI G. - GARRIBA S. - GIORGETTI G. - TASSELLI R. - VACCÀ S. - ZORZOLI G. B. - *Lo sviluppo nucleare in Italia.*

Milano, Franco Angeli Editore per l'Istituto di Economia delle fonti di energia, 1975, pp. 260, Lit. 4.600.

Sono qui raccolte le relazioni presentate all'omonimo Convegno tenutosi a Milano nell'aprile 1975, e dedicate alle cause dell'affermarsi della supremazia USA nel campo dei reattori provati; alla capacità dell'industria italiana di far fronte al programma elettronucleare dell'ENEL, ed ai relativi rapporti di committenza; alle prospettive nazionali di R & D per i reattori «nuovi»; e, con gli interventi conclusivi di VACCÀ e ZORZOLI, al dilemma che si pone allo sviluppo nucleare italiano, tra un'irrinunciabile esigenza di autonomia tecnologica e le difficoltà che tale obiettivo solleva.

CUZZI D. - *Breve storia dell'Eni.*

Bari, De Donato, 1975, pp. 242, Lit. 2.000.

Rapida riesposizione delle vicende dell'ente petrolifero, dalle origini alla presidenza Girotti, svolta da un *manager* che ne ha vissuto una parte «dal di dentro»: particolare attenzione è rivolta ai rapporti tra forze politiche, stato e *holdings* pubbliche.

DEMARIA G. - *Introduzione alla analisi economica della esogeneità.*

Padova, Cedam, 1972, pp. 108, Lit. 2.600.

L'esogeneità permanente, divisa in dieci propagatori, costituisce la piattaforma da cui D. muove per studiare le quattro grandi proprietà di questi ultimi, e precisamente: potenza, incertezza di comportamento, instabilità dell'azione, contributo alla dinamica economica.

DEMARIA G. - CANTARELLI D. - AGNATI A. - MONTESANO A. - *L'economia italiana nell'età napoleonica.*

Padova, Cedam, 1973, pp. 174, Lit. 6.000.

I saggi che appaiono nel volume riproducono le Relazioni alla IX Seduta del Convegno Nazionale su *Napoleone e l'Italia*, indetto a Roma nel '69 dall'Accademia dei Lincei, e rappresentano uno dei contributi alle ricerche di cinematica storica iniziate nel 1953 presso l'Istituto di Economia dell'Università Bocconi.

FONDAZIONE FORD - *Energia: tempo di scelte. Progetto per una politica dell'energia.*

Milano, Edizioni Scientifiche e Tecniche Mondadori, 1975, pp. 328, Lit. 6.000.

È la traduzione italiana, con una premessa di M. SILVESTRI, del rapporto finale di sintesi dell'*Energy Policy Project* della *Ford Foundation* per gli Stati Uniti, avviato nel 1971, svolto da uno *staff* di circa settanta ricercatori, finanziato con quattro milioni di dollari, concluso nel 1974 con la presentazione, anche, di una monumentale serie di studi di settore, e divenuto presto famoso per avere, tra l'altro, indicato, dimostrandone le larghe opportunità esistenti, nei «risparmi» di energia l'obiettivo prioritario per le politiche energetiche da adottare ora da parte dei paesi occidentali, Stati Uniti in particolare.

GRAZIANI A. - LOMBARDINI S. (a cura di) - *Gli studi di economia in Italia.*

Milano, Edizioni di Comunità per il Comitato per le Scienze Politiche e Sociali, 1975, pp. 136, Lit. 2.500.

È questa la relazione sull'economia tra quelle promosse, sullo stato delle scienze sociali in Italia, dal Co. S. Po. S., organismo le cui finalità sono qui illustrate nella introduzione di M. ROSSI DORIA. La relazione si articola

in un *Rapporto sullo stato degli studi di economia*, in cui A. GRAZIANI valuta la formazione (universitaria e *post lauream*) degli economisti e lo stato della ricerca (teorica ed applicata), ed in una *Rassegna di contributi italiani all'analisi economica*, dovuta a S. LOMBARDINI, che considera circa 550 titoli, ordinandoli in 23 sezioni.

LIBERTINI L. - TRENTIN B. - *L'industria italiana alla svolta*.

Bari, De Donato, 1975, pp. 173, Lit. 2.200.

Il volume contiene parte del lavoro svolto in vista del Convegno sulla *Struttura industriale del Piemonte ed i problemi della sua trasformazione nella crisi dell'economia italiana*, che ha avuto luogo a Torino, dall'11 al 13 aprile 1975. Accanto agli scritti di LIBERTINI e TRENTIN, sono qui raccolti contributi di AVONTO, BODRATO, LONARDI, G. LA MALFA, FRIGNANI, GIANNOTTA, CIIAROMONTE, GARAVINI, VACCARINO.

MISTRI M. - *Introduzione alla politica dei redditi*.

Padova, Liviana Editrice, 1974, pp. 129, Lit. 2.500.

Con un testo di divulgazione, M. si rivolge al lettore medio per favorirne la comprensione e la capacità di affrontare i temi connessi con la politica dei redditi: l'idea centrale dell'A., in materia, è che l'alternativa non si pone tra fare o non fare la politica dei redditi, ma tra farla consapevolmente o no.

OCDE - *Aspects théoriques et empiriques des effets de la fiscalité sur l'offre de main d'oeuvre*.

Paris, OCDE, 1975, pp. 114, F. 22,00.

È una rassegna dei lavori teorici ed empirici relativi agli effetti della attività fiscale sull'offerta di mano d'opera. I risultati degli studi considerati forniscono indicazioni quantitative che consentono di affermare che molto probabilmente l'incidenza del regime fiscale sulla scelta della attività professionale è debole.

OCDE - *La flexibilité dans le financement du logement*.

Paris, OCDE, 1975, pp. 83, F. 14,00.

Il volumetto si compone di due parti, dedicate, rispettivamente, all'esigenza di una maggiore flessibilità dei sistemi di finanziamento della proprietà abitativa in situazioni inflazionistiche ed alla analisi empirica del sistema dei tassi di interesse variabili utilizzati dalle società costruttrici britanniche, dei mercati ipotecari negli Stati Uniti, in Canada, Danimarca ed in Italia, e, infine, del mercato del finanziamento delle abitazioni in Germania.

OCDE - *Politique du tourisme et tourisme international dans les pays de l'OCDE*.

Paris, OCDE, 1975, pp. 180, F. 32,00.

Questo rapporto, adottato nel luglio 1975 dal Comitato sul turismo dell'OCSE, espone, con la chiarezza e l'abbondanza di dati consuete, l'evoluzione del movimento turistico negli stati membri durante il 1974 ed i primi mesi del 1975, considerando la spesa, i trasporti, le strutture di ricezione che ne sono stati interessati, e le politiche dei diversi governi.

OCSE - *La politica monetaria in Italia*.

Milano, Franco Angeli Editore per il Centro studi di politica economica, 1976, pp. 139, Lit. 3.500.

È lo studio relativo all'Italia, per il periodo 1962-1971, tra quelli recentemente promossi dall'OCSE sulla politica monetaria di alcuni stati membri.

Il lavoro si divide in cinque parti: ruolo e limiti della politica monetaria in Italia; strumenti, modello di riferimento e principali provvedimenti nell'azione della Banca d'Italia; impatto delle manovre monetarie sulle variabili finanziarie e, quindi, sulle componenti della spesa privata; infine, le conclusioni, a loro volta discusse criticamente nella introduzione di P. SAVONA a questa edizione italiana.

PALMERIO G. - VALIANI R. - *Gli strumenti di controllo dell'economia a breve termine.*

Milano, Giuffrè, 1975, pp. 250, Lit. 4.800.

Studio sulla natura e l'affidabilità degli strumenti congiunturali disponibili nel nostro paese, condotto in modo da mostrare che ogni provvedimento di politica economica a breve termine altera la distribuzione del reddito tra le categorie sociali. È infatti convinzione degli AA. che «... nell'attuale momento storico, appare sempre più evidente che non solo il tasso di sviluppo ma l'andamento di tutte le principali variabili economiche è determinato, oltre che dalla politica dei governi, dal comportamento delle parti sociali». Altra caratteristica peculiare dell'opera è quella di riservare al problema del sottosviluppo meridionale più spazio di quanto non avvenga in lavori consimili.

PASINETTI L. - *Lezioni di teoria della produzione.*

Bologna, Il Mulino, 1975, pp. XIV-339, Lit. 6.000 (bross.).

Alla prima parte delle *Lezioni di Econometria*, pubblicate in dispense nel 1965-66, questo volume aggiunge, nel cap. I (*Breve rassegna dei precedenti storici*) un'introduzione e la considerazione di Marx e dei Marginalisti; mantiene i capp. II (*La tavola delle transazioni o delle immissioni-erogazioni*), III (*Un modello lineare di produzione*) e IV (*Lo schema di Leontief*). Notevoli sono le aggiunte al cap. V (*Lo schema teorico di Sraffa*), relative, tra l'altro, alla relazione tra salario unitario e saggio di profitto ed al sistema dei prezzi e distribuzione del reddito. Del tutto nuovi sono l'appendice al cap. V, sul problema della trasformazione dei valori in prezzi di produzione, il cap. VI, sulla scelta delle tecniche di produzione, e lo svolgimento del cap. VII, sui modelli di produzione dinamici. La portata di queste *Lezioni* è dunque assai più vasta di quella delle precedenti: con la eccezione dei processi congiunti e di quelli con capitale fisso e risorse naturali, e, nella parte sui modelli dinamici, del progresso tecnico, il volume ricomprende in una visione complessiva i diversi sviluppi prodotti dal ritorno contemporaneo — mosso dai contributi di Leontief, Sraffa e Von Neuman — all'interesse della teoria per la produzione, che, secondo «gli economisti classici [...] veniva sempre più a caratterizzare e a condizionare le nascenti società industriali» ma che poi «per ragioni non ancora sufficientemente chiarite dagli storici del pensiero economico, i Marginalisti lasciarono in disparte». A partire dal cap. IV è estensivo l'uso dell'algebra delle matrici; il lettore non matematico può impadronirsene utilizzando l'apposita appendice, ma può comunque beneficiare di una lucidità di esposizione tale da consentire un approccio anche non analitico al testo, ed alle suggestioni culturali che esso può di per sé solo già offrire.

PORISINI G. - *Il capitalismo italiano nella prima guerra mondiale.*

Firenze, La Nuova Italia, 1975, p. 177, Lit. 1.600.

Alla introduzione del curatore, che tratta dell'economia italiana prima, durante e dopo la guerra, seguono scritti di A. CABIATI, R. BACHI, L. EINAUDI; degli storici P. GRIFONE, A. CARACCILO, E. PACI; e, infine, un'ampia bibliografia, corredata da indirizzi di ricerca.

REALFONZO A. - *Economia territoriale e pianificazione.*

Bari, Dedalo Libri, 1975, pp. 186, Lit. 12.000.

I primi tre capitoli trattano di questioni metodologiche di economia urbana e territoriale; gli altri di temi generali di pianificazione economica e territoriale: nell'insieme permettono di individuare le metodologie di analisi quantitativa del fare urbanistico, ponendosi all'interno della evoluzione che le discipline a contenuto economico per architetti ed ingegneri stanno incontrando.

ROTA G. - *L'inflazione in Italia: 1952-1974.*

Torino, Editoriale Valentino, 1975, pp. 146, Lit. 3.500.

Per il periodo 1952-1971 sono qui stimate ed analizzate le variazioni assolute e relative dei prezzi per settore e per tipi di beni, e viene calcolata la inflazione in termini assoluti, espressa in miliardi di lire, imputabile, per ogni anno, a 43 settori produttivi ed a 70 classi di beni.

SMITH A. - *La ricchezza delle nazioni.*

Torino, UTET, 1975, pp. 1264, Lit. 25.000.

Nel bicentenario di *The Wealth of Nations*, A. e T. BAGIOTTI ne hanno curato questa nuova edizione italiana per la collana dei classici dell'economia UTET, diretta da G. DI NARDI e giunta, con questo, all'ottavo volume. Oltre che per i pregi grafici e di accuratezza propri dell'intera collana — i cui meriti sono tanto più rimarchevoli nel panorama dell'editoria italiana, caratterizzato da scarsità di edizioni dei classici della storia del pensiero — la nuova edizione va segnalata per essere stata direttamente condotta su quella di CANNAN del 1904: e che riporta, quindi, i sommari a margine, elaborati dal C. stesso e di grande utilità per seguire il filo del discorso smithiano, un ricco apparato di note, l'integrazione dell'indice per materia originale, apparso nella III edizione. Ai curatori sono dovute anche l'introduzione, una nota bibliografica sulle opere di S. e sulla critica, aggiunte alle note ed all'indice per materia, ed un indice delle fonti. Il volume è completato da un'ampia nota biografica curata da A. PELLANDA, e da sei tavole fuori testo.

STEFANI G. - *Corso di finanza pubblica.*

Padova, Cedam, 1972, pp. 432, Lit. 7.000.

Esposizione dei temi e dei problemi tradizionalmente considerati propedeutici per lo studio dei fenomeni finanziari: rapporti tra finanza pubblica e economia nazionale; il bilancio dello stato e gli effetti economici delle spese pubbliche; la ripartizione del carico tributario in una economia sviluppata; la progressività e la discriminazione qualitativa dei redditi; la finanza straordinaria e il debito pubblico; la finanza della sicurezza sociale.

TREZZA B. - *Economia e moneta. Una riformulazione integrale della macroeconomia.*

Bologna, Il Mulino, 1975, pp. 237, Lit. 6.000.

Il lavoro contiene la parte più tecnica di una revisione della macroeconomia a cui T. è stato spinto dalla insoddisfazione per le capacità esplicative della teoria corrente e dallo svuotamento che le analisi successive hanno operato della « intuizione » keynesiana sull'equilibrio di sottoccupazione. Attribuendo le difficoltà della teoria corrente ad un erroneo trattamento della moneta, T. muove, nella sua ricostruzione, dalla definizione di economia monetaria come quella in cui i beni si scambiano contro moneta, ma mai tra loro: in ogni mercato, di conseguenza, l'offerta di beni coincide con una domanda di moneta, e la domanda di beni comporta un'offerta di moneta. Questa idea centrale permette di far coincidere squilibri ed equilibri reali con squilibri

ed equilibri monetari: di qui T. procede alla analisi della determinazione del livello del reddito nazionale e dei prezzi, inserendo, poi, il credito e la creazione di moneta da parte del sistema bancario. Seguono i capitoli dedicati agli aspetti della teoria connessi con la crescita, alla considerazione della finanza pubblica al di là del semplice risultato di bilancio, all'introduzione del commercio internazionale. I capitoli che chiudono il volume, sulla critica all'uso della uguaglianza risparmi-investimenti come determinante del reddito nazionale, e sulle relazioni tra Keynes, la teoria classica e quella contemporanea, ricompongono la unità della idea iniziale e ne ribadiscono le ambizioni innovative.

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PISA - ISTITUTO DI ECONOMIA, FINANZA E DIRITTO FINANZIARIO « A. PESENTI » - FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA - *Studi di economia e finanza.*

Pisa, Arti Grafiche Pacini Mariotti, 1973-74, pp. 167, s.i.p.

Sono qui raccolti contributi di GRASSINI, BENNATI, NICCODEMI, PALADINI e PIZZANELLI, relativi, rispettivamente, a: un'analisi econometrica, basata sul modello di Sylos Labini, riguardante l'equazione dei prezzi agricoli, la funzione dei consumi privati e la politica discrezionale della Banca Centrale; gli effetti economici dell'aumento del prezzo di petrolio; il risparmio nel pensiero classico; gli effetti della politica fiscale e monetaria; il pensiero di Smith e, infine, la politica dei trasporti nella programmazione economica italiana.

ZANETTI G. - GROS PIETRO G. - DONNA G. - FRIGERIO P. - FRAQUELLI G. - *Economia dell'impresa. Casi e problemi.*

Torino, Giappichelli, 1975, pp. 287, Lit. 6.000.

Testo didattico volto a offrire allo studente una prima possibilità di verifica e di applicazione dei metodi e dei concetti sviluppati nel corso di economia dell'impresa. Se pure non mancano richiami frequenti alle definizioni tradizionali, la caratteristica precipua dell'opera sta nella presentazione di casi desunti in gran parte da esperienze reali e trattati in modo da stimolare il lettore a fornire una sua personale risoluzione da confrontare, successivamente, con quella proposta dagli AA.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

DEADMAN W. B. - DOCKEY P. J. - *Estate Planning.*

London, Farringdon Publishing Co. Ltd., 1976, pp. 69.

Vademecum delle leggi inglesi e gallesi, espressamente confezionato « to limit or avoid the charge », corredato da una serie di tabelle esemplificative.

FILOSA F. - *Riforma del diritto di famiglia. Riflessioni tributarie su impresa e azienda. La vecchia e nuova impresa familiare.*

Padova, Tipografia « La Garangola », 1975, (stampato in proprio).

GIORGETTI A. - *Lezioni di scienza delle finanze e di diritto finanziario.*

Padova, CEDAM, vol. II, 1975, pp. 437, Lit. 8.800.

Nel 1975 il secondo volume delle *Lezioni* di G. ha fatto seguito al primo, pubblicato nel 1972 e dedicato ai principi di scienza delle finanze e di diritto finanziario. Questo secondo volume ha per oggetto l'ordinamento tributario italiano dopo la riforma e si compone di quattro sezioni. La prima, *Introduzione allo studio degli istituti tributari*, è largamente occupata dall'espo-

sizione delle ragioni e dei lineamenti della riforma. La seconda, *I principali istituti del nuovo ordinamento tributario italiano*, riguarda le imposte dirette, con la relativa disciplina dell'accertamento e delle esenzioni ed agevolazioni. La terza sezione considera le imposte indirette innovate dalla riforma (IVA, registro, successioni e donazioni, INVIM). Il volume è chiuso dalla sezione dedicata al nuovo regime del contenzioso tributario.

NOBILI R. - VITALE M. - *La riforma delle società per azioni. Commento alla legge 7 giugno 1974, n. 216 e ai Decreti Delegati.*

Milano, Giuffrè, 1975, pp. XII-730, Lit. 12.500.

Vi si contiene un commento, redatto articolo per articolo, alla legge 7 giugno 1974, n. 216 (afferrante la cosiddetta « riforma delle società per azioni »), ed ai relativi Decreti delegati, sorretto da un più che esauriente apparato critico. Piuttosto che quello di una ricostruzione dogmatica o sistematica degli istituti, intento degli AA. del volume è quello di prospettare, volta a volta, soluzioni di questioni di indole tecnico-pratica. Vi si riscontrano assai appropriati riferimenti al diritto penale dell'economia e, per quello che riguarda la materia tributaria, non mancano circostanziate indicazioni relative al trattamento fiscale delle plusvalenze delle azioni (artt. 1/5, 1/6 della legge citata), all'interpretazione della voce « oneri fiscali », che compare nella nuova normativa, e delle norme relative alla ritenuta sugli utili distribuiti dalle società, prevista dall'art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. Accurato il richiamo delle fonti, vuoi per quanto attiene a quelle propriamente legali, vuoi per quanto attiene alle altre, sino alle più recenti circolari Assonime.

OECD - *International Comparison of Tax Depreciation Practices.*

Paris, OECD, 1975, pp. 125, F. 42,00.

Il volume contiene una comparazione — effettuata da Mr. George KOPITIS — dei metodi inglese e francese di ammortamento fiscale, documentata con una serie di tabelle relative al « *Tax Depreciation Survey by Country* » (relative alla sola Inghilterra).

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI GENOVA - *Annali della Facoltà di Scienze Politiche.*

Milano, Giuffrè, 1975, pp. IV-1109, Lit. 22.000.

Le cronache della Facoltà, resoconti di letture e Convegni, e venticinque saggi di vario argomento.

I Tribunali Amministrativi Regionali. Rassegna di Giurisprudenza e di Dottrina.

Roma. Casa Editrice Italedi, dal 1975, mensile.

Questa nuova Rivista, diretta da I. Scorro e pubblicata dal medesimo Editore de *La Commissione Tributaria Centrale* e de *La Settimana Giuridica*, riporta, nella prima parte i testi, massimati ed annotati, di tutte le sentenze dei Tribunali amministrativi regionali. Nella seconda parte, dopo le sentenze delle Supreme magistrature che riguardano i TAR, seguono articoli di dottrina e note a sentenze, sempre in tema di giustizia amministrativa regionale, e, infine, un notiziario, bibliografia e rassegna della stampa periodica di diritto pubblico.

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI

SCIENZA DELLE FINANZE

ARGOMENTI GENERALI

- BIRD R. M. - *Assessing Tax Performance in Developing Countries: A Critical Review of the Literature*, « Finanzarchiv », 1976, 244.
- GREEN J. H. A. - *Two Models of Optimal Pricing and Taxation*, « Oxford Econ. Pap. », 1975, 352.
- HAYEK F. A. - *Quale prezzo per la piena occupazione? I: Inflazione, inefficiente allocazione del fattore lavoro e disoccupazione*, « Bancaria », 1975, 995.
- MASSERON J. - *La crise énergétique. Quelques-uns de ses effets sur l'économie mondiale*, « R. écon. pol. », 1975, 878.
- ORDOVER J. A. - *Distributive justice and optimal taxation of wages and interest in a growing economy*, « J. Publ. Econ. », 1976, 139.
- PEARCE D. - *The Limits of Cost-Benefit Analysis as a Guide to Environmental Policy*, « Kyklos », 1976, 97.
- RENVERSEZ F. - *La situation des finances publiques en 1974*, « R. écon. pol. », 1975, 975.
- ROSE M. - *Finanzpolitische Interpretationen der reinen Staatsausgabentheorie von Samuelson*, « Finanzarchiv », 1976, 197.
- SECRET P. - *L'activité économique française en 1974*, « R. écon. pol. », 1975, 1036.

EFFETTI DELLE IMPOSTE

- BRUNO M. - HABIB J. - *Taxes, family grants and redistribution*, « J. Publ. Econ. », 1976, 57.
- FELDSTEIN M. - CLOTFELTER C. - *Tax incentives and charitable contributions in the United States: A microeconomic analysis*, « J. Publ. Econ. », 1976, 1.
- MC LURE C. E. JR. - *The Incidence of Colombian Taxes: 1970*, « Econ. Develop. Cult. Change », 1975, 155.

POLITICA ECONOMICA E FINANZIARIA. CONGIUNTURA E SVILUPPO

- GUIITIAN M. - *The effects of changes in the exchange rate on output, prices and the balance of payments*, « J. Internat. Econ. », 1976, 65.
- KORKMAN S. - *On Adjustment and Reserve Policies in Cases of Conflicting and Compatible Targets*, « Weltwirtsch. Archiv », 1975, 647.
- MARZANO F. - *Il « Cambridge debate » e l'assegnazione di strumenti ad obiettivi nella politica economica*, « Ricerche econ. », 1975, 3.
- SELLEKAERTS W. - *Optimal and Actual Policies for Price Stability and High Employment and the Canadian Price - Unemployment Cycle*, « Weltwirtsch. Archiv », 1975, 699.
- WAUD R. N. - *Asymmetric Policymaker Utility Functions and Optimal Policy Under Uncertainty*, « Econometrica », 1976, 53.
- WEBER W. E. - *Interest Rates, Inflation and Consumer Expenditures*, « Am. Econ. R. », 1975, 843.

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

- BOSKIN M. J. - *Estate taxation and charitable bequests*, « J. Publ. Econ. », 1976, 27.
- JAMES S. - *The Swedish Personal Taxation System*, « British Tax R. », 1975, 361.
- JETHA N. - *The Structure of Major Taxes in Guyana*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 47.
- REECE B. F. - *The Income Tax Incentive to Owner-occupied Housing in Australia*, « Econ. Record », 1975, 218.

IMPOSTE INDIRETTE

- RAFEI N. - *The Tax System in Saudi Arabia*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 2.
- SAITO K. W. - *Petroleum taxes: how high and why?*, « Finance develop. », 1975, 4, 17.

DOGANI E COMMERCIO INTERNAZIONALE

- ARLIN R. - *The maturity effect, rates of return and the course of U.S. foreign investment*, « J. Internat. Econ. », 1976, 1.
- ANDERSSON A. E. - *A closed nonlinear growth model for international and inter-regional trade and location*, « Reg. Sc. Urb. Econ. », 1975, 427.
- BATRA R. N. - CASAS F. R. - *A synthesis of the Heckscher-Ohlin and the neo-classical models of international trade*, « J. Internat. Econ. », 1976, 21.
- BOATWRIGHT B. D. - RENTON G. A. - *An Analysis of United Kingdom Inflows and Outflows of Direct Foreign Investment*, « R. Econ. Stat. », 1975, 478.
- BORKAKOTI J. - *Some Welfare Implications of the Neo-technology Hypothesis of the Pattern of International Trade*, « Oxford Econ. Pap. », 1975, 383.
- CARLSSON B. - OHLSSON L. - *Structural determinants of Swedish foreign trade; A test of the conventional wisdom*, « Europ. Econ. R. », 1976, 165.
- DORNBUSCH R. - *Exchange Rates and Fiscal Policy in a Popular Model of International Trade*, « Am. Econ. R. », 1975, 859.
- GABISCH G. - *A vintage capital model of international trade*, « J. Internat. Econ. », 1975, 365.
- OWEN N. - *Scale economies in the EEC; An approach based on intra EEC trade*, « Europ. Econ. R. », 1976, 143.
- POMFBET R. - *Some Interrelationships between Import Substitution and Export Promotion in a Small Economy*, « Weltwirtsch. Archiv. », 1975, 714.

FINANZA E PROGRAMMAZIONE LOCALE

- AZNAR A. - FERNÁNDEZ F. - *Modèles de localisation pour la planification régionale*, « Econ. appl. », 1975, 407.
- CHALMERS J. A. - *A model of regional growth in developing countries with an application to Thailand*, « Reg. Stud. », 1975, 231.
- CHAPMAN J. - SLOBKO T. - HARING J. E. - *Congestion theory and transport-demand*, « Reg. Sc. Urb. Econ. », 1975, 493.
- COURBIS R. - *Le modèle REGINA, modèle du développement national, régional et urbain de l'Economie française*, « Econ. appl. », 1975, 569.
- DEROUIN P. - *Local Taxation in France - II*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 8.
- FERRETTI L. - *Modello di rete dei trasporti per un piano di sviluppo nelle Marche*, « Strade traff. », 1975, 250, 46.

- FRIEDMAN J. - *A Spatial Framework for Rural Development: Problems of Organisation and Implementation*, « Econ. appl. », 1975, 519.
- GLAISTER S. - *Transport pricing policies and efficient urban growth*, « J. Publ. Econ. », 1976, 103.
- HUFBAUER G. C. - SEVERN B. W. - *Municipal Costs and Urban Area*, « J. Urb. Econ. », 1975, 199.
- INSOLERA I. - *Automobile e città: l'organizzazione del traffico urbano*, « Strade traff. », 1975, 249, 58.
- KANEMOTO Y. - *Congestion and Cost-Benefit Analysis in Cities*, « J. Urb. Econ. », 1975, 246.
- KATZMAN M. T. - *Regional Development Policy in Brazil; the Role of Growth Poles and Development Highways in Goias*, « Econ. Develop. Cult. Change », 1975, 75.
- LEVER W. F. - *Mobile industry and levels of integration in subregional economic structures*, « Reg. Stud. », 1975, 265.
- LEY D. F. - ANDERSSON G. - *The delphi technique in urban forecasting*, « Reg. Stud. », 1975, 251.
- MUSSETTO G. - *Una critica alla pura razionalizzazione della spesa pubblica locale*, « Econ. & Lav. », 1975, 523.
- MUTH R. F. - *Numerical Solution of Urban Residential Land-Use Models*, « J. Urb. Econ. », 1975, 307.
- ROBERTS N. - *The Tax Lawyer as Urban Planner*, « British Tax R. », 1975, 331.
- STROTZ R. H. - WRIGHT C. - *Spatial Adaptation to Urban Air Pollution*, « J. Urb. Econ. », 1975, 212.
- STRUYK R. - *Determinants of the Rate of Home Ownership of Black Relative to White Households*, « J. Urb. Econ. », 1975, 291.
- THOMAS R. W. - *Some functional characteristics of British City Central Area: An Application of allometric principles*, « Reg. Stud. », 1975, 369.
- TORREGGIANI A. - *Utenza e tariffe in un'azienda di trasporto extraurbano regionale*, « Econ. pubbl. », 1975, 29.
- TURNER C. G. - *The design of urban growth models for strategic land-use transportation studies*, « Reg. Stud. », 1975, 251.
- WHITE M. J. - *The Effect of Zoning on the Side of Metropolitan Areas*, « J. Urb. Econ. », 1975, 279.

IMPRESE PUBBLICHE

- CICCHETTI C. J. - SMITH V. K. - *Alternative price measures and the residential demand for electricity*, « Reg. Sc. Urb. Econ. », 1975, 503.
- CHIRICHIELLO G. - *Un modello lineare operativo di costi per sistemi di trasporto pubblico*, « Strade traff. », 1976, 251, 53.
- FAULHABER G. R. - *Cross-subsidization: Pricing in Public Enterprises*, « Am. Econ. Rev. », 1975, 966.
- HAWKINS R. G. - *The Demand for Electricity: A Cross-section Study of New South Wales and the Australian Capital Territory*, « Econ. Record », 1975, 1.
- PODESTÀ C. - *Il problema del trasporto con inclusione dei costi di produzione all'origine*, « Strade traff. », 1975, 250, 39.
- STAGNI E. - *Trasporti ed energia*, « Strade traff. », 1975, 250, 23.
- WILDER R. P. - WILLENBOG J. F. - *Residential Demand for Electricity: A Consumer Panel Approach*, « Southern Econ. J. », 1975, 212.

STORIA DELLA FINANZA PUBBLICA E DOTIRINE FINANZIARIE

- ROLL E. - *The Wealth of Nations 1776-1976*, « Lloyds Bank R. », 1976, 119, 12.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

DIRITTO FINANZIARIO ITALIANO

VARI M. - *A proposito dei caratteri e del contenuto della disciplina universitaria « Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario »*, « Cons. Stato », 1975, II, 1194.

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

1) Problemi di teoria generale

AMATUCCI A. - *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 351.

ARDIZZONE G. - *L'efficacia del principio di non discriminazione sancito nell'accordo GATT rispetto alle disposizioni di diritto interno successivo*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, II, 220.

GLENDI C. - *In tema di accertamenti notificati dopo la liquidazione e la cancellazione delle società*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 593.

VISENTINI G. - *Appunto sulla assoggettabilità ad imposta dello Stato e degli enti pubblici*, « Giur. imp. », 1973, III, 603.

2) Problemi costituzionali

MORELLI M. R. - *L'autoaccertamento ed il pagamento dell'imposta sull'incremento di valore delle arce fabbricabili e la sentenza n. 44 della Corte costituzionale*, « Giust. civ. », 1975, I, 1328.

PIETRANTONIO L. - *Sul rispetto del « segreto professionale » negli accessi e nelle perquisizioni fiscali presso studi*, « Imp. dir. erar. e iva », 1975, I, 129.

3) Processo ed esecuzione

CATALANO F. - *Il contenzioso tributario - Svolgimento del processo di primo grado*, « Riv. cons. az. », 1975, 938.

GLENDI F. - *Sull'insussistenza di litisconsorzio necessario e di intervento « jussu judicis » tra esattore ed ente impositore nel giudizio di opposizione di terzi contro l'esecuzione esattoriale*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 670.

MESSA A. - *Considerazioni marginali sulla natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie*, « Riv. guardia fin. », 1975, 585.

PODENZANA BONVINO D. - *Natura ed impugnabilità dei provvedimenti di riparto di un reddito prodotto in comuni diversi*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 659.

VERNA G. - *Sul computo dei termini per la presentazione di memorie e documenti nel contenzioso tributario*, « Boll. trib. fin. », 1976, 227.

4) Diritto penale tributario

ACAMPORA G. - *L'evasione nel sistema impositivo sul valore aggiunto*, « Riv. guardia fin. », 1975, 329.

COLUCCIA F. - *Sulla equiparazione del tentativo alla consumazione nei delitti di contrabbando*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 684.

DE ROSA L. - *Sanzioni in materia di riscossione di imposte dirette nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, « Inform. az. », 1975, 1906.

GATTO M., *La sanzione tributaria nell'ordinamento delle imposte dirette*, «Rif. fisc.», 1976, 83.

MAZZA L. - *Osservazioni sulla responsabilità dello «speditore» in materia di contravvenzioni doganali*, «Giur. cost.», 1975, 2669.

ODDONE M. T. - *Sulla nozione di «frode fiscale» in generale e con riferimento all'imposta di fabbricazione sugli olii minerali*, «Dir. prat. trib.», 1975, II, 644.

SANTAMARIA T. - *Studi professionali - Diversi gradi di penetranza dell'azione tributaria mediante accesso, ricerca, perquisizione*, «Rass. iva e altre imp.», 1975, 765.

5) Imposte dirette

ALBANELLO C. - *L'accertamento con «metodo sintetico» nell'imposta personale sul reddito delle persone fisiche*, «Dir. prat. trib.», 1975, I, 1099.

• CARRUBA S. - *Più trasparenti le pieghe dei bilanci*, «Rass. mens. imp. dir.», 1975, 927.

CICOGNANI A. - *Vecchia e nuova normativa in tema di ritenuta d'acconto sul compenso al curatore fallimentare*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1975, II, 203.

• CORDA A. - *La rivalutazione dei beni di impresa e per congruaggio monetario sotto il profilo civilistico e sotto il profilo fiscale*, «Iva altri trib. erar.», 1976, 173.

DE GIOVANNI F. - *In tema di decorrenza degli interessi sulle imposte dirette in misura ordinaria per effetto di decadenza dai benefici fiscali concessi dall'art. 14 legge 2 luglio 1949, n. 408*, «Vita notar.», 1975, 384.

DE ROSA L. - *Sanzioni in materia di riscossione di imposte dirette nel D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602*, «Rass. mens. imp. dir.», 1975, 635.

DI GRAZIA S. - *Valutazione delle opere in corso di esecuzione - Art. 63 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597*, «Boll. trib. inf.», 1976, 118.

FALSITTA G. - *La partecipazione agli utili a favore dei prestatori di lavoro subordinato quale onere detraibile dal reddito di impresa*, «Imp. dir. erar. e iva», 1976, I, 1.

GATTO M. - *La sanzione tributaria nell'ordinamento delle imposte dirette*, «Rif. fisc.», 1976, 83.

GHINI A. - *I nuovi confini degli ammessi alla contabilità semplificata*, «Riv. cons. az.», 1975, 938.

GIANNETTA E. - *La iscrizione di plusvalenze a seguito di rivalutazione monetaria consentita dalla legge*, «Rif. fisc.», 1976, 77.

• GIORDANO M. - *Un problema che affiorerà con l'esame dei bilanci 1974*, «Rass. mens. imp. dir.», 1975, 937.

GRANELLI A. E. - *Svalutazione monetaria, reddito ed incrementi di valore*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1975, II, 189.

GUZZARDI F. - *Incidenza delle festività del terzo giorno successivo alla scadenza del pagamento delle rate delle imposte dirette iscritte a ruolo sulla misura dell'indennità di mora ridotta dal 6% al 2%*, «L'esatt.», 1975, 641.

LINGUITI G. - *Soggettivazione e legittimazione delle società ed associazioni di persone nella odierna normativa delle imposte dirette*, «Rass. mens. imp. dir.», 1975, 921.

LUNELLI R. - *Il mancato coordinamento delle norme riguardanti le scritture contabili delle imprese e dei professionisti al fine dell'accertamento dei singoli tributi*, «Boll. trib. inf.», 1976, 123.

MAYR S. - *Compensi corrisposti a soggetti non residenti*, «Boll. trib. inf.», 1976, 185.

- MERLINO R. - *La ritenuta d'imposta sui compensi corrisposti per l'acquisto di opere d'arte*, « Iva ed altri trib. erar. », 1975, 783.
- MEZZACAPO M. - *Nota a sentenza Cass. sez. I, 5 marzo 1975, n. 823*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 952.
- MILLUL A. - *Nessun obbligo di contabilità fiscale per l'amministrazione di condominio*, « Inform. az. », 1975, 1908.
- PEZZOTTI F. - *Nuova disciplina del cumulo dei redditi familiari*, « Rass. iva altre imp. », 1976, 1.
- PODENZANA BONVINO D. - *Il concetto di « infedele dichiarazione » nell'interpretazione della Suprema Corte*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 665.
- PRAVISANO R. - *Gli utili e le perdite derivanti dall'associazione in partecipazione*, « Inform. az. », 1975, 1088.
- SANTAMARIA T. - *Studi professionali - Diversi gradi di penetranza dell'azione tributaria mediante accesso, ricerca, perquisizione*, « Rass. iva altre imposte », 1975, 765.
- SARGENTI L. - *Gli aumenti di capitale delle società commerciali con particolare riguardo a quelli gratuiti*, « Rif. fisc. », 1976, 5.
- SCHIAVON F. - *L'impresa familiare: nuovo assetto giuridico e trattamento IRPEF*, « Rif. fisc. », 1976, 90.
- SCHIAVON F. - *L'applicazione della regola del « minor valore » nella nuova disciplina fiscale delle rimanenze*, « Rif. fisc. », 1976, 11.
- SISMONDINI F. - *In tema di continuazione della gestione esattoriale nella ipotesi di morte dell'esattore*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 678.
- ZOCCO M. - *Deducibilità delle imposte arretrate*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 638.
- 6) *Imposta sul valore aggiunto*
- ACAMPORA G. - *L'evasione nel sistema impositivo sul valore aggiunto*, « Riv. guardia fin. », 1975, 329.
- ARCIDIACONO S., BRUNO F. - *Note pratiche sull'iva 1975*, « Comuni d'Italia dog. », 1975, 856.
- DE FRANCESCO S. - *Note sulla nuova disciplina dei rimborsi iva*, « Rif. fisc. », 1976, 14.
- LO PRETE I. - *La determinazione dei ricavi per i gestori di impianti di distribuzione di carburante*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 1414.
- LUNELLI R. - *Il mancato coordinamento delle norme riguardanti le scritture contabili delle imprese e dei professionisti al fine dell'accertamento dei singoli tributi*, « Boll. trib. inf. », 1976, 123.
- MAYR S. - *Possibilità offerte alle imprese straniere di recuperare l'iva*, « Inter-tax », 1975, 5, 144.
- METITIERI G. - *Appunti sull'iva - La liquidazione dell'azienda*, « Riv. notar. », 1975, 435.
- SANTAMARIA T. - *Paradigma dell'iva 1975*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1976, 43.
- SANTAMARIA T. - *Studi professionali - Diversi gradi di penetranza dell'azione tributaria mediante accesso, ricerca, perquisizione*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 765.
- 7) *Altri tributi indiretti*
- ARDIZZONE G. - *L'efficacia del principio di non discriminazione sancito nell'accordo GATT rispetto alle disposizioni di diritto interno successivo*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, II, 220.
- CERNIGLIARO M. V. - *Ancora sulla deducibilità dei tributi ai fini dell'imposta di successione*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 634.

