

SETTEMBRE 1975

Pubblicazione trimestrale

Anno XXXIV - N. 3

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.

Redattore: prof. ALBERTO MAJOCCHI, Prof. Incaricato nell'Università di Pavia.

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

L'AMMINISTRAZIONE è presso la Casa Editrice Giuffrè, 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

Annate arretrate senza aumento rispetto alla quota annuale.

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

Il pagamento può effettuarsi direttamente all'Editore, anche con versamento sul conto corrente postale 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.

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

Registrazione presso il Tribunale di Milano al n. 104 del 15 marzo 1966
Direttore responsabile: EMILIO GERELLI



Rivista associata all'Unione della Stampa Periodica Italiana

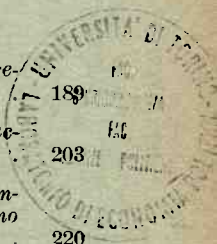
INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

ANTONIO GORI - <i>Metodologie e tecniche di redistribuzione tra diversi livelli di governo: il caso del settore ospedaliero</i>	319
PAOLO ROBERTI - <i>Choice, Welfare and Social Policy: A Note on Redistribution by Money Transfer versus Redistribution In-kind</i>	341
ANDREA AMATUCCI - <i>Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva</i>	351
MARCO VITALE - <i>Strumenti per attenuare gli effetti distorsivi dell'inflazione nella imposizione del reddito d'impresa</i>	416
 APPUNTI E RASSEGNE	
ANDREA JEMMA - <i>Considerazioni sulla posizione del notaio nell'applicazione dei tributi di registro e sull'incremento di valore degli immobili</i>	458
 RECENSIONI	
HOCHMAN H. M. - PETERSON G. E. - <i>Redistribution through Public Choice</i> (I. MAGNANI)	464
FORTE F. - REVIGLIO F. - <i>La finanza della sicurezza sociale</i> (F. OSCULATI)	465
NUOVI LIBRI	467
RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI	479

PARTE SECONDA

ANTONIO EMANUELE GRANELLI - <i>Svalutazione monetaria, reddito e incrementi di valore</i>	189
ANTONIO CICOGNANI - <i>Vecchia e nuova normativa in tema di ritenuta d'acconto sul compenso al curatore fallimentare</i>	203
GAETANO ARDIZZONE - <i>L'efficacia del principio di non discriminazione sancito nell'accordo GATT rispetto alle disposizioni di diritto interno successive</i>	220



SENTENZE ANNOTATE

Imposte dirette - Indennità di riscatto di concessione amministrativa - Lodo arbitrale (Cass., Sez. I, 16 ottobre 1974, n. 2874) (con nota di A. E. GRANELLI)	189
Imposte dirette - Fallimento - Curatore - Compenso - Ritenuta d'acconto - Inapplicabilità (Cass., Sez. I, 5 aprile 1974, n. 955) (con nota di A. CICOGNANI)	203
Imposte dirette - Fallimento - Curatore - Compenso - Ritenuta d'acconto - Inapplicabilità (Cass., Sez. I, 11 luglio 1974, n. 2501) (con nota di A. CICOGNANI)	203
Dogana - GATT - Principio della parità di trattamento tributario - Effi- cacia (Cass., Sez. Un., 7 gennaio 1975, n. 137) (con nota di G. AR- DIZZONE)	220
<i>MASSIMARIO</i>	246

MANUALI GIUFFRÈ

GIACOMO MOLLE

MANUALE
DI
DIRITTO
BANCARIO

I SOGGETTI: L'impresa bancaria - Costituzione ed esercizio delle aziende di credito - La crisi delle aziende di credito - Le sanzioni.

I DOCUMENTI: Premessa. Biglietti di banca - Assegno bancario - Gli assegni bancari speciali - Assegno circolare - I titoli speciali dell'istituto di emissione e dei due banche meridionali - I documenti di legittimazione e documenti probatori di banca.

LE OPERAZIONI: I singoli contratti - L'apertura di credito - L'anticipazione bancaria - Lo sconto bancario - Conto corrente bancario - I crediti documentari - I depositi a custodia - Il servizio bancario delle cassette di sicurezza - Servizio incasso e istituti connessi.

I CREDITI SPECIALI.

Appendice.

1975, volume in 8°, p. 313, L. 5500

il nuovo ordinamento tributario

PIERA FILIPPI

L'IMPOSTA COMUNALE SULL'INCREMENTO DI VALORE DEGLI IMMOBILI

**L'opera è aggiornata con il D.P.R. 23 dicembre 1974 n. 688 e
contiene il disegno di legge di estensione dell'INVIM decennale**

Introduzione.

Iter della riforma.

Cenno sulle legislazioni straniere.

Ambito di applicazione dell'imposta.

Soggetti del rapporto tributario.

Esenzioni e riduzioni.

Determinazione dell'imponibile.

Dichiarazione.

Accertamento.

Riscossione, devoluzione e rimborso dell'imposta.

Sanzioni.

Appendice.

Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972,
n. 643.

Indice analitico-alfabetico e cronologico della prassi amministrativa.

**1975, seconda ediz. con un'appendice di aggiornamento, 8°,
p. 254, L. 4500.**

edizione aggiornata 1975

FLAVIO DEZZANI

CONTABILITÀ E BILANCIO FISCALE

espone in modo semplice e pratico i seguenti argomenti:

- Obblighi delle scritture contabili
- Rilevazioni di contabilità generale:
operazioni soggette ad IVA
operazioni soggette a ritenuta alla fonte
operazioni di bilancio
- Inventario
- Registro dei beni ammortizzabili
- Registro riepilogativo di magazzino
- Conti individuali
- Libro merci in conto lavorazione ed in conto deposito
- Registri IVA

Il volume è aggiornato alle modifiche IVA, accertamento, anagrafe tributaria, eccetera (D.P.R. 23 dicembre 1974, nn. 687, 689, 690 e 691)

1975, volume in 8°, p. IV-508, con tabelle, copertina in balacron, L. 10.000.

RECENTISSIMA

MANUALE DEL BOLLO

**Raccolta di legislazione, norme amministrative e giurisprudenza,
coordinata per articolo da GIUSEPPE GIULIANI**

La tecnica adottata per la compilazione del volume è la stessa seguita per il *Manuale dell'iva*, che ha riscosso unanimi consensi; i testi, cioè, sono stati riportati nell'ambito degli articoli — della legge, della tariffa o della tabella — più direttamente chiamati in causa. Quando il testo esaminato riguardava più articoli, si è fatto ricorso all'espedito di suddividerlo e di riportarlo, in stralcio, per la parte di pertinenza, di seguito alle singole norme interessate. Se, però, il testo presentava una sua unità organica, si è preferito lasciarlo integro sotto l'articolo di maggior interesse, provvedendo, in tal caso, a fare opportuni richiami sotto gli altri articoli.

Inoltre, s'è cercato di riportare in nota tutte le più significative disposizioni richiamate dai vari articoli della legge, della tariffa e della tabella.

Anche gli indici seguono l'impostazione di quelli del *Manuale dell'iva*.

Di preminente interesse l'*Indice-repertorio alfabetico*, che non si limita a rinviare alla norma ma, almeno per gli argomenti di maggiore interesse, ne sintetizza anche la disciplina. In tal modo, esso è in grado di fornire una prima immediata risposta al quesito posto da chi lo consulta.

L'*Indice cronologico* è unico per la legislazione, le norme di attuazione, le disposizioni amministrative e la giurisprudenza.

Infine, l'*Indice sistematico* offre la visione panoramica di tutto il lavoro. Poiché vi sono indicati anche gli estremi dei provvedimenti, diventa complementare all'indice cronologico.

1975, volume in 8°, p. VII-544, copertina in balacron, L. 10.000

C.S.E.I.

centro studi di economia applicata all'ingegneria

MARIO LECCISOTTI

LA POLITICA FINANZIARIA DELLE IMPRESE

Prefazione.

Introduzione.

LA CERTEZZA - Il criterio di investimento - La valutazione dell'impresa e la politica dei dividendi.

L'INCERTEZZA: EQUILIBRIO PARZIALE - Le fonti di finanziamento dell'impresa - La scelta fra l'indebitamento ed il capitale azionario - La scelta fra le forme di capitale azionario - La scelta fra le diverse forme di indebitamento.

L'INCERTEZZA: EQUILIBRIO GENERALE - Il principio della utilità sperata - L'insieme efficiente - L'equilibrio del mercato.