- CINTI N. - *L'imposta fissa nel nuovo ordinamento tributario*, « Riv. cons. az. », 1975, 944.
- D'ERRICO G. - *Assegnazione di alloggio a socio di cooperativa edilizia; regolamentazione tributaria indiretta*, « Boll. trib. inf. », 1976, 202.
- DUCHI G. - *Pagamento delle tasse sulle concessioni governative per gli atti modificativi dello statuto sociale*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 1343.
- FOSSATI A. - *Revisione dell'accertamento doganale*, « Riv. guardia fin. », 1975, 591.
- JEMMA A. - *Considerazioni sulla posizione del notaio nell'applicazione dei tributi di registro e sull'incremento di valore degli immobili*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 458.
- LO CONSOLE G. - *Osservazioni critiche in materia di imposta sulle successioni e donazioni anche in rapporto alla riforma fiscale*, « Nuova riv. trib. », 1975, 534.
- ODDONE M. T. - *Sulla nozione di « frode fiscale », in generale e con riferimento all'imposta di fabbricazione sugli olii minerali*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 644.
- STOLFI G. - *Sull'applicabilità dell'imposta di donazione in un caso particolare: libretti bancari ai futuri eredi*, « Boll. trib. inf. », 1976, 242.
- VISCONTI L. - *L'obbligo di motivazione degli accertamenti di valore alla luce della nuova disciplina tributaria*, « Rass. giur. ENEL », 1975, 585.

8) Agevolazioni ed esenzioni

- D'AMATI N. - *Il « complesso aziendale » nella disciplina delle agevolazioni tributarie per il Mezzogiorno*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 608.
- DINI R. - *Conferma totale o parziale di agevolazioni fiscali in caso di rivendita dell'area edificatoria*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 622.
- MOSCHETTI F. L. - *Le esenzioni fiscali come « norme-limite » suscettibili di interpretazione analogica*, « Giur. it. », 1976, I, 1, 153.

9) Tributi locali

- BERNAZZANI F. - *La normativa dell'imposta locale sui redditi*, « Amministr. it. », 1975, 1156.
- BRACCINI L. - *La determinazione degli scaglioni di incremento imponibile INVIM per le fattispecie impositive anteriori all'entrata in vigore del decreto « correttivo »*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 650.
- CRESTI E. - *INVIM - Considerazioni sulle recenti disposizioni integrative*, « Riv. cons. az. », 1975, 1081.
- D'ERRICO G. - *Assegnazione di alloggio a socio di cooperativa edilizia: regolamentazione tributaria indiretta*, « Boll. trib. inf. », 1976, 202.
- FAMULARO A. - *Considerazioni sul presupposto dell'obbligazione al pagamento dell'imposta sull'incremento di valore degli immobili (INVIM)*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 187.
- GRANELLI A. E., *L'imposizione degli incrementi di valore: fattispecie e presupposto*, « Giur. it. », 1976, I, 1, 321.
- JEMMA A. - *Considerazioni sulla posizione del notaio nell'applicazione dei tributi di registro e sull'incremento di valore degli immobili*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 458.
- MORELLI M. R. - *L'autoaccertamento ed il pagamento dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili e la sentenza n. 44 della Corte costituzionale*, « Giust. civ. », 1975, I, 1328.
- SANTAMARIA T. - *Studi professionali - Diversi gradi di penetranza dell'azione tributaria mediante accesso, ricerca, perquisizione*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 765.

STEFANI G. - *Contributo di edificabilità, INVIM e riforma della finanza locale*, « Boll. trib. inf. », 1976, 194.

10) *Riforma tributaria*

ANGIELLO M. - *Riforma all'italiana*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 931.

POLI O. - *La riforma della riforma - Commento alla legge 2 dicembre 1975, n. 576*, « Boll. trib. inf. », 1976, 3 e 105.

11) *Diritto tributario straniero e comparato*

IMAM A. - *Aperçu général sur le régime fiscal des impôts directs en Egypte*, « Bull. internat. fisc. doc. », 1975, 403.

HUNDT F. - *Das Einkommensteuerrecht Kenias*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1975, 507.

LASCANO M. R. - *El Impuesto al Valor Agregado en la Republica Argentina - Antecedentes y experiencias resultantes de su implantacion*, « Bulet. DGI », 1975, 601.

LUKASZWIZ J. P. - *La participation des contribuables a l'administration fiscale*, « Rev. sc. financ. », 1975, 315.

PICK J. - *Tax Reform in Israel*, « Bull. internat. fisc. doc. », 1975, 359.

ROTHSTEIN J. H. - *Steuernovellen in Frankreich Januar bis September 1975*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1975, 717.

SIONG J. H. - KINTREN L. - *Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften in Bangla Desh*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1975, 499.

12) *Diritto tributario internazionale*

ARDIZZONE G. - *L'efficacia del principio di non discriminazione sancito nell'accordo GATT rispetto alle disposizioni di diritto interno successive*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, II, 220.

DAVIS A. G. - *Some Taxation Problems of Large Multinational Firms*, « Intertax », 1975, n. 5, 161.

GENCARELLI F. - *Fine del periodo transitorio e libera circolazione delle merci*, « Dir. comun. scambi internaz. », 1975, 364.

LANCELLOTTI E. - *Le convenzioni contro la doppia imposizione in materia di imposta sul reddito: applicabilità nel nuovo sistema tributario e criteri di revisione*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 1054.

MENCK T. H. F. - *Problems Arising from the Anglo-German Double Taxation Treaty*, « Intertax », 1975, n. 5, 148.

MESSERE K. - *The Activities of the Organisation for Economic Cooperation and Development in the Field of Fiscal Affairs*, « Intertax », 1975, n. 5, 157.

SARDELLA A. - *Sull'illegittimità del contributo a favore dell'ente cellulosa*, « Dir. comunit. scambi internaz. », 1975, 409.

TARVISIANI G. T. - *La cooperazione internazionale contro la frode fiscale*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 1337.

TRETTETTER B. - *Steuermentalität und Steuerharmonisierung in der E.C.*, « Intertax », 1975, n. 5, 145.

PARTE SECONDA

CORTE DI CASSAZIONE, Sez. Un. Civ., 5 agosto 1975, ord. n. 577 - *Pres.*
CAPORASO - *Rel.* VALORE - P.M. DI MAJO (diff.) - Fallim. Immob. Ligure
Laziale S.p.A. ed altro c. Finanze.

Contenzioso tributario - Riforma - Azione di accertamento negativo - Inammissibilità.

Processo tributario - Riforma - Violazione degli artt. 24, 102, 108, Cost., e della VI disp. trans. - Non manifesta infondatezza.

Nell'ambito del nuovo assetto del contenzioso tributario, introdotto con il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, non può ritenersi ammissibile l'azione di accertamento negativo dell'obbligazione tributaria (1).

Non sono manifestamente infondate le questioni di illegittimità costituzionale delle norme del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 24, 102, 108 Cost., nonché della VI Disp. trans. (2).

MOTIVI DELLA DECISIONE. — L'art. 16 del citato d.P.R. n. 636, formulato in funzione del termine per ricorrere, prospetta come ipotesi principale quella del primo comma; in cui siano stati notificati o l'avviso di accertamento o l'ingiunzione o il ruolo o il provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie. Oltre tali ipotesi, l'unico tipo di lite espressamente considerato è quello di rimborso dell'indebito, previsto nel terzo comma, che stabilisce che, prima di adire

(1-2) Appunti minimi su alcuni problemi di costituzionalità del nuovo processo tributario.

1. Con l'ordinanza in esame la Corte di Cassazione ha affrontato due tra i più importanti problemi posti dalla legge di riforma del contenzioso tributario. L'uno, di carattere squisitamente processuale, attiene alla ammissibilità nell'ambito del nuovo processo tributario, (sia davanti alle commissioni, sia davanti all'A.G.O.) delle azioni di accertamento negativo; l'altro, di carattere costituzionale, riguarda la legittimità delle nuove commissioni tributarie sia oggettivamente (in relazione all'art. 102 Cost.) sia soggettivamente (in relazione all'art. 108 Cost.).

La soluzione dei suddetti problemi accolte dalla Suprema Corte (negazione della ammissibilità delle azioni di accertamento negativo sia davanti alle commissioni, sia davanti all'autorità giudiziaria ordinaria e non manifesta infondatezza delle questioni di incostituzionalità sia in relazione all'art. 102 che all'art. 108 Costituzione) non sembrano peraltro sorrette da motivazione adeguata.

la commissione di primo grado, l'amministrazione sia chiamata a pronunciarsi; solo in presenza di un suo rifiuto — espresso o legalmente presunto (silenzio) si può proporre il ricorso.

La tutela tributaria appare così costruita come l'impugnativa di provvedimenti dell'ufficio (primo comma) e, nell'ipotesi in cui tali provvedimenti facciano difetto, la tutela stessa, limitata al rimborso dell'indebitato, è subordinata all'intervento di un atto dell'ufficio, contro il quale insorgere (terzo comma).

Attesa tale nuova disciplina — che sembra escludere l'accertamento dai temi dei ricorsi alle commissioni — appare ancor più dubbio che il legislatore delegato abbia voluto consentire un'azione di accertamento negativo della pretesa tributaria, dinanzi all'A.G.O., che, almeno per le imposte indirette, era stata ritenuta ammissibile, vigente la precedente normativa, anche indipendentemente dal previo ricorso alle commissioni e addirittura indipendentemente dallo stato cui fosse pervenuta l'attività impositiva dell'amministrazione.

Non senza considerare che, come è stato rilevato in dottrina, il ricorso alle commissioni di primo e secondo grado si presenta come indeclinabile per le liti tributarie (nelle materie indicate nell'art. 1) e che un'azione innanzi al-

Le due questioni vanno esaminate partitamente.

Quali sono gli argomenti sui quali la Corte fonda il suo convincimento in ordine alla inammissibilità delle azioni di accertamento negativo?

Anzitutto la Corte rileva come «la tutela tributaria appare costruita come l'impugnativa di provvedimenti dell'ufficio...» sì che tale disciplina «sembra escludere l'accertamento dai temi dei ricorsi alle commissioni». Sulla base di tali premesse la Corte continua affermando che «appare ancora più dubbio che il legislatore delegato abbia voluto consentire «un'azione di accertamento negativo della pretesa tributaria dinanzi all'A.G.O.».

Sul punto, in sostanza, la motivazione è tutta qui.

Decisamente poco per dar tranquillante ragione della soluzione di un problema delicatissimo e che può gettare un'ombra di incostituzionalità su tutta la legge di riforma del contenzioso tributario.

Ho già avuto modo altra volta di osservare (1) come non sia possibile infatti negare l'ammissibilità delle azioni di accertamento negativo in materia tributaria senza concludere immediatamente, per l'incostituzionalità dell'art. 16 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 per contrasto con gli artt. 3 e 24 Costituzione.

Ritenere infatti che la tutela giurisdizionale del contribuente sia condizionata all'esistenza di un atto e che, ove esso manchi, il contribuente debba provvedere al pagamento e chiedere il rimborso poi im-

(1) MERCATALI, *Il nuovo processo tributario e la Costituzione*, Milano, 1975, p. 99 e segg.; cfr. in particolare p. 111; Id., *Le azioni di accertamento negativo in materia tributaria dopo la riforma del contenzioso: lo spettro del solve et repete*, in *Giust. civ.*, 1975, IV, 3 e segg.

l'A.G.O. — sperimentabile davanti al Tribunale, alla Corte di Appello ed alla Cassazione — ma si concilierebbe con il disegno, del decreto n. 636, di un processo unitario che si svolge prima dinanzi alle commissioni di prima e seconda istanza e poi o dinanzi alla commissione centrale e alla Cassazione (*ex* art. 111 Cost.) o dinanzi alla Corte d'Appello e, di nuovo, alla Cassazione (*ex* art. 360 c.p.c.).

Ad eliminare tali perplessità non sembra possano valere né l'obiezione del ricorrente circa l'omessa indicazione, tra le norme espressamente abrogate, del citato art. 6 della legge n. 2248 del 1865 — perché l'elencazione operata dall'art. 46 non è tassativa, in quanto la disposizione fa anche riferimento alle norme « contrarie o comunque incompatibili con il presente decreto » — né l'argomento che vorrebbe trarsi, nel caso di specie, dal particolare meccanismo autoimpositivo proprio dell'imposta sul valore aggiunto, in cui fa difetto quel momento insopprimibile del rapporto di imposta che è costituito dall'accertamento, il controllo successivo della Finanza essendo diretto non già ad accertare il tributo ma l'inadempimento totale o parziale dell'obbligazione tributaria. L'ostacolo alla proponibilità dell'azione di accertamento negativo appare

pugnare il rifiuto o il silenzio significa « far rivivere in parte il *solve et repete* e colorare tutto il contenzioso di *solve et repete* » (2).

Se ciò è vero, la Corte avrebbe dovuto allora, ritenendo la inammissibilità delle azioni di accertamento negativo sia davanti alle Commissioni, sia davanti all'A.G.O., sollevare la questione di costituzionalità rimettendole, per questo motivo, alla Corte Costituzionale.

Ma prima di giungere a tanto la Corte di Cassazione avrebbe dovuto verificare se la legge sia suscettibile di interpretazione diversa, in chiave costituzionale. E di tali interpretazioni ve ne sono due: la prima, sostenuta dal Capaccioli, conduce a ritenere non tassativa l'elencazione dei casi di ricorso contenuta nell'art. 16 ed ammette quindi la possibilità delle azioni di accertamento negativo avanti le Commissioni.

La seconda, da una proposta, partendo dal rilievo che la giurisdizione in materia di imposta è derivata alla A.G.O., in via assolutamente generale dall'art. 2 L. 20 marzo 1865, n. 2248 all. E, considera l'art. 16 della legge come l'elencazione tassativa delle controversie che vengono sottratte alla cognizione di questa per affidarle alla giurisdizione (esclusiva) delle commissioni tributarie.

E conclude, pertanto, per la permanenza della giurisdizione dei tribunali ordinari in ordine alle azioni di accertamento negativo (3).

Ma, si accolgono l'una o l'altra delle due teorie, è pur sempre necessario ammettere una forma di tutela giurisdizionale del contribuente, nei confronti di comportamenti di « jattanza » dell'Amministrazione pena

(2) CAPACCIOLI, Relazione al Convegno di S. Remo.

(3) Per l'illustrazione delle suddette interpretazioni rinvio il lettore al mio scritto *Le azioni di accertamento negativo*, citato a nota 1; in particolare pp. 11 e 12.

ravvisabile anche in tale ipotesi, per quanto detto sopra, nell'attuale strutturazione del contenzioso tributario.

A questo punto, se, cioè, i diritti soggettivi inerenti a rapporti tributari della specie in contestazione dovessero essere considerati tutelabili solo attraverso l'esperimento dei rimedi accordati dal citato decreto delegato, con la conseguente inammissibilità dell'azione proposta dal fallimento, è necessario esaminare le eccezioni di illegittimità costituzionale del nuovo ordinamento del contenzioso tributario che il ricorrente, nella memoria, prospetta con riferimento generale all'art. 24 della Costituzione e, in particolare agli artt. 102, secondo comma, e 108, secondo comma.

Le questioni non sono manifestamente infondate.

Copiosa ed autorevole dottrina ha già manifestato perplessità e dubbi sulla legittimità costituzionale del nuovo assetto della giustizia tributaria ed il tribunale di Genova, con ordinanza del 4 febbraio 1974, ha investito la Corte costituzionale di un generalizzato controllo circa la legittimità della nuova disciplina.

l'incostituzionalità della legge per violazione degli artt. 3 e 24 Costituzione.

2. La Corte di Cassazione ha poi ritenuto non manifestamente infondate — rimettendole quindi all'esame del giudice delle leggi — due questioni di costituzionalità.

La prima riguarda il possibile contrasto delle nuove commissioni tributarie con gli artt. 102 Cost. e VI Disp. Trans.

La seconda l'incostituzionalità delle stesse in relazione all'art. 108 Cost.

Di entrambi i problemi ho già avuto modo di occuparmi specificamente (4): mi limiterò pertanto, in questa sede ad alcune brevi notazioni.

La natura giurisdizionale delle vecchie commissioni tributarie che, a mio avviso, ben poteva anche in passato essere dimostrata in sede scientifica (5) deve ormai ritenersi sottratta ad ogni ulteriore dubbio dopo la recente sentenza 27 dicembre 1974, n. 287 della Corte Costituzionale (6). Oggi pertanto, non può neppure ipotizzarsi l'incostituzionalità delle commissioni tributarie nuovo rito in quanto giurisdizioni speciali nuove introdotte in sostituzione di precedenti organi amministrativi.

Seri dubbi permangono invece in ordine alla legittimità dell'ampliamento della sfera di giurisdizione delle commissioni e ciò tanto in rela-

(4) Cfr. MERCATALI, *Le nuove commissioni tributarie e gli artt. 102 Cost. e VI disp. trans.*, in *Giust. civ.*, 1974, III, 299 e segg.; Id., *Il nuovo processo*, cit., pp. 83 e segg., 114 e segg., 125 e segg.; Id., *La ... ritrovata giurisdizionalità delle vecchie commissioni tributarie, un problema in meno per la riforma del contenzioso tributario*, in questa *Rivista*, 1975, II, 132 e segg.

(5) Cfr. *Le nuove commissioni*, cit., p. 303 e segg.

(6) In questa *Rivista*, 1975, II, 132.

In questa sede è sufficiente rilevare che, se le nuove commissioni tributarie dovessero considerarsi organi amministrativi, appare evidente il contrasto con il citato art. 24, primo comma, Costituzione («tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi»), dato che il contribuente, prima di scegliere tra il ricorso alla Corte di Appello e quello alla commissione centrale, è costretto a far valere le proprie ragioni avanti le commissioni di primo e secondo grado, con la conseguenza che la tutela giurisdizionale dei diritti in materia tributaria si riduce al ricorso avanti alla Corte di Appello, peraltro facoltativo, e al ricorso per Cassazione avverso le decisioni della commissione centrale.

Inoltre, se fosse esatta la tesi (ripudiata ripetutamente da questa Suprema Corte e recentemente anche dalla Corte costituzionale con sentenza n. 287 del 1974), secondo la quale le commissioni tributarie preesistenti avevano carattere amministrativo, le nuove norme sarebbero costituzionalmente illegittime perché creerebbero nuovi organi giurisdizionali speciali, il che l'art. 102 della Costituzione non consente.

zione all'art. 102 tanto in relazione all'art. VI Disp. Trans. (la sottrazione di sfere di competenza all'A.G.O. per attribuirle a giurisdizioni speciali esistenti rientrerebbe anch'esso nel concetto di creazione di nuove giurisdizioni speciali).

Malgrado l'opinione contraria di gran parte della dottrina (7) è mio parere peraltro che tali dubbi non abbiano ragione di essere. Se è vero che il divieto di cui all'art. 102 Cost. va anzitutto inteso nel senso di di istituzione di giudici straordinari e cioè di organi giurisdizionali istituiti per giudicare una determinata controversia posteriormente al suo insorgere (8); se è vero che tanto l'art. 102 e l'art. VI Disp. Trans. consentono il mantenimento e la revisione degli organi di giurisdizione speciale già esistenti e che non contrastino con la costituzione, allora non mi sembra logico ritenere che quando venga riordinata legislativamente la materia attribuita alla cognizione di tali organi, non possa, correlativamente, mutare la fascia della loro giurisdizione.

Così, se al giudice speciale è riconosciuta giurisdizione generale in materia di imposte, nell'ipotesi che il sistema di diritto sostanziale venga riformato, con la soppressione di alcune imposte e la creazione di altre, anche del tutto nuove, a me sembra che nessuna violazione costituzionale sia configurabile nell'attribuire a quel giudice speciale la cognizione anche delle controversie che possano sorgere dalla applicazione di quelle nuove imposte. E lo stesso discorso vale anche per le controversie relative

(7) Confrontala richiamata in *La ... ritrovata giurisdizionalità delle vecchie commissioni*, cit. a nota 4.

(8) Non può dimenticarsi che la Costituente nell'elaborare l'art. 102 Cost. tendeva ad eliminare la possibilità stessa della reviviscenza nel nostro ordinamento dei «Tribunali Speciali» di famigerata fascista memoria.

Peraltro, anche se si dovesse riconoscere alle nuove commissioni la natura di organi giurisdizionali speciali, come quelli preesistenti, appare difficile ritenere che il Parlamento, con la legge di delegazione, abbia inteso esercitare il potere di revisione delle giurisdizioni speciali (previsto dalla disposizione transitoria VI della Costituzione), sia perché la disposizione transitoria non è stata richiamata nella legge di delegazione, sia soprattutto perché la profonda e totale trasformazione delle commissioni — con l'attribuzione, tra l'altro, di una più ampia competenza per materia — non si concilia col concetto di revisione, inteso come adeguamento alla Costituzione.

È lecito, quindi il dubbio che, in entrambe le ipotesi sopra considerate, siano stati creati, con il decreto n. 636, dei nuovi giudici speciali, in violazione del divieto posto dal citato art. 102.

Ma, anche nell'ipotesi in cui la nuova regolamentazione delle commissioni fosse astrattamente inquadrabile nel concetto di « revisione » delle giurisdizioni speciali preesistenti, non si ravvisa manifestamente infondata l'altra questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 103 Cost. (« la legge assicura l'indipendenza dei giudici delle giurisdizioni speciali »), conseguente al

alla applicazione di quelle « obbligazioni accessorie » che sono le pene pecuniarie.

Né si dica che ciò significherebbe travalicare dai limiti della « revisione » consentita ai sensi dell'art. VI Disp. Trans.

Al contrario, se si riconosce una giurisdizione speciale compatibile astrattamente con i dettami costituzionali in tema di organizzazione giudiziaria l'adeguare in concreto alla mutata realtà del diritto sostanziale (con eventuale ampliamento delle fasce di giurisdizione) e rafforzarne i caratteri di indipendenza, imparzialità e terzietà significa proprio — se non si vuole svuotare il concetto di ogni contenuto — sottoporle a revisione (9).

3. Problema distinto e diverso è invece se la legge di revisione sia, in concreto, riuscita ad allineare le commissioni nuovo rito ai principi di indipendenza che l'art. 108 Cost. impone per gli organi giurisdizionali.

E qui, in realtà, il sospetto di incostituzionalità si rafforza sin quasi a divenire certezza.

È già stato osservato (10) come la designazione dei membri delle commissioni parte dai comuni e parte dalla stessa amministrazione finanziaria mal si concili con il concetto stesso di indipendenza delle com-

(9) Trascuro ogni discorso in ordine alla natura ordinatoria del termine di cinque anni contenuto nell'art. VI disp. trans. Essa è esplicitamente riconosciuta dalla Corte costituzionale (sent. n. 41 del 1937; n. 41 del 1960; n. 92 del 1962; n. 58 del 1965; n. 128 del 1968) e dalla migliore dottrina (VIRGA, *Dir. Cost.*, Milano, 1971, p. 661; BISCARETTI DI RUFFIA, *Diritto Costituzionale*, Napoli, 1974, p. 515; SANDULLI, *Sulla sopravvivenza delle giurisdizioni speciali al termine fissato per la loro revisione*, in *Giur. cost.*, 1956, 965).

(10) MAGNANI, *Verso la controriforma del contenzioso tributario*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 5.

sospetto, avanzato da parte della dottrina più qualificata, che il decreto in esame non abbia adeguatamente assicurato l'indipendenza dei componenti delle commissioni. Basti pensare che nelle commissioni di primo e secondo grado, i presidenti possono essere scelti anche fra gli intendenti di finanza e gli intendenti di finanza aggiunti a riposo, che la metà dei membri è scelta tra persone designate dai consigli comunali e provinciali e l'altra metà anche in base ad elenchi formati dall'Amministrazione finanziaria e che, della Commissione centrale, fanno parte gli avvocati dello Stato e gli impiegati dell'A.F. con la qualifica di direttore generale e di ispettore generale.

Ora l'affidamento ai corpi politici locali della scelta di una metà dei componenti, la presenza di avvocati dello Stato in servizio e di alti funzionari dell'A.F., sia pure collocati fuori ruolo, nonché la possibilità che la metà dei componenti possa essere scelta in base ad elenchi formati da una delle parti contendenti, sono tutti elementi atti a suscitare il timore di una insufficiente equanimità, neutralità e indipendenza.

P. T. M., la Corte di cassazione, visti gli artt. 134 della Costituzione e 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87:

missioni. E non v'ha dubbio che sia quanto meno sconcertante che i giudici tributari *debbano* essere scelti in parte tra i nominativi designati dai comuni da enti cioè che non solo sono destinatari del gettito di alcuni tributi la cui cognizione è devoluta alle commissioni, ma che addirittura concorrono all'accertamento dell'IRPEF.

Che dire poi della possibilità, che dalla legge deriva, che altri giudici siano nominati tra persone designate dalla amministrazione finanziaria, da una parte del processo cioè?

Il vero è che la esigenza di specializzazione del giudice tributario, esigenza in sé legittima, ha preso la mano al legislatore inducendolo a trascurare l'altra e potiore esigenza della indipendenza e imparzialità del giudice. E a ciò, inoltre, non deve essere stato del tutto estranea la tendenza storica del legislatore italiano a considerare in concreto, i diritti soggettivi derivanti da questioni di imposta... un po' meno diritti degli altri e, quindi, abbisognanti di minori garanzie giurisdizionali.

Di tale tendenza potrebbero darsi infiniti esempi: dalle questioni a suo tempo sottratte ad ogni sindacato giurisdizionale (11) con conseguente creazione dell'aberrante figura del Ministro Giudice (12); alla costante sottrazione all'A.G.O. di tutte le questioni di estimazione semplice, dal *solve et repete* all'impossibilità di adire l'A.G.O. in materia di imposte dirette prima di aver ottenuto una decisione definitiva delle commissioni (13), alla solidarietà tributaria e così via.

(11) Ricordo le controversie in ordine alla qualificazione dei prodotti ai fini dell'imposta di fabbricazione (art. 16 T.U. 8 luglio 1924) e dell'imposta doganale (T.U. 9 aprile 1911 e reg. 14 aprile 1912 n. 1270).

(12) Cfr. *Il nuovo processo*, cit., pp. 7-8.

(13) Art. 22 legge n. 1639 del 1936.

dichiara non manifestamente infondate le questioni di legittimità costituzionale delle norme del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, « Revisione della disciplina del contenzioso tributario », quanto alla istituzione stessa delle nuove commissioni tributarie per contrasto, nei sensi in motivazione precisati, con gli artt. 24, 102, secondo comma, e VI disposizioni transitorie della Costituzione, nonché, quanto alla scelta dei componenti e alla formazione delle commissioni (artt. 2, 3 e 9 del d.P.R. citato), per contrasto con l'art. 108, secondo comma, della Costituzione.

Ma la resistenza della dottrina, della giurisprudenza e — ciò che in fondo è anche più importante — della stessa coscienza sociale ha ormai irrimediabilmente condannato una simile linea di tendenza.

Ed è molto probabile che, quanto prima, la Corte Costituzionale imporrà al legislatore un maggior rispetto dell'art. 108 Cost., per quanto riguarda la composizione delle commissioni tributarie (14).

ARTURO MERCATALI

Avvocato dello Stato in Ancona

(14) Per un maggior approfondimento delle questioni di costituzionalità in relazione all'art. 108 Cost. e con particolare riferimento alla possibilità di nomina a membri delle commissioni degli Avvocati dello Stato rinvio l'attento lettore al mio *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 114 e segg.

POSTILLA

Dopo quanto è stato scritto sul nuovo contenzioso tributario e la rapida, ma completa nota del MERCATALI, può apparire un fuor d'opera anche una semplice aggiunta di qualche riga di commento, come sono le presenti.

Anche per la Cassazione, dunque, come già per il Tribunale di Genova (v. in questa *Rivista*, 1974, II, 100), la questione relativa all'ammissibilità dell'azione di accertamento negativo in materia tributaria ha costituito la premessa per sollevare le varie questioni di illegittimità costituzionale che investono numerose disposizioni del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. In verità la soluzione negativa del problema, relativo all'ammissibilità dell'azione di accertamento negativo, costituisce il presupposto della rilevanza delle eccezioni di « non manifesta infondatezza ». Se non è ammissibile un'azione di accertamento negativo circa la legittimità della pretesa tributaria, tutto il sistema di tutela dei diritti soggettivi dei soggetti passivi si incentra nel nuovo congegno delle commissioni, con la sola alternativa della corte d'appello. Talché se, per avventura le commissioni dovessero essere dichiarate illegittime costituzionalmente, verrebbe meno ogni tutela giurisdizionale a favore del contribuente, con la violazione dell'art. 113. Il quale ultimo peraltro non è stato invocato.

Anche la Cassazione, come già il Tribunale di Genova, non ha affatto sollevato la questione di illegittimità costituzionale delle commissioni sotto tale profilo.

Secondo MERCATALI invece siffatta questione avrebbe dovuto essere sollevata dalla Cassazione poiché la mancanza di un'azione di accertamento negativo è la conseguenza della concezione della giurisdizione tributaria come una giurisdizione sugli atti, per cui il giudice speciale potrebbe controllare solo l'operato dell'amministrazione finanziaria, se ed in quanto esiste perciò un atto dell'amministrazione stessa. Ma l'asserire che si tratta di una giurisdizione sugli atti non colora necessariamente « di *solve et repete* » quella giurisdizione. Bisogna poi indagare se ed in che limiti il ricorso alle commissioni « sospende » l'esecutorietà della pretesa tributaria. E non è escluso che anche sotto questo profilo, peraltro non rilevato dall'ordinanza in esame, altre norme relative al contenzioso tributario possano essere dichiarate illegittime costituzionalmente per violazione dell'art. 24.

A me pare dunque che la questione preliminare circa l'ammissibilità o meno dell'azione di accertamento negativo non costituisca il veicolo più sicuro per legittimare le eccezioni di illegittimità costituzionale. Il giudice ordinario, investito di siffatta questione avrebbe dovuto limitarsi a

giudicare su di essa, giungendo ad una delle tre seguenti soluzioni: o ritenersi competente e giudicare nel merito od a ritenersi incompetente oppure a sollevare la questione di legittimità costituzionale delle norme del D.P.R. n. 636, in quanto violerebbero gli artt. 24 e 113 Cost., qualora esse vengano interpretate nel senso di escludere la competenza del giudice ordinario rispetto a domande di accertamento negativo. La Cassazione invece, come già il giudice di Genova, ha preferito sollevare una serie di questioni sull'illegittimità di numerose norme del D.P.R. n. 636, lasciando fuori causa la questione, la cui rilevanza veniva in considerazione nel giudizio *a quo*.

Ne discende una certa qual singolarità nell'ambito delle questioni sottoposte alla Corte Costituzionale perché tra esse non risulta proprio quella sulla quale si concentrava il *thema decidendum* della Cassazione: il bello si è che se anche la Corte Costituzionale dovesse dichiarare illegittime la maggior parte delle norme impugnate del D.P.R. n. 636 resterebbe ancora impregiudicata la questione principale sollevata rispetto ai giudizi di merito. Infatti non è affatto pacifico l'ambito in cui l'azione di accertamento negativo è ammissibile in materia tributaria nel processo civile. Ma avrei molti dubbi che la mancanza di un'azione di accertamento negativo potesse inficiare di illegittimità costituzionale l'intero nuovo sistema di contenzioso tributario. E ciò non solo perché, malgrado l'art. 16 D.P.R. n. 636, si può ricostruire quell'azione come proponibile avanti al giudice ordinario (come ho sostenuto in *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso trib.*, in questa *Rivista*, 1974, II, 105 s.) o si può interpretare l'art. 16 nel senso di ammettere, secondo i principi generali, quell'azione avanti le stesse commissioni tributarie (così CAPACCIONI, in *Contenzioso trib.*, 1975, p. 37), ma perché la stessa azione di accertamento negativo nel processo civile in genere ha contorni tuttora molto controversi, e comunque tali da distinguerla dalle c.d. azioni di jattanza con le quali sembra invece identificarle il MERCATALI. L'art. 16 perciò non mi sembra tale da offrire il fianco ad eccezioni di illegittimità costituzionali, anche se *de jure condendo* potrebbe essere opportuno prevedere espressamente la giurisdizione delle commissioni come estesa pure ai casi in cui la pretesa dell'amministrazione finanziaria non si è ancora concretata in un atto di imposizione, mentre quest'ultima appare facilmente prevedibile, data l'esistenza di norme interne (circolari) aventi un dato contenuto, come pare sia avvenuto appunto nei casi che hanno determinato le recenti ordinanze di rimessione alla Corte Costituzionale. Ma sarebbe bene che la nuova norma fosse formulata in modo di ricomprendervi anche la materia delle imposte dirette che la prevalente attuale giurisprudenza esclude.

Per il resto, vorrei rilevare che la riportata ordinanza si attesta sui dubbi di legittimità costituzionale, già sollevati dall'ordinanza genovese, per quanto attiene la violazione dell'art. 108 Cost. e ampiamente condivisi dal MERCATALI e, con qualche significativo « distinguo » dal SANDULLI, nello studio riportato nella parte I di questo stesso fascicolo (*Il nuovo contenzioso trib. davanti alla Corte*, n. 12 s.). A quest'ultimo proposito, rilevo che secondo il SANDULLI (v. spec. n. 14) il vizio nella composizione

delle commissioni di I e di II grado si manifesta non tanto per i palesi legami tra il giudice speciale e l'esecutivo, quanto per la non idoneità di chi può essere chiamato come membro delle commissioni stesse senza avere un'adeguata preparazione in materia. È, questo, un ulteriore profilo delle critiche alla composizione del giudice speciale; critiche peraltro che, a mio sommosso ma fermo avviso, non si debbono sostituire a quelle già sollevate da altri e in definitiva anche dalla Cassazione, ma aggiungere ad esse.

Il che comporta anche un'adeguata valutazione del difetto istituzionale di indipendenza dei membri designati dagli organismi locali, non solamente sul piano degli inconvenienti pratici, ma proprio per la stessa figura di quei membri che l'art. 10, n. 15 L. 9 ottobre 1971, n. 825 designa come rappresentanti degli organismi medesimi.

Vorrei rilevare infine che l'ordinanza sopra riportata non contiene alcun rilievo sulla « non manifesta infondatezza » di talune norme che riguardano la procedura avanti le commissioni in parola. L'ordinanza genovese ha richiamato giustamente l'attenzione della Corte costituzionale sull'assai difettoso congegno che dà la prevalenza al ricorso alla Commissione centrale rispetto al reclamo avanti la corte d'appello nonché al contrasto tra legge delega e disciplina positiva, nella determinazione della competenza di quegli organi. Ma occorre non dimenticare altresì il disposto dell'art. 35 D.P.R. n. 636, per quanto attiene non solo la delegabilità dell'assunzione di certe prove agli organi dell'amministrazione attiva o della Guardia di finanza, ma anche la disciplina della consulenza tecnica officiosa, pure attuata da parte di un organo che si trova vincolato strutturalmente con l'amministrazione finanziaria che è parte in causa.

I profili di sospetta illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 636 sono dunque numerosi e preoccupanti, anche se non si vogliono considerare altri aspetti del problema che pur sono stati denunciati, ma che hanno incontrato le critiche tanto del MERCATALI quanto del SANDULLI. Come è del vizio che attiene alla violazione dell'art. 102 e VI disp. transitorie Cost. su cui anch'io mi sono soffermato in altra sede (*Osservazioni cit.*, 108-109) alla quale rinvio. C'è comunque ampio campo perché la Corte Costituzionale eserciti il suo supremo magistero non solamente per dichiarare illegittime numerose disposizioni del D.P.R. n. 636, ma anche per dare al legislatore ordinario, come è avvenuto in altri campi, i necessari criteri direttivi per configurare un contenzioso tributario rispondente ai principi della Costituzione. La funzione della Corte Costituzionale è infatti quella di essere un efficiente stimolo per il legislatore, al fine di assicurare il rispetto, da parte di quest'ultimo, della Costituzione, non già eludendo i problemi e cioè non legiferando, ma conformando il proprio operare ai principi fondamentali enunciati dalla Costituzione stessa.

GIAN ANTONIO MICHELI

CORTE COSTITUZIONALE, 9 luglio 1974, n. 214 - Pres. Bonifacio — Rcl. Reale
- Aielli c. Presidenza Consiglio Ministri e Amministrazione finanze Stato.

Imposta registro - Solidarietà - Notifica di accertamento valore ad un solo coobbligato solidale d'imposta entro il termine ex art. 21 r.d.l. n. 1639 del 1936 - Notifica agli altri coobbligati nel termine prescrizionale - Art. 93 r.d. n. 3269 del 1923 - Contrasto con l'art. 24 Cost. - Non sussiste.

Non è fondata — in riferimento all'art. 24, comma 1, Cost. — la questione di legittimità costituzionale dell'art. 93 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269 (ancora applicabile ratlone temporis alla fattispecie del giudizio a quo) in quanto consentirebbe all'Amministrazione finanziaria, ove abbia validamente notificato l'accertamento di maggior valore ad almeno uno dei coobbligati entro il termine annuale di decadenza, di procedere alla notificazione nei confronti degli altri coobbligati nel più ampio termine di prescrizione (1).

(Omissis). — CONSIDERATO IN DIRITTO. — 1. Con l'ordinanza 13 marzo 1972 in epigrafe la Corte d'appello di Roma ha sollevato d'ufficio questione di legittimità costituzionale.

(1) Osservazioni in tema di decadenza e di solidarietà tributaria.

1. La sentenza che qui si annota va a porsi nell'ambito del « nuovo corso » della solidarietà tributaria che la Corte Costituzionale ebbe a determinare mediante sentenza n. 48 del 16 maggio 1968; con essa veniva pronunciata la declaratoria di illegittimità costituzionale degli artt. 20 e 21 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, segnatamente nella parte seconda cui, dalla contestazione dell'accertamento di maggior imponibile nei riguardi di uno solo dei coobbligati, decorrevano i termini per l'impugnazione giurisdizionale anche nei confronti degli altri (1).

(1) Anteriormente alla sentenza n. 48 del 1968 la Corte di Cassazione e la Commissione Centrale affermavano, con giurisprudenza univoca, che « alla obbligazione tributaria non può riconoscersi il carattere della molteplicità, il debito solidale è unico, ed unico è il vincolo giuridico che unisce i condebitori i quali assumono la figura di un consorzio sin dal sorgere del debito d'imposta: onde vicendevolmente si rappresentano in tutti gli atti dell'accertamento del rapporto tributario » Cass. 30 settembre 1955, n. 2717, in *Foro it.*, 1956, I, 342, in senso conforme cfr. fra le tante: Cass. 10 luglio 1957, n. 2742, *ivi*, 1958, I, 70; Cass. 8 giugno 1957, n. 2138, *ivi*, I, 747; Cass. 12 giugno 1962, n. 1554, *ivi*, 1962, I, 1251; Cass. 26 luglio 1966 n. 2071, *ivi*, 1967, I, 1297; Cass. 30 novembre 1967, n. 2580, *ivi*, 1968, I, 426; Comm. Centr. 17 giugno 1963, n. 100586, in *Riv. leg. fisc.*, 1965, 1022; Comm. Centr. 18 novembre 1963, n. 1943, *ivi*, 1431.

Dal postulato su enunciato discendeva quindi che l'accertamento diveniva definitivo nei confronti di tutti i coobbligati anche se ad alcuni di essi non era

timità costituzionale dell'art. 93 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3269, sull'imposta di registro, in riferimento all'art. 24, comma 1, Cost.

Secondo l'ordinanza il citato art. 93 (ancora applicabile *ratione temporis*

Con tale decisione e con l'altra resa il 17 dicembre 1968, n. 139 la Corte Costituzionale annullò, denunciandolo come illegittimo, l'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione e della Commissione Centrale (2), più che le norme impugnate; giova peraltro sottolineare che l'orientamento oggetto della censura dei giudici costituzionali aveva configurato un particolare aspetto dell'obbligazione (solidale) tributaria, rispetto a quella di diritto comune, efficacemente definita in dottrina con il termine di « supersolidarietà » (3). La sentenza n. 48, pur avendo posto fine ad un sistema generatore di soluzioni indubbiamente inique, permise l'insorgere di gravi quesiti fin dalle prime battute rilevati dagli studiosi più sensibili (4).

mai stato notificato. Ma tale orientamento non era invece del tutto condiviso dalle Corti di merito (cfr., fra le tante Trib. Venezia 31 ottobre 1961, in *Giur. it.*, 1963, I, 2, 228; Trib. Palermo 5 luglio 1963, in *Riv. dir. fin.*, 1965, II, 243; Comm. Prov. imp. ind. Ancona 11 giugno 1947, in *Foro it.*, 1948, III, 19, con nota adesiva di BERLIRI, e della dottrina. Non è possibile peraltro nell'ambito di queste brevi note esaminare e riportare le argomentazioni addotte dalla Giurisprudenza e dalla dottrina. Si vedano quindi per tutti ALLORIO, *Solidarietà processuale e variazione dei motivi sull'obbligazione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 1943, II, 32 ss.; BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1965, p. 127-128 ed ora *Corso dir. trib.*, Milano, 1974, p. 175 ss.; MICHELI, *Lezioni di diritto tributario, parte generale*, Roma, 1968, p. 155 ss. e *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 133 ss.; COCIVERA, *Effetti sostanziali e processuali della solidarietà nel debito d'imposta*, in *Foro it.*, 1960, IV, 177; FANTOZZI, *Appunti in tema di solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1967, I, 2, 646; Id., *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, ed ivi ampi richiami giurisprudenziali e dottrinari.

(2) Gli articoli 20 e 21 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639 e l'art. 66 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, dichiarati illegittimi nel senso precisato nel testo (cfr. comunque le sentenze della Corte Costituzionale n. 48 del 1968 e n. 139 del 1969 pubblicate rispettivamente, in *Giur. it.*, 1968, I, 1478 ss. ed in questa *Rivista*, 1970, II, 136 ss.), non contengono affatto la regola denunciata come incostituzionale. Entrambe le decisioni hanno infatti pronunziato la declaratoria di illegittimità dell'interpretazione che a tali norme solevano dare la Corte di Cassazione e la Commissione Centrale (cfr. in tal senso FANTOZZI, *Considerazioni sulla dichiarazione di incostituzionalità della c.d. solidarietà tributaria*, in *Giur. cost.*, 1968, 736 ss.; *Un altro mito infranto: è la volta della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1968, I, 1479 ss.; ANDRIOLI, *Le sentenze della Corte Costituzionale: consuntivo degli effetti sull'ordinamento positivo* (prima serie), in *Foro it.*, 1969, V, 75 ss.). Pertanto tali sentenze sono state classificate, secondo l'insegnamento della dottrina (cfr. per tutti SANDULLI, *Il giudizio sulle leggi*, Milano, 1967, 58 ss.; CRISAFULLI, *Le sentenze « interpretative » della Corte Costituzionale*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1967, 10 ss.) come « interpretative di accoglimento », in tal senso FANTOZZI, *Un altro mito infranto, loco ult. cit.*

(3) La coniazione di tale perspicua ed aderente nomenclatura che qualifica esattamente il fenomeno sopra delineato si deve all'AMORTH G., *Stato tramontando il mito della « super solidarietà tributaria »*, in *Foro it.*, 1967, I, 1297.

(4) Si osservava infatti che la pronuncia della Corte, pur avendo eliminato una situazione del tutto anomala e che violava i diritti di difesa del contribuente, giustificava sia per il tipo di dispositivo adottato che per la scarna

alla fattispecie che ha dato origine al presente giudizio: art. 77 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634), in quanto sancisce l'obbligo solidale di determinati soggetti al pagamento dell'imposta di registro, consentirebbe all'Amministrazione finan-

Con la decisione in esame i giudici della Consulta hanno ripreso le fila di alcuni principi enunciati nella motivazione della sentenza del 16 maggio 1968. Nella fattispecie, essi erano stati chiamati a pronunciarsi circa la legittimità dell'art. 93 della L. 30 dicembre 1923, n. 3269 in tema di imposta di registro (laddove è stabilito quali soggetti siano solidalmente tenuti verso l'amministrazione finanziaria al pagamento dell'imposta suddetta) nel momento in cui tale articolo venga interpretato nel senso che, ove l'ufficio — in presenza di pluralità di debitori — dopo aver notificato l'accertamento di maggior valore nel termine di cui all'art. 21 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639 ad almeno uno dei coobbligati, possa procedere successivamente fino a quando il credito non sia prescritto, alla notifica dei confronti degli altri soggetti, condebitori solidali.

Il giudice *a quo* (5) ravvisava in tale interpretazione una violazione dell'art. 24 della Costituzione in considerazione dell'impossibilità o quanto meno delle maggiori difficoltà che incontrerebbero le persone destinatarie della notifica dell'accertamento di maggior imponibile nel più ampio termine prescrizione, anziché entro il breve termine di decadenza, al fine di apprestare una valida ed efficace difesa nei confronti dell'ente impositore.

Orbene, la pronuncia in esame necessita, a nostro avviso, di alcune note di commento sul procedimento logico-giuridico seguito dalla Corte e su alcune considerazioni enunciate nella motivazione della sentenza, considerazioni che — va rilevato — lasciano insorgere notevoli perplessità all'interprete. Infatti la Corte, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale delle norme sopra menzionate, ha così legittimato autorevolmente un certo indirizzo giurisprudenziale (6) formatosi in conseguenza della pronuncia n. 48 del 1968.

La Corte di Cassazione infatti traendo spunto da una argomentazione che gli stessi giudici della Consulta avevano incidentalmente, ma in via di mera ipotesi, adombrato nella motivazione della citata sentenza (7), ha ritenuto che la notificazione dell'avviso di accertamento effet-

motivazione, il « sorgere di gravi perplessità », in quanto non indicava attravso quali strumenti si dovevano risolvere i numerosi quesiti che da questa potevano essere desunti in via interpretativa (cfr. FANTOZZI, *Considerazioni sulla dichiarazione di incostituzionalità della c.d. solidarietà tributaria*, cit., 738; cfr. inoltre per un esame della dottrina e della giurisprudenza non sempre uniformi formatasi a seguito della pronuncia n. 48 del 1968, FANTOZZI, *Il nuovo corso della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1971, I, 1424 ss.).

(5) Cfr. l'ordinanza emessa il 13 marzo 1972 dalla Corte di Appello di Roma, in *Edizione speciale della Gazzetta Ufficiale*, 21 giugno 1972, n. 158, p. 4588.

(6) Cfr. *infra*, nota n. 8.

(7) La Corte Costituzionale aveva infatti affermato che la notifica dell'avviso di accertamento « può servire, per un larghissimo accostamento all'art. 1308 del codice civile ad impedire la decadenza dell'amministrazione finanziaria

ziaria, ove abbia validamente notificato l'accertamento ad almeno uno dei coobbligati nel termine di decadenza (un anno) stabilito dall'art. 21 in riferimento all'art. 20 del r.d. 7 agosto 1936 n. 1639, di procedere alla notifica agli altri

tuata tempestivamente e validamente ad uno dei coobbligati, non comporta che la finanza decada dal diritto ad accertare tale maggior valore anche nei confronti degli altri coobbligati ai quali l'avviso non venne notificato o comunque fu invalidamente notificato. Non è irrilevante soggiungere che a tale statuizione peraltro preceduta da una pronunzia di una corte di merito, ha fatto eco la Commissione Centrale che, con varie decisioni, ha recepito il suddetto insegnamento (8). Ma né le suddette decisioni né la sentenza in rassegna — a nostro sommosso avviso — hanno esaminato compiutamente la portata dell'affermazione di tale principio che rende implicitamente applicabile, anche ai termini di decadenza (sostituendo l'impedimento all'interruzione) l'art. 1310 1° comma C.C. (9).

È pur vero che in dottrina l'applicabilità alla decadenza di norme inerenti alla prescrizione, ed in particolare del primo comma dell'art. 1310 C.C., è riconosciuta ed ammessa da vari autori, i quali argomentano pressoché unanimemente che le ragioni su cui si fonda tale articolo non muterebbero la loro sostanzialità da considerazioni attinenti all'istituto della prescrizione, bensì « dai criteri con i quali il legislatore affronta il problema dell'estinzione del vincolo solidale » (10).

Tali argomentazioni, peraltro, sono state recepite, ci pare senza una

dal diritto a far valere la sua pretesa di nuova stima entro il termine fissato nel secondo degli articoli denunciati ». Cfr. su tale tematica FANTOZZI, *Reviviscenza della solidarietà tributaria*, testo e nota 9, in *Giur. it.*, 1970, I, 2, 515 ss.

(8) Cfr. in tal senso Cass. 11 novembre 1970, n. 2345 (in *Foro it.*, 1971, I, 3017 ss.) e Corte di appello di Roma 22 aprile 1969 (in *Giur. it.*, 1970, I, 2, 514). Tali sentenze erano state, peraltro, esplicitamente censurate nella citata ordinanza della Corte di appello di Roma del 13 marzo 1972.

Nello stesso senso, anche se con diverse sfumature, cfr. anche: Comm. Centr. 9 gennaio 1973, n. 195, in *La Comm. trib. centr.*, 1973, I, 326; Comm. Centr. 19 ottobre 1971, n. 13031, *ivi*, 1973, I, 149; Comm. Centr. 15 dicembre 1971, n. 15885, in *Boll. trib. inf.*, 1974, 1623. In senso analogo si è espresso anche il Consiglio di Stato, Sez. III, 29 aprile 1971, n. 28-70, in *Imp. dir. erariali*, 1972, II, 653 ss.

(9) Invero la giurisprudenza (sorta anteriormente alla pronuncia in rassegna) non sembra che abbia affrontato *ex professo* l'argomento, anzi la Corte di appello di Roma nell'ordinanza di rimessione al giudice costituzionale aveva espressamente escluso l'applicabilità dell'art. 1310 c.c. alla decadenza. Ma ora recentemente le Sezioni Unite della Cassazione, nella sentenza n. 2408 del 16 giugno 1975 (in *La settimana giuridica*, 1975, II, 1330) hanno invece esplicitamente ammesso l'estensibilità di tale norma anche alla decadenza.

(10) In tal senso si esprime il SARACENO (*Della decadenza*, in *Commentario al codice civile* a cura di D'Amelio-Finzi, VI, *Tutela dei diritti*, Firenze, 1943, p. 1027) il quale si richiama espressamente a due autori, il MODICA (*Teoria della decadenza nel diritto civile italiano*, Torino, 1906, vol. I) ed il PUGLIESE (*Trattato della prescrizione estintiva nel diritto civile italiano*, Torino, 1903) che ritenevano potesse applicarsi in via analogica anche alla decadenza la disciplina dell'art. 2130, 1° comma del codice civile del 1865, che conteneva una norma analoga all'attuale primo comma dell'art. 1310 c.c.

condebitori entro il più ampio termine di prescrizione. Ciò, secondo il giudice *a quo*, determinerebbe la pratica impossibilità o comunque maggiori difficoltà per il contribuente di apprestare una efficace difesa nei confronti dell'Ammini-

attenta disamina, dalla dottrina formatasi sotto l'impero del codice del 1865.

Ma è agevole osservare che una differenziazione dogmatica tra prescrizione e decadenza era stata del tutto trascurata dalla dottrina stessa fino alla metà del secolo scorso (11), ed anzi si tendeva a classificare unitariamente nell'istituto della *praescriptio* (12) tutte le diverse fattispecie riferentesi alla produzione di effetti giuridici collegate con il decorso del tempo. Infatti il legislatore del 1865 non aveva scisso, dalla nozione di prescrizione, il duplice aspetto estintivo ed acquisitivo ma anzi lo ricongiungeva in un'unica figura (13).

Solamente nel codice civile del 1942 il legislatore, facendo proprie le istanze di gran parte della dottrina, ha espunto dalla nozione di prescrizione tutte quelle figure che con questa non si presentavano più concettualmente correlate. L'istituto della decadenza ha così trovato nel capo II

Il TEDESCHI, ritiene [cfr. *Decadenza (Dir. e proc. civ.)*, in *Enc. diritto*, Milano, 1962, p. 790] che l'art. 1310 possa estendersi anche alla decadenza in quanto « le ragioni che vi stanno a base non sono peculiari all'istituto della prescrizione ». Anche il RUBINO, *Delle obbligazioni*, in *Commentario al cod. civ.*, a cura di Scialoja-Branca, Bologna-Roma, 1968, p. 310, reputa che il primo comma dell'articolo in esame sia estensibile alla decadenza, ma non fornisce alcuna dimostrazione di tale assunto. Pervero alquanto singolare appare la posizione del TEDESCHI, il quale pur negando recisamente che le disposizioni legislative o negoziali che prevedono casi di decadenza siano suscettibili di applicazione analogica (cfr. TEDESCHI, *op. cit.*, p. 771; *Riflessioni sulla prescrizione e sulla decadenza*, in *Annali fac. giur. Genova*, 1973, 273), finisce poi in pratica, non assumendo una posizione autonoma, per inserirsi in quella corrente dottrinarina, capeggiata dal Modica e dal Pugliese, che ritenevano esplicitamente che l'art. 2130 c.c. (ora 1310) potesse applicarsi in virtù di estensione analogica anche alla decadenza. Il PUGLIESE (*op. cit.*, p. 434), sosteneva infatti che « l'analogia tra le prescrizioni e le decadenze, quelle massimamente di creazione legislativa, non può essere messa in dubbio ». Il RUSSO, invece (*Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, in *Riv. dir. proc.*, 1975, 336) esclude esplicitamente che per l'art. 1310, 1° comma c.c., possa farsi ricorso all'analogia, in quanto tale norma deve considerarsi del tutto eccezionale ed in conseguenza « l'analogia non è adoperabile con riguardo alle disposizioni di tale genere ».

(11) Il MODICA (*op. cit.*, p. 756) attribuisce al Savigny il merito di avere separato concettualmente le due figure.

(12) Infatti nella nozione di prescrizione coesistevano varie figure giuridiche, che oggi sono invece differenziate e ripartite diversamente, come ad esempio i c.d. diritti a termine (cfr. in tal senso PUGLIESE, *op. cit.*, p. 414 ss.). Per una critica a tale costruzione dottrinarina cfr. ANDRIOLI, *Decadenza*, in *Enciclopedia It. Truccani*, Milano, 1931, vol. 12, p. 450; SANTI ROMANO, *Frammenti di un dizionario giuridico*, Milano, 1953, p. 47; ALBERTO ROMANO, *Note in tema di decadenza*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1964, 179.

(13) L'art. 2105 del codice del 1865, come già gli artt. 2219 e ss. del codice napoleonico, stabiliva infatti che « La prescrizione è un mezzo con cui, col decorso del tempo e sotto condizioni determinate taluno acquista un diritto od è liberato da una obbligazione ».

strazione finanziaria (così ad esempio in caso di svalutazione della moneta che segua a distanza di anni l'atto di trasferimento colpito dal tributo) e comporterebbe violazione del principio di cui al comma 1 dell'art. 24 Cost.

del titolo V del nuovo codice civile una propria regolamentazione, anche se le norme relative al predetto istituto (art. 2964 ss.) vengono considerate dalla dottrina « complementari », in quanto si limitano a stabilire singole decadenze previste altrove o dalla legge o da un negozio.

La circostanza che il legislatore del '42 non abbia dettato per la decadenza una norma « sostanziale » (14) come invece ha fatto per la prescrizione, può aver favorito l'insorgere di una serie non indifferente di perplessità senz'altro riverberatesi nella costruzione dogmatica tentata in prosieguo dalla dottrina in ordine al concetto di decadenza. Ancor oggi, perverso, non è stata delineata una precisa definizione dell'istituto in esame, anche perché la dottrina si è impegnata per lo più ad individuare le singole ipotesi in cui la decadenza si applica o « di come la decadenza si distingue dalla prescrizione » (15), più che ad elaborare una definizione concettuale della decadenza stessa (16).

Pur essendovi quindi molta incertezza sulla natura ontologica della decadenza, non si può comunque sottacere che, a differenza del codice del 1865, esistono nel nostro diritto positivo precise norme, anche se lacunose (17), regolanti la decadenza; pertanto, oggi, non è più consentito all'interprete stabilire *ad nutum* quando si tratti di prescrizione o quando di decadenza.

Ancora, il fatto che il legislatore del '42 abbia così minuziosamente regolato e previsto i singoli casi di decadenza sta a dimostrare che alla stessa non possono e non debbono più applicarsi — in via analogica —

(14) Cfr. TEDESCHI, *Lineamenti della distinzione tra prescrizione estintiva e decadenza*, Milano, 1948, p. 7 ss.; *Decadenza*, cit., p. 771; MAGAZZÙ, voce *Decadenza* (*Dir. civ.*), in *Novissimo digesto it.*, Torino, 1960, V, p. 231, i quali considerano tali norme un complemento rispetto a quelle che direttamente sanciscono delle singole decadenze.

(15) Il rimprovero è di ALB. ROMANO (*op. cit.*, p. 174) il quale attribuisce « paradossalmente questa involuzione » — rispetto alla dottrina precedente — alla codificazione dell'istituto della decadenza, operata dal legislatore del '42, che avrebbe indotto la dottrina ad indirizzare le proprie indagini all'interpretazione del testo normativo, orientandosi più nella ricerca del suo ambito di applicazione che in un esame critico del dettato legislativo stesso.

(16) La distinzione tra i due istituti meriterebbe indubbiamente un maggior approfondimento, che nell'ambito di questa breve nota non ci è consentito effettuare; ci limitiamo, quindi, a rinviare agli autori che si sono dedicati allo studio di questo delicato argomento (cfr. *retro*, note nn. 10-14). E' opportuno comunque precisare che la funzione della decadenza viene pressoché individuata — rispetto alla prescrizione — in una esigenza di « certezza incentrata sulla tutela dell'interesse del soggetto passivo », in tal senso si esprime FEDELE (Andrea), *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, in *Giur. cost.*, 1974, 2752, nota 37 e cfr. ivi ampi richiami dottrinari; *contra* GRASSO, *Sulla distinzione tra prescrizione e decadenza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1970, 866 ss.

(17) Cfr. ALB. ROMANO, *op. loco ult. cit.*, 174.

2. Giova premettere che questa Corte, con sentenza n. 48 del 1968, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dei già citati artt. 20 e 21 del r.d. 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari, limitatamente alla

norme che ineriscono — come nella sentenza in rassegna — esclusivamente alla prescrizione (18).

Ma ciò che precipuamente dovrebbe considerarsi assorbente per escludere che all'art. 1310 primo comma possano applicarsi le regole proprie della decadenza è la circostanza che nel codice vigente sono state eliminate tutte le ipotesi di propagazione degli effetti sfavorevoli (19) nei confronti dei coobbligati solidali, per atti posti in essere nei confronti di uno soltanto; tali ipotesi, è noto, nel codice abrogato erano invece previste oltre che nell'art. 2130, anche negli artt. 1191 e 1192 (20).

(18) Il codificatore del 1865 omise scientemente di dettare una disciplina della decadenza, come risulta dalla relazione senatoria sul secondo libro del progetto Pisanelli sul codice civile, nella quale viene sottolineato che era intenzione del legislatore sancire una dicotomia tra semplice termine e prescrizione, date le diverse conseguenze derivanti, «ma la commissione non ha creduto di poter secondare questo desiderio; dappoiché da una parte, se non le parole della legge, almeno l'oggetto per cui sono stabilite le diverse prefissioni di tempo, chiarisce sempre se si tratti di un vero termine o pure di una prescrizione, e dove sia d'uopo, i Tribunali possono dichiararlo con sufficiente e sicuro criterio, seguendo le regole ordinarie d'interpretazione, e dall'altra siffatte spiegazioni nella legge potrebbero essere pericolose perché ove fossero ammesse in alcuni casi, accrescerebbero i dubbi negli altri e servirebbero di appiglio a giuridiche controversie» (DE FORESTA, *Relaz. della Comm. Senatoria*, collez. Gianzana, I, p. 234).

Peraltro, aspre critiche furono mosse al legislatore contro siffatta impostazione di un problema così delicato (cfr. MONICA, *Teoria della decadenza*, cit., p. 55; FADDA e BENSA, *Note al Windscheid, Diritto delle pandette*, I, Torino, 1902, p. 1060 ss.), auspicandosi invece una netta separazione tra i due istituti. Non essendovi quindi una norma di diritto positivo che sancisse tale differenziazione ed essendo lasciato all'interprete lo stabilire l'essenza stessa del termine, non appariva incongruo affermare esplicitamente che «l'analogia tra le prescrizioni e le decadenze, quelle massimamente di creazione legislativa, non può essere messa in dubbio» (PUGLIESE, *op. cit.*, p. 434).

(19) Alquanto sibillina appare la Relazione al codice civile, *sub* n. 597, ove nel far constatare che «il nuovo codice è partito dal principio per cui gli atti compiuti e i fatti verificatisi in confronto di un debitore o di un creditore solidale non devono pregiudicare gli altri debitori o gli altri creditori in solido», il Guardasigilli affermava che «in tal modo riceve conferma il principio della pluralità dei vincoli, che il codice del 1865 aveva disapplicato peraltro solo in alcuni casi (art. 2130)». Ma tale considerazione ed il richiamo all'art. 2130 c.c. abrogato appaiono del tutto inconferenti giacché tale articolo è pressoché analogo, per quel che concerne l'interruzione della prescrizione, all'art. 1310 del nuovo codice.

(20) L'art. 1192 prescriveva infatti che la domanda di interessi proposta nei confronti di uno soltanto dei debitori in solido faceva decorrere gli interessi riguardo a tutti. Contro l'introduzione di tali norme si erano sollevate in dottrina aspre critiche rilevandosi che questa regola era da considerarsi estranea a tutto il sistema normativo (cfr. BELLAVITE, *Note illustrative e critiche al codice civile del regno*, Padova, 1874, p. 166). Peraltro l'introduzione di questa norma, analoga all'art. 1207 del Code Napoléon, veniva giustificata per analogia con il principio «che seguivasi circa l'effetto dell'interrompimento della pre-

parte in cui faceva decorrere dalla contestazione dell'accertamento di maggior imponibile nei confronti di uno solo dei coobbligati al pagamento dell'imposta il termine perentorio di un mese per l'impugnazione non solo nei riguardi del

Essendo limitata l'estensione degli effetti sfavorevoli esclusivamente alla fattispecie prevista dal primo comma dell'art. 1310, ed essendo state correlativamente espunte tutte quelle norme che non si presentavano più omogenee con la regola seguita dal legislatore — che cioè gli effetti degli atti compiuti nei confronti di uno dei condebitori si estendono anche agli altri condebitori se vantaggiosi, ma non se sfavorevoli — dovrebbe indurre a considerare tale norma come una eccezione rispetto alla regola generale.

Quindi detta norma può trovare una giustificazione solo ove la sua *ratio* venga ricercata non nella configurazione unitaria o nella struttura del vincolo solidale che il legislatore avrebbe inteso dare alle obbligazioni solidali, ma « piuttosto nei caratteri e nella disciplina dell'interruzione della prescrizione per atto del creditore » (21). Voler interpretare il primo comma dell'art. 1310 c.c., nel senso dianzi prospettato (estensione cioè anche alla decadenza) lascia alquanto perplessi in considerazione del fatto che la stessa norma, per quel che concerne l'interruzione della prescrizione, viene a trovarsi in una posizione anomala ed antitetica nel contesto degli articoli del codice civile che regolano le obbligazioni solidali. Stimiamo infatti opportuno rilevare che, ai redattori del vigente codice, erano sorti molti dubbi sull'inserimento nel nuovo testo normativo, di una norma analoga a quella contenuta nell'art. 2130 primo comma del codice del 1865 (22). Perplessità indubbiamente molto fondate giacché, nel sistema delle obbligazioni solidali, che « non fa sorgere un rapporto unico ed inscindibile » (23), bensì una pluralità di rapporti, tanti quanti sono i soggetti cui fanno capo ben distinti ed indipendenti tra loro, mal si attaglia una norma (24) che prevede invece

scrizione » (BELLAVITE, *op. loco ult. cit.*). Anche secondo il LAURENT (*Principes de droit civil*, XVII, Bruxelles-Paris, 1875, p. 308 ss.), tale norma « est contraire au principe de la solidarité ».

(21) Cfr. in tal senso FEDELE, *Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, cit., 2750. Anche il GIORGIANNI (voce *Obbligazione solidale e parziaria*, in *Novissimo dig. it.*, Torino, 1965, XI, p. 680) sembra giustificare tale norma unicamente in considerazione « dell'orientamento accolto dal legislatore in ordine alle conseguenze del decorso della prescrizione », e non, quindi, per ragioni attinenti alla particolare struttura dell'obbligazione solidale.

(22) Cfr. in tal senso GANGI, *Le obbligazioni*, Milano, 1951, p. 229.

(23) Cfr. tra le tante: Cass. 11 giugno 1965, n. 1190, in *Giur. it.*, 1966, I, 1312; Cass. 4 giugno 1969, n. 1970, in *Foro it.*, 1969, I, 2524.

(24) Benché tale principio, imperante il codice del 1865, sia stato sottoposto « a vive critiche » dalla dottrina (in tal senso esplicitamente, cfr. la relazione del Guardasigilli che accompagnava il testo originario del progetto ministeriale *sub* n. 54; vedi inoltre BELLAVITE, *op. cit.*, p. 168) ha poi trovato applicazione nel sistema normativo vigente, laddove invece altre moderne legislazioni, quali il codice tedesco e quello sassone, hanno accolto la regola contraria a quella seguita dal nostro codice (l'osservazione è del GANGI, *op. cit.*, p. 229).

soggetto cui era stato notificato l'accertamento ma anche nei riguardi degli altri condebitori solidali. Tale sentenza fu seguita da altra di questa Corte (n. 139 del 1968) la quale, con riferimento all'imposta sulle successioni, dichiarò

il riverberarsi di effetti pregiudizievoli nei confronti di tutti i condebitori, quali, appunto, l'interruzione della prescrizione a seguito di atti compiuti solamente nei confronti di uno dei condebitori (25).

Operando un'analisi storica, onde tentare di porre in rilievo l'intima essenza della norma, si rinviene una regola analoga a quella della statuizione in esame nel diritto romano giustiniano; in progresso di tempo la si ritrova nel diritto francese, e precisamente nel *Code Napoléon* (artt. 1206 e 2249). V'è da dire, però, che le ragioni e le motivazioni per cui tale principio veniva giustificato ed accolto sono nettamente ed affatto diverse ed anzi in contrasto con il concetto della pluralità dei vincoli e con tutto il sistema normativo della solidarietà, recepito dal nostro codice. Basti pensare che il Pothier (26), considerato l'ispiratore

(25) E' opportuno rilevare che la norma in esame viene fatta risalire al diritto Giustiniano (cfr. PUGLIESE, *op. cit.*, p. 181; WIDSCHIED, *op. cit.*, Torino, 1904, II, par. 295) nel cui sistema peraltro, secondo l'ALBERTARIO (*Corso di diritto romano, Le obbligazioni solidali*, Milano, 1948, pp. 174, 175) doveva considerarsi « una norma di diritto positivo anomalo e sotto ogni aspetto singolare » che veniva giustificata, anche nel testo della Costituzione Giustiniana, con ragioni non strettamente giuridiche, ma per motivi di pietà e di umanità (« pietate suggerente... videtur esse humanum » c. 8, 39 (40), 4). Lo stesso Autore inoltre, osservava che « la interruzione della prescrizione operata dal creditore in confronto di uno dei debitori non dovrebbe avere alcuna ripercussione per gli altri condebitori », in considerazione della struttura dell'obbligazione solidale. Analogamente il PUGLIESE (*op. cit.*, p. 181), nel criticare l'introduzione nel nostro ordinamento di una norma siffatta (art. 2130 c.c. 1865), rilevava che la genesi di questa « eccezione » doveva essere rintracciata, non in speculazioni razionali, bensì in quella dottrina « che affermava l'unicità obiettiva della obbligazione solidaria, del *vinculum juris* ». Da tale concezione discendeva logicamente che gli effetti dell'interruzione della prescrizione si estendevano nei confronti di tutti; concludeva, quindi, tale autore, negando l'ammissibilità di tale principio, giacché la dottrina che lo aveva concepito non era poi stata accolta nel nostro ordinamento, che aveva anzi codificato il principio opposto.

E' d'uopo osservare che i pandettisti tedeschi, partendo da una teoria elaborata dal Ribbentrop e dal Keller, avevano erroneamente costruito, sullo studio di fonti latine, risultate poi interpolate (ALBERTARIO, *op. cit.*, p. 75 ss.), la distinzione tra obbligazione solidale e correa. L'obbligazione correa, secondo tali studiosi, era caratterizzata dall'unicità del rapporto e del vincolo obbligatorio, in posizione perciò antinomica all'obbligazione solidale, e, quindi, negavano per quest'ultima che l'interruzione della prescrizione intervenuta di fronte ad uno dei debitori solidali esplicasse efficacia nei confronti degli altri, mentre coerentemente, ammettevano questo effetto interruttivo per le obbligazioni correali (cfr. in tal senso DERNBURG, *Diritto delle obbligazioni*, Torino, 1903, p. 303; WIDSCHIED, *op. cit.*, II, par. 295). Per compiutezza di indagine si deve comunque precisare che la distinzione tra correalità e solidarietà sarebbe rimasta estranea ai compilatori del codice del 1865, che si ispirarono invece al *Code Napoléon* (cfr. in tal senso BRANCA, *Obbligazioni solidali, correali, collettive*, in *Riv. dir. civ.*, 1957, I, p. 151; *Id.*, *Correalità e solidarietà*, in *Giur. it.*, 1957, I, 45 ss.).

(26) POTHIER, *Trattato delle obbligazioni*, I, Venezia, 1833, p. 270.

illegittimo per analoghi motivi l'art. 66 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3270. A seguito di queste pronunzie, ed in relazione ad altra problematica, la giurisprudenza ordinaria è ormai orientata nel senso che la tempestiva e valida notifi-

del codice francese, giustificava tale precetto considerando e sottolineando l'unità del debito solidale. Altri scrittori francesi, poi, lo giustificavano facendo unicamente ricorso alla teoria del c.d. mandato reciproco o della mutua rappresentanza tra i condebitori (27). Va da sé che entrambe tali teorie risultano essere invece del tutto ultronee rispetto al nostro sistema normativo (28).

A ben vedere, quindi, sembra che il legislatore del '42 abbia inteso far sua, come già quello del 1865, « una massima sorta da un motivo e mantenuta tuttavia, per un motivo affatto diverso, non per altro che per avere frainteso il motivo originario » (29).

Invero, parte della dottrina che si è occupata *ex professo* dello studio delle obbligazioni solidali, sotto il vigente codice ha giustificato tale norma partendo da considerazioni di carattere prevalentemente pratico di salvaguardia, cioè, della garanzia del rafforzamento del diritto del creditore (30), mentre altri autori (31) hanno invece evidenziato la stri-

(27) In tal senso cfr. LAURENT, *Principes de droit civil*, XVII, Bruxelles-Paris, 1875, p. 305.

(28) Cfr. la relazione del Guardasigilli al codice civile, *sub* n. 597, comma secondo, ove è testualmente detto che: « Sostanzialmente è rimasta ripudiata la regola per cui ciascuno dei condebitori o dei concreditori deve considerarsi rappresentante degli altri ». Anche la dottrina prevalente considera tale principio estraneo alla nozione di obbligazione solidale (cfr. in tal senso: RUBINO, *op. cit.*, p. 152, nota 2; BUSNELLI, *L'obbligazione soggettivamente complessa*, Milano, 1974, p. 53; FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 93 ss. ed ivi ampi richiami dottrinari e giurisprudenziali; GANGI, *Le obbligazioni*, cit., p. 228; GIORGIANNI, *op. cit.*, p. 677). L'esistenza di tale figura ormai è negata con giurisprudenza costante anche dalla Corte di Cassazione (in tal senso cfr. Cass. 3 aprile 1971, n. 943, in *Giur. it.*, 1971, I, 1424 ss.; Cass. 11 dicembre 1973, n. 3358, in *Mass. giur. it.*, 1973, 1137; Cass. 6 marzo 1974, n. 600, in *Riv. leg. fisc.*, 1974, 1470; Cass. 6 dicembre 1974, n. 4041, in *La comm. trib. centr.*, 1975, II, 96).

(29) L'osservazione critica è del BELLAVITE, *op. cit.*, p. 168 nota 2.

(30) Cfr. in tal senso: MICCIO, *Delle obbligazioni in generale*, Torino, 1966, p. 498; GANGI, *Le obbligazioni*, cit., p. 228; cfr. anche AMORTH, *L'obbligazione solidale*, Milano, 1959, p. 117 ss.

(31) In particolare BUSNELLI (*L'obbligazione soggettivamente complessa*, cit., p. 238 e ss., testo e note), rileva che la teoria della pluralità di obbligazioni, distinte ed indipendenti tra loro e facenti capo ai singoli condebitori, contrasti del tutto con la norma che ammette invece che gli atti che interrompono la prescrizione nei confronti di uno solo dei condebitori, possano « avere effetto nei confronti di un altro condebitore, il quale — per definizione — sarebbe autonomamente vincolato verso il creditore da un'obbligazione diversa da quella a cui si riferisce l'avvenuta interruzione ». Tale autore, inoltre, nel far risalire l'art. 1310, 1° comma, agli artt. 1206 e 2249 del *Code Napoléon*, osserva che sia DURATON (*Cours de droit civil*, VI, Bruxelles, 1841, p. 303) che CROME (*Teorie fondamentali delle obbligazioni nel diritto francese*, Milano, 1908, p. 218 ss.) ritenevano che solo con la teoria dell'unità potesse conciliarsi la regola che l'interruzione della prescrizione contro uno dei debitori opera contro tutti. In tal senso cfr. anche LAURENT, *op. cit.*, p. 305.

cazione dell'accertamento di maggior valore ad uno dei soggetti tenuti al pagamento dell'imposta, se non determina più la definitività dell'accertamento nei confronti di tutti gli altri coobbligati serve ad evitare la decadenza del-

dente dicotomia di tale precetto con la teoria della pluralità di obbligazioni. Mentre in giurisprudenza, tale principio, pur se con diverse sfumature, è stato pressoché ed in modo unanime applicato testualmente (32) ed ha trovato conforto anche in una recente sentenza della Corte Costituzionale che, chiamata a decidere sul contrasto di tale articolo con il dettato costituzionale, non ne ha identificato alcuna divergenza sotto il profilo della violazione degli artt. 3 e 24, a cui le ordinanze del giudice *a quo* si erano richiamate (33).

Anche il RUBINO (*Delle obbligazioni*, cit., pp. 149 e 159), osservava che l'art. 1310, 1° comma sembra più rispondente alla teoria dell'unità che a quella della pluralità, ed inoltre che la norma stessa, pur dovendo considerarsi un'eccezione, si pone in « stridente » « contrasto », con la disciplina dell'art. 1308 c.c., che prevede invece che la costituzione in mora compiuta nei confronti di un solo coobbligato non incida nei confronti degli altri.

(32) Cfr. fra le tante: Cass., 9 febbraio 1957, n. 272, in *Giust. civ.*, 1962, I, 886; Cass. 19 giugno 1957, n. 2351, in *Mass. giur. it.*, 1957, 528; Cass. 6 agosto 1965, n. 1883, in *Giur. it.*, 1966, I, 1, 1290; Cass., Sez. Un., 7 febbraio 1969, n. 409, in *Giust. civ.*, 1969, I, 1059; Trib. Milano 14 aprile 1972, in *Riv. dir. comm.*, 1973, II, 254; Trib. Milano 18 ottobre 1973, in *Mon. trib.*, 1974, 181.