Conclusioni.

1975, volume in 8°, p. X-169, con grafici e tabelle, L. 4000

MANUALE DELL'IVA 1975

Raccolta di legislazione, norme amministrative e giurisprudenza,
coordinata per articolo da
GIUSEPPE GIULIANI

seconda edizione

L'opera — come del resto il suo stesso titolo chiaramente indica — persegue il solo intento di essere alla portata di quanti hanno necessità di sapere che cosa la legge sull'iva impone e come le sue disposizioni vadano interpretate.

Alle oltre quattrocento disposizioni amministrative riportate nella prima edizione se ne sono aggiunte ancora circa cinquecento: il che dà un totale (dopo appena due anni di vita del nuovo tributo) di ben novecento documenti.

La tecnica usata è la stessa della prima edizione: ripartizione di tutto il materiale disponibile per articolo, pubblicazione integrale dei testi, rinvii a disposizioni connesse e, soprattutto, un *Indice-repertorio alfabetico* che, notevolmente incrementato, è testimonianza dello sforzo di chiarificazione che si è perseguito con ogni mezzo.

In questa edizione, inoltre, le norme richiamate dalla legge sull'iva, anziché in *Appendice*, sono state quasi tutte riportate in nota ai singoli articoli per facilitarne la consultazione. In *Appendice*, invece, sono stati riprodotti alcuni provvedimenti che, benché già inseriti in stralcio nei singoli articoli della legge, si è preferito presentare anche nella loro unitarietà, per consentire al lettore di avere un'idea più precisa sull'evoluzione legislativa.

L'*Indice cronologico* è unico per la legislazione, le norme di attuazione, le disposizioni amministrative, la giurisprudenza e le interrogazioni parlamentari, al fine di facilitare la ricerca più di quanto consentano indici cronologici frazionati.

Infine l'*Indice sistematico* offre la visione panoramica di tutto il lavoro.

La documentazione e l'aggiornamento in materia vengono assicurati dalla pubblicazione di una nuova edizione all'inizio di ogni anno.

**1975, 8° piccolo, p. VII-1486, con tabelle, copertina in balacron,
L. 19.000**

METODOLOGIE E TECNICHE DI REDISTRIBUZIONE TRA DIVERSI LIVELLI DI GOVERNO: IL CASO DEL SETTORE OSPEDALIERO.

SOMMARIO: 1-2. Processi di redistribuzione intergovernativa e caratteri del settore ospedaliero. — 3-6. Sui parametri di riferimento nei processi redistributivi. — 7-10. *Idem*, nel caso del settore ospedaliero. — 11-13. Alcuni aspetti critici degli schemi di redistribuzione. — 14-18. Premesse metodologiche ed operative ad uno schema di redistribuzione per il settore ospedaliero. Spese correnti e spese di investimento. — 19-24. Linee di uno schema di redistribuzione per il settore ospedaliero. — 25-28. Conclusioni.

1. Il problema della ripartizione di risorse tra diversi livelli di governo, per scopi specifici o determinati, ha assunto particolare rilievo nella recente dottrina e soprattutto nella pratica finanziaria di quei sistemi, in cui è andata prevalendo una prassi di finanza pubblica basata su trasferimenti. In questi cioè, l'autonomia decisionale dei diversi livelli di governo, pur nelle sue diverse qualificazioni istituzionali, viene vista prevalentemente come autonomia di spesa.

E questo il caso del nostro paese in cui, alla pratica abolizione della potestà impositiva dei livelli di governo diversi dallo stato, si è di necessità accompagnata la trasformazione delle finanze degli altri livelli di governo — per lo scomparto dell'entrata — in sistemi basati su trasferimenti, contributi, e comunque flussi quantitativamente e qualitativamente non auto-determinati. La struttura finanziaria delle regioni a statuto ordinario è poi dichiaratamente e pressoché totalmente fondata su questo principio: nei loro bilanci, come in misura forse minore nei bilanci degli altri enti locali, è rilevante la quota di trasferimenti a destinazione vincolata.

A parte ogni considerazione sulla correttezza di questo tipo di lettura o interpretazione della norma costituzionale che parla di « autonomia finanziaria », resta che da un canto l'esperienza concreta di governo dell'economia ne sta mostrando alcuni gravi limiti ed inconvenienti operativi; che, d'altra parte e parallelamente, si vanno moltiplicando i « casi di studio » di distribuzione di risorse tra diversi livelli di governo, e delle loro tecniche.

Si tratta evidentemente, in questo caso, di risorse a destinazione parzialmente o totalmente vincolata: un passaggio essenziale, nell'analisi ed in parte nella prassi di questi processi, è stato che — mentre esistono schemi astratti di indagine economica applicabili a tutti i processi redistributivi, almeno in via di principio — non esistono schemi empirici applicabili praticamente in modo indifferenziato, quando si ponga tra gli obiettivi almeno un certo grado di efficienza nell'impiego delle risorse.

In questo ambito, un caso particolarmente significativo è rappresentato dalla spesa pubblica per la sanità, nella sua articolazione tra diversi livelli di governo: ciò sia per l'accelerata evoluzione segnata dai concetti di sanità pubblica, sia per le specifiche caratteristiche sociali e tecniche del settore.

Può quindi forse risultare di qualche interesse un tentativo di confrontare, a livello di studio e di indicazione pratica, gli schemi teorici di redistribuzione di risorse tra diversi livelli di governo nei loro riferimenti economico finanziari generali, con lo specifico problema della redistribuzione di un fondo destinato ad interventi di tipo sanitario; ove, sullo sfondo, stanno come riferimento implicito ma non meno significativo i recenti provvedimenti di ripartizione del fondo nazionale ospedaliero. Questi sembrano muoversi secondo una logica che non differenzia la specifica natura dell'oggetto, dalla logica adottata per ripartizioni di fondi aventi oggetti socialmente e tecnicamente diversi. Al ripensamento di queste tecniche, allo sviluppo della stessa analisi sulla redistribuzione di risorse tra diversi livelli di governo, il presente studio si propone di fornire qualche contributo.

2. Oggetto di questo studio è dunque l'individuazione di alcune metodologie e criteri di ripartizione (o meglio, la prospettazione di alcune ipotesi alternative) tra le diverse aree o regioni di un sistema, delle risorse finanziarie disponibili per un piano di intervento e sviluppo delle strutture ospedaliere. Tale tipo di impiego viene indicato per brevità, nel prosieguo dello studio, con l'espressione generica « spesa sanitaria » o « spesa ospedaliera ».

Qualsivoglia processo di distribuzione delle risorse ha come fine implicito, evidentemente, di alterare la distribuzione « neutrale » delle risorse tra i destinatari dei *grants*, quale si avrebbe in assenza del processo stesso di redistribuzione. In principio, anche qualora i destinatari non abbiano fonti proprie o autonome di finanziamento in

assenza della redistribuzione, questa altera comunque la disponibilità « neutrale » di risorse, che in tale ipotesi sarebbe evidentemente nulla. i processi di ripartizione e/o di redistribuzione di risorse (alla luce della precedente osservazione, si impiegano qui i due termini come equivalenti), possono quindi essere esaminati almeno dal punto di vista dei loro obiettivi, e da quello delle tecniche giuridico-finanziarie impiegate.

3. Dal punto di vista degli obiettivi, i processi di ripartizione possono schematicamente suddividersi in (intendendo che i diversi tipi di obiettivi non sono necessariamente alternativi tra di loro):

a) processi con fini incentivi rispetto all'andamento di date grandezze economico finanziarie in certe aree, o regioni del sistema considerato, ed in relazione a specifici obiettivi di politica economica globale o settoriale;

b) processi volti a garantire in diverse aree, o regioni, un valore minimo di date grandezze economico finanziarie — ad esempio, un livello minimo di prestazione di un determinato servizio pubblico;

c) infine, processi con fini perequativi dei valori di una certa grandezza economico finanziaria in diverse aree, o regioni del sistema [8].

Nelle prassi correnti è abbastanza raro identificare processi di ripartizione che appartengano all'uno od all'altro tipo « puro » di redistribuzione, quanto piuttosto si incontrano meccanismi di *grants* in cui i diversi tipi di obiettivi si combinano in diverse proporzioni.

Tuttavia, anche l'identificazione di questa prevalenza relativa dell'uno o dell'altro tipo di obiettivo non è priva di conseguenze sulla valutazione di un sistema concreto di ripartizione: che può risultare ad esempio avere obiettivi effettivamente e tecnicamente diversi da quelli dichiarati o presunti in sede normativa.