(33) Nelle ordinanze di remissione si lamentava, pressoché unitariamente (cfr. Corte Conti, Sez. Riun. 13 ottobre 1971, in *Le leggi 1972, c. Cost.*, n. 417; Corte Conti, 21 marzo 1972, in *Giur. it.*, 1974, III, 91; Corte Conti, 25 luglio 1973, in *Giur. costit.*, 1973, 2167; App. Firenze, 5 dicembre 1972, in *Giur. costit.*, 1973, 1567) la disparità di trattamento in cui verrebbe a trovarsi un soggetto, chiamato in giudizio, come condebitore solidale, anche dopo la decorrenza del termine prescrizione, senza che sia mai venuto a conoscenza di alcuna pretesa nei suoi riguardi. In tale ipotesi si sarebbe verificata — secondo il giudice *a quo* — una condizione di disuguaglianza e di disfavore rispetto a colui che poteva essere convenuto in giudizio come debitore unico; sarebbe derivata, infatti, una menomazione del diritto di difesa, per i soggetti convenuti in giudizio dopo il decorso della prescrizione, una maggior difficoltà se non addirittura l'impossibilità di predisporre idonei mezzi di difesa. Ma la Corte Costituzionale con la sentenza n. 8 del 16 gennaio 1975 (in *Giur. costit.*, 1975, 26) alle argomentazioni del giudice *a quo*, ha obiettato che la norma impugnata, sia sotto il profilo della violazione dell'art. 24 che dell'art. 3 della Cost., non importa disparità di trattamento, in quanto la difesa in giudizio non rimane annullata o limitata, né deriva che il condebitore solidale, convenuto in giudizio a distanza di molto tempo rispetto all'altro condebitore, sia impossibilitato ed incorra in maggiore difficoltà di reperire prove adeguate. Ma — secondo la Corte — ove si verificasse l'eventualità paventata nelle ordinanze di remissione, ci si troverebbe di fronte a mere situazioni di fatto del tutto episodiche ed accidentali che non potrebbero assurgere come punto di riferimento per dedurre una violazione del principio di eguaglianza.

Peraltro, in dottrina (cfr. BUSNELL, *Per una nuova interpretazione dell'art. 1310, comma 1, c.c.*, in *Giur. costit.*, 1975, 2028 ss.) sono state mosse delle critiche a tale sentenza, non per considerazioni attinenti al fatto che la Corte abbia negato l'esistenza di un contrasto dell'art. 1310, 1° comma, c.c., con il dettato costituzionale, bensì per motivi afferenti al tipo di pronuncia emessa dai giudici della Consulta. Secondo tale autore, infatti, la Corte avrebbe perso una favorevole occasione per emettere una sentenza interpretativa di rigetto che

l'amministrazione dal diritto di vedere accertato il maggior valore nei confronti di questi ultimi.

Ovviamente si potrà rendere il detto accertamento opponibile a ciascuno

Dalla breve indagine metodologica fin qui svolta sembra logico inferire che le argomentazioni apportate dalla dottrina (che partendo dalla struttura dell'obbligazione solidale ha inteso applicare la regola contenuta nel primo comma dell'art. 1310 anche alla decadenza) (34), non approdano ad una soluzione convincente. E ciò anche in considerazione del fatto che, in astratto, le cause impediienti la decadenza non sono a volte idonee ad interrompere la prescrizione. Ma anzi, in dottrina tale evenienza viene considerata una mera « coincidenza causale » (35).

sarebbe stata tale da eliminare i « gravi inconvenienti prospettati dalle ordinanze ». Ciò in quanto, l'art. 1310 dovrebbe trovare applicazione non già nelle azioni che tendono all'accertamento dell'esistenza di una obbligazione soggettivamente complessa (a cui le ordinanze del giudice *a quo* facevano riferimento) ma solamente in quelle che hanno come presupposto « la effettiva ed eventualmente accertata sussistenza di una obbligazione soggettivamente complessa ». Quindi solamente nella fase di attuazione di tali obbligazioni, quando il debito cioè è già concretizzato nei confronti di tutti, tale disposizione normativa potrebbe trovare una valida e piena applicazione.

(34) Giova ribadire che gli autori che per primi (MODICA e PUGLIESE, cfr. retro nota n. 10), imperante il codice del 1865, hanno enunciato tale teoria, la giustificavano partendo da principi e da considerazioni che oggi devono considerarsi sicuramente superati e della cui ammissibilità nell'ambito del diritto positivo può fondatamente dubitarsi. Il PUGLIESE, infatti (*op. cit.*, p. 434), pur riconoscendo che i precetti contenuti negli artt. 2130 e 2131 c.c., non si « uniformavano ai principi di diritto » riteneva che comunque la disciplina dei menzionati articoli dovesse estendersi per analogia anche alla decadenza, in quanto tali norme dovevano considerarsi precetti di *jus commune* « secondo il modo di vedere del legislatore francese e di quelli che lo presero a guida ».

Dello stesso avviso era anche il MODICA (*op. cit.*, p. 323), il quale aggiungeva inoltre, che alle obbligazioni solidali non fosse applicabile il broccardo « a persona ad personam non fit interruptio » stante il « principio dell'unicità dell'obbligazione ». Tale autore peraltro, non poneva una distinzione se non lessicale tra impedimento ed interruzione, considerando inoltre che tale ultimo istituto fosse comune sia alla prescrizione che alla decadenza (cfr. MODICA, *op. cit.*, pp. 300 e 301).

(35) In tal senso esplicitamente TEDESCHI, *Decadenza*, cit., p. 786; sullo stesso argomento vedi inoltre AZZARITI-SCARPELLO, in *Comm. al cod. civ.*, Scialoja-Branca, Libro VI, *Tutela dei diritti*, Bologna-Roma, 1969, p. 358; GENTILE, *Prescrizione estintiva e decadenza*, Roma, 1964, p. 687; ALB. ROMANO, *op. cit.*, 226. Il MAGAZZÙ (*op. cit.*, p. 237) osserva che le cause impediienti della decadenza, non sono da enumerare tra i fatti impeditivi in senso puramente tecnico, a differenza dei fatti interruttivi della prescrizione. Tale indirizzo ha trovato conferma anche in giurisprudenza, nella sentenza della Corte di Cassazione del 13 dicembre 1962, n. 3344 (in *Mass. giur. it.*, 1962, 1116). Anche il FERRUCCI (in *Comm. cod. civ.*, Libro VI, Tomo IV, Torino, 1964, *Della tutela dei diritti*, p. 540) ritiene che l'art. 2964 c.c. sancisca il principio per cui quelle che normalmente sono considerate cause d'interruzione della prescrizione « non hanno, se ed in quanto genericamente considerate, alcuna efficacia ostativa sul decorso del termine di decadenza ». In senso analogo se pur con diverse sfumature cfr. anche RUSSO (*Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, cit., 335 testo e nota 12), il quale inoltre osserva che gli

di essi attraverso la notifica fattagli da parte dell'ufficio finanziario (dalla quale decorrono i termini a di lui carico) ovvero a seguito dell'utilizzazione, da parte del condebitore cui sia stato notificato l'accertamento stesso, di uno di

2. La pronunzia in rassegna, con l'ammettere la possibilità per la finanza, di procedere alla notifica degli avvisi di accertamento di maggior valore nei confronti dei vari obbligati di imposta, anche in tempi diversi, induce a ritenere che, pur in ambito di controversie insorgenti nella fase procedimentale di accertamento, debbano trovare piena attuazione le regole poste dal legislatore in tema di solidarietà civilistica, con derivante applicazione del litisconsorzio facoltativo.

Da ciò ne scaturisce la negazione dei postulati rilevabili vuoi in dottrina vuoi in alcune decisioni giurisprudenziali, secondo le quali l'accertamento tributario, in quanto connesso ad un unico presupposto, debba essere necessariamente risolto in modo unitario, vale a dire che la notifica dovrebbe effettuarsi congiuntamente nei riguardi di ciascun condebitore, al fine di ottenere, per tutti, un'unica decisione (36).

Partorendo ciò la conseguenza è che, solo nella successiva fase di riscossione, dovrebbero trovare applicazione le regole dettate dal codice civile in materia di obbligazioni solidali (37).

atti interruttivi della prescrizione valgono a mantenere una situazione soggettiva che è già esistente «evitandone l'estinzione», mentre gli atti che impediscono la decadenza «immettono o concorrono ad immettere nell'ordinamento un effetto nuovo».

(36) Cfr. in tal senso COCIVERA (*Effetti sostanziali e processuali della solidarietà del debito d'imposta*, in *Foro it.*, 1960, IV, 194), il quale faceva rilevare che l'accertamento avrebbe dovuto essere notificato «a tutti i soggetti passivi provocando nei confronti di tutti una unica decisione e sentenza».

(37) Il maggior assertore di tale teoria, è il FANTOZZI, su tale specifico argomento cfr. in particolare *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 297 ss.; cfr. inoltre MAFFEZZONI, *Profilo di una teoria giuridica generale della imposta*, Milano, 1969, p. 115 e ss.

Altri autori, peraltro, hanno ritenuto che dopo la sentenza della Corte Costituzionale n. 48 del 1968 la solidarietà tributaria non differisca da quella civile, anche nella fase procedimentale di accertamento; in tal senso cfr. RERTANO, *In tema di obbligazioni solidali tributarie: rapporti tra potestà finanziaria dello Stato ed il codice civile*, in questa *Rivista*, 1969, II, p. 46 e ss.; GIORGETTI, *I nuovi limiti della solidarietà tributaria*, *ivi*, p. 13 ss.; ANDRIOLI, *Le sentenze della Corte Costituzionale: consuntivo degli effetti sull'argomento positivo*, cit., 74-78.

In giurisprudenza la teoria enunziata nel testo è stata accolta anche dalla Cassazione che nella sentenza n. 1357, del 5 maggio 1972 (in *Giur. it.*, 1974, I, 1, 235), ha affermato che il procedimento di accertamento dell'imposta tende a fissare quale sia la situazione di fatto esistente in concreto, per cui in presenza di più soggetti che partecipano al medesimo presupposto tributario, affinché l'accertamento espliciti i suoi effetti egualmente per tutti, sarà necessario che tutti siano stati posti in grado di conoscere l'accertamento stesso. L'avviso di accertamento — concludeva la Corte — deve pertanto essere notificato a tutti i coobbligati, pena la nullità anche ai soggetti notificati e solo successivamente «la Finanza potrà operare la scelta del contribuente da escutere». Ma l'applicabilità di tale principio è stata autorevolmente posta in dubbio dal MICHELI, in mancanza di una regola di diritto positivo che sancisca

quei mezzi che l'ordinamento predispone perché ogni debitore solidale possa rendere opponibile ai condebitori gli eventi che intervengono tra lui e il creditore.

Per contro recentemente, in dottrina è stato autorevolmente affermato il principio secondo cui anche in ordine alle obbligazioni soggettivamente complesse di diritto comune, i consorti di un rapporto plurisoggettivo debbano necessariamente partecipare unitariamente « ai processi di accertamento »; nascerebbe, da tale assunto, l'esigenza della piena attuazione della regola del litisconsorzio necessario disciplinata dall'articolo C.P.C., con la conseguenziale applicazione dell'art. 331 C.P.C. nelle fasi di gravame.

Non osterebbe infatti, secondo tale Autore, il disposto dell'art. 1306 C.C. (38), la cui sfera di applicazione andrebbe circoscritta — ma in modo pieno — alle « sole liti relative all'adempimento » di tali obbligazioni.

L'adozione del litisconsorzio necessario (39) nella fase procedimentale di accertamento eliminerebbe, inoltre, l'eventualità (e cioè, a livello

espressamente una nullità in tale ipotesi (v. *Corso di dir. trib.*, Torino, 1974, p. 133 ss.). Peraltro anche la Commissione Centrale delle imposte con una decisione del 22 marzo 1971 aveva accolto la regola su enunciata, ma la Corte di Cassazione a Sezioni Unite chiamata a pronunciarsi ex art. 111 della Costituzione su tale decisione, ha invece accolto il principio che l'accertamento se non produce effetti nei confronti dei soggetti non notificati, è pienamente efficace nei riguardi di quelli a cui la notifica sia stata effettuata (Cass., Sez. Un., 13 ottobre 1973, n. 2580, in *Foro it.*, 1973, I, 2965); in tal senso cfr. anche BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1974, pp. 175, 176.

(38) Il RUBINO (*Le obbligazioni*, cit., p. 162) ritiene invece che « dal lato processuale, l'obbligazione solidale non comporta mai un litisconsorzio necessario » e tale circostanza si desumerebbe implicitamente anche dall'art. 1306, il quale prevede l'ipotesi che nel giudizio non siano stati parti tutti i debitori o creditori, ma solo alcuni di essi (in tal senso cfr. anche il GLENDI, *Appunti in tema di litisconsorzio necessario, cause inscindibili ed effetto estensivo tra coobbligati solidali per debito d'imposta*, in *Dir. e prat. trib.*, 1964, I, 156).

Ma secondo BUSNELLI (*L'obbligazione soggettivamente complessa*, cit., p. 396 ss.) la regola connaturale all'obbligazione soggettivamente complessa « non può trarsi dalla norma dell'art. 1306, ma va individuata piuttosto, nell'art. 102 c.p.c.: disposizione quest'ultima rispetto alla quale l'art. 1306 assume chiaramente una funzione derogatoria ».

(39) L'applicabilità della regola del litisconsorzio necessario nelle obbligazioni solidali di diritto comune viene peraltro esclusa pressoché unanimemente in dottrina (in tal senso cfr. RUBINO, *Delle obbligazioni*, cit., pp. 162, 213 e 295; AMORTH, *L'obbligazione solidale*, cit., 316; GLENDI, *Appunti in tema di litisconsorzio necessario*, cit., 156 e ss.).

Per contro notevoli perplessità avverso tale concezione sono state manifestate dal FLORINO (nota a Cass. 4 giugno 1969, n. 1970, in *Foro it.*, 1969, I, 2524), il quale nel far rilevare che l'obbligazione solidale è stata sempre considerata dalla dottrina sotto un duplice profilo, quello « pluralistico (che si manifesta essenzialmente nei rapporti esterni) » e quello « unitario (che si manifesta nei rapporti interni fra i vari coobbligati o concreditori) » si domanda « perché mai, giustificata in base al primo aspetto l'essenza del litisconsorzio necessario, non possa il secondo giustificare, del pari, l'attribuzione alle cause

Tale indirizzo interpretativo risulta largamente condiviso anche in dottrina e lo stesso giudice *a quo* ne prende atto per quindi criticare la norma sotto il profilo sopra accennato.

pragmatico accade piuttosto di frequente) che possano formarsi una pluralità di giudicati contrastanti (40). Evenienza che, se nel diritto civile rappresenta indubbiamente un problema oltremodo grave (41), nel diritto tributario assume ad importanza primaria in quanto andrebbe a vani-

in materia di obbligazioni solidali, della caratteristica della inscindibilità» (cfr. inoltre BUSNELLI, *L'obbligazione soggettivamente complessa*, cit., p. 395, testo e note ed ivi ampi richiami giurisprudenziali). Anche la giurisprudenza della Cassazione è pressoché univoca nel negare l'applicazione della regola del litisconsorzio necessario nelle obbligazioni solidali. Tra le sentenze più recenti cfr. Cass., 15 maggio 1967, n. 1010, in *Mass. giur. it.*, 1967, 384; Cass., 16 ottobre 1967, n. 2476, in *Mass. giur. it.*, 1967, 930; Cass., 10 luglio 1968, n. 2393, in *Rep. giur. it.*, 1968, v. *Intervento in causa*, 2327. Peraltro nelle più recenti sentenze concernenti la solidarietà tributaria la Cassazione ha costantemente affermato che questa « non assume una configurazione diversa da quella che l'istituto presenta in base alla disciplina contenuta nel codice civile... pertanto, resta escluso che nelle obbligazioni tributarie solidali il rapporto sia unico ed inscindibile, con la conseguenza — sul piano processuale — della inapplicabilità del litisconsorzio necessario » (Cass., 26 febbraio 1975, n. 768, in *Mass. giur. it.*, 1975, 212; Cass., 11 dicembre 1973, n. 3358, in *Mass. giur. it.*, 1973, 1137; Cass., 10 gennaio 1973, n. 40, in *Mass. giur. it.*, 1973, 14). È interessante comunque osservare che la giurisprudenza formatasi anteriormente alla sentenza n. 48 del 1968 della Corte Costituzionale riteneva che l'obbligazione tributaria fosse inscindibile (cfr. retro nota n. 1) senza peraltro ammettere la necessità in tale ipotesi del litisconsorzio necessario, talché la stessa Corte Costituzionale, nella menzionata sentenza n. 48 del 1968, denunciò esplicitamente tale orientamento affermando: « se l'obbligazione d'imposta è inscindibile, come sostiene l'Amministrazione Finanziaria, l'accertamento non potrà essere che unico rispetto a tutti i condebitori ». Per completezza di indagine si deve far rilevare che la Cassazione in una sentenza del 16 luglio 1946, n. 882 che non ha avuto peraltro nessuna eco, aveva ritenuto che « non vi era da dubitarsi della inscindibilità della causa in dipendenza del vincolo solidale delle obbligazioni » e di conseguenza aveva ritenuto applicabile l'art. 331 c.p.c.; per la sola massima cfr. *Foro it. Rep.*, 1946, v. *appello*, n. 136.

(40) L'introduzione dell'art. 1306 nel codice del 1942 (non esisteva infatti una norma analoga nel codice del 1865) se da un lato ha risolto dei gravi dubbi che si erano agitati in dottrina, dall'altro ha creato, per la soluzione operata dal legislatore una « ipotesi, invero assai strana, di giudicato, praticamente *secundum eventum litis* », così GIORGIANNI (*Obbligazione solidale e parziaria*, cit., p. 681). Tale norma che conduce a delle conseguenze pratiche aberranti, quali la formazione di molteplici giudicati contrastanti su una medesima obbligazione solidale, è stata aspramente criticata in dottrina e mutuando una espressione del Melucci è stata definita « lo sconcio dei giudicati contrastanti » (cfr. BUSNELLI, *La cosa giudicata nelle obbligazioni solidali*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1974, 400 ss.; *L'obbligazione soggettivamente complessa*, cit., p. 419; in tal senso cfr. anche FLORINO, cit., 2528). *Contra*: AMORTH (*Possibile formazione di molteplici giudicati sulla stessa obbligazione solidale*, in *Giur. it.*, 1966, I, 1, 1325 ss.), il quale sostiene che tale norma trova la sua giustificazione nella pluralità dei vincoli che caratterizzano l'obbligazione solidale.

(41) Si è osservato che impedendo la formazione di giudicati contrastanti si eviterebbe in primo luogo un inutile spreco di attività giurisdizionale ma in particolare si assicurerebbe « specie in un processo di natura pubblica » « la

3. Occorre quindi domandarsi se la norma così intesa comporti lesione del diritto di difesa dei coobbligati cui l'avviso di accertamento di maggior valore sia stato notificato anziché entro il breve termine annuale di decadenza

ficare il principio costituzionale della capacità contributiva, connotato precipuamente caratterizzante di questa disciplina (42).

Un'ulteriore conseguenza scaturisce dall'affermazione — contenuta nella sentenza in rassegna — che l'amministrazione finanziaria, una volta notificato l'accertamento di maggior valore, nel termine annuale di decadenza ad uno dei coobbligati, possa poi procedere alla notifica nei confronti degli altri coobbligati nel più ampio lasso di tempo preesistenziale, è che viene a determinarsi uno stato di grave incertezza giuridica dispiegante i suoi effetti negativi sia per quanto attiene alla soluzione dei rapporti tra contribuente e fisco, sia in relazione ai rapporti interni fra gli stessi consorti (43).

parità di trattamento di tutti i soggetti titolari di situazioni giuridicamente dipendenti da un'unica situazione sostanziale pregiudiziale». Esigenza in particolar modo che potrebbe essere ricollegata al principio di eguaglianza sancito dall'art. 3 Cost.; così si esprime PROTO PISANI, *Appunti sui rapporti tra i limiti soggettivi di efficacia della sentenza civile e la garanzia costituzionale del diritto di difesa*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1971, 1239 testo e nota.

(42) Infatti ove si verificasse l'ipotesi prospettata di più giudicati contrastanti su una medesima fattispecie impositiva dovrebbe ritenersi «che lo stesso fatto individui capacità contributive distinte in capo ai diversi soggetti che lo hanno posto in essere», l'osservazione indubbiamente esatta è del FANTOZZI il quale inoltre sottolinea che il principio della capacità contributiva assume particolare rilevanza non solo sul piano processuale ma anche su quello sostanziale e quindi logica conseguenza è l'applicazione del litisconsorzio necessario (cfr. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, cit., p. 351; cfr. inoltre MARTORANA, *Contrasto di giudicati rispetto alle obbligazioni solidali passive tributarie*, in questa *Rivista*, 1965, II, 243; FANTOZZI, *Il nuovo corso della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1971, I, 1424 ss.). È interessante inoltre osservare che nella motivazione della sentenza n. 120 del 1972 della Corte Costituzionale, si legge che «il precetto enunciato nell'art. 53, comma 1, Cost. per cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche, in ragione della loro capacità contributiva, va interpretato quale specificazione del generale principio di uguaglianza, nel senso che a situazioni uguali devono corrispondere uguali regimi impositivi» (Corte Cost., 6 luglio 1972, n. 120, in *Sent. e ord. Corte Cost.*, 1972, I, 493).

(43) La portata negativa di tale soluzione era stata rilevata, nel puntuale giudizio critico del FANTOZZI (*Reviviscenza della solidarietà tributaria*, cit., 515 ss.), il quale osservava che la nuova posizione assunta dalla giurisprudenza (nel caso specifico trattavasi di una sentenza della Corte di Appello di Roma del 22 aprile 1969) portava necessariamente a costruire una nuova figura «di superefficacia della solidarietà tributaria», in quanto, in tal modo, si consentirebbe alla Finanza di prolungare *sine die* «la tassabilità di ciascun presupposto», creando inoltre notevoli complicazioni nei rapporti interni tra i vari coobbligati. In tal senso si esprime anche il FEELE (*Solidarietà tributaria e termini di decadenza*, cit., 2745) il quale inoltre fa giustamente rilevare che i riflessi della sentenza della Corte appaiono ancora più gravi se si prende in esame la nuova disciplina dell'imposta di registro e dell'imposta di successione (in particolar modo gli artt. 49 comma 2, 74, comma 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 e artt. 26, comma 3 e 34, comma 1 del D.P.R. 26 ottobre

nel più ampio arco di tempo corrispondente al termine della prescrizione. Orbene, i dubbi manifestati in proposito nell'ordinanza di rinvio non appaiono giustificati e la questione non è fondata.

È dato infatti alla finanza di procrastinare discrezionalmente, *ad libitum* (44), l'imposizione, e le conseguenze di tali evenienze appaiono più macroscopiche ove si consideri che il termine prescrizione può essere ancora interrotto (45), principiando in tale ipotesi a decorrere un ulteriore nuovo termine di prescrizione (46).

1972, n. 637, che stabiliscono due diversi termini di decadenza, rispettivamente di un anno e di tre anni) che prevede per la riscossione dell'imposta « definitivamente accertata » un termine decennale di prescrizione (art. 76 D.P.R. n. 634 e artt. 41 e 42 D.P.R. n. 637). In tale ipotesi, afferma il FEDELE (*op. loco ult. cit.*), una volta notificato l'accertamento ad uno dei coobbligati solidali, verrebbe ad essere impedita la decadenza nei confronti degli altri coobbligati, con l'esclusione nei confronti di questi ultimi, della decorrenza « sia del termine di decadenza per la richiesta dell'imposta, sia del termine di prescrizione ». In conseguenza la finanza non avrebbe più alcun termine per notificare l'avviso di accertamento e procedere quindi alla riscossione nei riguardi dei soggetti non notificati.

(44) È opportuno a questo punto rilevare che la Corte Costituzionale, nella sentenza n. 186 del 21 dicembre 1972 (in questa *Rivista*, 1973, II, 132 ss.), aveva ritenuto di dover dichiarare l'incostituzionalità dell'art. 146 del r.d. 30 dicembre 1923, n. 3260, giacché consentiva all'amministrazione finanziaria di prolungare *ad libitum* (salvo il termine stabilito per il maturare della prescrizione) la definitività dell'accertamento ritardando la notifica della decisione della Commissione. In tal modo, infatti — secondo i Giudici della Consulta — si impediva « quella esplicazione della tutela giurisdizionale che è garantita dalla Costituzione », in quanto solamente la p.a., con la notifica della decisione della Commissione, poteva disporre della decorrenza e dell'efficienza del termine di decadenza per l'impugnativa della decisione, essendo del tutto esclusa qualunque iniziativa da parte del contribuente.

La fattispecie su enunciata appare sotto certi aspetti del tutto analoga a quella in esame; cfr. comunque *infra* testo e note n. 50 e 51.

(45) Peraltro risulterebbe più equa l'adozione — da parte del legislatore — dell'istituto dell'interruzione della decadenza, in quanto in tal modo ricomincerebbe a decorrere fin dall'inizio un nuovo termine di decadenza pari al primo, e non il più ampio termine prescrizione. Il divieto sancito dall'art. 2964 c.c., per cui non si applicano alla decadenza le norme relative all'interruzione della prescrizione, non impedisce tuttavia al legislatore la previsione normativa di atti idonei ad interrompere la decadenza stessa (cfr. in tal senso, ALB. ROMANO, *Note in tema di decadenza*, cit., 227, 228). Invero il legislatore sembra aver recepito la regola dianzi enunciata, nel terzo comma dell'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, allorché dispone che in difetto dell'istanza di fissazione di udienza il processo tributario, pendente dinanzi alla Commissione, viene dichiarato estinto con ordinanza del presidente; ed in tal caso dalla data di notificazione di tale ordinanza « decorrono o riprendono a decorrere i termini di decadenza e di prescrizione ». Tale disposizione può essere, a nostro avviso, interpretata nel senso che, se l'iniziale domanda proposta dal contribuente sia valsa ad evitare una decadenza, il contribuente potrà, entro sessanta giorni dalla data di notifica della suddetta ordinanza, riproporre, nel termine di cui all'art. 16 del D.P.R. n. 636, l'originaria impugnazione. Cfr. in tal senso POLI, *Sulla estinzione del processo tributario*, in *Boll. trib. inf.*, 1974, 934; cfr. inoltre MAFFEZZONI, *Istanza di fissazione dell'udienza ed estinzione del processo avanti alle commissioni tributarie*, *ivi*, 1975,

Questa Corte ha più volte ribadito che il precetto costituzionale di cui al comma 1 dell'art. 24 risulta violato solo quando sia imposto un onere tale o vengano prescelte modalità tali da rendere impossibile o estremamente difficile l'esercizio del diritto di difesa da parte di uno qualunque degli interessati.

La Corte, invero, pur ammettendo nella soluzione delle controversie tributarie, che una situazione di incertezza si trascini nel tempo, introduce un temperamento a tale possibilità con l'ammettere che il coobbligato a cui è stata effettuata la notifica dell'accertamento possa validamente opporre agli altri condebitori, oltre alla notifica effettuata dalla finanza (la sola idonea a far decorrere dei termini), tutti quei mezzi che un debitore solidale ha a disposizione dalla legge per rendere opponibile agli altri consorti gli eventi che intervengono tra lui ed il creditore.

Modi di azione che le Sezioni Unite della Cassazione avevano già individuato nella comunicazione di data certa, nell'intimazione stragiudiziale, nella proposizione di domanda giudiziale, ed infine nella «chiamata nel giudizio instaurato nei confronti dell'Amministrazione» (47), rimedi tutti che indubbiamente dispiegano la loro efficacia nell'ambito delle obbligazioni solidali di diritto comune, ma che non possono trovare applicazione in tema di procedimento amministrativo tributario.

1660; COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano, 1973, p. 405. Il GLENDI, *L'estinzione del processo tributario per inattività delle parti*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 503 nota 109 e 508, ritiene invece che l'espressione «riprendono a decorrere» si riferisca unicamente alla prescrizione e non anche alla decadenza, in quanto solamente per il primo di questi istituti può aversi interruzione del decorso dei termini, e non ritiene, quindi, che con tale dizione il legislatore abbia inteso derogare al principio sancito dall'art. 2964 c.c.

(46) Cfr. FEDELE, *op. cit.*, 2744; FANTOZZI, *Reviviscenza della solidarietà tributaria*, cit., 442 ss.; RUSSO, *Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, cit., 337.

(47) Ma l'esperibilità di tali strumenti giuridici presuppone, a nostro avviso, che l'accertamento sia stato notificato nei riguardi di tutti i coobbligati, poiché ci sembra incontestabile che tale atto abbia efficacia solamente nei confronti di coloro ai quali sia stato notificato, ma non certo nei confronti dei soggetti a cui tale notifica non sia pervenuta (in tal senso d'altronde è ormai orientata sia la Corte di Cassazione, che la dottrina più autorevole, cfr. retro nota n. 37).

Riterremmo quindi di dovere dubitare della validità e dell'idoneità di questi mezzi, anche se esperiti soltanto per poter esercitare la pretesa di regresso. Infatti come è stato esattamente osservato dall'AMORTH, tali atti «concernono il mantenimento di un diritto, non il sorgere di un diritto in armonia con il fatto che il regresso presuppone l'esistenza di una obbligazione solidale, ma non è ipotizzabile come strumento per far sorgere una obbligazione solidale inesistente» (cfr. *Primum vivere deinde adducere inconvenientes*, in *Dir. prat. trib.*, 1974, II, 1027). Ma senza voler entrare nel merito della *vezata questio* di quale sia il momento genetico in cui sorge l'obbligazione di imposta o dell'efficacia dichiarativa (a cui peraltro la sentenza in esame sembra avere aderito) o costitutiva dell'accertamento, non può comunque non rilevarsi che il postulato enunciato dalla Cassazione prima (SS.UU., 1973, n. 2580 cit.) e dai Giudici della Consulta poi (nella decisione in rassegna) si rivela un mero diallelo, in quanto in tal modo viene a sorgere nuovamente la c.d. supersolidarietà tributaria. Infatti si verrebbe ad ammettere che l'accertamento produce i suoi effetti anche nei confronti dei soggetti a cui non sia stato notificato.

Non si può ravvisare nella norma impugnata, nel contenuto accettato dall'ordinanza di remissione, una siffatta limitazione all'esercizio del diritto di difesa.

Basti considerare che, come si è già accennato, i termini per impugnare

La bontà di tale soluzione viene infatti frustrata nel momento in cui ci si soffermi a considerare che ad un privato (in mancanza della notifica dell'accertamento operata dalla finanza) non può attribuirsi quel potere di attivare un procedimento di accertamento di imposta, potere spettante in via esclusiva alla pubblica amministrazione (48). Ed inoltre la tesi dianzi prospettata che cioè il soggetto nei riguardi del quale la notifica è stata effettuata possa rendere opponibile tale evento agli altri condebitori (in guisa da porre in essere uno di quei mezzi che la legge gli consente al fine di esercitare la sua azione di regresso) è tale da ingenerare, a nostro avviso, soluzioni inique se non addirittura un *revirement* della c.d. supersolidarietà tributaria. Infatti se bene abbiamo inteso il pensiero della Corte, una volta posto in essere uno dei summenzionati atti, il soggetto notificato avrebbe facoltà, esperiti o meno i mezzi di tutela giurisdizionale, ed una volta pagato il tributo, di agire — con l'intento di recuperare il suo credito — nei confronti degli altri condebitori a cui la notifica dell'accertamento non è mai stata effettuata.

In tal caso, questi ultimi verrebbero a subire l'efficacia riflessa o di un giudicato — in contrasto peraltro con l'art. 1306 C.C. — o dell'accertamento, ed in conseguenza verrebbero pregiudicati, allo stesso modo di quando, anteriormente alla citata sentenza (49) della Corte Costituzionale n. 48 del 1968, la giurisprudenza estendeva l'efficacia della notifica dell'accertamento, effettuata ad uno solo nei confronti di tutti i coobbligati.

Né d'altronde, alla luce della nuova disciplina del contenzioso tributario (introdotta con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) è ammesso alcun tipo di tutela giurisdizionale; infatti, non è consentito ad uno dei condebitori intervenire volontariamente nel giudizio, instaurato dall'altro consorte, né a maggior ragione, è ammessa la possibilità di integrare il contraddittorio mediante l'intervento c.d. coatto ad istanza di parte (50) o *jussu judicis* (51).

(48) Cfr. in tal senso MARIANI (*Il problema della notificazione dell'accertamento tributario nel caso di più debitori d'imposta dopo l'intervento delle SS.UU. della Cassazione*, in *La comm. trib. centr.*, 1974, II, 315 ss.), il quale rileva che ove il privato che ha ricevuto la notifica utilizzi uno dei mezzi su indicati per creare un accertamento contestuale, nei riguardi degli altri coobbligati pretermessi dalla notificazione, appare molto discutibile la circostanza che tali atti possano sostituire ciò che è mancato in origine.

D'altro canto non risponderebbe neppure a motivi di equità il voler far ricadere unicamente sul contribuente incolpevole, la mancata attuazione nei confronti di tutti i consorti, di un atto, quale l'accertamento, di esclusiva pertinenza dell'Amministrazione finanziaria.

(49) In tal senso cfr. FANTOZZI, *Il nuovo corso della solidarietà*, cit., 1431.

(50) Il rilievo è del RUSSO (*Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, p. 240 ss.), il quale, pur essendo favorevole all'ammissibilità della chiamata ad istanza di parte per comunanza di causa, nell'ambito del processo tributario

l'accertamento decorrono, per ciascuno dei coobbligati, dal momento della notifica e che l'accertamento di maggior valore è ancorato, nei confronti di tutti, ai valori correnti, espressi in valuta, all'epoca del trasferimento quale fatto

In tale contesto normativo la pronunzia in esame ed il metodo di applicazione che verrà operato dagli uffici finanziari condurranno indubbiamente a dei risultati non completamente corretti. Un esempio gioverà all'economia del discorso: prendendo in esame il recente provvedimento

(è esclusa da tale autore la possibilità di esperire la chiamata in garanzia perché introdurrebbe una nuova lite estranea alla competenza giurisdizionale delle commissioni; così anche ALLORIO, *Dir. proc. tributario*, Torino, 1969, p. 278) fa rilevare che, comunque, non sono applicabili le norme del codice di procedura civile al processo davanti alle commissioni.

Invero il Legislatore con l'introduzione dell'art. 16 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 ha indicato espressamente — elencandoli al 1° comma — quali sono gli atti (avviso di accertamento, ingiunzione, ruolo, provvedimento che irroga sanzioni pecuniarie), avverso cui può proporsi ricorso alle Commissioni tributarie, ed ha previsto poi, al 3° comma, un particolare tipo di lite, vale a dire il rimborso dell'indebito. In dottrina è stata, peraltro autorevolmente negata la possibilità di esperire dinanzi al giudice speciale tributario qualunque altra azione, anche di accertamento negativo, in mancanza « di un atto di imposizione o senza un comportamento omissivo (per così dire qualificato) », mentre tale azione di accertamento sarebbe invece proponibile dinanzi al giudice ordinario secondo il principio stabilito dall'art. 100 c.p.c. (così MICHELLI, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo Contenzioso tributario*, in questa *Rivista*, 1974, II, 102 ss.; *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 233). Per completezza di indagine si vedano, per l'ammissibilità di tali azioni anche dinanzi agli organi del contenzioso tributario i seguenti Autori: CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario: la fase dinanzi alle Commissioni di I e II grado*, in *L'IVA e gli altri tributi erariali*, 1974, 468 ss.; COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano, 1973, pp. 43-44. Si confronti anche il RUSSO (*op. cit.*, p. 579 ss.) il quale peraltro pone delle riserve sull'esperibilità di tale azione. Ma le Sez. Un. della Cassazione, nell'ordinanza n. 577 del 5 agosto 1975 (in *Boll. trib. inf.*, 1975, 1625) con cui è stata rimessa al vaglio dei giudici della Consulta la legittimità costituzionale del nuovo processo tributario, hanno escluso che nell'ambito del nuovo assetto del contenzioso sia esperibile alcuna azione — compresa quella di accertamento negativo — davanti alle commissioni e davanti al giudice ordinario, se non in presenza di uno degli atti contemplati nell'art. 16 del citato decreto n. 636, ivi comprese l'azione per il rimborso dell'indebito (cfr. anche ord. Trib. Genova 5 aprile 1975, in questa *Rivista*, 1974, II, 100 ss.). Riterremmo quindi che ai coobbligati a cui non sia stato notificato l'avviso di accertamento, sia inibito esperire azioni autonome od intervenire volontariamente nel giudizio instaurato da uno dei consorti, e parimenti è inibita la chiamata per comunanza di causa.

Sull'esperibilità di tale ultimo mezzo sono state manifestate delle perplessità dal RUSSO (*op. cit.*, p. 241, nota 113), il quale osserva che vi sarebbero delle difficoltà sia sulla forma del provvedimento e sul modo in cui lo stesso dovrebbe essere portato a conoscenza dei terzi, sia sulla idoneità di tale atto « a determinare in ogni caso (ossia, anche se il chiamato non si costituisce in giudizio) la produzione » del giudicato anche nei suoi confronti. Sarebbe necessaria, quindi, l'introduzione di una norma che preveda che l'integrazione del contraddittorio, per produrre un qualche effetto, avvenga ad opera dell'Amministrazione finanziaria (in tal senso si esprime FEDELE, *op. cit.*, 2754).

E' opportuno comunque rilevare che l'art. 39 del D.P.R. n. 636 del 1972 prevede l'ammissibilità e l'applicabilità nel procedimento dinanzi alle commis-

costitutivo dell'imposta di registro, valori che possono essere identificati anche a distanza di tempo, senza eccessiva difficoltà, attraverso una rilevazione retrospettiva e comparativa degli atti stipulati in quel tempo.

emanato per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria (Legge 19 dicembre 1973, n. 823) si osserva che l'art. 6 prevedeva per le imposte di registro e di successione, una particolare agevolazione vale a dire che, qualora non risultasse notificato, alla data di entrata in

sioni tributarie delle norme contenute nel libro I del codice di procedura civile se ed in quanto compatibili con il D.P.R. n. 636. Tra le norme del codice di procedura civile richiamate rientrano, quindi, anche gli art. 105 e 106 regolanti rispettivamente l'intervento volontario e l'intervento su istanza di parte, ma l'uso di tali mezzi processuali — alla luce delle considerazioni su espresse — appare del tutto inconciliabile ed incompatibile con il sistema del contenzioso tributario e particolarmente con il citato art. 16. E' stato inoltre osservato che non essendovi, nell'ambito di tale processo, «né una *vocatio in jus* né altra udienza all'infuori di quella per la discussione, gli artt. 267, 268 e 269 c.p.c.» non sarebbero ivi applicabili ed in conseguenza non sarebbe possibile utilizzare l'intervento volontario o la chiamata in causa dei coobbligati (cfr. Russo, *Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, cit., 344; *Il nuovo processo tributario*, cit., p. 241).

(51) Analogamente non sarà possibile esperire, nel processo tributario, la chiamata in causa *ope judicis*. Ma tale mezzo, la cui ammissibilità nell'ambito del processo tributario andrebbe indubbiamente maggiormente approfondita, presenta degli aspetti e delle finalità particolari che sono stati posti in luce dalla dottrina processualistica, che rivestono un interesse particolare per quel che concerne lo studio della solidarietà tributaria. Infatti con l'utilizzazione dell'intervento *iussu judicis*, secondo alcuni autori, il giudice «creerebbe un vero e proprio litisconsorzio necessario» (in tal senso MICHELI, *Corso di dir. proc. civile*, I, Milano, 1959, p. 205; CARNELUTTI, *Istituzioni del nuovo processo civile it.*, Roma, 1951, I, p. 259), ed inoltre «in tal modo il giudice tende ad evitare un conflitto pratico di giudicati», MICHELI, *op. loco ult. cit.*; in tal senso cfr. anche ANDRIOLI, *Commento al cod. proc. civ.*, Napoli, 1961, I, p. 303; cfr., comunque, per un'analisi parzialmente critica di tali teorie PROTO PISANI, *Commentario del cod. proc. civ.* diretto da E. Allorio, Torino, 1973, I, p. 1189 ss., ed ivi ampi richiami dottrinari e giurisprudenziali.

Né può soccorrere, a nostro avviso, per l'utilizzazione di tale mezzo, l'analisi semantica della norma contenuta nell'art. 21 del citato D.P.R. n. 636, che prevede la rinnovazione della notifica ogni qual volta la commissione rilevi un vizio che ai sensi dell'art. 160 c.p.c. «importa nullità dell'atto dell'ufficio contro il quale è stato proposto ricorso e sempre che non si sia verificata sanatoria» (per la nullità degli atti processuali di cui all'art. 160 c.p.c. e per la relativa sanatoria cfr. MICHELI, *Corso*, cit., I, p. 281). Infatti il giudice tributario potrà disporre la rinnovazione della notifica solamente nel caso in cui l'accertamento sia stato notificato a tutti i coobbligati, anche se nei confronti di alcuni invalidamente, e nell'ipotesi in cui il giudizio sia stato instaurato da almeno uno dei condebitori (cfr. in tal senso MILITERNI-VELLA, *Il nuovo contenzioso tributario*, Napoli, 1974, p. 121). E' evidente quindi che il legislatore ha ommesso di dettare una norma che preveda la possibilità, per la commissione, di «ordinare l'integrazione del contraddittorio nei confronti degli altri coobbligati» ai quali non sia stato notificato l'avviso di accertamento e tale lacuna non può essere colmata facendo ricorso all'analogia (cfr. Russo, *Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, cit., 350, testo e nota 49).

E' da rilevare inoltre che l'Amministrazione finanziaria con sua circolare n. 55 del 30 settembre 1968, diramata a seguito della sentenza n. 48 del 1968 di questa Corte, ha prescritto agli uffici del registro di notificare l'accertamento

vigore di tale provvedimento, l'avviso di accertamento di valore, il contribuente potesse chiedere la liquidazione dell'imposta sulla base del valore dichiarato aumentato del venti per cento.

Appare evidente, nell'ipotesi di accertamento notificato solamente ad uno dei coobbligati, e non anche nei confronti degli altri, che questo sarà costretto a pagare sulla base del valore accertato, mentre gli altri condebitori saranno liberati beneficiando delle suddette agevolazioni. In tale situazione, il contribuente materialmente obbligato all'adempimento, dovrà pagare alla finanza l'intera imposta richiesta, e, parimenti, non avrà più alcuna possibilità di esercitare l'azione di regresso nei riguardi degli altri condebitori, verso i quali, per effetto dei benefici concessi dalla legge, l'obbligazione è venuta ad estinguersi *in toto*.

È interessante osservare la non sussistenza dell'esenzione *ab origine* (nel momento cioè in cui il presupposto impositivo si era verificato congiuntamente nei riguardi di tutti gli obbligati (52)) esenzione peraltro sorta solamente ed unicamente stante la passività della finanza inadempiente per ciò che inerisce alla notifica dell'accertamento nei riguardi di tutti i consorti.

In definitiva, pertanto, l'intero debito d'imposta andrà a gravare unicamente su uno dei condebitori nei confronti del quale l'amministrazione finanziaria procederà, secondo precise disposizioni ministeriali già emanate, anche se lo stesso non avrà alcuna « possibilità di rivalersi, in via di regresso, nei confronti degli altri contribuenti » (53); e ciò conduce ad una violazione del principio costituzionale sancito nell'art. 53 della Costituzione (54).

(52) La dottrina che ha affrontato il problema dell'operatività delle esenzioni in presenza di una pluralità di soggetti, ha esaminato il problema solamente sotto il profilo delle esenzioni che esistono fin dal momento in cui il presupposto viene realizzato. In tal caso si è ritenuto che il *quantum* dell'imposta debba ridursi della parte relativa alla quota esente mentre gli altri soggetti « rimangono obbligati in solido ad una prestazione decurtata della parte corrispondente alla quota esente »; in tal senso si esprime FANTOZZI, *Considerazioni sulla dichiarazione di incostituzionalità della cosiddetta solidarietà tributaria*, cit., 746 ss.; *La solidarietà tributaria*, cit., p. 311 ss.

(53) Cfr. in tal senso *Nota* del 28 gennaio 1975, n. 321594 della Direzione Generale Tasse e II.II. sugli Affari, Div. IX, in *Boll. trib. inf.*, 1975, 738-739.

(54) A ben vedere, quindi, anche se il caso prospettato non può certamente considerarsi probante per concludere che l'accertamento nella fase procedimentale deve esser notificato a tutti i coobbligati, tuttavia vale egualmente a porre l'accento sugli effetti negativi che sorgono dalla insoddisfacente soluzione raggiunta dalla giurisprudenza in materia di solidarietà tributaria. Laddove invece l'unicità di soluzione delle controversie di imposte relative a più soggetti che partecipano alla realizzazione del medesimo presupposto, dovrebbe ricevere una tutela più pregnante, in considerazione del principio della capacità contributiva, principio che invece la giurisprudenza sembra aver del tutto obliterato.

a tutti i soggetti passivi del rapporto tributario. E va aggiunto, infine, che non è vietato ai coobbligati, nei riguardi dei quali non vi sia stata notifica, di intervenire a tutela del proprio interesse nella procedura instaurata a seguito del-

Tal fatto evidentemente e logicamente non si porrebbe nel caso in cui il contribuente, a cui sia stato validamente notificato l'avviso di accertamento, fosse tenuto a pagare solamente pro-quota, in ragione quindi della propria capacità contributiva. V'è però da dire, a tal proposito, che l'attuazione dell'ipotesi prospettata si risolverebbe in una mera tautologia in quanto verrebbe stravolto tutto il principio della solidarietà (55), secondo cui ciascuno dei condebitori deve corrispondere al creditore l'intera prestazione, salva poi la facoltà di agire con l'azione di regresso nei riguardi degli altri coobbligati (56).

Allo stato, sarebbe auspicabile, quindi, che il legislatore operasse un intervento diretto onde modificare le norme sul contenzioso tributario, nella parte in cui non prevedono la possibilità di integrazione del contraddittorio né *jussu judicis* né ad istanza di parte (57); ed intanto la finanza, al fine di evitare ingiustificate disparità di trattamento, dovrebbe provvedere a notificare congiuntamente e contemporaneamente a tutti i coobbligati l'avviso di accertamento (58). In effetti, come ricorda

(55) Nel senso prospettato nel testo si esprimono MILITERNI-VELLA, *op. cit.*, p. 123, i quali osservano che, qualora l'accertamento di valore sia stato notificato solamente ad uno dei coobbligati « non potendosi ritenere sorta per tutti l'obbligazione solidale, il fisco dovrà limitarsi a richiedere al contribuente che abbia ricevuto l'avviso di accertamento di maggior valore la sua quota di imposta ». Ma tale tesi, che indubbiamente tende a salvaguardare i diritti del debitore notificato, appalesa i suoi limiti allorché si osserva che la giurisprudenza e parte della dottrina sembra ormai univoca nel ritenere applicabili le regole civilistiche anche alla fase di accertamento dell'imposta (cfr. in tal senso FANTOZZI, *Il nuovo corso della solidarietà tributaria*, cit., 1432).

(56) In effetti la Cassazione, nella sentenza n. 943 del 3 aprile 1971 (in *Giur. it.*, 1971, I, 1424 ss.) implicitamente aveva affermato che il condebitore solidale convenuto in regresso, dal condebitore che aveva pagato l'intera imposta, non era tenuto al pagamento nel caso in cui l'accertamento fiscale non gli fosse stato notificato.

(57) Cfr. *retro* note nn. 50 e 51.

(58) Le nuove norme emanate con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 e n. 637, in materia di imposta di registro e d'imposta sulle successioni prevedono, rispettivamente all'art. 50 ed all'art. 27, che l'imponibile « può essere determinato con l'adesione di tutti » i soggetti contraenti (per l'imposta di registro) e degli eredi e legatari (per l'imposta di successione), e su tale argomento il Ministero delle Finanze ha diramato una circolare interpretativa, nella quale viene precisato che la definizione per adesione dovrà avvenire « con la presenza di tutte le parti interessate » (cfr. in tal senso nota 15 gennaio 1975, n. 321847 della Direz. Generale delle Tasse e II.II. sugli Affari, Div. IX, in *Boll. trib. inf.*, 1975, 654). Tali norme presupporrebbero indirettamente, quindi, la necessità sia della notifica dell'accertamento a tutti i coobbligati, sia l'instaurazione del litisconsorzio necessario (tale esigenza è manifestata dal D'ERRICO, *Imposta di registro ed INVIM, litisconsorzio necessario nel giudizio tributario*, in *Boll. trib. inf.*, 1975, 698 ss.).

La stessa Amministrazione finanziaria, nella citata nota, pur rilevando che tali norme non prevedono una espressa nullità ove tutti i soggetti non par-

l'accertamento notificato ad altro coobbligato, ferma restando la indubbia convenienza per quest'ultimo di evocare (come si è già accennato), nella procedura di cui sia parte, gli altri condebitori, anche allo scopo di meglio tutelare i propri diritti in via di regresso.

la stessa Corte nella sentenza in esame, l'amministrazione finanziaria a seguito della sentenza n. 48 del 1968 (59), emanò una circolare con la quale furono impartite direttive agli uffici del registro ed in particolare si invitava specificatamente « a notificare l'accertamento a tutti indistintamente i soggetti passivi del rapporto tributario ». Sarebbe sufficiente quindi uniformarsi a tali direttive.

FRANCO PICCIAREDDA

Università di Roma

tecipino all'atto di adesione, impone agli uffici finanziari che tale atto debba essere sottoscritto necessariamente da tutti i contribuenti, in quanto « la mancata sottoscrizione da parte di tutti i contraenti porterebbe alla determinazione di imponibili diversi, nei confronti degli stessi obbligati solidali ». Cfr. CIAMPANI (*Effetti della notifica dell'avviso di accertamento ad uno solo dei coobbligati*, in *Rassegna delle tasse e delle imposte indirette*, 1973, 664) il quale ritiene che la ragione per la quale, al sensi dell'art. 50 cit., occorre la partecipazione di tutti i soggetti dell'obbligazione solidale per la definizione dell'imponibile per adesione, sarebbe la stessa « che richiede, a pena di nullità, la notifica dell'avviso di accertamento a tutti i medesimi destinatari ».

In tal senso se pur con diverse sfumature cfr. il Russo (*Disciplina sostanziale e processuale delle obbligazioni solidali tributarie*, cit., 348, testo e note), il quale ritiene inoltre che essendo il c.d. concordato un atto successivo e posteriore rispetto all'accertamento, la necessaria partecipazione al concordato di tutti i coobbligati presuppone necessariamente che gli stessi « siano già stati chiamati in causa nella fase anteriore per il tramite della notifica dell'avviso di accertamento compiuta nei confronti di ciascuno di essi ».

(59) In *Riv. leg. fisc.*, 1969, 67.

I. - DIRITTO FINANZIARIO GENERALE E COSTITUZIONALE

1. - Registro - Convenzioni o concordati tra creditori e debitore - Art. 32 all. 4 della legge di registro del 1923 - Questione di legittimità costituzionale - Non è fondata.

L'art. 32 ali. A alla legge del registro del 1923 (imposta proporzionale del 2 % sulle convenzioni o concordati tra creditori e debitori contenenti obbligazioni di somma) che prevede disparità di trattamento rispetto all'art. 26 dello stesso all. 4 (imposta fissa sulle cessioni volontarie di beni fatte dal debitore alla massa dei creditori) è costituzionalmente legittimo in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, data la diversa natura dei negozi giuridici previsti nei due articoli 32 e 26, in quanto il primo implica l'obbligazione al pagamento di una somma determinata, mentre « la cessione volontaria di beni per la vendita » conferisce ai creditori soltanto la facoltà della vendita nell'interesse comune, ossia è una cessione *pro solvendo* e non *pro soluto*.

Corte Cost., 15 luglio 1975, n. 212 - Boll. tribut. inform., 1976, 329.

2. - Imposta sul reddito delle persone fisiche - Cumulo dei redditi - Artt. 4, lett. a), d.P.R. n. 597 del 1973 ed 1, d.P.R. n. 600 del 1973 - Questione di illegittimità costituzionale.

Non è manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale degli artt. 4, 1° comma, lett. a) del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ed 1 del coevo D.P.R. n. 600, per contrasto con gli artt. 27, 29 e 53 della Costituzione.

Pret. Carrara, 12 giugno 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 164.

3. - Imposta incremento valore immobili - Svalutazione monetaria - Questione di incostituzionalità non manifestamente infondata.

Non è manifestamente infondata, in relazione all'art. 53 Costituzione, la questione di incostituzionalità dell'art. 6 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, modificato con D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688, in quanto non prevede che l'incremento di valore, soggetto ad INVIM, sia depurato delle variazioni nominali.

Comm. trib. 1° grado Macerata, 4 giugno 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 242.

4. - Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Incostituzionalità della normativa - Effetti.

In tema di imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, la sentenza 23 maggio 1966 n. 44 della Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato l'illegittimità dell'art. 25, 2° comma, legge 5 marzo 1963, n. 246 (attribuente ad alcuni comuni il potere di applicare l'imposta a carico dell'alienante per trasferimenti di aree avvenuti nel decennio anteriore all'entrata in vigore della legge), esplica i suoi effetti sul rapporto tributario, sorto in base alla norma dichiarata illegittima, nel senso che, quantunque iscritte a ruolo,

non sono più dovute le rate di imposta non ancora soddisfatte entro il giorno della pubblicazione della sentenza medesima e, se pagate successivamente, sono ripetibili con l'azione di indebitto; tale sentenza non produce invece alcun effetto rispetto al pagamento del tributo, o delle rate di esso, avvenuto, entro la data predetta, in conformità di un accertamento definitivo, od anche a seguito di denuncia del contribuente, essendo questa idonea ad esaurire il rapporto tributario, per la parte oggetto di autotassazione, ancorché seguita da rettifiche di valore e maggiori pretese dell'ente impositore.

Cass., Sez. I, 7 maggio 1975, n. 1770 - Mass. Foro It., 1975, 411.

5. - Tributi in genere - Acquiescenza - Inapplicabilità - Effetti.

L'istituto dell'acquiescenza al provvedimento amministrativo, sotto la specie dell'accettazione di esso, non trova applicazione nel diritto tributario, nel quale vige il principio generale secondo cui non può attribuirsi al puro e semplice riconoscimento, esplicito o implicito, fatto dal contribuente di essere tenuto al pagamento di un tributo e contenuto in atti della procedura di accertamento e di riscossione (denunce, adesioni, pagamenti, domande di rateizzazioni o di altri benefici), l'effetto di precludere ogni contestazione in ordine all'*an debeatur*, salvo che non siano scaduti i termini di impugnazione e che non possa considerarsi estinto il rapporto tributario; siffatto riconoscimento, infatti, esula da tale procedura, regolata rigidamente e inderogabilmente dalla legge, la quale non ammette che l'obbligazione tributaria trovi la sua base nella volontà del contribuente, traducendosi la cooperazione tra contribuente e fisco sempre e solamente in atti unilaterali; le manifestazioni positive della volontà del contribuente debbono perciò ritenersi giuridicamente rilevanti solo per ciò che concerne il *quantum debeatur*, nel senso di vincolare il contribuente ai dati a tal fine forniti o accertati; ciò non esclude che il contribuente possa validamente rinunciare a contestare la pretesa del fisco, ma, perché tale forma di acquiescenza si verifichi è necessario il concorso dei requisiti indispensabili per la configurazione di una rinuncia, e cioè: 1) che una controversia tra contribuente e fisco sia già nata e risulti chiaramente nei suoi termini di diritto o, almeno, sia determinabile oggettivamente in base agli atti del procedimento; 2) che la rinuncia del contribuente sia manifestata con una dichiarazione espressa o con un comportamento sintomatico particolare, purché entrambi assolutamente inequivoci.

Cass., Sez. I, 10 aprile 1975, n. 1325 - Mass. Foro it., 1975, 306.

6. - Agevolazioni tributarie - Mezzogiorno - Pesca meccanizzata d'alto mare - Mancanza nel territorio agevolato di stabilimento industriale - Esenzione ex art. 106 T.U. 30 giugno 1967 n. 1523 - Non compete.

L'attività di pesca d'alto mare, seppur esercitata con motopescherecci dotati di attrezzature meccaniche, non può dar luogo a reddito esentabile ai sensi dell'art. 106 T.U. 30 giugno 1967, n. 1523, sull'industrializzazione del Mezzogiorno quando l'impresa, non dotata di attrezzature fisse per la lavorazione tecnica del prodotto pescato, si limiti a vendere questo nel territorio agevolato attraverso il mercato ittico.

Comm. Centr., Sez. VIII, 8 gennaio 1975, n. 70 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 290.

7. - Agevolazioni - Centro-nord - Novità dell'impresa - Ampliamento e rinnovo di impresa già esistente in zona depressa - Esenzione - Non compete.

Date le diverse finalità che si propongono la legislazione fiscale sul Mezzogiorno e quella sul Centro-Nord, non può riconoscersi l'agevolazione di cui

alla legge 29 luglio 1957, n. 635, ad una impresa che, già esistente in zona depressa del Centro-Nord, venga successivamente ampliata e sviluppata, con trasferimento in nuovi locali, con la dotazione di macchinari moderni e con l'assunzione di altri operai.

Cass., Sez. I, 1 ottobre 1975, n. 3089 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 282.

II. - DIRITTO FISCALE EUROPEO

8. - Onere pecuniario imposto unilateralmente - Diritto di non corrispondere le tasse equivalenti ai dazi - Obblighi imposti agli Stati membri della convenzione di Yaoundé.

Un onere pecuniario imposto unilateralmente, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, e che colpisce le merci importate da un altro stato membro al passaggio della frontiera, costituisce una tassa d'effetto equivalente ad un dazio doganale.

L'efficacia diretta dell'art. 13, n. 2, non può essere invocata con riguardo a situazioni anteriori al 1° gennaio 1970.

L'art. 2, n. 1, della Convenzione firmata a Yaoundé il 20 luglio 1963 attribuisce ai singoli cittadini degli stati membri della Comunità, dal 1° gennaio 1970, il diritto di non corrispondere allo stato le tasse d'effetto equivalente ai dazi doganali, diritto che i giudici nazionali devono tutelare.

Gli obblighi imposti agli stati membri dalla Convenzione di Yaoundé del 1963 sono perdurati ininterrottamente fino all'entrata in vigore della Convenzione firmata a Yaoundé il 29 luglio 1969.

Corte Giust. C.E.E., 5 febbraio 1976, n. 87/75.

9. - Voci doganali 86.04 B e 84.23 A II b della tariffa doganale comune - Caratteristiche fisiche del prodotto alimentare « gelato ».

Ai fini dell'applicazione delle sottovoci 10.06 B e 21.07 C della TDC, la nozione di « gelato » comprende prodotti la cui caratteristica precipua è di fondere ad una temperatura di 0° C. Tale nozione non può applicarsi a prodotti aventi un tenore di grassi superiore al 15 %.

Corte Giust. C.E.E., 10 ottobre 1975, n. 53/75.

10. - Convenzione sulla nomenclatura merci - Mezzi per l'interpretazione di voci della tariffa - Nozione di « automotrici ».

In mancanza di disposizioni comunitarie in materia, le note esplicative ed i pareri sulla classificazione contemplati dalla Convenzione sulla nomenclatura per la classificazione delle merci nelle tariffe doganali hanno il valore di mezzo idoneo per l'interpretazione delle voci della tariffa doganale comune.

La nozione di « automotrici », di cui alla voce 86.04 della tariffa doganale comune, dev'essere interpretata in modo da comprendervi i veicoli autopropulsi, destinati alla manutenzione delle strade ferrate, provvisti di uno o più motori che consentano il loro spostamento rapido ed interamente autonomo sulla rete cui sono adibiti.

Corte Giust. C.E.E., 13 ottobre 1975, n. 35/75.

III. - DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

11. - Procedimento - Controversie pendenti - Istanza di fissazione di udienza ex art. 44 d.P.R. n. 636/1972 - Questione di legittimità costituzionale

in relazione all'art. 3 della costituzione - Non è manifestamente infondata.

Procedimento - Controversie pendenti - Istanza di fissazione di udienza - Omissione - Estinzione del processo - Art. 44 d.P.R. n. 636/1972 - Questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 76 della costituzione per eccesso di delega - Non è manifestamente infondata.

Procedimento - Controversie pendenti - Omessa istanza di fissazione di udienza - Ordinanza di estinzione del processo - Non impugnabilità - Eccezione di legittimità costituzionale per violazione del diritto di difesa in relazione all'art. 24 della Costituzione - Non è manifestamente infondata.

Procedimento - Controversie pendenti - Estinzione del processo ex art. 44 d.P.R. n. 636/1972 - Riproponibilità del ricorso - Inammissibilità.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 44, 1° comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, in relazione all'art. 3 della Costituzione, in quanto, imponendo l'obbligo dell'istanza per fissazione di udienza al solo contribuente, pena l'estinzione del processo, concretizza un trattamento differenziato che determina una patente violazione del principio di uguaglianza.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità, in relazione all'art. 76 della Costituzione, dell'art. 44 D.P.R. n. 636/1972, che incide profondamente sulla situazione giuridica soggettiva del contribuente-parte processuale e contrasta apertamente con il principio di tutela del contribuente che, invece, il Parlamento ha espressamente enunciato nell'art. 10 della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 44 del D.P.R. n. 636/1972 nella parte in cui non prevede nessuna tutela del contribuente avverso l'ordinanza di estinzione a seguito di omessa istanza di fissazione di udienza, senza possibilità di riassumere il processo estinto.

La distinzione tra estinzione del processo ed estinzione dell'azione, valida nel processo civile, non lo è nel processo tributario in cui il termine per proporre ricorso è incontestabilmente termine di decadenza che non ammette interruzione, salvo che la legge non disponga altrimenti per il solo caso della sospensione. Pertanto, dopo l'ordinanza che dichiara estinto il processo, il ricorso non è riproponibile.

Comm. trib. 1° grado Trani, 29 novembre 1975 - Boll. tribut. inform. 1976, 319.

12. - Procedimento - Controversie pendenti - Istanza di fissazione di udienza ex art. 44 d.P.R. n. 636/1972 - Questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 3 della Costituzione - Non è manifestamente infondata.

Procedimento - Controversie pendenti - Istanza di fissazione di udienza - Omissione - Estinzione del processo - Art. 44 d.P.R. n. 636/1972 - Questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 76 della Costituzione per eccesso di delega - Non è manifestamente infondata.

Procedimento - Controversie pendenti - Omessa istanza di fissazione di udienza - Ordinanza di estinzione del processo - Non impugnabilità - Eccezione di legittimità costituzionale per violazione del diritto di difesa in relazione all'art. 24 della costituzione - Non è manifestamente infondata.

Procedimento - Controversie pendenti - Estinzione del processo ex art. 44 d.P.R. n. 636/1972 - Riproponibilità del ricorso - Inammissibilità.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 44 del D.P.R. n. 636/1972, in relazione all'art. 76 della Costituzione, per denegata giustizia nei confronti dei contribuenti, considerando anche che l'introduzione nel contenzioso tributario di un atto processuale proprio dei giudizi amministrativi, ove è obbligatoria l'assistenza di un di-

fensore tecnico, si traduce in un ostacolo pressoché insuperabile per i contribuenti meno abbienti.

Comm. Centr., Sez. VII, 10 novembre 1975, n. 10 - Boll. tribut. inform. 1976, 322.

13. - Tributi in genere - Ricorso alle commissioni tributarie - Prescrizione - Interruzione - Estensione agli altri condebitori - Esclusione.

Il ricorso alle commissioni tributarie o l'azione giudiziale proposti da uno dei condebitori solidali di imposta non vale ad interrompere il corso della prescrizione dell'azione della finanza anche nei confronti degli altri condebitori.

Cass., Sez. I, 16 aprile 1975, n. 1444 - Mass. Foro it., 1975, 336.

14. - Notificazione agli eredi - Collettiva ed impersonale - Consegna di una sola copia - Sufficienza.

La notificazione dell'impugnazione agli eredi della parte defunta se eseguita collettivamente ed impersonalmente ai sensi del secondo comma dell'art. 330 c.p.c., richiede la consegna di una sola copia e non di tante copie quanti sono gli eredi.

Cass., Sez. II, 23 gennaio 1975, n. 263 - Imp. dir. erar. e IVA 1975, 166.

15. - Notificazioni a società di capitali - Consegua nella sede di agenzia e a persona diversa dal rappresentante legale - Nullità.

La notificazione nei confronti di una società di capitali, effettuata in luogo diverso da quello della sede sociale anche se coincidente con quella di un'agenzia della società stessa, è nulla per violazione dell'art. 160 c.p.c. in quanto eseguita in luogo ed a persona diversi da quelli prescritti dal precedente art. 145.

Cass., Sez. II, 13 gennaio 1975, n. 114 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 165.

16. - Notificazioni al domicilio eletto - Consegna a persona diversa dal domiciliatario - Inesistenza della notifica.

Nel caso di domicilio eletto deve considerarsi inesistente la notifica dell'atto eseguita nel luogo indicato ma con consegna a persona diversa dal domiciliatario.

Cass., Sez. I, 10 gennaio 1975, n. 71 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 164.

17. - Notificazioni - Data - Omissione della relata - Nullità dell'atto - Condizione.

Nella relazione della notificazione degli atti relativi ai tributi, anche quando sia eseguita a mezzo di messi comunali, deve farsi, a norma dell'art. 148 c.p.c., menzione della data in cui la notificazione è stata eseguita. Ne segue (arg. ex art. 160 c.p.c.) che l'omissione di detta indicazione impedisce il verificarsi degli effetti giuridici propri dell'atto quando l'incertezza sulla data sia assoluta, ossia tale da non permettere la individuazione della data neppure per *relationem*, ossia con riferimento a dati ed elementi contenuti pur sempre nella copia consegnata per la notifica e non invocando le risultanze dell'originale.

Cass., Sez. I, 8 gennaio 1975, n. 37 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 163.

- 18. - Condono - Ex d.l. 5 novembre 1973, n. 660 - Controversia pendente - Adempimento ex art. 11, comma 1, in confronto ad uno solo dei condebitori solidali - Estinzione del giudizio - Esclusione.**

Qualora, nelle more di un giudizio pendente all'entrata in vigore del D.L. 5 novembre 1973, n. 60, solo uno dei condebitori solidali abbia chiesto ed ottenuto il condono definendo la vertenza ai sensi dell'art. 11, 1° comma, gli effetti del condono non possono essere estesi al condebitore che non ne abbia chiesto l'applicazione; pertanto, il giudizio non può essere dichiarato estinto.

Cass., Sez. I, 16 gennaio 1976, n. 147 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 6.

- 19. - Condono ex d.l. 5 novembre 1973, n. 660 - Controversia pendente - Sentenza impugnata dichiarativa di improcedibilità dell'azione - Dà luogo a giudizio pendente - Estinzione del giudizio ex art. 11 comma 1 - Condizioni.**

Agli effetti dell'applicazione del condono tributario di cui al D.L. 5 novembre 1973, n. 660, si ha «controversia pendente» anche quando, al momento della sua entrata in vigore fosse stato promosso giudizio per la impugnazione di sentenza dichiarativa di improcedibilità dell'azione promossa dal contribuente. Pertanto, se nelle more del giudizio è stato assolto l'adempimento di cui al 1° comma dell'art. 11 (comunicazione dell'ufficio finanziario all'organo presso il quale la controversia è pendente, della presentazione della domanda di definizione delle imposte esigibili per ruolo, o esibizione, per le altre imposte, della stessa domanda vistata dall'ufficio con quietanza del pagamento del tributo dovuto), il giudizio va dichiarato estinto, salvo che, ai sensi del 2° comma del citato articolo 11, la definizione della controversia risulti essere stata posta nel nulla dalla Finanza o impugnata dal contribuente per errore materiale o per violazione delle norme del medesimo decreto n. 660.

Cass., Sez. I, 20 novembre 1975, n. 3890 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 25.

- 20. - Imposte e tasse in genere - Condono fiscale - Legge 19 dicembre 1973, n. 823 - Controversie in materia di sopratasse - Applicabilità.**

La legge n. 823 del 1973, in tema di condono fiscale, deve ritenersi applicabile anche per le controversie relative alle sopratasse ed alle pene pecuniarie non ancora corrisposte, a nulla rilevando che prima dell'entrata in vigore della legge di condono fosse intervenuta la definizione del contesto relativo all'imposta principale ovvero il contribuente avesse già corrisposto il tributo a cui accedeva la sopratassa.

Trib. Milano, 3 novembre 1975 - Giur. it., 1976, I, 2, 97.

- 21. - Condono - Ambito di applicazione del d.l. 5 novembre 1973, n. 660 - Controversie pendenti solo per interessi moratori o maggiorazioni d'imposta per ritardata iscrizione a ruolo - Esclusione.
Condono - D.l. n. 660 del 1973 - Artt. 6, 10, 11 - Violazione art. 3 Cost. - Manifesta infondatezza.**

Nella particolare disciplina dettata dal decreto legge 5 novembre 1973 n. 660, riguardante la definizione delle pendenze in materia tributaria o alla natura o alla configurazione del tributo e non anche, come si evince dal 4° comma dell'art. 10, quelle relative esclusivamente agli interessi moratori per la ritardata riscossione delle tasse ed imposte indirette sugli affari o alle maggiorazioni d'imposta per ritardata iscrizione a ruolo.

È manifestamente infondata la questione di illegittimità degli artt. 6, 10 e 11 del citato decreto legge sollevata, con riferimento all'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo che — escludendo il condono per i contribuenti che, al momento di entrata in vigore della legge, hanno controversie pendenti solo per interessi moratori o maggiorazioni d'imposta ed ammettendolo invece per quelli che allo stesso momento hanno controversie pendenti anche per l'obbligazione principale — violano il principio di uguaglianza.

Cass., Sez. I, 28 ottobre 1975, n. 3612 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 337.

22. - Commissioni - Impugnazioni dell'ufficio - Modello 108 - Non è atto valido d'impugnazione - Osservanza degli adempimenti di legge - Ir-rilevanza.

Il modello 22 (ora 108) — col quale l'Ufficio delle imposte notifica al contribuente il dispositivo della decisione di commissione e, ove intenda ricorrere, la dichiarazione di impugnazione — non costituisce valido atto di impugnazione ancorché contenga i motivi di gravame.

Comm. Centr., Sez. XII, 14 maggio 1975, n. 6888 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 251.

23. - Rappresentanza del contribuente - Procura *ad negotia* - Validità per rappresentanza avanti gli uffici e le commissioni - Estremi.

La procura generale *ad negotia* ha anche valore di procura *ad litem* quando, oltre il mandato di compiere ogni e qualsiasi atto di ordinaria e straordinaria amministrazione, viene contestualmente conferito il mandato di rappresentanza davanti a qualsiasi ufficio o commissione, nonché davanti l'autorità giudiziaria in qualsiasi grado del giudizio.

Cass., Sez. I, 13 novembre 1974, n. 3600 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 223.

24. - Tributi in genere - Contenzioso - Questione di diritto - Decisione della sezione valutazione della commissione provinciale - Cassazione con rinvio - Fattispecie.

Ai fini della tassazione dell'atto di divisione di un bene, dedottosi dai contribuenti che una parte di quest'ultimo già apparteneva ad uno dei dividendi, la relativa questione rientrava, quale questione di diritto, nella competenza della sezione di diritto della commissione provinciale; peraltro, una volta cessata la decisione della commissione provinciale sezione valutazione che aveva deciso anche di tale questione, la causa va rinviata, in base alle norme del nuovo contenzioso tributario, alla commissione tributaria di primo grado (nella specie, la questione riguardava in particolare l'ecceppita proprietà solitaria di macchinari situati in una parte del fabbricato da dividere).

Cass., Sez. I, 15 aprile 1975, n. 1425 - Mass. Foro it., 1975, 331.

25. - Commissioni tributarie - Appello - Effetto devolutivo pieno - Riesame limitatamente ai motivi di impugnazione.

Nel vigente sistema processuale l'appello non ha *ipso iure* effetto pienamente devolutivo, per cui se l'interessato non può investire il giudice di secondo grado dell'intera controversia già decisa in prime cure, il riesame della medesima (salvo tale ipotesi) deve essere contenuto nei limiti dei motivi di impugnazione.

Cass., Sez. II, 30 gennaio 1975, n. 361 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 168.

26. - Procedimento - Controversie pendenti - Omessa istanza di fissazione di udienza - Ordinanza di estinzione del processo - Definitività dell'accertamento.

L'ordinanza con cui si dichiara estinto il processo per omessa istanza di fissazione di udienza, ai sensi dell'art. 44 del D.P.R. n. 636/1972, priva di ogni efficacia giuridica gli atti compiuti, come se questi non fossero mai stati posti in essere, con la conseguenza che la estinzione in parola rende definitivo l'accertamento compiuto.

Comm. trib. 1° grado Benevento, 25 ottobre 1975 - Boll. tribut. inform. 1976, 154.

27. - Imposte dirette - Procedimento - Ricerca dell'intento speculativo - È questione di estimazione semplice - Competenza dell'A.G.O. - Non sussiste.

L'intento speculativo con cui si compie un negozio giuridico, o il perseguimento di un fine di lucro attraverso l'esercizio di una attività economica, ancorché il loro accertamento comporta indagini di ordine psicologico, sono per certe circostanze di fatto per appurare le quali non è necessaria alcuna indagine giuridica che comporti la soluzione di questioni di diritto. Pertanto, il giudizio sulla esistenza o meno dell'intento speculativo esula dalla competenza del giudice ordinario trattandosi di questione di estimazione semplice.

Cass., Sez. Un., 17 maggio 1975, n. 1926 - Boll. tribut. inform., 1976, 161.

28. - Procedimento - Ricorsi alla commissione di primo grado - Ricorso interruttivo - Ammissibilità - Limiti.

Procedimento - Ricorsi alla commissione di primo grado - Memorie difensive - Termine di dieci giorni liberi antecedente la prima udienza.

I ricorsi meramente interruttivi sono ammissibili a condizione che i motivi siano aggiunti o integrati con memoria da depositare 10 giorni prima dell'udienza di discussione, ma non nel caso di mancanza o assoluta incertezza dell'oggetto (*petitum o causa petendi*).

Il termine di dieci giorni antecedenti la prima udienza per la presentazione di memorie è un termine di giorni liberi, essendo, nel silenzio del legislatore tributario, applicabile la norma di carattere generale contenuta nell'articolo 155 cod. proc. civ. e per analogia l'art. 190 dello stesso codice.

Comm. trib. 1° grado Milano, 17 novembre 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 226.

29. - Commissioni tributarie - Decisioni - Delibera nell'udienza di discussione - Esclusione.

Nessuna norma del codice di procedura civile prescrive che la deliberazione della sentenza — che è atto interno del giudice — debba avvenire nello stesso giorno dell'udienza di discussione della causa o in giorno immediatamente successivo. Pertanto essa può avere luogo successivamente ed anche in sede diversa da quella della discussione.

Cass., Sez. III, 28 aprile 1975, n. 165 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 275.

30. - Commissioni tributarie - Decisioni d'appello - Motivazione per relationem - Ammissibilità - Condizione.

La motivazione *per relationem* adempie l'obbligo di dare ragione della pronunzia, sancito dall'art. 132, n. 4, c.p.c., quando non si limita ad un riferi-

mento acritico, ma consente di rendersi conto che i motivi enunciati dal primo giudice a sostegno della decisione sono stati dal giudice dell'appello ritenuti validi per confermarli anche alla stregua delle argomentazioni addotte a fondamento del gravame.

Cass., Sez. Lav., 22 aprile 1975, n. 1572 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 270.

31. - Commissioni tributarie - Astensione del giudice - Obbligo - Ricusazione di parte per inosservanza - Omesso esercizio - Sanatoria.