4. Così ad esempio, nel caso del primo tipo di obiettivo, il *grant* sarà condizionato unicamente alla destinazione funzionale, mentre nel secondo caso sarà logicamente condizionato alla destinazione funzionale solo nella misura in cui si raggiunga quel dato livello minimo.

Tale ipotesi non è puramente di scuola: per enti, od aree diverse possono presentarsi disequaglianze nei costi di un dato servizio, nell'efficienza tecnico-economica dell'impiego delle risorse rese disponibili dal trasferimento, e così via. Non esiste ragione — in principio

perché le risorse in tal modo eventualmente « risparmiate » dall'i-esima area o ragione nel raggiungimento del livello minimo prestabilito di servizio o dotazione, debbano essere vincolate alla medesima destinazione funzionale (se non nel caso in cui, ad evidenza, il *grant* sia direttamente attribuito all'ente funzionale, ovvero ad esempio direttamente all'amministrazione ospedaliera piuttosto che alla regione, che a sua volta li ripartisca).

5. La prima alternativa che si presenta in riferimento a qualsiasi obiettivo, o combinazione di obiettivi, concerne la definizione del (dei) parametro (i) di riferimento da impiegare nella definizione dei meccanismi di ripartizione.

L'alternativa comprende i problemi della scelta specifica degli indici di riferimento (come potrebbe essere ad esempio, la disponibilità dei posti letto *pro-capite* piuttosto che la spesa *pro-capite*, gli indici di accessibilità piuttosto che il tasso di morbidità, ecc.).

L'alternativa riguarda altresì la scelta tra il privilegiare il momento dell'*input* o quello dell'*output*, nello svolgimento dell'attività pubblica oggetto del trasferimento. Il problema di questa scelta non concerne poi soltanto i caratteri ed i condizionamenti dei risultati che si perseguono effettivamente, ma anche la natura dei processi di controllo sui risultati della ripartizione, necessari e/o disponibili.

6. Si ha evidentemente attenzione esclusiva alla fase di *input*, quando la ripartizione è regolata in base a parametri monetari, siano essi relativi alla disponibilità di risorse per gli enti destinatari della ripartizione, siano essi relativi alle erogazioni degli enti stessi (in altri termini, l'erogazione monetaria dell'ente non è un prodotto, in quanto non indica la risultante di una combinazione di fattori produttivi, ma unicamente l'impiego di risorse svolto per determinare una combinazione, ignota « all'esterno », di fattori produttivi).

Storicamente, proprio l'espansione della domanda sociale congiunta alla carenza di un meccanismo di controllo del « prodotto » pubblico, quale potrebbe essere almeno in teoria il controllo del mercato sul prodotto dell'operatore privato, ha indotto a spostare l'attenzione sul versante del risultato dell'attività pubblica, nell'intento cioè di controllare il risultato della combinazione di fattori produttivi, attivata dall'erogazione finanziaria dell'ente.

Tale attenzione si è concretata nel decennale dibattito sulle tecniche di programmazione di bilancio, quali che esse siano — dal P.P.

B.S. al M.B.O., e così via —, nella forma specifica del problema di definire gli « indicatori di prodotto » eventualmente applicabili all'attività pubblica nei suoi diversi scomparti.

7. In particolare, per quanto riguarda il settore ospedaliero e sanitario, a seconda della natura e delle funzioni ad essi attribuibili, gli indici utilizzabili possono sinteticamente essere suddivisi in :

a) indici-prodotto, che costituiscono una misura delle condizioni sanitarie (ad esempio, i tassi di natalità e di mortalità, di morbidità complessiva o specifica, ecc.).

Gli obiettivi di un piano di intervento possono quindi essere tradotti e verificati in termini di livelli precedenti e successivi — *ceteris paribus* — all'intervento stesso, con riferimento alle condizioni sanitarie complessive o specifiche ;

b) indici-efficienza, che si riferiscono in sostanza agli *standards* di prestazioni sanitarie (ore o numero di prestazioni di base, giorni di ricovero, disponibilità di capitale fisso, ecc.). In altri termini, potrebbe sinteticamente dirsi che — in questa bipartizione — gli indici-prodotto costituiscono gli effetti, od i risultati degli indici-efficienza.

Alcuni autori, più analiticamente, distinguono tra (a) indici delle condizioni sanitarie ; (b) indici del fabbisogno sanitario ; (c) indici di efficienza delle attività sanitarie [9].

8. Sembrerebbe dunque preferibile, nella definizione dei criteri di riparto, riferirsi in ogni caso agli indici di *output* ; tuttavia, come si è accennato, tale riferimento presenta notevoli gradi di problematicità, da almeno due essenziali punti di vista :

a) dal punto di vista della definizione e scelta degli indici stessi [12] ;

b) dal punto di vista, in parte conseguente, del controllo sui risultati del piano di intervento, specie nel caso di formulazione della funzione obiettivo in termini di indici di *output* (siano essi indici prodotto, che indici efficienza : si denominano qui insieme, secondo una terminologia consolidata, « indicatori di prodotto »).

Ora il numero di indicatori adottabile è teoricamente indefinito per qualsivoglia settore di attività pubblica ; per questa ragione, piuttosto che svolgere un'analisi degli indicatori in ipotesi più opportuni da adottarsi per il piano in questione (analisi che per la ragione indicata risulterebbe comunque sempre parziale e insoddisfacente), si ri-

tiene maggiormente opportuno sintetizzare i principali problemi metodologici e pratici connessi alla scelta degli indicatori stessi.

9. In primo luogo, la selezione di un « pacchetto » di indicatori non solo definisce l'obiettivo del riparto, ma anche lo circoscrive, nel senso che la scelta degli indicatori è di per sé una scelta « politica »: anzi, è la scelta « politica » che effettivamente indica gli obiettivi del riparto, al di là delle affermazioni e delle ipotesi formali.

In secondo luogo, si impiegano correntemente indicatori quantitativi mentre — specie nel caso in questione — sarebbe evidentemente opportuno disporre anche di « indicatori di qualità ».

Tuttavia, mentre è già rilevante la latitudine di discrezionalità nella scelta degli indicatori di quantità, tale latitudine cresce enormemente nell'ipotesi di adozione congiunta di indicatori di qualità, esaltando in modo ulteriore la natura politica della scelta degli indicatori (e non solo nel senso che scegliere un dato indicatore piuttosto che un altro, significa comunque privilegiare una situazione piuttosto che un'altra).

Con queste cautele metodologiche e sostanziali, è peraltro vasta nella dottrina l'indicazione di una serie di indici possibili [1], [2], [5]: è la scelta appunto della « combinazione » di questi indici che costituisce il punto politico centrale della ripartizione.

10. Si pone poi, come si accennerà anche nel seguito, il problema del controllo sui risultati del piano di intervento: nel caso che l'attenzione sia rivolta all'*input* (nel senso che comunque ci si riferisce ad indicatori di tipo monetario), le attuali procedure di controllo amministrativo sono in grado di rilevare i dati necessari, con un intervallo di tempo mediamente accettabile.

Diversamente, nel caso l'obiettivo della ripartizione venga espresso mediante indicatori di prodotto, si presentano almeno due ordini di problemi: in primo luogo l'indicatore richiesto potrebbe essere tale da esigere una apposita rilevazione, con le complicazioni procedurali ed i ritardi evidentemente connessi.

In secondo luogo, l'indicatore richiesto potrebbe già essere oggetto di rilevazione, ma l'intervallo intercorrente tra l'effettivo conseguimento di un certo livello dell'indicatore e la disponibilità della rilevazione (si noti, rispetto ad una pluralità di punti, cioè aree o regioni) potrebbe essere tale da sfalsare l'intero meccanismo di ripartizione in rapporto ai suoi obiettivi dichiarati.

Queste difficoltà si presentano già nel caso che un solo operatore (l'agente della ripartizione) effettui il controllo sui risultati della ripartizione: evidentemente, come si accennerà anche in seguito, costruendo un semplice schema di ripartizione delle risorse, il problema si pone diversamente nel caso che intervengano diversi poteri di controllo, o — più realisticamente — che il potere di controllo sostanziale sui risultati della ripartizione sia proprio di un operatore politico diverso, da quello che effettua la ripartizione per così dire « primaria ».

Il problema si presenta evidentemente in qualsivoglia ordinamento, in cui una data competenza funzionale sia « parcellizzata » tra diversi operatori politici, o livelli di governo (per il settore sanitario, v. ad esempio [11], pp. 92 ss.).

11. In questo caso, anche avendo attenzione al versante dell'*output*, la ripartizione « primaria » avrà preferibilmente come riferimento degli indici-prodotto, piuttosto che degli indici-efficienza (oltre naturalmente ai coefficienti demografici, occupazionali, ecc. di base).

Ciò principalmente, perché l'impiego di indici-efficienza o *standards* richiama un tipo di impiego di valori medi, la cui significatività è strettamente condizionata dalla conoscenza e/o controllo della distribuzione dei valori puntuali sul territorio. Nella misura in cui, ad esempio, i contributi venissero ripartiti tra le regioni a statuto ordinario, ed a queste competesse la ripartizione spaziale del loro impiego all'interno dell'area regionale, l'uso del centro di *standard* (nel senso di indici-efficienza) come parametri di riferimento per la ripartizione a scala dell'intero sistema avrebbe certo un valore suggestivo, ma che si può presumere tecnicamente meno efficiente in via comparata, per l'accennata ragione.

Con queste premesse, due schemi principali risulterebbero possibili per strutturare il piano di ripartizione delle risorse di intervento sulle strutture ospedaliere: una struttura — per così dire — completamente automatica, ed una struttura parzialmente automatica.

Si intende qui per struttura completamente automatica un piano di ripartizione in cui l'intero ammontare di risorse sia attribuito in base a sistemi di indici o parametri cosiddetti oggettivi.

La discrezionalità « politica » della ripartizione starebbe in questo caso esclusivamente nella definizione dei parametri, e nella loro

ponderazione relativa: chiaramente, l'ipotesi può valere quale che sia la natura dei parametri, ad esempio sia che essi privilegino la fase dell'*input* come quella dell'*output*, che in questo secondo caso si impieghino indici-prodotto o indici-efficienza, e così via.

Restano da considerare brevemente vantaggi e svantaggi comparati di questo tipo di ripartizione: in primo luogo, la valutazione di opportunità dipende dal tipo di obiettivo proprio o prevalente della ripartizione, nell'ambito dello schema accennato sopra. Ovviamente, ad esempio, se il piano di ripartizione avesse un obiettivo esclusivo di garantire un dato livello minimo nella prestazione di determinati servizi sanitari e ospedalieri per l'intero sistema, uno schema completamente automatico di ripartizione potrebbe risultare comparativamente più opportuno e funzionale.

12. Tuttavia, specie per il settore in questione, possono sussistere alcuni elementari ordini di problemi, capaci di porre in discussione quell'ipotesi: in primo luogo, possono sussistere dislivelli di tale ampiezza tra le diverse aree nella disponibilità dei servizi considerati, da determinare la necessità « politica » di interventi differenziati.

In secondo luogo, possono sussistere in determinate aree o regioni del sistema ad esempio fasce di « specializzazione » della morbidità (derivanti da condizioni ambientali, occupazionali, ecc. specifiche), che richiedono una corrispondente specializzazione dell'offerta di servizi sanitari ed ospedalieri.

In questo caso, le soluzioni metodologicamente possibili sembrano le seguenti:

a) la ripartizione « primaria » si effettua tra i diversi operatori politici che insistono sulle diverse aree del sistema considerato, ai quali si demanda la valutazione della composizione della domanda di servizi sanitari ed ospedalieri (come nell'ipotesi di ripartizione di un fondo nazionale tra le regioni a statuto ordinario).

In questo caso, i parametri di riferimento per la ripartizione devono essere evidentemente « esterni » ad ogni tipo di valutazione della distribuzione territoriale dei tipi di morbidità, ed anche — presumibilmente — ad ogni valutazione di priorità nell'intervento a contenimento dell'uno o dell'altro tipo di morbidità.

b) Nel caso che l'operatore che effettua la ripartizione sia unico per una qualsiasi area o sub-area, si specializzano le fasce di parametri impiegati nella ripartizione stessa, in riferimento a speci-

fici tipi di morbidità. Ciò comporta un giudizio di valore sull'emergenza sociale e sanitaria di dati tipi di morbidità, pure nell'ambito di uno schema di ripartizione che permane « automatico ».

c) si predispongono progetti settoriali di intervento *ad hoc*. Ciò egualmente comporta ad evidenza un giudizio di valore sull'emergenza sociale e sanitaria di dati tipi di morbidità, secondo schemi però non più « automatici ».

In terzo luogo, l'efficienza sociale del settore considerato è legata anche al rilevante tasso di mutamento tecnologico che lo concerne.

13. Ora, uno schema di ripartizione condiziona il tasso di adeguamento tecnologico del servizio in misura direttamente proporzionale almeno :

a) alla quota di risorse mobilitate dal piano di ripartizione sul totale di risorse disponibili settorialmente;

b) al grado di automaticità della struttura di ripartizione, nella misura — che risulta peraltro problematica — in cui l'insieme dei parametri accoglie anche la variabile mutamento tecnologico.

Il secondo tipo di schema di ripartizione, quindi, vedrebbe una quota delle risorse disponibili distribuita secondo meccanismi automatici; e una quota assegnata secondo criteri relativamente discrezionali, come potrebbero essere quelli dei « piani di intervento », o delle priorità socio-politiche attribuite a determinati tipi di intervento su fasce specifiche di morbidità, identificate settorialmente e/o spazialmente.

Nella esemplificazione, che segue, di alcuni semplici schemi di ripartizione, si considera ovviamente solo quella parte del piano di intervento, che qui si è definita automatica.

14. Sulla base delle considerazioni indicate, si possono tracciare alcuni semplici schemi di ripartizione delle risorse finanziarie disponibili tra le regioni considerate (e, in ipotesi che la destinazione infraregionale venga demandata alle regioni a statuto ordinario, anche all'interno delle stesse).

L'ipotesi comune a questi schemi è che, attraverso tale ripartizione di risorse, si tenda ad eguagliare il valore di uno o alcuni indicatori della quantità e/o qualità dei servizi sanitari ed ospedalieri disponibili per ciascun cittadino nelle diverse aree del sistema.

Per ragioni di semplicità espositiva, ci si riferisce di seguito ai valori *pro-capite* della spesa erogata, a *prezzi costanti*: ci si rivolge cioè all'*input* finanziario, piuttosto — come sarebbe maggiormente indicativo — all'*output* fisico.

Tuttavia, va sottolineato che in questo caso si tratta di un mero espediente di semplicità espositiva: infatti, in primo luogo, gli indicatori di prodotto — in uno schema atemporale — sono agevolmente trasformabili in valutazioni di fabbisogno finanziario; ed in uno schema che comprenda la variabile tempo, possono poi essere scontati secondo tassi di impiego e variazione della moneta, ipotizzati secondo le tecniche correnti di analisi costi/benefici (od evitando anche il problema della scelta del tasso di sconto, ad esempio con le tecniche tipo saggio di rendimento interno) [6].

In secondo luogo, l'attenzione all'*output* — per rivestire un significato operativo — implica evidentemente un controllo in termini di indicatori sul risultato della distribuzione di risorse, e sul loro impiego.

Mentre ciò non presenta problemi — almeno concettuali — in ipotesi di piano centralizzato sia per la ripartizione che per il controllo dell'impiego delle risorse, ne pone invece nell'ipotesi — ad esempio — di una ripartizione dal centro tra le regioni a statuto ordinario, in cui vengano rimessi a queste sia la determinazione dei criteri di ripartizione infraregionale, sia dei criteri di controllo sul loro impiego.

15. Nei semplici schemi che seguono, dunque, il parametro della spesa *pro-capite* per le funzioni interessate (a prezzi costanti) è impiegato unicamente per ragioni di comodo, non potendosi cioè conoscere a priori l'estensione delle rispettive potestà dei diversi livelli di governo nella valutazione e nel controllo dell'impiego delle risorse distributive. Ne consegue, a maggior ragione, l'impossibilità di conoscere a priori se, ed in che misura la ripartizione di risorse possa e/o debba essere agganciata ad indicatori di prodotto. Resta tuttavia che, attraverso opportune *crosswalks*, la trasformazione degli indicatori di prodotto in unità monetarie, sia pure con tutti i problemi tecnici e metodologici che ciò comporta, risulta relativamente agevole.