Il giudice, allorché abbia conosciuto della causa in gradi precedenti del giudizio (caso di specie, aveva partecipato alla decisione annullata con rinvio ed era relatore nel giudizio di invio), ha l'obbligo di astenersi e, qualora non si astenga, è data facoltà alle parti di proporre ricusazione nei modi e nei termini di legge; ma, ove di tale rimedio le parti non si avvalgano, non possono successivamente dedurre l'inosservanza del giudice dell'obbligo di astenersi come motivo di nullità della sentenza in sede di gravame, perché la legge non commina affatto tale nullità.

Cass., Sez. III, 7 aprile 1975, n. 1242 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 267.

32. - Commissioni tributarie - Impugnazioni - Decadenza - Rilevabilità d'ufficio in ogni grado e stato del processo.

Commissioni tributarie - Appello dell'ufficio - Decadenza - Art. 35, comma 2, R.D. 8 luglio 1937 n. 1516 - Violazione artt. 3 e 24 Cost. - Manifesta infondatezza.

La decadenza dal diritto all'impugnazione avanti alle commissioni tributarie è rilevabile d'ufficio in qualsiasi grado e stadio del procedimento (nella specie, per avere l'ufficio proposto appello dopo 60 giorni dalla data di ricevimento della decisione della commissione di 1° grado).

È manifestamente infondata la questione di illegittimità del capoverso dell'art. 35 del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516 — il quale dichiara che decade dal diritto d'impugnazione l'ufficio finanziario nel caso di mancata notifica della decisione della commissione di primo grado nel termine di 60 giorni dal ricevimento — sollevata con riferimento agli artt. 3 e 24 della Costituzione.

Cass., Sez. I, 18 luglio 1975, n. 2850 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 239.

33. - Commissioni tributarie - Rappresentanza di ente pubblico - Provvedimento di autorizzazione a stare in giudizio - Sindacabilità della controparte e ex officio del giudice.

Quando il rappresentante di un ente pubblico proponga ricorso, il provvedimento, in base al quale dichiara di essere autorizzato alla impugnazione, è soggetto al controllo della controparte ed al sindacato del giudice, che può anche d'ufficio rilevarne la irregolarità non potendosi all'uopo invocare il principio della presunzione di legittimità degli atti amministrativi, posto che il provvedimento di autorizzazione è una procura *ad litem* che, sotto il profilo obiettivo, non è atto amministrativo essendo destinato ad operare nel processo.

Cass., Sez. I, 3 dicembre 1974, n. 3937 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 228.

34. - Commissioni - Impugnazione - Ricorso per revocazione per travisamento del fatto - Esclusione - Condizioni.

Il travisamento del fatto costituisce vizio riparabile mediante l'istanza di revocazione, salvo che non si traduca in omissione, insufficienza o contradd-

dittorietà di motivazione; e quest'ultimo vizio ricorre quando le argomentazioni adottate dal giudice si pongano in reciproco contrasto sul piano logico, si da non consentire l'identificazione della *ratio decidendi*.

Cass., Sez. I, 18 marzo 1975, n. 1044 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 266.

35. - Tributi in genere - Contenzioso - Ricorso alle commissioni tributarie - Disciplina - Fattispecie.

Tra i principi fondamentali del processo civile che, in mancanza di norme particolari o di esigenze di sistema, debbono essere osservati anche nel processo davanti alle commissioni tributarie, è compreso quello della corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato, onde, in tema di accertamento del valore di un terreno ai fini dell'imposta di successione, la commissione provinciale non può ritenere, senza l'impugnazione del contribuente, la natura agricola del terreno, anziché la natura edificatoria, già ritenuta dalla commissione distrettuale.

Cass., Sez. I, 14 maggio 1975, n. 1853 - Mass. Foro it., 1975, 432.

36. - Commissioni tributarie - Competenza - Estimazione semplice - Errata imputazione del reddito spettante anche ad altre persone ed errata commisurazione dell'imposta - È tale.

Si è in presenza di un giudizio di estimazione semplice non solo quando si faccia questione del *quantum debeatur*, ma anche quando la lite verta in genere sull'accertamento dei fatti e non si faccia questione di norme giuridiche. E realizza quest'ultima ipotesi il caso in cui il contribuente deduca che erroneamente gli sia stato imputato per intero un reddito attribuibile invece in parte ad altre persone, riferendolo peraltro, altrettanto erroneamente, ad un diverso periodo d'imposta.

Cass., Sez. Un., 16 ottobre 1975, n. 3159 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 319.

**37. - Commissioni tributarie - Rappresentanza del comune - Delibera comunale a stare in giudizio - Organo competente.
Commissioni tributarie - Mancanza di detta delibera - Difetto di legittimazione - Rilevabilità d'ufficio.**

La competenza a deliberare intorno alle liti attive e passive nelle quali è parte il comune spetta al consiglio comunale (artt. 131 n. 5, T.U. 4 febbraio 1915 n. 148, 25 legge 9 giugno 1947 n. 530), ma può provvedervi anche la giunta in via d'urgenza, salva la ratifica del consiglio nella prima adunanza successiva.

La mancanza di autorizzazione a stare in giudizio da parte degli organi deliberanti comunali, incidendo sulla capacità processuale del rappresentante (*legitimatio ad processum*) dell'ente pubblico, impedisce la valida costituzione del rapporto giuridico processuale, ed è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio.

Cass., Sez. II, 3 febbraio 1975, n. 390 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 170.

38. - Commissioni tributarie - Rappresentanza di società - Difetto di legittimazione - Costituzione in giudizio del legale rappresentante - Sanatoria - Condizioni.

Nel caso in cui una società si sia costituita in giudizio per mezzo di un soggetto non abilitato a rappresentarla, il difetto di legittimazione processuale deve ritenersi sanato con effetto retroattivo rispetto alle nullità

da esso dipendenti, attraverso la costituzione in giudizio del legale rappresentante della società medesima, il quale manifesti, con il suo comportamento, la volontà di ratificare la condotta difensiva precedente la sua costituzione e tale sanatoria opera anche sul piano del diritto sostanziale.

Cass., Sez. I, 7 febbraio 1975, n. 458 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 170.

39. - Tributi locali - Contenzioso - Decisione in appello della G.P.A. - Non definitività - Azione avanti al giudice ordinario - Proponibilità.

A norma degli artt. 284 *bis* e 285 T.U. finanza locale, approvato con R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, una decisione emessa in grado di appello dalla Giunta provinciale amministrativa, in tema di accertamento di tributi locali, non è definitiva, e non consente quindi di proporre l'azione giudiziaria, ove non sia scaduto il termine di trenta giorni dalla sua notificazione, per l'eventuale ricorso alla commissione centrale; la notificazione della decisione è, pertanto, condizione necessaria per la decorrenza di detto termine, anche nei confronti dell'ente impositore, senza possibilità di distinguere fra pronunce ad esso favorevoli o sfavorevoli.

Cass., Sez. I, 22 aprile 1975, n. 1554 - Mass. Foro it., 1975, 363.

40. - Tributi in genere - Società ex elettriche - Fusione - Registrazione a tassa fissa - Esclusione - Valutazione - Potere dell'amministrazione - Accertamento negativo - Giurisdizione ordinaria.

Tributi in genere - Società ex elettriche - Fusione - Anteriore atto di riduzione del capitale - Agevolazioni fiscali - Inapplicabilità - Fattispecie.

L'autorizzazione del ministro delle finanze, richiesta dalla legge 6 dicembre 1962 n. 1643, per la registrazione a tassa fissa degli atti di fusione delle società ex-elettriche, nonché il decreto del ministro dell'industria e commercio, il quale attesta che la fusione soddisfa tutti i requisiti richiesti per l'applicazione dei benefici fiscali di cui alla legge 18 marzo 1965, n. 170, non esauriscono l'indagine circa l'applicabilità delle suddette norme di agevolazione né, tanto meno, costituiscono essi stessi atti di applicazione di questi benefici, in quanto l'applicazione medesima resta compito esclusivo dell'Amministrazione finanziaria, la quale, se non può disconoscere gli accertamenti delle situazioni condizionanti l'applicazione di detti benefici, non può valutare il contenuto dell'atto presentato alla registrazione, per stabilire la qualificazione dello stesso e la disciplina tributaria da applicare; da tanto consegue che l'emanazione dei cennati provvedimenti non preclude l'accertamento negativo circa la spettanza delle agevolazioni tributarie e non importa, pertanto, il difetto della giurisdizione del giudice ordinario in ordine a tale accertamento.

Le agevolazioni fiscali previste dalle leggi 6 dicembre 1962 n. 1643 e 18 marzo 1965 n. 170 per la fusione di società, non si applicano anche all'atto con il quale una società abbia disposto anteriormente a tale fusione ed in vista della stessa, una riduzione del capitale sociale, mediante distribuzione ai soci di una parte del proprio portafoglio azionario, la quale non si trovi con la fusione stessa in rapporto di interdipendenza necessaria (nella specie, trattavasi della distribuzione ai soci di un certo numero di azioni S.I.P., deliberata da una società al fine di ridurre il proprio capitale in vista della sua fusione con la società Italsider; la Suprema Corte ha ritenuto l'inapplicabilità a tale atto delle cennate agevolazioni fiscali, previste per l'atto di fusione, poiché oltre al difetto del requisito formale consistente nella risultanza dei due atti cennati da un solo unico documento, mancava fra i medesimi un rapporto di interdipendenza necessaria, poiché la distribuzione delle cennate azioni era stata decisa unicamente al fine di eliminare la maggior quantità possibile di capitali superflui).

Cass., Sez. Un., 12 maggio 1975, n. 1823 - Mass. Foro it., 1975, 422.

- 41. - Autorità giudiziaria - Giurisdizione - Ricorso per imposte dirette ex art. 22 D.L. 7 agosto 1936 n. 1639 - Decisione di commissione conclusiva sul processo e non sul merito - Sussistenza. Autorità giudiziaria - Ricorso per illegittimità del concordato - Impugnato tardivamente alla commissione di primo grado - Inammissibilità.**

Per il ricorso all'autorità giudiziaria in materia di imposte dirette, previsto dall'art. 22, u.c., del D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, la decisione delle commissioni tributarie doveva considerarsi definitiva non solo se vi fosse stata una pronuncia conclusiva sul merito, ma anche quando, senza decidere il merito, vi fosse stata decisione conclusiva in senso processuale (es.: difetto di giurisdizione, improcedibilità della domanda, ecc.).

Deve ritenersi precluso il ricorso all'autorità giudiziaria per illegittimità del concordato tributario allorché risulti previamente proposto alla commissione di primo grado oltre il termine stabilito dalla legge.

Cass., Sez. Un., 12 maggio 1975, n. 1831 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 171.

- 42. - Ricorso per cassazione contro decisione della commissione centrale - Contenuto e limiti consentiti.**

Il ricorso per cassazione avverso decisione della commissione tributaria centrale ha lo stesso contenuto e gli stessi limiti di quello concesso per la sentenza del giudice ordinario, pertanto, v'è divieto di proporre in sede di legittimità questioni nuove di diritto, a meno che non si tratti di questioni rilevabili d'ufficio oppure che la questione non presupponga o non richieda nuove indagini od accertamenti.

Cass., Sez. I, 20 ottobre 1975, n. 3409 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 331.

- 43. - Ricorso per cassazione - Contro decisione della commissione tributaria centrale da parte della finanza - Termine e decorrenza.**

Il termine per il ricorso in cassazione contro decisione della commissione tributaria centrale è di 60 giorni ai sensi dell'art. 325 c.p.c. e decorre, anche per la Finanza, dalla data in cui la decisione risulta notificata al contribuente ai sensi del successivo art. 326 e non già dalla data in cui la decisione risulta ricevuta dall'ufficio finanziario.

Cass., Sez. I, 21 maggio 1975, n. 2007 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 345.

- 44. - Imposte dirette - Procedimento - Ricorso contro il ruolo - Nullità della notificazione dell'avviso di accertamento - Rimborso - Spetta - Rinnovazione della notificazione ex art. 21 D.P.R. n. 636 del 1972 - Inammissibilità.**

Il vizio di notificazione dell'avviso di accertamento, una volta che il ruolo è stato formato nella erronea credenza della esistenza giuridicamente rilevante dell'avviso stesso, non costituisce un vizio a sé stante, ma ridonda sul ruolo, impedendo che questo acquisti la sua funzione di titolo di riscossione e privandolo del crisma della legalità, con la conseguenza che in tal caso la commissione investita del ricorso contro il ruolo, si trova a dover giudicare del vizio di notifica soltanto in via pregiudiziale, pur valutando la sussistenza di un vizio proprio del ruolo, al cui riconoscimento non può seguire che il provvedimento di sgravio dell'imposta non legalmente iscritta per carenza del fatto idoneo a costituire il rapporto giuridico d'imposta.

Pertanto, nella predetta ipotesi, non è applicabile l'art. 21 del D.P.R. n. 636 del 1972, cioè la rinnovazione della notificazione dell'avviso di accertamento.

Comm. Trib. 1° grado, Roma, 9 ottobre 1975 - Boll. tribut. inform. 1976, 324.

- 45. - Ingiunzione - Rimborso di somme pagate per imposte non dovute - Ammissibilità - Fattispecie.**
Imposte e tasse in genere - Credito del contribuente per tributi pagati ma non dovuti - Credito ipotetico dell'amministrazione - Compensazione - Inammissibilità - Fattispecie.

È legittimo il ricorso del contribuente al decreto ingiuntivo contro l'amministrazione finanziaria dello stato per conseguire il rimborso di somme pagate per un tributo (nella specie, imposta generale sull'entrata) non dovuto, secondo una decisione amministrativa non più impugnabile.

L'amministrazione finanziaria dello stato che debba restituire al contribuente una somma riscossa per imposta non dovuta (nella specie, imposta generale sull'entrata) non può opporre in compensazione un credito ipotetico e non accertato per canoni degli anni successivi o per sopratasse.

Cass., Sez. Un., 23 febbraio 1974, n. 542 - Giur. it., 1976, I, 1, 380.

- 46. - Rimborso per duplicata iscrizione a ruolo - Assenza di ricorso di parte - Rimborso d'ufficio ex art. 8 legge 28 ottobre 1970 n. 801 - Presupposti.**

In ipotesi di pretesa duplicazione di iscrizione a ruolo, non preceduta da istanza di parte ai sensi dell'art. 188 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 (v. ora art. 16, c. 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636), l'ufficio imposte non ha l'obbligo di disporre il rimborso per indebito d'ufficio, in quanto, sia per il successivo art. 198 che per l'art. 8 della legge 28 ottobre 1970, n. 801 (v. ora art. 41 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602), il diritto al rimborso postula un accertamento ad opera delle commissioni tributarie, salvo che la duplicazione non venga riconosciuta *sua sponte* dall'ufficio.

Cass., Sez. Un., 15 ottobre 1975, n. 3342 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 330.

IV. - ESECUZIONE E RISCOSSIONE

- 47. - Esattorie - Quote inesigibili - Procedura delegata con esito negativo - Rinnovo per notizia del delegato sulla reperibilità del contribuente - Incertezza sulla data di ricezione della comunicazione - Criterio per la validità del termine ex art. 17 D.P.R. 603/1973.**
Quote inesigibili - Domanda di rimborso - Termine di presentazione - Domanda prematura - Esclusione - Estremi.
Quote inesigibili - Giudizio avanti la Corte dei conti - Condanna alle spese della finanza - Ammissibilità.

Quando risulti incertezza sulla data in cui l'esattore delegante abbia ricevuto dal delegato, con il verbale di irreperibilità vistato dall'ufficio imposte, comunicazione sulla reperibilità del contribuente, il termine di quattro mesi della delega — previsto dall'abrogato art. 83 del T.U. 15 maggio 1963, n. 858, e successivamente dall'art. 17 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 603 — deve ritenersi rispettato se fatto decorrere, per l'invio della delega ad altro esattore, dal giorno successivo a quello della data della suddetta comunicazione.

Qualora, in pendenza della rinnovata procedura delegata, venga dal delegante presentata domanda di rimborso per inesigibilità, non si è in presenza di domanda prematura, che possa portare al diniego del rimborso, se dagli atti risulta che la procedura si è conclusa negativamente per avere l'esattore esperibile ogni possibile attività esecutiva utile ai fini del recupero del credito d'imposta.

Nei giudizi di inesigibilità di fronte alla Corte dei conti l'Amministrazione finanziaria può essere condannata al pagamento delle spese processuali in favore dell'esattore ricorrente ai sensi dell'art. 91 del c.p.c.

Corte Conti, 23 aprile 1975. n. 33 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 194.

48. - Esattorie - Quote inesigibili - Decadenza dell'esattore - Esclusione ex art. 89, n. 2, d.P.R. 858/1963 - Applicabilità agli atti preparatori della procedura esecutiva.

Quote dette - Obbligo dell'ente impositore di chiarimenti alle notizie fornite in sede di visto: presupposto - Difetto o persistente insufficienza - Obbligo dell'esattore di esperire le indagini necessarie.

Quote dette - Domanda di rimborso - Equiparazione a richiesta di chiarimenti all'ente impositore sulle notizie fornite in sede di visto - Esclusione.

Quote dette - Esecuzione immobiliare - Notizie generiche o contraddittorie in sede di visto - Obbligo dell'esattore di indagini presso l'ufficio tecnico erariale e di domanda al conservatore delle ipoteche ai sensi dell'art. 2673 c.c.

Quote dette - Indagini dell'esattore infruttuose - Omessa segnalazione all'ente impositore - Effetti.

Quote dette - Società in liquidazione - Esecuzione inutile - Obbligo dell'esattore di promuovere giudizio di responsabilità in proprio in confronto del liquidatore.

L'applicazione dell'art. 89, n. 2, del D.P.R. 15 maggio 1963, n. 858 — che esclude la decadenza dal rimborso per inesigibilità in presenza di atti viziati da irregolarità, formali o sostanziali, che non hanno influito sull'esito della procedura esecutiva — postula la valutazione non solo degli atti di pignoramento ma anche dei relativi atti preparatori quali, ad esempio, la richiesta di chiarimenti all'ente impositore sulle notizie fornite in sede di visto, la richiesta al conservatore dei registri immobiliari dell'elenco delle trascrizioni ed iscrizioni.

Sia per la Normale 77 del 1925 che per il vigente art. 86, c. 2, del D.P.R. 858/1973 l'obbligo dell'ente impositore — di dare, alle notizie fornite in sede di visto, i chiarimenti necessari per la prosecuzione della procedura esecutiva — postula che esso sia a conoscenza di ulteriori elementi; in difetto o nel caso d'insufficienza l'esattore, per non perdere il diritto al rimborso, deve dimostrare di avere esperito autonomamente le dette indagini.

La domanda di rimborso per inesigibilità non può equipararsi a richiesta di chiarimenti.

Perde il rimborso per inesigibilità l'esattore che, in presenza di elementi contrastanti fornitigli dall'Amministrazione finanziaria in ordine alla possibilità di una società immobiliare (caso di specie: il 2° Ufficio si era limitato in sede di visto, ad indicare una possidenza immobiliare, risultante dall'ultimo bilancio presentato, di lire 1.500.000, mentre il 3° Ufficio, cui l'esattore si era rivolto per dare sfogo al detto visto, aveva dichiarato la impossidenza immobiliare della società), non abbia esperito le necessarie indagini mediante l'ispezione diretta nei registri catastali presso l'ufficio tecnico erariale e domanda, ai sensi dell'art. 2673 cod. civ., al conservatore dei registri immobiliari di copia delle trascrizioni, iscrizioni ed annotamenti.

Perde il rimborso per inesigibilità l'esattore che, esperite inutilmente le necessarie indagini a seguito della genericità, insufficienza o contraddittorietà delle notizie fornitegli in sede di visto, non rappresenti all'ente impositore le infruttuose risultanze delle sue indagini; e ciò perché l'inadempimento di siffatta formalità, ancorché non costituisca obblighi a norma di legge, denota che l'esattore non ha tentato le procedure con diligenza.

Ove le procedure siano state inutilmente in confronto di società posta in liquidazione, l'esattore ha l'obbligo, per il combinato disposto degli artt. 208 e 265 del t.u. 29 gennaio 1958, n. 645, di promuovere giudizio di responsabilità

in proprio in confronto del liquidatore; in difetto, perde il rimborso per inesigibilità.

Corte Conti, 16 aprile 1975, n. 20 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 337.

49. - Riscossione delle imposte - Decadenza dell'esattore - Residui di gestione - Decreto prefettizio di ripartizione - Opposizione - Qualità di parte del prefetto - Esclusione.

Riscossione delle imposte - Decadenza dell'esattore - Residui di gestione - Decreto prefettizio di ripartizione - Opposizione - Inammissibilità - Declaratoria d'ufficio.

Nel giudizio di opposizione al decreto prefettizio, che, ai sensi dell'art. 68 D.P. 15 maggio 1963, n. 858, ripartisce fra gli aventi diritto i residui di gestione dell'esattore decaduto (ovvero il denaro costituito in cauzione e le somme ricavate dall'esecuzione sulla cauzione medesima) il prefetto non ha qualità di parte, per cui l'opposizione che sia stata notificata esclusivamente a lui non impedisce che il decreto di ripartizione divenga esecutivo e non consente al pretore adito di disporre l'integrazione del contraddittorio, in quanto il relativo provvedimento presuppone la tempestiva notifica dell'opposizione almeno ad una delle parti interessate.

Il pretore che accerta l'inammissibilità dell'opposizione proposta al decreto prefettizio che ripartisce tra gli aventi diritto i residui di gestione dell'esattore decaduto, ai sensi dell'art. 68 D.P. 15 maggio 1963, n. 858, deve dichiararla, indipendentemente dal valore delle somme controverse; solo in caso di opposizione rituale deve far luogo alla ulteriore fase processuale, tentando l'accordo fra le parti, e provvedendo, in mancanza di accordo, alla trattazione della causa, se competente per valore, ovvero alla rimessione della medesima al tribunale ai sensi degli artt. 512 e 17 c.p.c.

Cass., Sez. I, 11 aprile 1975, n. 1354 - *Mass. Foro it.*, 1975, 314.

50. - Imposte dirette - Riscossione - Esecuzione esattoriale - Conversione del pignoramento ex art. 495 c.p.c. - Istanza del pretore - Difetto di giurisdizione - Sussiste.

Durante il corso della procedura esecutiva esattoriale sussiste il difetto temporaneo di giurisdizione del giudice ordinario, il cui intervento a tutela del contribuente è possibile soltanto quando, essendosi compiuta l'esecuzione, l'eventuale lesione dei suoi diritti sostanziali viene fatta valere come titolo al risarcimento dei danni.

Pertanto il pretore, in ordine ad un'istanza a lui rivolta nella pretesa qualità di giudice dell'esecuzione (nella specie, richiesta di conversione del pignoramento ai sensi dell'art. 495 c.p.c.), non ha il potere di emettere alcuna decisione, trattandosi di materia che esula dall'ambito della sua giurisdizione.

Cass., Sez. Un., 15 ottobre 1975, n. 3331 - *Boll. tribut. inform.*, 1976, 230.

51. - Esecuzione esattoriale - Opposizione giudiziale - Divieto ex art. 207, lett. c, t.u. 645/1858 per la moglie dell'iscritto a ruolo per imposta complementare sul reddito - Presupposto - Diritto di questa sui beni eseguiti in confronto del marito - Difetto del presupposto per esecuzione intrapresa su beni della moglie per il recupero dell'insoluto - Opposizione di questa - Legittimità.

Poiché, diversamente da quanto ora dispone l'art. 34 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, per l'imposta sul reddito delle persone fisiche, nessuna delle norme previgenti stabilisce che la moglie, i cui redditi siano stati cu-

mulati con quelli del marito ai sensi dell'art. 131, 2° comma, sull'imposta complementare sul reddito, è responsabile solidale per l'imposta dovuta sui redditi cumulati, e poiché il divieto di opposizione, che l'art. 207, lett. c), comma alla moglie nel caso di redditi così cumulati, è parimenti ai divieti di cui alle precedenti lett. a) e b), norma di garanzia e non processuale, per cui trova applicazione soltanto nel caso in cui la moglie vanti un diritto di proprietà o altro diritto reale su beni pignorati in confronto del marito, ne segue che, qualora risulti infruttuosa l'esecuzione in confronto del marito, non può essere tentato il recupero dell'insoluto con azione esecutiva in confronto della moglie e sui beni di proprietà della medesima.

Cass., Sez. I, 14 luglio 1975, n. 2781 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 351.

52. - Fallimento fiscale - Autorizzazione intendenzia all'esattore per la presentazione della istanza - Sussistenza pur in mancanza di espressa norma nel d.P.R. 602/1973.

Ancorché il D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 non preveda più espressamente che l'intendente di finanza autorizza l'esattore a presentare la dichiarazione di fallimento fiscale qualora si realizzi l'ipotesi di cui al 1° comma dell'art. 97, la formalità deve ritenersi tuttora valida, ciò desumendosi e dalla natura di procedura esecutiva del fallimento per debito d'imposta, e dal sistema che affida all'esattore la riscossione di tutte le imposte dirette esigibili mediante ruoli.

App. Roma, 3 dicembre 1975 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 356.

53. - Esattorie - Espropriazione immobiliare - Opposizione di aggiudicatario di immobile all'offerta di aumento del sesto dopo il versamento del prezzo - È opposizione di terzo - Competenza del tribunale.

Non è opposizione agli atti esecutivi ma opposizione di terzo — di competenza del tribunale — quella proposta da chi, resosi aggiudicatario di un immobile nell'esecuzione esattoriale e versato il prezzo nel termine di cui all'art. 88 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, contesti il diritto di altri a presentare istanza di aumento di sesto ai sensi dell'art. 584 c.p.c.; e ciò perché l'aggiudicatario, eseguito il versamento del prezzo, è acquirente definitivo del bene.

Cass., Sez. III, 24 ottobre 1975, n. 3553 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 335.

53-bis. - Espropriazione esattoriale - Privilegio generale ex art. 2752 c.c. - Concesso di « importo non superiore all'ultimo biennio » ex comma 2. Privilegio - Limite ad un solo biennio per ogni specie di suolo - Esclusione in relazione all'art. 211 t.u. 645/1958.

La disposizione di cui al 2° comma dell'art. 2752 c.c. — per la quale « qualora si tratti di ruolo suppletivo (ruolo straordinario per il T.U. 645/1958) il privilegio generale non può esercitarsi per un importo superiore all'ultimo biennio » — va intesa nel senso che, fermo il riferimento all'anno di produzione del reddito di cui al 1° comma, il privilegio generale garantisce se ultime due annualità antecedenti il biennio di cui al medesimo 1° comma quali risultano, dal complesso degli stessi ruoli suppletivi, e non già nel senso che il privilegio non sussiste se per il biennio di cui al 1° comma non v'è iscrizione a ruolo o che, se vi è questa iscrizione, non può essere determinato per ammontare superiore.

L'art. 211, 1° comma, del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, non ha limitato il privilegio generale ex art. 2752 c.c. e quella speciale immobiliare ex successivo art. 2771 ad un solo biennio in qualunque ruolo (ordinario, straordi-

nario o speciale) siano iscritte le imposte; ne deriva che, se le iscrizioni risultano anche in ruoli straordinari (sostitutivi degli *ex* suppletivi), il privilegio può essere esercitato sempre nei limiti segnati dalle citate norme del codice civile.

Cass., Sez. I, 6 giugno 1975, n. 2246 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 199.

V. - DIRITTO PENALE FINANZIARIO

54. - Tributi in genere - Imposte dirette - Dichiarazione infedele - Estremi.

Nell'ambito della normativa del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, la denuncia unica dei redditi è infedele solo nel caso in cui vi sia stata alterazione, contrariamente al vero, dei dati di fatto da esporre nella denuncia, mentre una erronea valutazione giuridica di essi da parte del contribuente è irrilevante e non fa sorgere quindi l'obbligo della corresponsione degli interessi previsti dall'art. 184 *bis* del T.U., in quanto tale sanzione opera solo se il contribuente abbia dichiarato elementi attivi o passivi non conformi alla realtà, per diversità di ammontare, di natura o di provenienza, mentre le ulteriori dichiarazioni del denunziante circa la spettanza della detrazione di elementi passivi valgono solo come esposizione all'ufficio finanziario di tale conseguenza; esse non sono quindi dichiarazioni di volontà, ma, unicamente, proposte sottoposte all'ufficio finanziario, che, solo, ha il potere di accertare il loro fondamento.

Cass., Sez. Un., 10 maggio 1975, n. 1815 - Mass. Foro it., 1975, 421.

55. - Violazione delle leggi finanziarie - Attenuante della speciale tenuità del danno - Inapplicabilità - Fattispecie in tema di procacciamento fraudolento di buoni di benzina con imposta di fabbricazione ridotta.

L'attenuante della speciale tenuità del danno è inapplicabile ai reati finanziari, tra i quali rientra quello di aver fraudolentemente procurato a sé, o ad altri buoni di benzina con imposta di fabbricazione ridotta, in quanto trattasi di reati di pericolo i quali ledono la potestà della pubblica amministrazione di imporre ed esigere tributi.

Cass., Sez. V pen., 23 gennaio 1973 - Cass. pen., Mass. 1974, 460.

56. - Violazione delle leggi finanziarie - Esistenza e consistenza del tributo evaso - Poteri di accertamento del giudice penale - Esclusione - Fattispecie: omessa dichiarazione dei redditi.

Il giudice penale non ha poteri di sindacato sulla obbligatorietà del tributo, una volta che l'accertamento dello stesso sia, in conformità delle leggi finanziarie, divenuto definitivo.

Infatti, l'art. 21 legge 9 gennaio 1929, n. 4, ha sottratto, in materia di tributi diretti, al giudice penale ogni competenza in merito all'esistenza e consistenza del tributo evaso, investendolo del giudizio penale solo dopo che l'accertamento del tributo sia divenuto definitivo in base alle leggi finanziarie, accertamento che fa pertanto stato nel giudizio penale (fattispecie relativa a omessa presentazione della dichiarazione dei redditi).

Cass., Sez. III pen., 16 gennaio 1973 - Cass. pen., Mass., 1974, 460.

- 57. - Finanze e tributi - Finanza locale - Imposte di consumo - Soppressione della imposta di consumo e abrogazione delle norme incriminatrici - Ultrattività delle leggi penali finanziarie - Si riferisce ai tributi dello Stato e non degli enti locali.**

Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ha soppresso le imposte di consumo e ha abrogato le norme incriminatrici contenute nel testo unico della finanza locale; cosicché le violazioni di questa norma, anche se commesse nel vigore della precedente disciplina, non costituiscono più reato, ai sensi dell'art. 2 c.p., non trovando applicazione il principio della ultrattività delle disposizioni penali finanziarie della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la quale si riferisce esclusivamente ai tributi dello Stato e non a quelli degli enti locali.

Cass., Sez. V pen., 10 giugno 1975 - Mass. decis. pen., 1975, 553.

- 58. - Finanze e tributi - Reati doganali - Contrabbando - Contrabbando per casi non specificamente previsti - Dolo di lucro - Necessità - Esclusione - Estremi sufficienti.**

Il reato di cui all'art. 107 legge 25 settembre 1940, n. 1424 (sottrazione di merci al pagamento dei diritti di confine fuori dei casi specificamente previsti), non ha fra i suoi elementi costitutivi il dolo di lucro, ma si realizza col semplice fatto di sottrarre merci al pagamento dei dovuti diritti di confine commesso volontariamente e con la consapevolezza di non assolvere l'obbligo tributario.

Cass., Sez. II pen., 16 giugno 1975 - Mass. decis. pen., 1975, 605.

- 59. - Contrabbando - Contravvenzioni doganali - Depositi doganali privati - Differenze riscontrate nelle merci - Reato sussidiario a forma libera.**

La contravvenzione di cui all'art. 123 della legge doganale (concernente differenze riscontrate in merci immesse in depositi doganali privati), è un reato sussidiario a forma libera.

Cass., Sez. III pen., 30 giugno 1972 - Cass. pen., Mass., 1974, 679.

- 60. - Contrabbando - Aggravante prevista dall'art. 110, lett. a) e b) legge 25 settembre 1940 n. 1424 - Locuzione « immediatamente dopo » - Inefficacia per il reato permanente - Conseguenze.**

La limitazione di tempo (immediatamente dopo) di cui è menzione alle lett. a) e b) dell'art. 110 della legge doganale (circostanze e aggravanti del contrabbando) non spiega efficacia quando il reato è permanente, quando cioè oggetto del contrabbando siano merci colpite da divieto assoluto, di qualunque genere, la cui detenzione è di per sé reato.

In tal caso, essendo il reato flagrante, ricorre sempre l'aggravante, purché sussistano le altre condizioni previste dalla legge.

Cass., Sez. III pen., 24 novembre 1972 - Cass. pen., Mass., 1974, 679.

- 61. - Finanze e tributi - Imposta generale sull'entrata - False attestazioni in materia di I.G.E. - Reato speciale rispetto al falso in certificazioni previsto dal codice penale.**

Le false attestazioni in materia di I.G.E. concretano una figura di reato che, per il principio di specialità di cui all'art. 15 c.p., integra l'ipotesi di cui

all'art. 36 legge 19 giugno 1940, n. 762, e non quella di falso in certificazioni prevista dal codice penale.

Cass., Sez. III pen., 16 giugno 1975 - Mass. decis. pen., 1975, 605.

62. - Finanze e tributi - Reati di monopolio - In genere - Reati doganali - In genere - Indulto di cui al d.P.R. 4 giugno 1966 n. 332 - Condizioni di applicabilità.

A norma dell'art. 9, n. 2 lett. a) e b) del D.P.R. 4 giugno 1966, n. 332, l'amnistia e l'indulto per i reati indicati negli artt. 7 e 8 del citato decreto sono subordinati ad entrambe le condizioni di cui alle predette lett. a) e b), vale a dire al pagamento del tributo (se la merce non sia stata confiscata) e alla mancanza di condanna a pena detentiva per reati in materia di dogana, di imposta di fabbricazione o di monopolio.

Cass., Sez. VI pen., 11 marzo 1975 - Mass. decis. pen., 1975, 752.

63. - Finanze e tributi - Amnistia - Provvedimenti d.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834 - Applicabilità a reati riferibili a pendenze cui sia applicato il cosiddetto condono fiscale - Significato.

Il primo comma dell'art. 1 del D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834, dispone che è « concessa amnistia per i reati previsti dalla legge concernente i tributi indicati negli artt. 1, 6, 7, 8, 9 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660 ».

Soggiunge e precisa, poi, il 2° comma dello stesso articolo, che « l'amnistia si applica ai reati riferibili alle pendenze e alle situazioni concernenti i tributi indicati nel precedente comma, a condizione che le pendenze e le situazioni siano definite o regolarizzate secondo le disposizioni del decreto-legge suindicato, come modificato dalla legge di conversione ».

Risulta, quindi, evidente dal tenore delle espressioni usate, che l'amnistia si applica soltanto a quei rapporti tributari per i quali esista controversia avanti alle commissioni o sia ancora in corso un'istruttoria presso gli uffici fiscali, e che siano pertanto suscettibili di definizioni nelle forme stabilite dal D.L. 5 novembre 1973, n. 660, convertito con modificazioni in legge 19 dicembre 1973, n. 823, recante, come risulta dal suo titolo, « norme per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria » (c.d. condono fiscale).

Cass., Sez. III pen., 16 luglio 1975 - Mass. decis. pen., 1975, 709.

64. - Imposte dirette - Amnistia - d.P.R. n. 834 del 1973 - Situazioni definite prima della entrata in vigore del decreto - Inapplicabilità. Imposte dirette - Amnistia - d.P.R. n. 834 del 1973 - Eccezione di illegittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. - È manifestamente infondata.

L'amnistia di cui all'art. 1 del D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834 si applica soltanto a quei rapporti tributari per i quali esista controversia avanti alle commissioni o sia ancora in corso una istruttoria presso gli uffici fiscali e che siano pertanto suscettibili di definizione nelle forme stabilite dal D.L. 5 novembre 1973, n. 660, riguardante appunto le norme per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria.

La questione di legittimità costituzionale del D.P.R. n. 834 del 1973 in relazione all'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo del diverso e inferiore trattamento riservato a chi abbia definito il reddito già prima dell'entrata in vigore del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, è manifestamente in-

fondata in quanto la diversità di trattamento inerisce ad una diversità di situazioni, trattandosi nel primo caso di tributi già definiti e talvolta soddisfatti, e nel secondo caso di una mera pretesa fiscale, ancora oggetto di contestazione.

Cass., Sez. III pen., 18 marzo 1975, n. 1260 - Boll. tribut. inform., 1976, 229.

65. - Imposte dirette - Violazione di leggi finanziarie - Continuazione - Domanda di applicazione di una sola sanzione ex art. 8 legge n. 4 del 1929 - Commissioni tributarie - Difetto di giurisdizione - Sussiste.

La richiesta di applicazione dell'istituto della continuazione, con irrogazione di un'unica sanzione per più violazioni commesse in tempi diversi, previsto dall'art. 8 della legge n. 4 del 1929, non può formare oggetto di giudizio da parte delle commissioni tributarie in quanto la facoltà di applicazione del predetto istituto rientra nei poteri discrezionali della pubblica amministrazione.

Comm. Centr., Sez. I, 12 febbraio 1975, n. 2044 - Boll. tribut. inform., 1976, 230.

66. - Imposte dirette - Sanzioni - Richiesta di documentazione ex art. 39 t.u. n. 645 del 1958 - Omessa presentazione - Reato ex art. 254 - Si configura per il solo fatto omissivo. Imposte dirette - Sanzioni - Reato di omessa presentazione di documenti - Prescrizione - Termine - Decorrenza.

La norma di cui all'art. 39 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, impone l'obbligo al contribuente, penalmente sanzionato dal successivo art. 254, di esibire, nel termine fissato dall'ufficio delle imposte competente, tutta la certificazione riferibile agli anni per i quali è in corso l'accertamento dell'imposta. Pertanto, per la sussistenza del reato è sufficiente il mero comportamento omissivo del contribuente e cioè la consapevolezza di non obbedire all'invito senza alcuna giustificazione.