Ugualmente, la stessa indicazione di valori monetari *pro-capite* è semplificata: essa andrebbe, in un programma operativo, ponderata con tutti quei fattori che, per così dire, rendono diverso il valore di

una stessa lira impiegata per i servizi sanitari in aree diverse, e che possono riassumersi almeno in :

a) efficacia economica dei servizi, in particolare per quanto riguarda economie e diseconomie esterne;

b) assimilabilità della situazione epidemiologica nelle diverse aree;

c) assimilabilità dei livelli di « educazione sanitaria » nelle diverse aree;

d) distribuzione territoriale delle infrastrutture sanitarie, coinvolte dal piano in questione. Tali elementi sono stati accuratamente esaminati dal BRENNI [1].

Anche in questo caso, peraltro, non sussistono particolari difficoltà tecniche per attribuire dati pesi ai fattori indicati, con cui correggere i valori dell'unità fondamentale impiegata.

È chiaro che diversi « pacchetti » di pesi implicano diverse definizioni sostanziali dell'obiettivo: ma proprio per questa ragione, si tratta di problema eminentemente politico e — nella misura in cui si traduce in un privilegio per date situazioni rispetto ad altre, al di là del dato formale — va doverosamente rimesso alla valutazione politica.

Si tratta dunque, in questi semplici schemi, di spesa *pro-capite* che potrebbe essere intesa, con mutamenti tecnici non eccessivamente ardui, come prodotto *pro-capite*, e di cui si sconta l'assimilabilità spaziale attraverso eventuali procedimenti di ponderazione.

16. Anche a tale livello di semplificazione, una distinzione preliminare va fatta tra spese correnti e spese per investimenti. Tale distinzione assume un valore cruciale in tutti gli schemi di redistribuzione, per l'ovvia ragione che un flusso aggiuntivo di investimenti genera un fabbisogno aggiuntivo di impieghi correnti, che può essere egualmente, più o meno proporzionale all'incremento dell'investimento — a seconda della forma della funzione di produzione del servizio considerato, ed in particolare del livello di scala dei valori considerati, dei valori di partenza e dei valori incrementali.

Tuttavia, tale considerazione è forse meno ovvia di quanto appaia, se l'esperienza non ignora i casi di opere pubbliche in via di deterioramento per carenza di disponibilità correnti: d'altra parte, è fenomeno che tende a manifestarsi con una certa frequenza nei casi di « parcellizzazione » di funzioni tra diversi livelli di governo,

quando un dato livello di governo effettua l'investimento ed un altro livello dovrebbe assicurarne la gestione corrente.

Così pure può avvenire quando si abbiano trasferimenti di risorse condizionati dall'uno all'altro livello di governo (contributi cioè vincolati alla destinazione, nella fattispecie a dati tipi di investimento), senza che venga correlativamente assicurato un meccanismo di formazione delle risorse necessarie alla gestione corrente dell'investimento, per il livello di governo destinatario del contributo vincolato.

In secondo luogo, tale destinazione assume un'importanza ancor più determinante nel settore in oggetto, per cui è osservazione costante che « la presenza di occasioni di cura incentiva la domanda di prestazioni (o per converso la loro assenza deprime la domanda) » [1].

Ne consegue che un'attenzione esclusiva al valore complessivo della erogazione finanziaria — nella determinazione dei meccanismi di ripartizione — potrebbe portare ad attribuire alle aree in cui la spesa complessiva è maggiore, ammontari di risorse insufficienti a coprire anche il solo fabbisogno corrente, ed alle aree in cui la spesa complessiva è minore, risorse eccedenti il fabbisogno complessivo attuale.

Tale procedimento si tradurrebbe poi in un innalzamento prevalentemente contabile della spesa *pro-capite*, se non garantisse anche l'« innesco » di un processo di investimento capace di dare significato sostanzialmente all'aumento della spesa *pro-capite* stessa.

Tuttavia, questa considerazione, valida in linea di principio, in tanto si può tradurre in un piano operativo di ripartizione delle risorse, in quanto sia controllabile l'intero processo di trasferimento e destinazione dei *grants*.

Ove invece tra l'attribuzione delle risorse alle diverse aree, e la ripartizione delle stesse all'interno delle diverse aree si inserisca ad esempio l'autonomia delle regioni a statuto ordinario, questo tipo di esigenza deve ricevere di necessità qualificazioni formalmente e sostanzialmente diverse.

17. Ulteriori precisazioni metodologiche e di chiarimento dello schema elementare che si va esponendo, concernono poi la determinazione dell'ammontare delle risorse da ripartire, e l'arco temporale di riferimento.

L'ammontare delle risorse da ripartire — in linea di principio — può essere « aperto », o predeterminato: nel primo caso, risulterà

dalla sommatoria degli ammontari necessari alle singole, od a singole aree del sistema per conseguire un certo obiettivo (ad esempio, perequazione del livello pro-capite della spesa sanitaria, e/o della disponibilità *pro-capite* di dati indicatori di prodotto, o *standards*).

Nel secondo caso, un ammontare prestabilito (derivante ad esempio delle disponibilità di bilancio per il piano di riparazione in oggetto, una volta esauriti gli altri oneri non differibili per il settore) dev'essere distribuito in base a dati parametri tra le diverse aree, od in base a dati criteri d'intervento, in vista di dati obiettivi.

La differenza tra i due casi non è puramente procedurale, in quanto ad esempio il perseguimento di certe categorie di obiettivi della redistribuzione (come in specie gli obiettivi di perequazione, e/o di *standard* minimi) richiede per essere operabile che i flussi di risorse coinvolti raggiungano almeno dati « valori di soglia », determinati dai parametri dimensionali, socio economici, tecnologici, ecc. del sistema esterno, e del settore in cui agisce la redistribuzione. Nel seguito di questa esposizione, si postula per semplicità che tali « valori di soglia » siano comunque garantiti.

18. Il problema dell'arco temporale da considerare, nel processo di ripartizione in rapporto agli obiettivi che a questa si pongono, presenta diversi aspetti salienti: in primo luogo, anche nella misura in cui nel processo di ripartizione siano coinvolti diversi livelli di governo, la dimensione dell'orizzonte temporale adottato vincola le possibilità di pianificazione dei bilanci degli enti coinvolti, per il settore in questione.

In secondo luogo, accolta come cruciale ai nostri fini la distinzione tra spese correnti e spese in conto capitale, o più precisamente per investimenti, l'attuazione di questi ultimi richiede ovviamente archi temporali differenziati a seconda della natura dell'investimento, della sua collocazione spaziale, ecc.: ciò rinvia in particolare ai problemi dei piani pluriennali di spesa, dell'interpretazione connessa dell'art. 81 Cost., e così via.

Infine, per determinati tipi di obiettivo (in specie, quelli di perequazione di dati indicatori economico finanziari, od anche fisici, tra diverse aree) l'orizzonte temporale necessario alla effettiva perequazione di valori puntuali è teoricamente infinito: può parlarsi, a rigore, solo di un numero indefinito di approssimazioni successive. La soluzione sarà quindi, di necessità, in certa misura convenzionale:

potrà opportunamente rispondere a criteri anche politici, come ad esempio, la durata di una legislatura.

19. Si supponga ora il caso concettualmente più semplice di obiettivo di un piano di ripartizione del tipo ipotizzato, e cioè:

a) di ripartizione di un ammontare di risorse non predeterminato tra diverse aree (su questo punto si torna più oltre);

b) al fine di avvicinare i livelli *pro-capite* di spesa sanitaria complessiva nelle diverse aree;

c) con una contemporanea espansione del livello medio *pro-capite* di spesa sanitaria per l'intero sistema;

d) attivando peraltro un meccanismo di effettivo sviluppo del livello quantitativo e/o qualitativo di prestazione dei servizi.

Si è già osservato come quest'ultima condizione rinvii ad un dimensionamento ottimale — rispetto all'obiettivo nel suo complesso — della ripartizione delle risorse tra spesa corrente e spesa per investimento, ed a un loro impiego economico.

Peraltro, che il piano di ripartizione possa considerare anche questo passaggio, è condizionato dalla latitudine di controllo omogeneo sull'intero processo di ripartizione, dalla attribuzione di risorse alla verifica sul loro impiego: rinvia quindi alla presenza di altri livelli di governo, o potestà decisionali nello svolgimento del processo stesso.

20. Il primo passaggio dallo schema sarà:

1) Calcolo degli scarti positivi e negativi della spesa complessiva *pro-capite* per ciascuna area, dalla corrispondente media per l'intero sistema.

Si intende spesa complessiva come sommatoria della spesa corrente e della spesa per investimento. Per gli enti che segnano scarti negativi, la prima *tranche* del contributo *pro-capite* loro destinato è data dal valore di quello scarto, con segno positivo [8].

Nell'ipotesi che il piano di ripartizione riguardi l'intero processo d'impiego delle risorse distribuite (ovvero, che sia possibile ipotizzare pienamente la figura di contributi vincolati alla destinazione), questa quota del *grant* alle aree con scarto negativo dalla media del sistema dovrebbe essere vincolata alla destinazione per investimento, per le ragioni sopra accennate.

Si potrebbe osservare che, se l'obiettivo comprende l'avvio — nelle aree di depressione del livello delle prestazioni sanitarie, in qualsiasi

unità di misura valutate — di un processo di espansione del capitale fisso sociale relativo che garantisca un effettivo incremento di quel livello, non puramente « contabile » allora il parametro di riferimento potrebbe essere direttamente la spesa capitale.

In realtà, si può supporre che anche nelle aree di maggiore disponibilità il livello dell'investimento sia comparativamente ridotto — come, per ragioni eguali e contrarie, nelle altre aree —, di modo che il riferimento al valore medio per il sistema non fornirebbe un livello « sufficiente » dal punto di vista dell'obiettivo. Si tratta, peraltro, di un'ipotesi da verificare attentamente sul piano empirico.

21. Segue:

2) Tuttavia, la semplice previsione di un incremento dell'investimento suscita un incremento della previsione di parte corrente non solo per meccanismi tipo « effetto d'annuncio » [3], ma anche per ragioni sostanziali.

In uno schema atemporale, la quota di contributo in conto capitale (investimento) agli enti che segnano scarti negativi dal valore medio del sistema per la spesa sanitaria complessiva, andrà integrata allora di una quota destinata alla parte corrente (salvo alcune osservazioni successive).

Un possibile criterio potrebbe essere il seguente:

2.a.) Calcolo del rapporto — per il sistema complessivo — tra spesa corrente e spesa per investimento.

Ad esempio, secondo recenti rielaborazioni di Mediobanca, per gli enti ospedalieri pubblici, esercizio 1972, movimento di cassa, le spese di gestione (personale, acquisti, altre) risultano pari a 1.784 miliardi correnti; le spese di investimento (acquisto e costruzione immobili, acquisto mobili e impianti, altre) risultano pari a 132 miliardi correnti.

Per questo specifico settore, il rapporto ricercato sarebbe dunque per l'esercizio 1972 pari a 13,515 [7].

2.b.) Calcolo dell'incremento di valore della spesa corrente necessario per portare il rapporto spesa corrente/investimento al valore del rapporto per il sistema complessivo per ciascuna delle aree di cui al punto [1], tenendo fermo come denominatore del rapporto la spesa *pro-capite* per investimento (senza maggiorarla cioè della prima *tranche* del contributo).

Si ottiene in questo modo la seconda quota del contributo, per le aree in cui il valore *pro-capite* della spesa sanitaria complessiva risulta inferiore al corrispondente valore medio per il sistema.

22. In sintesi quindi — per le aree in cui la spesa *pro-capite* complessiva risulta inferiore al corrispondente valore medio per l'intero sistema — l'ammontare del trasferimento *pro-capite* sarebbe dato:

- a) da un ammontare pari a questa differenza, maggiorato;
- b) dell'ammontare necessario per portare il numeratore del rapporto spesa corrente/investimento in ciascuna di queste aree ad un livello sufficiente, perché il rapporto stesso sia eguale a quello per l'intero sistema.

Come si è detto, che anche la destinazione effettiva del *grant* corrisponda a questa ripartizione — specie per quanto concerne la quota relativa all'investimento — dipende dal quadro normativo e procedurale in cui la ripartizione si effettua concretamente.

Si è visto come, in questo semplice schema, si sia fatta coincidere l'attivazione di un flusso addizionale di investimento con quella di un flusso addizionale di spesa corrente, e si sono anche accennate le motivazioni che sembrano rendere non del tutto irrealistica tale assunzione.

Tuttavia, sarebbe una complicazione meramente formale quella di uno « *shifting* » della quota di parte corrente ad un tempo $(t + x)$, dove x sia eguale al numero di esercizi, o annualità di *lag* ritenuti opportuni. A questo proposito, si possono però avanzare almeno due osservazioni di massima: in primo luogo, la definizione di questo *lag* avrebbe un significato prevalentemente convenzionale, stante la disparità almeno tecnologica dei « prodotti » ricompresi nel settore di cui ci si occupa, e dei diversi tempi di attuazione quindi connessi a ciascuno di essi. Ad esempio, l'installazione di una nuova apparecchiatura sanitaria può richiedere immediatamente l'intervento di personale aggiuntivo [10].

In secondo luogo, come si è detto in precedenza, si suppone che il processo si svolga lungo una serie di anni, di numero almeno sufficiente ad una attendibile programmazione di bilancio per il settore in questione. Anche se — nell'ipotesi di *grant* vincolato per la parte investimento — si verificasse nel bilancio dell'ente destinatario del trasferimento un *surplus* di disponibilità, la possibilità di

determinarne la destinazione economica rientrerebbe appieno nella capacità di programmazione del proprio bilancio.

23. Segue :

3) Di maggiore complessità appare, in questo schema e date le ipotesi poste, il problema delle aree per cui il valore *pro-capite* della spesa sanitaria complessiva risulti eguale o superiore al corrispondente valore medio nazionale.

Si tratta, evidentemente, della necessità di non « penalizzare » queste aree, pur incrementando il processo di avvicinamento dei valori di tutte le aree interessate, e conservando per quanto possibile i caratteri di « automaticità » del meccanismo di ripartizione. Questa automaticità è evidentemente relativa, in ogni caso, nella misura in cui la scelta dei criteri detti automatici è pur tuttavia di necessità una scelta politica.

Questo gruppo di aree, o regioni, potrebbe essere considerato a sua volta come un sottoinsieme del sistema, procedendo ai seguenti passaggi elementari :

3.a.) Calcolo del tasso medio di incremento della voce spesa corrente, e della voce spesa di investimento per un dato periodo precedente all'inizio del processo di ripartizione, per questo gruppo di aree.

Il riferimento ai tassi d'incremento è motivato dalla necessità di mantenere il livello del finanziamento in grado di soddisfare il fabbisogno attuale e consolidato. Ciò spiega anche la separazione del calcolo tra i due tipi d'impiego, supponendosi — in via di ipotesi preliminare — che ad un livello comparativamente avanzato di servizio complessivo, corrisponda una dinamica comparativamente più accentuata della spesa corrente: cioè che la consistenza del capitale fisso sociale del settore sia comparativamente più soddisfacente, o la sua dinamica più stabile che non nelle altre aree (se non come in assoluto, come esigenza relativa).

Data anche la separazione tra i due tipi di impiego, resta il problema dell'ampiezza del periodo temporale da osservare per il calcolo degli incrementi: si è già notata la natura parzialmente convenzionale che questo tipo di scelta assume necessariamente; ogni criterio proponibile è quindi largamente soggettivo. Potrebbe forse accettarsi un rapporto del tipo 1/2, nel senso che se ad esempio per le spese correnti si osserva il quinquennio precedente, per le spese d'investimento si osserverà il decennio precedente, ecc.

Ciò perché, mentre un periodo sufficientemente ampio di osservazione dello sviluppo degli investimenti non sembra contraddire con le premesse poste, ad esempio la vivace dinamica salariale dei periodi più recenti induce a sottolineare questo tipo di componenti — restringendo cioè l'arco temporale di osservazione —, per evitare risultati eccessivamente « *punitivi* » nella determinazione del trasferimento finanziario.

24. Segue:

3.b.) Per ciascun tipo di impiego (spesa corrente e spesa d'investimento), si applica a ciascuna delle aree considerate il tasso medio di sviluppo per il gruppo delle aree o regioni « avanzate ».

In questo caso, rispetto alle esigenze ipotizzate nel presente schema, appare di rilievo comparativamente minore il problema del vincolo alla destinazione del *grant*: sia nel suo aspetto formale e procedurale di compresenza di diverse autonomie politiche, sia nel suo aspetto sostanziale — ai presenti fini — di attivazione di meccanismi reali di sviluppo dell'offerta pubblica nel settore sanitario.