L'omissione della presentazione della documentazione richiesta dall'ufficio delle imposte, ai sensi dell'art. 39 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, dà luogo al sorgere di un reato permanente, poiché l'obbligo dell'esibizione della documentazione richiesta va oltre il termine stabilito e non cessa se non quando l'accertamento è divenuto definitivo o quando lo stesso contribuente ottemperi all'invito sia pure tardivamente. Pertanto l'inizio della prescrizione del reato predetto coincide col momento in cui l'ostacolo è stato rimosso o comunque l'accertamento del tributo è divenuto definitivo.

Cass., Sez. III pen., 28 novembre 1974 - Boll. tribut. inform., 1976, 162.

67. - Pena pecuniaria - Termine iniziale della prescrizione - Efficacia interruptiva dei verbali di accertamento dell'infrazione - Condizione.

Il termine per la prescrizione della pena pecuniaria, decorre, ai sensi dell'art. 17 legge 7 gennaio 1929, n. 4, dal giorno in cui è stata violata la norma tributaria, mentre il verbale di accertamento dell'infrazione medesima può avere efficacia interruptiva (e non impeditiva) della prescrizione in corso sempre che dallo stesso possa desumersi in modo non equivoco la manifestazione di volontà della P.A. di ottenere l'adempimento del debito, anche se non ancora specificamente determinato.

Cass., Sez. I, 27 novembre 1975, n. 3967 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 27.

- 68. - Violazioni finanziarie - Questionario - Non restituzione in termine - Reato ex art. 245, comma 1, t.u. 645/1958 - È omissivo e permanente. Violazioni finanziarie - Reato detto - Prescrizione - Decorrenza.**

Il reato di omessa restituzione di questionario all'ufficio delle imposte, previsto dal 1° comma dell'art. 245 del T.U. 28 gennaio 1958, n. 645, è reato omissivo in quanto per la sussistenza è sufficiente la consapevolezza da parte del contribuente di non obbedire all'invito dell'ufficio imposte; inoltre, l'omissione, potendo cessare ad opera ed iniziativa del trasgressore in qualunque momento, dà luogo altresì al sorgere di un reato permanente.

L'inizio della prescrizione del detto reato avviene dal momento in cui è stata data risposta al questionario oppure, se non è stata data risposta, dal momento in cui l'accertamento del relativo tributo è divenuto definitivo.

Cass., Sez. III pen., 4 febbraio 1974, n. 9170 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 161.

- 69. - Commissioni tributarie - Competenza e giurisdizione - Continuazione nelle violazioni finanziarie - Domanda di applicazione di una sola sanzione civile ai sensi dell'art. 8 legge 7 gennaio 1929 n. 4 - Sussiste difetto di giurisdizione.**

Difettano di giurisdizione le commissioni tributarie quando si tratta di conoscere della domanda con cui — applicata dall'ufficio delle imposte una sopratratta per ogni violazione annuale del versamento in tesoreria della ritenuta d'acconto di cui alla legge 28 dicembre 1962, n. 1745 — il contribuente chieda, in relazione al 2° comma dell'art. 8 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, l'applicazione di una sola sanzione.

Comm. Centr., Sez. I, 12 febbraio 1975, n. 2044 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 293.

VI. - IMPOSTE DIRETTE

- 70. - Imposte sul patrimonio - Cittadini residenti in Trieste - Esonero in favore dei perseguitati razziali - Deduzioni in Cassazione - Inammissibilità.**

Tributi in genere - Imposte dirette - Decisione definitiva delle commissioni tributarie - Nozione - Fattispecie.

Tributi in genere - Concordato tributario - Impugnazione per vizio di legittimità dopo il concordato - Ammissibilità.

Il contribuente il quale ha richiesto che fosse accertata l'inapplicabilità, nei suoi confronti, dell'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio, istituita con il d.l.l. 29 marzo 1947 n. 143, sotto il profilo dell'esenzione da questo tributo dei cittadini italiani residenti e fiscalmente domiciliati in Trieste alla data del 28 marzo 1947, non può invocare per la prima volta in cassazione l'applicazione della legge 11 giugno 1971 n. 441, entrata in vigore durante il giudizio di primo grado, con la quale è stata estesa ai cittadini italiani di origine ebraica, che abbiano subito persecuzioni razziali anche in base a provvedimenti adottati dalla Repubblica Sociale Italiana, l'esenzione da ogni tributo straordinario introdotto al fine di coprire spese di guerra; siffatta richiesta, infatti, deducendo una causa di inapplicabilità del tributo diversa da quella originariamente invocata, comporta un inammissibile mutamento dell'oggetto del giudizio.

Per decisione definitiva delle commissioni tributarie la cui emanazione, a norma dell'art. 22 r.d.l. 7 agosto 1936 n. 1639, condiziona la proponibilità dell'azione giudiziaria in materia di imposte dirette, deve intendersi qualsiasi

decisione che esaurisca comunque il procedimento dinanzi alle commissioni medesime, anche se non decida il merito del ricorso, ma contenga soltanto statuizione di natura processuale (nella specie, la commissione centrale delle imposte aveva dichiarato la improcedibilità di un ricorso in materia di imposta straordinaria progressiva sul patrimonio, perché proposto tardivamente contro il concordato fiscale e la suprema corte ha ritenuto che l'emanazione di tale pronunzia era sufficiente a rendere proponibile, ai sensi della citata norma, l'azione dinanzi al giudice ordinario).

Il concordato fiscale, quantunque concluso sul presupposto della sussistenza dell'obbligazione d'imposta, è diretto soltanto ad accertare l'entità del reddito e non anche a risolvere questioni di diritto in ordine ai limiti di efficacia ed alla interpretazione della legge istitutiva del tributo; pertanto, esso produce effetti definitivi unicamente relativamente al *quantum* dell'imposta e non esclude il diritto del contribuente di impugnare l'accertamento in esso contenuto per vizi di legittimità; tale impugnativa doveva essere proposta, prima dell'entrata in vigore della legge 5 gennaio 1956 n. 1 e del d. pres. 29 gennaio 1958 n. 645, mediante reclamo alla commissione tributaria entro trenta giorni dalla stipula del concordato, a norma degli art. 91 r.d. 11 luglio 1907 n. 560 e 41 r.d. 7 agosto 1936 n. 1639.

Cass., Sez. Un., 12 maggio 1975, n. 1831 - Mass. Foro it., 1975, 425.

71. - R.M. - Accertamento - Ricupero di poste passive - Motivazione - Obbligo - Sussiste.

R.M. - Accertamento - Ricupero di poste passive - Omessa motivazione per alcune poste - Commissione tributaria - Decisione - Annullamento totale dell'accertamento - Illegittimità.

Nell'accertamento analitico, anche quando ai sensi dell'art. 119 del T.U., n. 645 del 1958 si fa riferimento alla determinazione induttiva per alcune poste, deve sempre rispettarsi la norma di carattere generale contenuta nell'ultima parte dell'art. 37 dello stesso T.U., che non vale ad esonerare l'ufficio, anche in tal caso, dal motivare, sia pure succintamente, la posta recuperata a reddito, onde consentire al contribuente di poter conoscere e contrastare l'assunto.

Quando l'accertamento è costituito da più disposizioni non interdipendenti (ricupero a reddito di varie poste passive), il vizio di mancata motivazione per alcune poste non può riverberarsi sulle altre. Conseguentemente la commissione tributaria può annullare l'accertamento non totalmente ma soltanto parzialmente in relazione alle poste recuperate senza motivazione.

Comm. Centr., Sez. I, 19 febbraio 1975, n. 2440 - Boll. tribut. inform., 1976, 164.

72. - Imposte dirette - Accertamento di valore - Motivazione - Condizioni.

L'avviso di accertamento di valore notificato per gli effetti dell'applicazione dei tributi indiretti (nella specie, imposta di registro) deve essere congruamente motivato a pena di nullità; a tal fine esso non soltanto deve contenere, per ciascun bene considerato, la esposizione dei valori attribuiti e degli elementi di valutazione, ma riprodurre, altresì, l'apprezzamento che l'ufficio di tali elementi abbia fatto.

Comm. trib. 1° grado Saluzzo, 21 novembre 1975, n. 210 - Boll. tribut. inform. 1976, 168.

73. - Redditi tassati separatamente - Compenso per perdita di avviamento - Non spetta nel caso di locazione di azienda.

Il compenso per la perdita dell'avviamento commerciale, di cui alla legge

27 gennaio 1963, n. 19, spetta nel caso di locazione di immobile adibito ad esercizio commerciale e non già nel caso di affitto dell'azienda.

Cass., Sez. III, 5 dicembre 1974, n. 4021 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 228.

74. - Soggetti passivi - Società costituita all'estero con sede nel territorio dello Stato - Criterio per l'individuazione - Acquisto isolato in Italia di un immobile - Esclusione.

Al fine di stabilire se una società costituita all'estero abbia in Italia la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dell'impresa, e sia perciò soggetta alla legge italiana, occorre avere riguardo alla situazione sostanziale ed effettiva senza limitarsi a quella formale o apparente (nella specie, è stato escluso che una società costituita all'estero avesse in Italia l'oggetto principale dell'impresa per avere quivi acquistato, attraverso l'amministratore-cittadino italiano residente e possessore del 90 % del pacchetto azionario, un immobile).

Cass., Sez. III, 10 dicembre 1974, n. 4172 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 230.

75. - Soggetti passivi - Università agrarie del Lazio - Sono enti pubblici economici.

A differenza delle associazioni agrarie costituite in altre regioni, le università agrarie del Lazio, costituite nell'ex Stato Pontificio, e regolate dalla legge 4 agosto 1894, n. 397, sono enti pubblici economici, giacché la loro attività, diretta all'esercizio esclusivo e prevalente nel campo della produzione agricola e svolta nell'interesse dei propri associati, è di carattere imprenditoriale.

Cass., Sez. Un., 28 giugno 1975, n. 2544 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 20.

76. - IRPEG - Enti commerciali e non - Opera nazionale orfani guerra - È ente pubblico non economico.

L'Opera Nazionale Orfani di Guerra ha la natura di ente pubblico a carattere non economico sia perché i fini perseguiti sono di carattere generale, che potrebbero essere propri dello Stato, sia per la stretta vigilanza ed i controlli che la legge stabilisce siano esercitati dagli organi statali, sia infine per gli effetti giuridici dell'attività svolta con particolare riguardo alla tenuta degli elenchi degli orfani di guerra la cui natura costitutiva del relativo *status* è desumibile dai particolari elenchi dall'ente formati.

Cass., Sez. Un., 8 gennaio 1975, n. 27 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 163.

77. - IRPEG - Enti commerciali e non - Università degli studi - Gestione di pensionato per studenti.

La gestione, da parte di una Università (fattispecie, Università Bocconi di Milano), del pensionato per studenti rientra nell'assistenza universitaria e costituisce attività accessoria e strumentale, ma non estranea alle finalità istituzionali dell'ente.

Cass., Sez. Un., 8 gennaio 1975, n. 26 - Imp. dir. erar. e IVA 1975, 163.

78. - Redditi fondiari - Immobili adibiti all'esercizio di attività commerciale - Gestione di impianto per la distribuzione di carburanti - Deri-

vante da affitto di immobile accertato dal giudice di merito - Reddito di natura fondiaria e non mobiliare.

Accertato dal giudice di merito, con apprezzamento logicamente e congruamente motivato, che la gestione di un impianto per la distribuzione di carburanti deriva dall'affitto di un complesso immobiliare e non di un'azienda, si è in presenza di un reddito di natura fondiaria e non di un reddito di impresa.

Cass., Sez. I, 6 giugno 1975, n. 2242 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 183.

79. - Redditi fondiari - Immobili di ferrovie in concessione - Scadenza di questa - Redditi spettanti allo Stato anche per i fabbricati acquistati dal concessionario.

La scadenza di una concessione di ferrovia ad industria privata importa che lo stato subentra nell'esercizio di tutti i redditi non solo degli immobili che hanno distinta e speciale destinazione al servizio dei trasporti, ma anche di quelli che sono stati acquistati dal concessionario per essere essi obiettivamente idonei all'impiego del servizio della ferrovia.

Cass., Sez. I, 9 aprile 1975, n. 1301 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 305.

80. - Reddito di fabbricati - Fabbricato costruito dal concessionario di area demaniale - Locazione a terzi non autorizzata - Proprietà dello stato per revoca della concessione - Proprietà riservata al concessionario - Subingresso nella concessione limitatamente all'area demaniale - Proprietà del subentrante - Esclusione salvo diversa pattuizione traslativa.

Qualora un concessionario del demanio marittimo, autorizzato alla costruzione per accessione di un immobile destinato ad abitazione, venga dichiarato decaduto, ai sensi dell'art. 47, u.c., del codice della navigazione, per avere locato l'immobile ad altra persona senza la preventiva autorizzazione dell'amministrazione concedente, la proprietà dell'immobile passa in proprietà allo stato per devoluzione. La proprietà rimane invece, salvo diversa pattuizione traslativa, al concessionario e non già al subconcessionario, qualora in sede di concessione venga riconosciuta al concessionario la proprietà della costruzione erigenda e l'autorizzazione al subingresso ex art. 46 codice navigazione sia limitata alla sola area demaniale.

Cass., Sez. II, 18 novembre 1974, n. 3684 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 224.

81. - Redditi d'impresa - Imprese artigiane - Classificazione in categoria C-1 ai sensi dell'art. 85-bis del t.u. 645/1958 - Applicabilità ai periodi d'imposta anteriori al 1968 - Condizione.

L'art. 85-bis del testo unico 29 gennaio 1958, n. 645, aggiunto con l'art. 1 della legge 12 marzo 1968, n. 428, non ha carattere innovativo e pertanto può trovare applicazione anche per i periodi d'imposta anteriori all'entrata in vigore della citata legge n. 428 purché, alla stessa data, le relative controversie non risultino definitivamente decise.

Comm. Centr. Sez. X, 22 gennaio 1975, n. 902 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 185.

82. - Redditi d'impresa - Esercizio di attività commerciale - Gestione di aerodromo civile.

La gestione di un aerodromo aperto al traffico aereo civile da parte di un soggetto diverso dallo stato — in quanto si risolve nell'offerta all'utente

di impianti e di servizi per fruire dei quali il medesimo utente è tenuto a prestazioni patrimoniali — costituisce esercizio di attività imprenditoriale. Ove, invece, detta gestione sia esercitata da un ente pubblico, si è in presenza di un soggetto che, svolgendo attività di impresa, rientra nella categoria degli enti pubblici economici.

Cass., Sez. Un., 4 febbraio 1975, n. 414 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 170.

83. - Redditi d'impresa - Agente di commercio - È imprenditore commerciale.

Imposta complementare - Indennità di cessazione di contratto di agenzia

- Recesso volontario dell'agente prima della legge 15 ottobre 1971, n. 911

- Difetto di presupposto dell'imposizione per perdita dell'indennità.

Non essendo l'agente un prestatore d'opera subordinato, ma sibbene un imprenditore, l'indennità di scioglimento del rapporto di agenzia non può essere considerato, come l'indennità di anzianità, una retribuzione differita.

Un contratto di agenzia, esauritosi prima dell'entrata in vigore della legge 15 ottobre 1971 n. 911, che ha sostituito l'art. 1751 codice civile, resta assoggettato, per quanto concerne l'attribuzione della indennità per cessazione del rapporto, alla normativa dettata dall'originario art. 1751, che subordinava l'attribuzione della detta indennità alla condizione dello scioglimento del contratto per « fatto non imputabile all'agente ». Ne segue che l'indennità non poteva essere attribuita all'agente che avesse troncato il rapporto per sua esclusiva volontà, in quanto la dizione « fatto non imputabile » non può essere intesa se non nel senso di fatto attribuibile, cui non deve necessariamente concorrere la colpa o l'inadempimento.

Cass., Sez. Lav., 13 maggio 1975, n. 1845 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 8.

84. - Imposta società - Aziende municipalizzate - Soggezione all'imposta dopo l'entrata in vigore dell'art. 24 legge 5 gennaio 1956 n. 1 - Esclusione.

Un'azienda comunale (nella specie, un farmacia) — che, pur avendo l'autonomia patrimoniale propria delle aziende municipalizzate, non è più, con l'entrata in vigore dell'art. 24 legge 5 gennaio 1956, n. 1, tassabile unitariamente con il comune agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile — non può essere considerata soggetto passivo dell'imposta sulle società; e, pertanto, deve ritenersi compresa nell'esenzione concessa ai comuni della lett. c) dell'art. 151 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Cass., Sez. I, 14 gennaio 1976, n. 113 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 3.

85. - Tributi in genere - Società - Reddito - Rivenditori autorizzati a praticare prezzi ridotti - Somme compensative - Detraibilità - Limiti.

Le somme corrisposte da una società ai rivenditori, autorizzati a praticare prezzi inferiori a quelli di listino per fronteggiare la concorrenza, al fine di assicurar loro quell'utile che sarebbe venuto a mancare, non sono ammesse in detrazione per la determinazione del reddito netto dei soggetti tassabili in base a bilancio ove non risultino da apposite registrazioni cronologiche (contenenti l'indicazione nominativa dei percipienti, del loro domicilio fiscale e degli importi corrisposti a ciascuno), ai sensi degli artt. 43, lett. d) e 109, lett. c), D.P. n. 645 del 1958, che si riferiscono alle somme pagate a titolo di compenso, rimborso spese od altro, in dipendenza di prestazione d'opera professionale, artistica, intermediaria o di qualsiasi altra natura.

Cass., Sez. I, 28 aprile 1975, n. 1621 - Mass. Foro It., 1975, 376.

86. - Redditi d'impresa - Fusione di società - Plusvalenze - Tassabilità prima dell'entrata in vigore dell'art. 20 legge 5 gennaio 1956 n. 1 solo se realizzate mediante intento speculativo.

Nell'ipotesi di fusione per incorporazione di società — ed anche se la incorporante avesse posseduto l'intero pacchetto azionario della incorporata — le plusvalenze erano assoggettabili ad imposta di ricchezza mobile. anteriormente all'entrata in vigore dell'art. 20 della legge 5 gennaio 1956, n. 1, solo quando fosse stata la prova di un realizzo mediante attività speculativa, cioè mediante il trasferimento del bene in cui la plusvalenza fosse incorporata ad un prezzo superiore al prezzo di acquisto. Né alcunché rilevava l'art. 1, c. 2, del D.L. 7 maggio 1948, n. 1057 — che esentava dalla imposta di ricchezza mobile le fusioni di società costituite prima del 13 agosto 1948 — non avendo tale norma carattere interpretativo del sistema risultante dal T.U. 24 agosto 1877, n. 4021, e nemmeno la circolare ministeriale 28 giugno 1937, n. 6200, la quale riteneva di assimilare l'operazione di fusione all'operazione di speculazione su titoli.

Cass., Sez. I, 4 giugno 1975, n. 2225 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 176.

87. - R.M. - Plusvalenze - Tassazione ex art. 2 legge 18 marzo 1965, n. 170 - R.M. - Plusvalenze - Tassazione ex art. 2 legge 18 marzo 1965 n. 170 dite - Costituisce realizzo - Tassabilità.

Al fine della tassazione delle plusvalenze conseguenti alla concentrazione di aziende sociali, ai sensi del 2° comma dell'art. 2 della legge 18 marzo 1965, n. 170, l'impiego della plusvalenza mediante una utilizzazione economica di essa (nella specie, utilizzazione a copertura di perdite di esercizi precedenti) deve ritenersi, agli effetti fiscali sostanzialmente realizzata, anche indipendentemente dalla sua formale uscita dall'attività sociale nella quale è stata vantaggiosamente reinvestita.

Comm. Centr., Sez. I, 2 luglio 1975, n. 8672 - Boll. tribut. inform., 1976, 325.

88. - R.M. - Regione siciliana - Parificazione allo Stato - Ritenuta ex articolo 127, comma 3, lett. c), t.u. n. 645/1958 su interessi dovuti alla regione - Esclusione.

In considerazione che l'art. 2 del D.L. 12 aprile 1948, n. 507 dispone che la Regione Siciliana riscuote direttamente le entrate di sua spettanza e che l'art. 1 della legge regionale 22 marzo 1952, n. 6, dispone che agli effetti di qualsiasi imposta, tassa e diritto in genere, di spettanza della regione, stabiliti da leggi generali e speciali, la regione stessa fruisce dello stesso trattamento stabilito per le amministrazioni dello stato. può senz'altro ritenersi che le predette norme abbiano operato l'equiparazione della regione siciliana allo stato ad ogni effetto fiscale. Conseguentemente può ritenersi che la regione siciliana è stata costituita, rispetto al tributo (nella specie, quello di ricchezza mobile), nella identica posizione dello Stato, e cioè che ad essa sia stata attribuita la titolarità del tributo medesimo. Pertanto l'istituto di credito debitore di interessi nei confronti della regione siciliana non è tenuto al pagamento dell'imposta sugli interessi stessi quale sostituto d'imposta non potendo esercitare la rivalsa in quanto la sostituita regione siciliana non è debitrice del tributo essendone titolare.

Comm. Centr., Sez. I, 9 luglio 1975, n. 10208 - Boll. tribut. inform. 1976, 328.

89. - Redditi associativi - Comunione tacita familiare - Esercizio di attività diversa dall'agricoltura - Ammissibilità - Applicabilità norme sulla comunione e sulle società.

La comunione tacita familiare, quando l'attività comune sia diversa da quella agricola (nella specie si trattava dell'esercizio di un negozio di arti-

coli sportivi), trae la sua regolamentazione dalle norme sulla comunione e sulle società semplici, entro i limiti di compatibilità che non sono violati quando, in sede di scioglimento, si abbia riguardo, ai fini della divisione dei beni e della ripartizione degli utili, ai conferimenti di ciascuno dei coniugi, al momento della sua formazione e degli incrementi di valore realizzati per l'apporto di attività di ciascuno di loro.

Cass., Sez. I, 9 giugno 1975, n. 2288 - Imp. dir. erar. e IVA. 1976, 17.

90. - Presunzioni - Presunzione semplice - Fonte di nuova presunzione - Inammissibilità.

Imposta entrata - Accertamento di maggior reddito ai fini dell'imposta diretta - Presunzione di entrate tassabili - Inammissibilità.

Imposte e tasse in genere - Accertamento sintetico - Ricavi e costi - Dati contestabili di parte - Fonte di presunzione - Inammissibilità.

Se la presunzione (semplice) è la conseguenza che il giudice trae da un fatto per risalire ad un fatto ignorato (art. 2727 c.c.), non può ammettersi che essa si ponga a sua volta come fonte di un'ulteriore presunzione, perché al procedimento logico induttivo su cui essa deve fondarsi verrebbe così a mancare la certezza della premessa.

Mentre dall'ammontare lordo dei ricavi è dato presumere l'entità del reddito netto (quando si procede ad accertamento induttivo) non altrettanto può dirsi della reciproca, poiché parte dell'utile può ben derivare da fattori che, pur essendo connessi o dipendenti all'esercizio dell'impresa sociale o dipendenti dall'esercizio e concorrendo quindi a costituire il reddito tassabile ai fini delle imposte dirette, non sono tuttavia qualificabili come ricavi o quanto meno non rientrano nel novero delle entrate tassabili agli effetti della I.G.E.

Di fronte alla necessità di rettificare i dati contabili dell'azienda, una volta escluso il metodo analitico e seguita la via dell'accertamento sintetico nulla giustifica la preferenza data dall'amministrazione delle finanze alla rettifica dei ricavi, anziché dei costi, trattandosi di due dati contabili di parte, ciascuno o nessuno dei quali può essere assunto come fatto « noto » per risalire al fatto « ignoto », l'uno e l'altro essendo in quanto tali ugualmente accettabili o ugualmente contestabili.

Non compete alla guardia di finanza, come organo investigativo, ma al competente ufficio delle imposte, come organo accertatore, decidere se e quali delle poste passive del bilancio sociale siano da ammettere in detrazione ai fini di determinare l'effettivo reddito tassabile, prima di potersi affermare che il maggiore utile presunto venga da ipotetiche vendite eseguite in contravvenzione all'I.G.E.

Cass., Sez. I, 28 gennaio 1974, n. 217 - Giur. it., 1976, I, 1, 197.

91. - R.M. - Caseificio sociale - Allevamento suini - Reddito agrario - Condizioni e limiti.

I redditi realizzati dalla cooperativa mediante la manipolazione, trasformazione o alienazione dei prodotti conferiti dai soci e provenienti dai fondi da loro posseduti sono esenti dall'imposta di ricchezza mobile a norma dell'art. 84, lett. i), del T.U. n. 645, in quanto rientrano nell'esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa.

Conseguentemente se si superano i predetti limiti (nella specie, allevamento di suini in numero di capi superiore a quello consentito dai prodotti conferiti) il reddito eccedente è soggetto all'imposta di ricchezza mobile.

Comm. Centr., Sez. III, 7 giugno 1975, n. 7978 - Boll. tribut. inform., 1976, 166.

- 92. - R.M. - Interessi presunti su credito cambiario per pagamento dilazionato - Rinunzia agli interessi - Validità contro la presunzione ex art. 86 t.u. n. 645 del 1958.**

L'espressa rinuncia agli interessi sul residuo prezzo di vendita realizzato costituisce espresso patto contrario alla presunta produttività di interessi dell'operazione. Pertanto incombe all'ufficio l'onere di fornire la prova contraria al patto di infruttuosità.

Comm. Centr., Sez. I, 15 gennaio 1975, n. 364 - Boll. tribut. inform., 1976, 232.

- 93. - R.M. - Plusvalenze - Permuta - Realizzo di plusvalenza - Sussiste.
R.M. - Permuta - Plusvalenza - Determinazione - Modalità.**

Ai fini dell'art. 196 del T.U. n. 645 del 1958 deve intendersi realizzata ai fini fiscali la plusvalenza in conseguenza di una permuta del bene per il solo fatto della sua effettuazione e ciò in quanto anche in tal caso si realizza il maggior valore acquisito dal bene, effettuandosi in luogo dello scambio della cosa con il prezzo, quello della cosa con altra cosa che del prezzo tiene luogo.

Ai fini della determinazione della plusvalenza in caso di permuta, la comparazione va effettuata non tra i cespiti permutati ma tra il valore riconosciuto all'uno di essi agli effetti della permuta e quello al medesimo riconosciuto agli effetti del reddito mobiliare.

Comm. Centr., Sez. II, 9 aprile 1975, n. 4668 - Boll. tribut. inform., 1976, 232.

- 94. - R.M. - Avanzi di gestione di enti non commerciali privati - Tassabilità
- Avanzi di enti non commerciali pubblici con vincolo di destinazione
ex lege - Intassabilità.**

Con riferimento alle norme del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, previgenti alla riforma tributaria, gli avanzi di gestione di un ente privato non commerciale — derivanti da contributi o quote associative risultanti eccedenti rispetto alla effettiva necessità dell'esercizio e riportati a nuovo o per chiedere ai soci un contributo minore o per essere impiegati nell'acquisto di beni strumentali o d'investimento — costituiscono reddito tassabile con l'imposta di ricchezza mobile, restando acquisiti alla libera disponibilità dell'ente; disponibilità che, invece, non può configurarsi per gli avanzi di gestione di enti pubblici non commerciali quando il vincolo di destinazione derivi da espressa disposizione di legge.

Cass., Sez. I, 27 giugno 1975, n. 2522 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 347.

- 95. - Redditi da lavoro autonomo - Associato in partecipazione con apporto di attività lavorativa - Accertamento di un rapporto di dipendenza e subordinazione all'associante - Irrilevanza per la qualificazione del rapporto di lavoro subordinato.**

Nell'ipotesi in cui, da un contratto di associazione in partecipazione risulti che l'apporto dell'associato consiste in «tutta la sua opera personale nell'azienda», è necessario, per stabilire se detta opera concreti un rapporto di lavoro subordinato, accertare se l'associato abbia prestato la propria attività in un rapporto di dipendenza e subordinazione all'associante con la garanzia di un guadagno quale prestatore d'opera.

Cass., Sez. Lav., 1 febbraio 1975, n. 383 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 168.

- 96. - Redditi di lavoro autonomo - Sindaci di società per azioni - Attività
- È intellettuale.**

Reddito di lavoro autonomo - Compensi per l'attività svolta nell'esercizio sociale - Carattere unitario - Eccezione.
Reddito di lavoro autonomo - Avvocati e procuratori - Compensi percepiti - Regola della postremunerazione.

L'attività esplicata dai sindaci di una società per azioni ha carattere intellettuale, per cui il relativo compenso costituisce reddito di lavoro autonomo.

Salvo il caso di cessazione dalla carica, il compenso corrisposto ai detti sindaci ha carattere unitario in rapporto all'attività svolta nell'intero esercizio sociale e non già carattere frazionabile in rapporto alle prestazioni di volta in volta eseguite durante l'anno sociale.

Il credito al compenso degli avvocati e procuratori diventa esigibile, ancorché siano stati versati dal cliente degli acconti, alla data in cui l'attività professionale ha termine.

Cass., Sez. I, 23 aprile 1975, n. 1579 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 270.

97. - Redditi di lavoro dipendente - Socio maggioritario di società di capitali - Prestazione d'opera subordinata - Ammissibilità.

Il socio maggioritario di una società per azioni ben può essere legato a quest'ultima da un rapporto di lavoro subordinato, in quanto non vi è alcuna incompatibilità fra la sussistenza di tale rapporto e la titolarità, nello stesso prestatore d'opera, di un certo numero di azioni sociali, salvo che trattisi di azionista unico.

Cass., Sez. Lav., 16 gennaio 1975, n. 181 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 166.

98. - Redditi di lavoro dipendente - Agente fattore preposto all'impresa agricola - È lavoratore dipendente - Attività condizionata al ritmo delle stagioni e delle coltivazioni - Irrilevanza.

L'opera di un agente/fattore di un'impresa agricola, pur essendo condizionata nel suo svolgimento al ritmo delle stagioni e delle coltivazioni, dà luogo ad un rapporto di lavoro dipendente.

Cass., Sez. Lav., 25 gennaio 1975, n. 304 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 166.

99. - Redditi di lavoro dipendente - Erogazione del datore di lavoro - Natura retributiva - Condizione.

Perché un'erogazione del datore di lavoro ai suoi dipendenti, quale ne sia denominazione, si debba considerare come facente parte della retribuzione a norma e per gli effetti di cui all'art. 2121 c.c., è necessario e sufficiente che abbia carattere continuativo, che sia determinata o determinabile nel suo ammontare e che abbia carattere di compenso obbligatorio.

Cass., Sez. Lav., 10 gennaio 1975, n. 56 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 164.

100. - Redditi di lavoro dipendente - Amministratore unico di società - Qualità di dipendente - Esclusione - Amministratore membro del consiglio di amministrazione - Ammissibilità.

L'amministratore di una società, anche di capitale e soprattutto se a base familiare, può assumere la qualità di dipendente subordinato della società stessa, ove sia membro di un consiglio di amministrazione e non amministratore unico: solo nel primo caso infatti è configurabile una volontà della società per la costituzione e gestione del rapporto di lavoro distinta da quella del singolo amministratore, in quanto espressione collegiale del consiglio di

amministrazione, mentre, nel secondo caso, si verificherebbe, con il rapporto di lavoro, un'inconcepibile immedesimazione in un unico soggetto della veste di esecutore subordinato della volontà sociale e di quella di organo competente ad esprimere detta volontà.

Cass., Sez. Lav., 17 maggio 1975, n. 1940 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 15.

101. - Reddito di lavoro autonomo - Medici ospedalieri - Compensi mutualistici per le prestazioni effettuate a favore dei ricoverati mutuati - Costituiscono reddito di lavoro autonomo prima della legge soppressiva 25 marzo 1971 n. 213.

Prima della entrata in vigore della legge 25 marzo 1971, n. 213 — che ha soppresso i compensi fissi che gli enti mutualistici, tramite gli ospedali, dovevano corrispondere ai sanitari per le prestazioni effettuate a favore dei mutuati ricoverati — i detti compensi non erano elementi integranti della retribuzione dovuta, in forza del rapporto d'impiego, dagli ospedali ai sanitari, ma erano oggetto di un diritto che a questi ultimi, in virtù delle disposizioni che regolavano la materia, derivavano, nei confronti degli enti mutualistici, dall'opera professionale prestata nel loro interesse.

Cass., Sez. Un., 28 giugno 1975, n. 2549 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 22.

102. - Reddito di lavoro autonomo - Assistenza e consulenza tecnica con prestazione costante - Natura di lavoro dipendente - Esclusione - Relazione sull'attività: irrilevanza.

L'attività professionale di assistenza e consulenza tecnica, resa con ritmo costante ad un'impresa, dà luogo ad un rapporto di lavoro autonomo e non subordinato, nulla rilevando che per le prestazioni effettuate all'esterno venga redatta apposita relazione con riconoscimento del rimborso spese.

Cass., Sez. Lav., 17 luglio 1975, n. 839 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 25.

103. - Redditi di lavoro dipendente - Compensi per riposi di conguaglio non goduti - Natura retributiva.

I compensi per riposi di conguaglio non goduti, corrisposti dal datore di lavoro ai suoi dipendenti, hanno carattere retributivo.

Cass., Sez. Lav., 7 febbraio 1975, n. 41 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 170.

104. - Reddito di lavoro dipendente - Qualificazione - Elementi necessari - Applicazione di specie per prestatore al servizio di società sportiva - Apprezzamento del giudice di merito delle circostanze di fatto - Incensurabilità - Condizione.

Il *nomen iuris* attribuito dalle parti ad un contratto d'opera non acquista rilevanza per la esatta determinazione del rapporto. Pertanto, può ben questo qualificarsi di lavoro subordinato (e non autonomo) quando, attraverso l'esame delle concrete modalità di applicazione, emergono gli elementi della collaborazione, della subordinazione e dell'inserimento dell'attività lavorativa nell'organizzazione aziendale con continuità e senza assunzione di rischio da parte del prestatore (principio applicato, nella specie, per un addetto alla manutenzione delle macchinette di distribuzione di biglietti di una società sportiva). E tale valutazione costituisce apprezzamento di fatto del giudice di merito, insindacabile se sorretto da motivazione logica.

Cass., Sez. Lav., 20 marzo 1975, n. 1066 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 266.

105. - Redditi di lavoro dipendente - Lavoranti a domicilio - Affidamento del lavoro da parte di un terzo - Violazione del divieto ex art. 1 legge 23 ottobre 1960 n. 1369 - Effetti.

Qualora a dei lavoratori a domicilio venga affidato il lavoro da parte di un terzo intermediario con l'imprenditore, il rapporto di dipendenza con l'imprenditore si ha, per effetto del divieto di affidamento a terzi di prestazioni di mano d'opera per il tramite di intermediari di cui all'art. 1 della legge 23 ottobre 1960, n. 1369, solo quando il terzo abbia agito nell'interesse e per conforme incarico ricevuto dall'imprenditore.

Cass., Sez. I, 28 aprile 1975, n. 1623 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 273.

106. - Imposta complementare - Redditi derivanti da partecipazione in società di capitali - Passaggio di riserve a capitale - Distribuzione gratuita di azioni o aumento gratuiti del valore nominale delle azioni - Non costituisce reddito per gli azionisti.

Fra i redditi derivanti all'azionista in dipendenza della sua partecipazione alla società rientra qualsiasi incremento che si verifica nella sua sfera patrimoniale quale che sia la forma e il titolo dell'attribuzione, ma in tanto può configurarsi un reddito quale presupposto dell'imposta complementare in quanto una parte della ricchezza della società sia stata da questa distribuita ed effettivamente percepita dai soci. Pertanto non costituisce utile distribuito l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni o il valore nominale delle azioni gratuitamente distribuite in occasione del passaggio delle riserve ed altri fondi al capitale sociale, in quanto tale passaggio non comporta alcun arricchimento in favore degli azionisti.

Cass., Sez. I, 25 luglio 1975, n. 2902 - Boll. tribut. inform., 1975, 329.

107. - Ritenuta sui dividendi - Esonero ex art. 10-bis legge 29 dicembre 1962, n. 1745 - Esclusione per quelli riscossi dall'ente nazionale cellulosa carta.

L'esonero dalla ritenuta sui dividendi, di cui all'art. 10 bis della legge 29 dicembre 1962, n. 1745, non torna applicabile a quelli riscossi dall'Ente Nazionale Cellulosa Carta in quanto, dalle norme statutarie di questo, si evince che esso ha natura di ente pubblico non economico svolgente, però, anche attività di natura commerciale, oltre che pubblicistica.

Comm. Centr., Sez. I, 16 aprile 1975, n. 5104 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 295.

108. - Ritenuta sui dividendi - Esonero ex art. 10-bis legge 29 dicembre 1962, n. 1745 - Spetta all'unione comunità israelitiche italiane.

Gli utili spettanti all'Unione delle comunità israelitiche italiane — si come alle singole comunità israelitiche — devono ritenersi esonerati dalla ritenuta sui dividendi ex art. 27 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ai sensi dell'art. 10 bis della legge 29 dicembre 1962, n. 1745, istitutiva della cedolare. *Comm. Centr., Sez. IV, 19 maggio 1975, n. 7200 - Imp. dir. erar. e IVA, 1976, 29.*

109. - Ritenuta sui dividendi - Esonero ex art. 10-bis legge 29 dicembre 1962, n. 1745 - Ammissibilità per quelli riscossi dall'Opera Nazionale Mezzogiorno d'Italia.

L'esonero dalla ritenuta sui dividendi, di cui all'art. 10 bis della legge 29 dicembre 1962, n. 1745, torna applicabile a quelli riscossi dall'Opera Na-

zionale Mezzogiorno d'Italia in quanto trattasi di fondazione (R.D. 10 gennaio 1921 n. 23) il cui fine, per norma statutaria, è quello di attuare l'assistenza agli orfani di guerra, nel che si realizza il presupposto della beneficenza, educazione ed istruzione di cui al citato art. 10 *bis*.

Comm. Centr., Sez. VIII. 8 gennaio 1975, n. 44 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 251.

VII. - IMPOSTE DI BOLLO, REGISTRO, SUCCESSIONE E IPOTECARIE

110. - Imposta sulle successioni - Obbligazioni di istituti pubblici di credito - Esenzione.