Tuttavia in linea di principio, e proprio per la stessa esigenza, sembrerebbe opportuno porre almeno un vincolo alla destinazione dei *grants* per il gruppo di aree, o regioni, esemplificativamente definite « avanzate »: cioè, che qualunque sia l'impiego delle risorse rese disponibili dal piano di ripartizione per tali aree o regioni, comunque il rapporto spese correnti/spese d'investimento si mantenga almeno al livello medio per l'intero sistema (ovvero, il rallentamento comparativo del tasso d'investimento non scenda sotto il tasso medio del sistema).

Ove normativamente possibile, se venisse superata questa « soglia », dovrebbe vincolarsi alla destinazione un'ammontare *pro quota* del *grant* pari a riportare questo valore almeno sulla media del sistema nel suo complesso.

Va notato che tale rapporto, al termine del periodo (t), sarà peraltro variato anche per effetto dei *grants* vincolati — ove possibile — alle regioni od aree del primo gruppo, e della dinamica d'investimento in tal modo attivata.

25. Un simile meccanismo di ripartizione — nelle ipotesi premesse — parrebbe in grado di assicurare, al termine del periodo (t), un qualche grado di avvicinamento tra i livelli *pro-capite* di spesa sanitaria complessiva nelle diverse aree o regioni considerate, oltre

che un livello medio *pro-capite* per il sistema nel suo insieme più elevato che all'inizio del periodo.

Tale tipo di risultato in ogni caso, risulterebbe maggiormente probabile al termine del periodo ($t + 1$), qualora all'inizio dello stesso periodo ($t + 1$) il processo di ripartizione venisse iterato secondo le stesse modalità. Restano ovviamente esclusi, da tale schema, i possibili effetti moltiplicativi di bilancio, specie per gli enti destinatari dei *grants*: sono in realtà principalmente gli effetti moltiplicativi di bilancio che rendono la struttura delle politiche di perequazione prossima in qualche modo al paradosso di Zenone; su questi temi anche la riflessione di teoria economico-finanziaria è relativamente carente [4].

Alcuni punti sono da precisare, rispetto al semplice schema che si è esposto, che riguardano i caratteri della funzione obiettivo posta al processo di ripartizione, ed in genere il problema della sua applicabilità all'infuori delle ipotesi limitatrici qui assunte.

26. In primo luogo, si è assunto che il processo di ripartizione tra diverse aree riguardasse un ammontare di risorse non predeterminato. In altri termini, si è svolta l'analisi precedente, ipotizzando che — dati gli obiettivi posti — l'ammontare di risorse necessario venisse fissato *ex post*, sulla base delle stime effettuate dei diversi tipi di fabbisogni.

È chiaro che si tratta di un'ipotesi di comodo, difficilmente riscontrabile nella realtà: a livello di concreta gestione di bilancio, il processo sarà piuttosto — almeno tendenzialmente — inverso.

Da una ripartizione funzionale cioè delle risorse disponibili tra diverse poste di bilancio, e da un computo degli oneri per qualsivoglia motivo non rinunciabili, si ricaverà per così dire « residualmente » l'ammontare delle risorse disponibili per il piano di ripartizione in oggetto.

Anche nel quadro di una programmazione di bilancio pluriennale, l'ammontare delle risorse disponibili sarà la risultante della negoziazione politica, della verifica delle compatibilità interne al bilancio pluriennale, dell'ordine di priorità assegnato ai diversi obiettivi. Pure ponendo per semplicità come costanti gli altri fattori componenti l'obiettivo descritto, l'ammontare di risorse sarebbe realisticamente da porsi come dato.

Tuttavia, lo schema esemplificativo riferito al caso di risorse definite *ex post*, sembra — *ceteris paribus* — egualmente applicabile

al caso di risorse definite *ex ante*, attraverso il semplice espediente contabile di porre eguale a 100 — ad esempio — l'ammontare complessivo delle risorse disponibili, calcolandone la distribuzione percentuale tra le diverse aree, o regioni.

Il problema che invece si presenta, in tal caso, è invece quello — già accennato — del « valore di soglia » necessario per ciascun flusso attivato, perché questo sia significativo rispetto all'obiettivo (gli obiettivi) posto.

La valutazione della significatività economico finanziaria rispetto agli obiettivi posti, tuttavia, rimanda ad un grado di discrezionalità politica certamente superiore a quello previsto nello schema delineato, che intendeva garantire un sufficiente grado di « automaticità » della ripartizione.

D'altra parte, se l'ammontare dato delle risorse disponibili non è in grado di garantire tale significatività dei flussi attivati, sarebbe forse più opportuno evitare dispersioni di risorse, concentrandole su specifici « piani d'intervento » all'infuori di ogni organico progetto redistributivo.

In altri termini, se le risorse mobilitate non sono di consistenza tale da permettere processi redistributivi e perequativi di qualche significatività socio-economica, lo schema proposto necessariamente cade, e l'intero tema viene lasciato alla discrezionalità ed ai giudizi di opportunità politica; se le risorse mobilitate sono in grado invece di assicurare flussi significativi, lo schema proposto sembra poter valere anche nell'ipotesi che l'ammontare delle risorse stesse sia predeterminato, con le semplici modifiche indicate.

27. In secondo luogo, va precisato — sinteticamente — se le risorse che vengono ripartite siano da intendersi come sostitutive, o come aggiuntive alle risorse attualmente disponibili dai diversi livelli di governo ed operatori per gli stessi fini. Nel caso che siano sostitutive, *nulla quaestio*; nell'ipotesi invece che siano aggiuntive, il semplice schema esposto sembra ancor poter reggere, con qualificazioni simili a quelle svolte nel punto precedente.

Un'ammontare aggiuntivo di risorse può infatti essere ripartito secondo il meccanismo accennato, sempre a condizione che i flussi addizionali attivati comportino variazioni economicamente significative negli aggregati coinvolti.

In caso diverso, risulterebbe forse più opportuno concentrare le risorse stesse su specifici « piani di intervento », secondo rigidi or-

dini di priorità, e tuttavia con un superiore margine di discrezionalità politica.

28. In terzo luogo, si è detto che il parametro « spesa *pro-capite* » è stato qui impiegato in termini puramente esemplificativi, e che lo si ritiene — attraverso operazioni almeno concettualmente semplici — « traducibile » in altri tipi di parametri, come ad esempio indicatori di prodotto, senza che ne venga coinvolta la struttura dello schema.

Tuttavia, un problema specifico va ricordato, nel caso che il parametro spesa venisse letto in senso proprio, e non in senso puramente esemplificativo: tale problema riguarda il tipo di copertura della spesa, che viene assunta come base per computare la ripartizione dei trasferimenti. Se le risorse redistribuite sono — in via esemplificativa — del tutto sostitutive delle risorse precedentemente disponibili per le stesse funzioni, il servizio ed il rimborso del debito eventuale viene ad essere condizionato dalla natura più o meno vincolante del trasferimento: e viceversa, nel senso che la genericità del trasferimento può distogliere le risorse trasferite dall'impiego previsto verso il servizio ed il rimborso del debito, condizionando anche — nel nostro schema — il movimento dei livelli di spesa *pro-capite* (nella spesa per investimenti non è compreso il servizio ed il rimborso del debito). Ciò rinvia ad un problema determinante per l'assetto del servizio sanitario, che potrebbe trovar posto nello schema accennato e nei criteri di ripartizione, se in questi si considerasse anche una qualche forma di ripiano settoriale dei bilanci coinvolti.

ANTONIO GORI

Università di Milano, dicembre 1974.

BIBLIOGRAFIA CITATA

- [1] BRENN A., *Alcuni problemi relativi alle modalità di finanziamento del servizio sanitario nazionale*, « I problemi della sicurezza sociale », marzo-aprile 1971, n. 2, p. 237-266.
- [2] BRENN A., *L'applicazione dell'analisi costi e benefici sociali alla tutela della salute*, « I problemi della sicurezza sociale », luglio-agosto 1968, n. 23, p. 509-532.
- [3] CHIANCONE A., *I momenti di efficacia dell'attività finanziaria*, « Rivista di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario », 1971, p. 178-204.
- [4] GORI A., *La redistribuzione di risorse mediante trasferimenti tra diversi livelli di governo*, « Studi sulla finanza locale », Milano, 1968.