L'esenzione da ogni imposta presente e futura prevista dai provvedimenti legislativi che autorizzano l'emissione delle obbligazioni dell'istituto di credito per le imprese di pubblica utilità (I.C.I.P.U.), dell'istituto mobiliare italiano (I.M.I.), dell'istituto per la ricostruzione industriale (I.R.I) e del consorzio di credito per le opere pubbliche-piano verde (C.O.O.P.), comprende, nel suo ambito di applicazione anche l'imposta di successione e quella sul valore globale che colpiscono il patrimonio ereditario in cui dette obbligazioni rientrano.

Cass., Sez. I, 11 aprile 1975, n. 1358 - Mass. Foro it., 1975, 315.

111. - Imposta sulle successioni - Imposta sul valore globale - Misura - Detrazione.

Se l'erede sia discendente in linea retta dal *de cuius* e come tale abbia goduto della riduzione a metà dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario, ai fini della determinazione dell'imponibile da assoggettare alla normale imposta sulle successioni va detratta l'imposta sul valore globale nella misura ridotta, in concreto dovuta, e non già quella astratta che sarebbe stata dovuta se non fosse spettata la riduzione a metà.

Cass., Sez. I, 16 aprile 1975, n. 1438 - Mass. Foro it., 1975, 335.

112. - Imposta sulle successioni - Disposizioni a titolo di erede e di legato - Solidarietà - Effetti.

Allorquando in una successione testamentaria sussistano, accanto a disposizioni a titolo di erede anche disposizioni a titolo di legato, non può affermarsi che coobbligati solidalmente al pagamento dell'imposta di successione siano soltanto i coeredi; siffatta affermazione, se può riconoscersi esatta per quanto riguarda la totalità del tributo dovuto, non si dimostra fondata in relazione all'imposta che colpisce il legato, nei cui limiti deve essere riconosciuta sussistente, a norma dell'art. 66 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, la solidarietà anche fra eredi e legatario, con la conseguenza che, nei confronti di quest'ultimo, opera, per il debito di imposta a suo carico, l'effetto interruttivo della prescrizione conseguente all'atto con cui l'amministrazione finanziaria abbia chiesto il pagamento dell'intero tributo ai coeredi.

Cass., Sez. I, 16 aprile 1975, n. 1444 - Mass. Foro it., 1975, 336.

113. - Imposte e tasse - Solidarietà - Eredi del contribuente - Esclusione in mancanza di una specifica disposizione che la preveda.

In mancanza di una specifica disposizione di legge che disponga il contrario, gli eredi del contribuente sono tenuti, per il debito d'imposta, ciascuno in proporzione alla sua quota, senza vincolo di solidarietà.

Cass., Sez. I, 13 ottobre 1975, n. 3277 - Boll. tribut. inform., 1976, 157.

114. - Imposta sulle successioni - Imponibile - Imposta sul valore globale - Detrazione.

L'art. 13 D.L.L. 8 marzo 1945 n. 90, stabilendo che, ai fini della applicazione dell'ordinaria imposta sulle successioni, deve essere detratto dall'imponibile l'ammontare dell'imposta sul valore globale, ha inteso riferirsi in ogni caso a quanto effettivamente corrisposto e non già a quanto teoricamente si sarebbe dovuto corrispondere se non vi fosse stata una causa di esenzione o di riduzione.

Cass., Sez. I, 20 maggio 1975, n. 1983 - Mass. Foro it., 1975, 461.

115. - Imposta sulle successioni - Esenzione per le disposizioni a favore di province, comuni o enti morali - Condizioni.

L'esenzione dalle imposte di successione prevista dall'art. 1 r.d.l. 9 aprile 1925 n. 380, per le disposizioni in favore di province, comuni ed enti morali, presuppone che lo scopo specifico della liberalità sia la beneficenza, l'istruzione o l'educazione, o anche il culto o la religione (equiparati agli effetti tributari dall'art. 29 del concordato con la Santa Sede): tale scopo specifico deve essere espressamente indicato dall'autore della disposizione e, in difetto di menzione, non può ritenersi implicito nel fatto che l'ente destinatario persegua istituzionalmente fini di beneficenza, istruzione, culto o religione (nella specie trattavasi di ente ecclesiastico), non potendosi escludere una sua attività, sia pur marginale, in settori estranei ai predetti fini.

Cass., Sez. I, 10 aprile 1975, n. 1319 - Mass. Foro it., 1975, 305.

116. - Registro - Edilizia - Agevolazioni fiscali - Trasferimento di aree destinate all'edificazione - Termine - Proroga.

Per l'art. 44 D.L. 15 marzo 1965, n. 124, convertito in legge 13 maggio 1965, n. 431, l'imposta di registro sui trasferimenti a titolo oneroso di aree destinate alla costruzione edilizia, effettuati successivamente all'entrata in vigore del provvedimento e fino al 31 dicembre 1966 (termine prorogato fino al 31 dicembre 1967 con l'art. 3 della legge 23 dicembre 1966 n. 1142 e al 31 dicembre 1970 con l'art. 1 D.L. 11 dicembre 1967 n. 1150, convertito in legge 7 febbraio 1968, n. 26) è stata fissata nella misura del quattro per cento in luogo di quella ordinaria del sette e cinquanta per cento; tale agevolazione, come si evince dagli artt. 1 e 6 D.L. n. 1150 del 1967, che ha natura interpretativa e perciò efficacia retroattiva, valendo così per i trasferimenti avvenuti anche prima della sua entrata in vigore, è subordinata all'effettiva costruzione dell'edificio; essa non si applica, pertanto, al trasferimento di una area, che venga successivamente trasferita a terzi ancora inediticata, ancorché non sia scaduto il suddetto termine, giacché il secondo trasferimento rende impossibile la costruzione dell'edificio da parte del primo acquirente.

Cass., Sez. I, 23 aprile 1975, n. 1584 - Mass. Foro it., 1975, 368.

- 117. - Registro - Divisione simultanea di più comunioni - Assegnazioni - Natura attributiva.**
Registro - Pluralità di convenzioni autonome - Solidarietà.

Nell'ipotesi di divisione simultanea di più comunioni, le assegnazioni effettuate con i beni dell'una e dell'altra massa non possono, ai fini dell'imposta di registro, essere considerate dichiarative, e devono invece essere ritenute attributive, cioè traslative, ove non corrispondano esattamente alle quote spettanti a ciascun condividente nelle diverse comunioni, restando indifferente che esse, nelle diverse comunioni, siano distribuite in eguale misura o in maniera diversa.

La solidarietà per il pagamento dell'imposta di registro, sancita dall'art. 93, n. 1, R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, riguarda non tutti i soggetti comunque intervenuti nell'atto, ma le persone che concorrono alla formazione di ogni singolo negozio giuridico, e, nell'ipotesi di più convenzioni del tutto autonome e indipendenti, contenute in un medesimo atto, soltanto i distinti gruppi di contraenti di ogni autonomo negozio.

Cass., Sez. I, 16 aprile 1975, n. 1443 - Mass. Foro it., 1975, 336.

- 118. - Registro - Valutazione dell'atto imponibile - Apprezzamento del giudice di merito - Insindacabilità.**
Registro - Valutazione dell'atto imponibile - Elementi desunti aliunde - Inammissibilità.
Registro - Agevolazioni fiscali ex legge n. 408 del 1949 - Riferimento alla destinazione dell'immobile al momento dell'atto traslativo - Successive destinazioni - Irrilevanza.

È giudizio di fatto non sindacabile in Cassazione quello espresso dal giudice di merito sul contenuto intrinseco e sugli effetti del rapporto imponibile, al fine di stabilire l'aliquota da applicare alla fattispecie.

Il contenuto e la natura dell'atto da registrare debbono ricavarsi esclusivamente in base alle clausole, senza possibilità di integrazione e modificazioni in virtù di elementi desunti *aliunde*, in quanto l'imposta di registro colpisce l'atto per quello che esso dichiara.

Ai fini dell'applicazione dei benefici fiscali previsti dalla legge 2 luglio 1949, n. 408, occorre fare riferimento alla destinazione dell'immobile al momento dell'atto traslativo, mentre sono irrilevanti, agli effetti suindicati, le successive e diverse destinazioni date all'immobile medesimo.

Cass., Sez. I, 25 febbraio 1974, n. 551 - Giur. it., 1976, I, 1, 185.

- 119. - Registro - Accertamento di valore, avviso di - Motivazione - Obbligatorietà.**
Registro - Società - Recesso del socio.

Quando l'Ufficio non si limita con l'accertamento a contrapporre al valore accertato il valore dichiarato ma modifica addirittura la portata e il *nomen juris* del contratto, il relativo avviso deve essere obbligatoriamente motivato.

Non costituisce cessione di quota di una società di persone l'atto con cui un socio recedente percepisce la propria quota di partecipazione con beni esistenti nel patrimonio sociale (nella specie buoni del tesoro) con contemporanea riduzione proporzionale del capitale della società.

Comm. trib. 2° grado Milano, 24 gennaio 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 170.

- 120. - Registro - Interessi moratori - Decadenza dalle agevolazioni fiscali per rivendita di area senza avervi edificato - Decorrenza degli interessi dalla data di registrazione dell'atto di acquisto.**

In caso di decadenza dai benefici fiscali previsti dall'art. 14 legge 2 luglio 1949, n. 408 (nella specie per aver rivenduto l'area acquistata senza avervi co-

struito casa di abitazione non di lusso), gli interessi moratori sull'imposta dovuta in misura ordinaria dal contribuente decorrono dal momento della registrazione dell'atto di acquisto dell'area, e non già dal momento in cui si è verificata la decadenza dal beneficio.

Cass., Sez. I, 14 febbraio 1975, n. 565 - Boll. tribut. inform., 1976, 237.

121. - Registro - Locazione di immobili urbani - Locazione di porzione di immobile urbano non censito in catasto come unità immobiliare autonoma - Indicazione della presunta percentuale rendita catastale - Irrelevanza, purchè siano indicati esattamente il canone locatizio e la rendita catastale complessiva.

Vigente il regime della legge 29 dicembre 1962, n. 1744, qualora il bene oggetto della locazione sia una porzione di immobile risultante da una suddivisione di fatto di una unità immobiliare, non è ravvisabile l'ipotesi di omessa o infedele dichiarazione, imputabile al dichiarante, quando costui abbia fornito al registro tutti gli elementi utili di valutazione, quali l'ammontare esatto del canone e la rendita catastale totale (a nulla rilevando che costui abbia specificato una presunta rendita parziale relativa alla porzione dell'immobile locato che — come tale — non trova un autonomo censimento al Nuovo Catasto Edilizio Urbano).

Cass., Sez. I, 9 aprile 1975, n. 1298 - Boll. tribut. inform., 1976, 240.

122. - Registro - Esenzioni e agevolazioni - Società - Benefici previsti dall'art. 1 legge 18 marzo 1965, n. 170 - Conferimento di complesso aziendale da una ad altra società - Applicabilità.

Ai fini del beneficio concesso dall'art. 1 della legge 18 marzo 1965, n. 170, alla concentrazione di aziende, è sufficiente il conferimento di un complesso aziendale da parte di un'altra società, e non occorre che siano due società a recare apporti.

Cass., Sez. I, 21 marzo 1974, n. 800 - Giur. it., 1976, I, 1, 378.

123. - Registro - Contratto per persona da nominare - Nomina - Termine di tre giorni stabilito dalla legge tributaria - Perentorietà.

Il termine di tre giorni, stabilito dall'art. 58 della legge di registro al fine di designare la persona per cui si è contrattato, è perentorio perché la sua funzione è determinata solamente da esigenze di indole tributaria, e pertanto non è paragonabile al termine di tre giorni previsto dal codice civile, che invece è derogabile dalle parti.

Cass., Sez. I, 21 giugno 1974, n. 1822 - Giur. it., 1976, I, 1, 377.

124. - Registro - Autostrade - Nuove costruzioni - Contratti di subappalto - Esenzione - Applicabilità.

Le agevolazioni fiscali (nella specie, esenzioni dall'imposta di registro) concesse dall'art. 8 legge 24 luglio 1961 n. 729, su tutti gli atti e contratti occorrenti per l'attuazione della legge (costruzioni stradali ed autostradali) non si estendono ai contratti di subappalto non autorizzati dall'amministrazione, poiché il rapporto di occorrenza deve essere valutato anche alla stregua della disciplina giuridica dei contratti di appalto e di subappalto di opere pubbliche, e, tenuto conto che l'art. 339 legge 20 marzo 1865 n. 2248, all. F, fa divieto all'appaltatore di cedere o subappaltare in tutto o in parte l'opera assunta

senza l'approvazione dell'autorità competente, si deve escludere che il contratto di subappalto, quando non sia stato preventivamente autorizzato, possa considerarsi un atto o contratto che conferisca al raggiungimento della finalità della legge 24 luglio 1961 n. 729.

Cass., Sez. I, 28 aprile 1975, n. 1622 - Mass. Foro it., 1975, 376.

125. - Registro - Edilizia - Agevolazioni fiscali - Estensione - Fattispecie.

Il 2° comma dell'art. 1 della legge 19 luglio 1961, n. 659, che estende anche all'ampliamento e al completamento degli edifici già costruiti o in corso di costruzione, tutte le volte che questi debbano servire ad ampliare e a completare ospedali o altri edifici contemplati nell'art. 2, 2° comma, R.D. 21 giugno 1938, n. 1094, le agevolazioni tributarie previste dall'art. 14 legge 2 luglio 1949, n. 408, riguarda unicamente gli atti di acquisto di aree edificabili; esso non si applica, quindi, agli atti di acquisto di edifici già costruiti, ancorché essi debbano servire all'ampliamento o al completamento di un edificio già ammesso ai benefici fiscali.

Cass., Sez. I, 12 maggio 1975, n. 1844 - Mass. Foro it., 1975, 430.

126. - Registro - Tassa di titolo - Applicazione - Presupposti - Riforma della sentenza di primo grado - Effetti.

La legge di registro condiziona l'imposizione della tassa di titolo alla sola circostanza che la convenzione verbale o scritta, su cui essa deve essere applicata, costituisca il presupposto logico della pronuncia contenuta in una decisione giudiziale, non rilevando che si tratti di sentenza definitiva o non definitiva, di primo grado o degli ulteriori gradi, né, in particolare, che sia ancora in corso il giudizio sull'entità economica del negozio tassato, stante la facoltà dell'amministrazione finanziaria di determinare autonomamente l'imponibile; da ciò consegue che la riforma della sentenza di primo grado, o la conferma per motivi diversi da quelli tratti dalla convenzione stessa, non escludono l'imposizione del tributo, salvo il caso in cui venga dichiarata la nullità della convenzione posta a fondamento della pronuncia del primo giudice.

Cass., Sez. I, 14 maggio 1975, n. 1852 - Mass. Foro it., 1975, 432.

127. - Registro - Obbligazione pecuniaria - Pattuizione di interessi ultralegali - Tassazione autonoma - Fattispecie.

In tema di imposta di registro, il patto con il quale, in un contratto costitutivo di obbligazione pecuniaria, sia prevista, a carico del debitore, la corresponsione di interessi in misura superiore a quella legale (art. 1284 c.c.), è soggetto, a norma dell'art. 9 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (legge di registro), a tassazione autonoma, rispetto alla convenzione principale relativa al capitale; tale patto, infatti, attribuisce al creditore dei diritti maggiori rispetto a quelli che a lui deriverebbero come mero accessorio (interessi legali) dalla convenzione principale e configura quindi un distinto accordo, ancorché contenuto nel medesimo atto (nella specie trattavasi di un'apertura di credito per scoperto di conto corrente bancario che era stata assoggettata, per il capitale, all'aliquota dello 0,50 per cento, prevista dall'art. 2 legge 4 aprile 1953, n. 261, e, per gli interessi pattuiti in misura maggiore di quella legale, all'aliquota dell'1,50 %, prevista dall'art. 28 della tariffa allegata alla legge di registro; la Suprema Corte ha ritenuto legittimo detto criterio di tassazione, enunciando il principio di cui sopra).

Cass., Sez. I, 15 aprile 1975, n. 1431 - Mass. Foro it., 1975, 333.

VIII. - IGE, IVA

128. - IVA - Dichiarazione trimestrale tardivamente presentata - Ritardo di un solo giorno - Sanzione ex art. 47 n. 4 decreto 633/1972 - Applicabilità.

Nell'ipotesi di presentazione della dichiarazione trimestrale IVA con un solo giorno di ritardo e con contestuale pagamento della imposta si dà luogo ad una violazione che, non essendo espressamente contemplata da alcuna norma, deve ritenersi punibile ai sensi dell'art. 47, n. 3, del decreto 633/1972. *Comm. trib. 2° grado Latina, 30 gennaio 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 235.*

**129. - IVA - Tariffe ferroviarie - Tariffe ferroviarie in vigore sino al 31 dicembre 1974 - Inclusionione dell'imposta nel prezzo - Non sussiste.
IVA - Azienda ferroviaria - Accollo dell'imposta - Legittimità.
IVA - Ripetizione dell'imposta pagata in rivalsa - Interesse ad agire - Soggetti IVA - Esclusione.**

Sino al 31 dicembre 1974, le tariffe ferroviarie devono intendersi non comprensive dell'IVA, stante il carattere innovativo della nuova formulazione dell'art. 18 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, introdotta dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687, secondo cui per le prestazioni non soggette ad obbligo di fatturazione il prezzo si intende comprensivo dell'IVA.

È conforme a legge il fatto che l'Azienda delle Ferrovie dello Stato si accoli l'onere dell'IVA, rinunziando alla rivalsa nei casi in cui non sia stata emessa fattura.

Il soggetto IVA, che abbia pagato l'imposta in sede di rivalsa per un servizio inerente all'esercizio della sua impresa, arte o professione, non ha interesse ad agire in ripetizione contro il prestatore del servizio, in quanto gli è consentito recuperare l'IVA portandola in detrazione.

Pret. Savona, 20 novembre 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 168.

130. - IVA - Momento impositivo - Contratti di somministrazione e di vendita a consegna ripartite - Differenza.

Nel contratto di somministrazione il frazionamento, in via periodica o continuativa, delle consegne è correlato ad un interesse del somministrato, che si rinnova e riproduce di volta in volta; quando invece il frazionamento delle consegne è correlato soltanto ed esclusivamente all'impossibilità del somministrante di fornire in unica soluzione la merce richiesta (consegna in tempi diversi o suddivisa in parti), si è in presenza di una vendita a consegne ripartite.

Cass., Sez. II, 27 gennaio 1975, n. 327 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 167.

131. - IVA - Concessionario esclusivo per la rivendita di prodotti del concedente - Contratto misto di vendita e mandato.

Il contratto che dà al concessionario il diritto esclusivo di rivendere i prodotti del concedente in una determinata zona è, per sua natura, complesso, in quanto riunisce gli elementi della vendita e del mandato in un unico negozio, che resta disciplinato dalle norme sulla vendita e per quanto riguarda gli atti di trasferimento delle merci dal concedente al concessionario e dalle norme del mandato per quanto riguarda il rapporto di collaborazione.

Cass., Sez. Lav., 21 aprile 1975, n. 1538 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 270.

132. - Imposta sull'entrata - Infrazione fiscale - Soprattasse e pene pecuniarie - Responsabilità.

Secondo il sistema risultante dall'art. 43 R.D.L. 9 gennaio 1940 n. 2 (e successive modificazioni), nonché dall'art. 11 legge 7 gennaio 1929, n. 4, quando l'infrazione fiscale sia imputabile ad uno solo dei soggetti dell'atto economico generatore dell'imposta, al pagamento dell'imposta stessa sono solidalmente obbligati verso lo stato entrambi i soggetti, mentre invece al pagamento delle soprattasse o delle pene pecuniarie è tenuto soltanto il soggetto al quale la trasgressione è imputabile.

Cass., Sez. I, 6 maggio 1975, n. 1749 - Mass. Foro it., 1975, 405.

133. - ICE/IVA - Aziende ed istituti di credito - Esecuzione d'incarico fuori piazza - Compenso del cliente alla emittente e compenso di questa alla sostituta - Imposizione autonoma.

Nel caso che una banca, per eseguire un incarico di suo cliente su piazza in cui non ha filiali, ne affidi l'esecuzione ad altra banca, si istituiscono due autonomi rapporti di mandato: uno tra cliente e banca emittente ed un altro tra questa banca sostituita. Conseguenze che il compenso dovuto dal cliente alla emittente e quello dovuto da questa alla sostituta vanno considerati, agli effetti dell'I.G.E., come due distinte entrate in denaro (e — aggiungiamo noi — agli effetti dell'IVA come due distinte prestazioni).

Cass., Sez. I, 6 giugno 1975, n. 2239 - Imp. dir. erar. e IVA, 1975, 180.

134. - Imposta entrata - Diritto di rivalsa - Nei confronti della regione Sicilia - Esclusione.

Il diritto di rivalsa, previsto dall'art. 6, terzo comma, legge 19 giugno 1940, n. 762, non è esercitabile nei confronti della Regione Siciliana, rispetto all'I.G.E. di sua spettanza.

Cass., Sez. Un., 28 ottobre 1974, n. 3201 - Giur. it, 1976, I, 1, 127

IX. - ALTRE IMPOSTE INDIRECTE

135. - Imposte di consumo - Quantità di merce - Cali verificatisi durante il trasporto - Esenzione - Estremi.

In conformità ai principi generali che ispirano la disciplina delle imposte di consumo, e secondo i quali esse sono dovute sulle quantità di merce effettivamente introdotte nel territorio dell'ente impositore, l'art. 106 del regolamento approvato con R.D. 30 aprile 1936, n. 1138 va interpretato nel senso della non assoggettabilità all'imposta dei cali verificatisi per cause naturali durante il trasporto della merce, dovendosi intendere che le differenze in meno per le quali l'ultimo comma della norma prevede l'applicazione del tributo (e, quando superino il cinque per cento delle quantità dichiarate nelle bollette d'accompagnamento, anche l'applicazione di penalità) sono soltanto quelle che il contribuente non abbia giustificate in sede di accertamento, previsto dalla stessa norma.

Cass., Sez. I, 6 maggio 1975, n. 1753 - Mass. Foro it., 1975, 406.

X. - TRIBUTI LOCALI

136. - Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Alberghi - Debbono considerarsi esenti come opifici industriali ove non siano diversamente utilizzabili senza l'esecuzione di rilevanti opere di trasformazione.

Ai sensi dell'art. 30, n. 6, del T.U. per la finanza locale e dell'art. 40 del Regolamento approvato con R.D. 30 aprile 1936, n. 1138, l'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali edilizi spetta anche ai materiali impiegati per costruzioni destinate all'industria alberghiera, purché formate in guisa da avere una permanente destinazione industriale, ossia di risultare destinate in modo obiettivo e permanente all'industria alberghiera, in modo da non poter essere utilizzate per uso diverso se non a seguito di rilevanti opere di trasformazione strutturale.

Cass., Sez. I, 7 maggio 1975, n. 1769 - Boll. tribut. inform., 1976, 250.

137. - Consumo - Materiali da costruzione - Opifici industriali - Esenzione - Limiti - Fattispecie.

Il beneficio dell'esenzione dell'imposta di consumo, disposto per i materiali impiegati nella costruzione e riparazione di opifici industriali, spetta quando l'edificio risulti, per le sue caratteristiche strutturali e funzionali, progettato e realizzato per l'esercizio dell'attività industriale, o quando, non essendo esso predisposto univocamente a tale fine, la predetta attività vi si svolga per mezzo di meccanismi od apparecchi inamovibili; il requisito dell'inamovibilità non è soddisfatto da un qualsiasi precario ancoraggio, ma non si identifica neppure con l'impossibilità di rimuovere i macchinari senza snaturare la sostanza della costruzione, e sussiste quando i macchinari stessi, per le esigenze obiettive del loro impiego e non per la mera volontà dell'imprenditore, siano saldamente assicurati all'edificio con appositi basamenti od opere murarie; nel giudicare dell'esistenza del requisito in parola il giudice del merito deve, in caso di dubbio, procedere ad una valutazione comparativa fra il costo dell'eventuale rimozione (necessaria per distogliere l'edificio dalla destinazione agevolata) ed il carico tributario previsto per l'edificio destinato ad uso diverso.

Cass., Sez. I, 9 aprile 1975, n. 1290 - Mass. Foro it., 1975, 296.

138. - Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Opifici industriali - Esenzione - Limiti - Fattispecie.

I benefici fiscali previsti dagli artt. 30 T.U.F.L. (R.D. 14 settembre 1931, n. 1175) e 40, u.c. del relativo regolamento (R.D. 30 aprile 1936, n. 1138), e che importano l'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali impiegati per la costruzione di opifici industriali, si applicano quando la costruzione sia in concreto destinata ad un'industria il cui esercizio richiede l'impiego di macchinari o apparecchiature annesse stabilmente all'immobile, o, in via concorrente o alternativa, sia strutturalmente tale per le sue caratteristiche oggettive, da non essere suscettibile di altra destinazione permanente che non sia quella industriale se non a seguito di rilevanti opere di trasformazione; per attività industriali debbono intendersi non soltanto quelle tipicamente produttive di trasformazione, di modificazione, o di manipolazione della materia prima, ma anche quelle che si esplicano nella prestazione di servizi (fattispecie, riguardante esenzione ritenuta esattamente concessa per una costruzione alberghiera).

Cass., Sez. I, 11 aprile 1975, n. 1353 - Mass. Foro it., 1975, 314.

- 139. - Consumo - Edilizia - Immobili destinati all'industria alberghiera - Applicabilità dei benefici - Condizioni.**
Consumo - Edilizia - Immobili destinati all'industria alberghiera - Applicabilità dei benefici - Condizioni.
Consumo - Materiali da costruzione - Esenzione per gli opifici - Estremi.

L'art. 90 t.u. fin. loc., che pone quale condizione di proponibilità dell'azione giudiziaria il previo ricorso amministrativo, in prima istanza al sindaco e in secondo grado al prefetto o al ministro delle finanze, si riferisce alle sole azioni contro l'operato degli agenti delle imposte di consumo e degli appaltatori, vale a dire contro gli atti con cui si provvede, in applicazione della tariffa, all'accertamento, alla liquidazione ed alla riscossione dell'imposta, nel presupposto della legittimità di questa, ma non si riferisce alle azioni di cognizione (esperibili perciò anche senza il previo ricorso amministrativo) con cui si contesti *in radice* il potere impositivo, sia sotto il riflesso della mancanza dei presupposti, sia sotto quello dell'esistenza di ragioni d'esenzione; rientra in questa seconda categoria di azioni giudiziarie, esperibili senza previo ricorso amministrativo, quella con cui si affermi l'esenzione all'imposta di consumo dei materiali da costruzioni impiegati nella fabbricazione di un albergo, ritenuto come opificio industriale (art. 30, n. 6 r.d. n. 1175 del 1931 e 40 r.d. n. 1138 del 1936)

A norma del coordinato disposto degli art 30, n. 6, r.d. 14 settembre 1931, n. 1175 e 40 r.d. 30 aprile 1936, n. 1138, spetta l'esenzione dall'imposta comunale di consumo sui materiali impiegati per la costruzione o parte della costruzione di immobili destinati alla industria alberghiera, purché formati in guisa da avere una permanente destinazione industriale, sì da non poter essere destinati ad uso diverso da quello alberghiero senza l'esecuzione di radicali opere di trasformazione.

Il regolamento d'esecuzione di una legge può essere considerato quale atto amministrativo illegittimo, e quindi può essere disapplicato dal giudice ordinario, quando contenga norme che superino la necessità di dare attuazione alla legge o addirittura le siano contrarie, ma non quando contenga norme derivabili, per via di interpretazione, dalla legge stessa (norme regolamentari *infra legem*) ovvero norme che la legge completino o integrino (norme regolamentari *extra o praeter legem*); pertanto non si può considerare contrastante con l'art. 30, n. 6, r.d. n. 1175 del 1931, che esenta dall'imposta di consumo i materiali impiegati nella costruzione di opifici industriali, ma anzi lo si deve considerare integrativo, l'art. 40 regolamento d'esecuzione (r.d. n. 1138 del 1936), in cui è statuito che « opifici industriali agli effetti dell'esenzione sono tutte le costruzioni, destinate ad un'industria o manifattura esercitata per mezzo di meccanismi o apparecchi inamovibili per necessaria infissione, allo scopo di modificare, trasformare ed adattare materie prime, e formate in guisa da avere una permanente destinazione industriale, come impianti per acquedotti, per la produzione di gas o di energia elettrica, forni, fonderie, fornaci da laterizi, centrali elettriche, telefoniche, radiofoniche e simili » (nella specie si è ritenuto che tra gli opifici industriali rientrassero gli alberghi).

Cass., Sez. I, 12 maggio 1975, n. 1836 - Mass. Foro It., 1975, 427.

- 140. - Tributi locali - Procedimento - Commissioni tributarie - Ricorso contro l'iscrizione a ruolo - Successivo sgravio - Cessazione della materia del contendere - Sussiste.**

Ove il contribuente, iscritto a ruolo per un tributo locale, abbia proposto ricorso alla Commissione centrale, deducendo la illegittimità di tale iscrizione, la revoca della stessa da parte dell'ente impositore, che abbia riconosciuto fondati i rilievi dell'interessato, determina la cessazione della materia del contendere.

Comm. Centr., Sez. XXIV, 28 gennaio 1975, n. 1140 - Boll. tribut. inform. 1976, 332.

141. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Natura e presupposto - Onere reale gravante sull'area - È tale.
Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Tassazione retroattiva - Patto di traslazione dell'onere - Dichiarata incostituzionalità dell'imposta - Ininfluenza.
Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Divieto di traslazione - Nullità dei patti - Inefficacia *inter partes* - Conseguenze.
Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Divieto di traslazione - Nullità dei patti - Sussiste.
Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Tassazione retroattiva - Divieto di traslazione - Patti traslativi stipulati prima dell'entrata in vigore della legge - Nullità - Sussiste.
Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Divieto di traslazione - Preteso contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. - Manifesta infondatezza.

Presupposto dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili non è il plusvalore, in sé e per sé considerato, ma, alternativamente, l'alienazione, l'utilizzazione edificatoria e titolarità decennale delle aree; sussiste, pertanto, un obiettivo riferimento del prelievo tributario all'immobile, in virtù del quale l'imposta stessa è suscettibile di configurarsi come onere reale.

La dichiarazione d'incostituzionalità dell'art. 25, 2° comma, della legge 5 marzo 1963, n. 246, non dispiega alcuna influenza sul rapporto relativo al patto di trasferimento dell'onere fiscale, intercorso tra il venditore e l'acquirente, allorché, in base ai principi insiti negli artt. 136 Cost. e 30, legge 11 marzo 1953, n. 87, il rapporto tributario debba considerarsi esaurito.

Per effetto dell'art. 40 della legge 5 marzo 1963, n. 246, che ne commina la nullità, i patti traslativi dell'onere dell'imposta sono, oltreché inopponibili all'ente impositore, inefficaci *inter partes*.

L'art. 40 della legge 5 marzo 1963, n. 246, che vieta la traslazione dell'onere tributario, opera così riguardo al contributo di miglioria come all'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili.

La nullità dei patti traslativi, comminata dall'art. 40 della legge 5 marzo 1963, n. 246, opera anche riguardo alle clausole stipulate prima dell'entrata in vigore della legge, e, quindi, anche in riferimento all'imposta retroattiva.

È manifestamente infondata la questione di incostituzionalità dell'art. 40 della legge 5 marzo 1963, n. 246, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Costituzione.
Cass., Sez. I, 11 dicembre 1974, n. 4181 - Boll. tribut. inform., 1976, 244.

142. - Imposta sulle aree fabbricabili - Presupposto - Formazione del plusvalore - Esclusione.

Imposta aree fabbricabili - Natura giuridica - Riferimento oggettivo all'area considerata - Sussistenza.

Imposte e tasse in genere - Patto di traslazione - Sopravvenuta dichiarazione di incostituzionalità del tributo - Rilevanza - Limiti.

Imposta aree fabbricabili - Patto di traslazione - Nullità - Inefficacia *inter partes*.

Imposta aree fabbricabili - Patto di traslazione - Nullità - Sussistenza.

Imposta aree fabbricabili - Patto di traslazione - Nullità - Clausole stipulate anteriormente alla entrata in vigore della legge - Sussistenza.

Imposta aree fabbricabili - Patto di traslazione - Nullità - Preteso contrasto con gli artt. 3 e 53 Cost. - Esclusione.

Imposte e tasse in genere - Patto di traslazione - Interpretazione della clausola - Statuizione circa la trasferibilità di un singolo tributo - Autonomia - Insussistenza - Passaggio in giudicato - Esclusione.

Impugnazioni in materia civile in genere - Ricorso per cassazione - Ricorso incidentale tardivo - Ammissibilità - Condizioni.

Impugnazioni in materia civile in genere - Ricorso per cassazione - De-

posito per soccombenza - Indicazione della quietanza - Menzione dell'ufficio del registro - Necessità - Esclusione.
Appello civile - Eccezioni riproposte in comparsa conclusionale - Decadenza.

Presupposto dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili non è il plusvalore in sé e per sé considerato, il quale ne costituisce soltanto la base imponibile, ma l'alienazione, o l'utilizzazione edificatoria, o il compimento del decennio.

La struttura dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili consente di operare un preciso ed oggettivo riferimento del tributo all'immobile considerato, e di considerare, quindi, l'imposta stessa alla stregua di un onere fiscale gravante sull'immobile.

La dichiarazione d'incostituzionalità di un'imposta non fa venir meno il diritto del contribuente percosso, che ne abbia operato la traslazione in virtù di accordo contrattuale, e ripeterne l'ammontare dal soggetto inciso, allorché, in base ai principi insiti negli artt. 136 Cost. e 30 legge 11 marzo 1933, n. 87, il rapporto tributario debba considerarsi esaurito.

L'art. 40 della legge 5 marzo 1963, n. 246, che statuisce essere nulli i patti traslativi dell'onere tributario, rende la clausola traslativa non soltanto inopponibile all'ente impositore, ma anche inefficace *inter partes*.

La nullità dei patti traslativi dell'onere tributario, di cui all'art. 40 della legge 5 marzo 1963, n. 246, concerne non soltanto il contributo di miglioria specifica, ma anche l'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili.

La nullità di cui all'art. 40 della legge 3 marzo 1963, n. 246, colpisce anche i patti traslativi dell'onere tributario, stipulati prima dell'entrata in vigore della legge rendendoli inefficaci a partire da tale data.

È manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale della legge 5 marzo 1963, n. 246, per contrasto con gli artt. 3 e 53 Costituzione.

Nell'ambito di una sentenza, che abbia deciso della portata globale di una clausola di traslazione di oneri tributari, la statuizione relativa alla operatività di tale clausola rispetto a un determinato tributo non ha carattere autonomo e non è, quindi, suscettibile di passare in giudicato.

La parte contro cui è proposta impugnazione è ammessa ad esperire, a sua volta, l'impugnazione incidentale tardiva di quei capi della sentenza che, per il dipendere da quelli contro cui l'impugnazione principale è proposta, non hanno carattere di autonomia.

Atteso che la funzione dell'indicazione della quietanza del deposito per soccombenza, richiesta dall'art. 366 codice civile, è quella di comprovare l'anteriorità del versamento alla notificazione del ricorso, non è essenziale la indicazione dell'Ufficio del registro che l'ha rilasciata, ove gli estremi del versamento risultino sufficientemente individuati attraverso l'indicazione del numero di bolletta e della data.

La parte vittoriosa in primo grado, pur non dovendo proporre ricorso incidentale per riproporre, in sede di gravame, le eccezioni prospettate in prime cure, ed assorbite nella sentenza, deve, tuttavia, formularle chiaramente ed esplicitamente prima della rimessione della causa al Collegio; è, pertanto, inammissibile l'eccezione riproposta per la prima volta nella comparsa conclusionale.

Cass., Sez. I, 11 dicembre 1974, n. 4181 - Giur. it., 1976, I, 1, 319.

- 143. - Tributi locali - Imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni - Ripetizione - Legittimazione passiva.**
Tributi locali - Imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni - Natura - Disciplina.
Tributi locali - Imposta sulle industria, commerci, arti e professioni -

Accertamento e riscossione demandati all'amministrazione statale - Questione di costituzionalità - Manifesta infondatezza.

Cosa giudicata - *Ius superveniens* - Irrilevanza.

Nel giudizio di ripetizione di somme indebitamente versate per imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni (ICAP) legittimato passivamente è il comune, beneficiario del pagamento, ancorché l'accertamento e la riscossione di detti tributi siano demandati all'amministrazione finanziaria dello stato; tale azione di ripetizione si fonda infatti su un titolo che è al di fuori del rapporto tributario e riguardo al quale il convenuto va identificato con l'effettivo ed ultimo destinatario del pagamento.

L'ICAP, pur essendo istituita dal comune e a questo destinata, è assimilata alle imposte dirette erariali, non solo quanto all'accertamento e al contenzioso, ma anche quanto alla riscossione, essendo la potestà di formare i ruoli attribuita agli uffici distrettuali delle imposte dirette; da tale scissione fra la titolarità e la legittimazione all'esercizio delle posizioni soggettive correlate al rapporto di imposta, spettanti, rispettivamente, al comune ed allo stato, deriva, sul piano processuale, la sostituzione dello stato al comune, e deriva altresì, come ulteriore conseguenza, l'operatività nei confronti del comune del giudicato formatosi nella lite tributaria tra il contribuente e lo stato, indipendentemente dalla notificazione al comune stesso della relativa decisione.

In tema di ICAP, è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, in relazione agli artt. 3, 24 e 128 Cost., delle norme che prevedono, la sostituzione dello stato al comune nell'accertamento e nell'esercizio della pretesa tributaria (art. 275 D.P. 29 gennaio 1958, n. 645 e art. 161 R.D. 14 settembre 1931, n. 1175) perché tale sostituzione non pregiudica la difesa giudiziaria degli interessi del comune e non ne menoma l'autonomia.

La sopravvenienza di una legge interpretativa di un'altra legge, la quale contraddica l'interpretazione di essa recepita in un giudicato, vale ad evidenziare l'ingiustizia del giudicato stesso, ma non a comprometterne il valore, prescindente dall'esattezza della statuizione.

Cass., Sez. I, 6 maggio 1975, n. 1748 - Mass. Foro it., 1975, 404.