- [5] HINTERHUBER G., *Linee per una programmazione generale della gestione ospedaliera*, «Gli Ospedali, aspetti economico-aziendali», Milano, 1969.
- [6] LIZZERI G., *Il saggio di sconto per gli investimenti pubblici*, «Problemi di finanza pubblica, (AA.VV.)», Milano, 1969.
- [7] MEDIOBANCA, *La finanza pubblica (1968-1972)*, a cura di G. Loraschi, Milano, 1974.
- [8] MUSGRAVE R., *Approaches to a Fiscal Theory of Political Federalism*, «Public Finance: Needs, Sources and Utilization», Princeton, 1961.
- [9] REVIGLIO F., *L'applicazione della pianificazione e programmazione di bilancio alla spesa sanitaria*, «Programmazione», 1972, n. 2, p. 106-117.
- [10] RÖSCH G., *Economique médicale*, Paris, 1973.
- [11] ROYAL COMMISSION ON LOCAL GOVERNMENT IN ENGLAND (1966-1969), *Report*, H.M.S.O., 1970.
- [12] SARTORATI G., *La programmazione di bilancio nel comune di Milano*, Milano, 1973.

CHOICE, WELFARE AND SOCIAL POLICY:
A NOTE ON REDISTRIBUTION BY MONEY
TRANSFER VERSUS REDISTRIBUTION IN-KIND (*)

SUMMARY: 1. Introduction. — 2. Cash vs. Saleable In-kind Transfers. — 3. Cash vs. Non-saleable In-kind Transfers. — 4. Conclusions.

1. In two recently published papers, Professor A. T. Peacock (1) has re-stated the Liberal economist preference for cash transfers rather than the provision of goods as a means of income support to the lower income groups. He writes:

« Just as money transfers to individuals may be treated as negative direct taxes, the value of government services provided at zero prices could be regarded as an indirect transfer. This would be the extreme case of a negative indirect tax of the same genre as subsidies offered to private firms for the purpose of lowering prices to consumers » (2).

Many economists (3) have shared this view and have argued that redistribution by money transfers is a better method of increasing consumer welfare than transfers in-kind on two grounds. The first ground is that a smaller amount of money is required to achieve a given increase in welfare, and the second is the alleged retention of

(*) The author is particularly indebted to Miss A.A. Nevitt for advice and thoughtful criticism.

(1) See A. T. PEACOCK, *Pareto Optimability and the Political Economy of Liberalism*, « Journal of Political Economy », May/June 1972, pp. 476-490 and *Treatement of Government Expenditure in Studies of Income Redistribution*, « Public Finance and Stabilization Policy: Essays in Honor of R. Musgrave » (edited by W. L. Smith and J. M. Culbertson), Amsterdam, North Holland Publishing Co., 1974.

(2) A. T. PEACOCK, *Treatement of Government Expenditure in Studies of Income Redistribution*, op. cit., p. 158.

(3) This thesis is strongly supported by certain Liberal economists in Britain and the United States. See: *Towards a Welfare Society, the Report of an IEA Study Group*, London, The Institute of Economic Affairs, 1967, and the references given therein; M. FRIEDMAN, *Capitalism and Freedom*, University of Chicago Press, 1962; J. TOBIN, *On Limiting the Domain of Inequality*, « The Journal of Law and Economics », October 1970, p. 263.

freedom of choice by a cash transfer. It is the purpose of this note to show that, although these arguments might prove to be correct, there is no general a priori reason in micro-economic theory to support this view. It will be shown that in welfare policy decisions the «expenditure condition» upon which a grant is made and not just the question of whether the grant is in cash or in-kind is important whenever we are interested in welfare maximisation, freedom of choice and re-allocation of resources resulting through redistribution. The assimilation of all in-kind transfers to indirect taxes will be shown to be misleading and causing some economists to mistake a trivial economic issue for an important one. This note aims to achieve semantic clearness and to reduce the economic problem of the form of the transfer to its «triviality». I refer to the cash versus in-kind character of a grant as «the form of the grant». I distinguish between «a positive expenditure condition» and an «as-you-please expenditure condition» according to whether or not the consumer has to spend his income on some particular goods to obtain the benefit of the welfare programme (4). I have omitted to mention the limits of the indifference curve criterion of welfare, and I have made the following assumptions: (i) fix supply of work and saving; (ii) complete homogeneity between the redistributed good and the one sold in the market (i.e. a rational consumer does not refuse the former to buy the latter); (iii) the transfer in-kind is valued by the consumer at the price for which it is sold in the market, which is assumed unaffected by redistribution.

2. The persistence of poverty amid affluence and the American «war against poverty» have been two of the most important political areas of discussion and controversy since the fifties, and although there is a general consensus that social welfare measures must be used to alleviate the distress caused by poverty, there is severe disagreement on the most effective way of attacking the problem (5). Economists have contributed much to this debate and their

(4) Thus, in Great Britain, special prices for expectant mothers and mothers of young children for orange juice, vitamin drops and vitamin tablets, rates and rent rebates fall in the category of grants with a «positive expenditure condition»; family income supplement, supplementary benefits, free welfare milk and food, free dental and optical treatment fall in the category of grants with an «as-you-please expenditure condition».

(5) See, for instance, A. T. PEACOCK, *The Political Economy of Social Welfare*, «The Three Bank Review», December 1964, pp. 3-21, and R. M. TITMUS, *Commitment to Welfare*, London, George Allen & Unwin Ltd., 1968, part III.

arguments are echoed by their colleagues in political science and by politicians. However, as J. Tobin has rather drily observed, their «... answer rarely satisfies intelligent egalitarian layman» (6). This may chiefly be because the economists have viewed the issues involved as including, amongst others, the goals of (1) efficiency, (2) freedom of choice, (3) welfare maximization and, in conflict with these, (4) equality. But it may also be because of their predilection for *neutral* means for reaching society's objectives with little or no concern for social justice.

The types of transfer relevant to the general theoretical discussion are only two: the transfer of generalized purchasing power (i.e. in our terminology, transfer with an «as-you-please expenditure condition») and transfer of specific purchasing power (i.e. transfer with a «positive expenditure condition»). Both these transfers may be either in cash or in-kind and subject to different administrative details of payment and control. When the goal of equality is recognized some economists advocate — as they think they can show that for a given distribution of income under conditions of perfect competition the distribution of specific commodities will be optimal — that the redistribution of cash income must be preferred to transfers in-kind as these interventions in the market will cause inefficiencies. The theory from which these arguments are derived was first established for the purpose of demonstrating that direct taxes were to be preferred to indirect taxes. The tax model was merely applied in reverse to the case of transfers which are nothing but negative taxes, though they can pose additional problems. From this application of welfare economics, economists, showed that under a scheme of direct, i.e. generalized transfers, the consumer can still move along his «free-choice-income-consumption curve» while an indirect, i.e. specific transfer will push him along a different income-consumption curve.

Unless we accept that direct forms of transfer are to be associated with money subsidies and indirect forms with transfers in-kind, we still do not have a theory which supports the conclusion that money subsidies are better than in-kind ones. Such identification might be possible but to be accepted into a theoretical discussion it must be shown to be possible. Many economists implicitly assume this possibility and make this identification without apparently realizing that «expenditure condition» and «form» of tran-

(6) J. TOBIN, *op. cit.*, p. 265.

sfers are not to be confused. D. BERRY (7), F. M. BATOR (8), J. BUCHANAN (9), H. M. HOCHMAN (10), E. V. MORGAN and A. D. MORGAN (11), A. T. PEACOCK (12), T. SCITOWSKY (13) and J. TOBIN (14) all seem to have made this identification. However, if this identity is accepted without question the theoretical conclusion becomes suspect and of doubtful applicability to social policy decisions. In fact, some money transfers are direct subsidies but some are not. For example, a « money » payment of x which must be spent on good A (for instance, a health voucher fixed in amount and worth less than the whole cost) does not differ from a programme of price discrimination (for instance, special health prices) restricted to the first q' units of A , provided that $x = q' (p - p')$ where p is the market price and p' the subsidized price). Money tokens and price discrimination programmes can thus be equivalent and both change the terms « freely » established in the market because they increase not the general but the particular spending power of the consumer; i.e. his income increases only if he buys the subsidized good in the same way as indirect taxes only reduce the real income of those who buy the taxed good. In the same way some transfers in-kind are indirect subsidies and some are not. The very use of a budget line implies that just as cash can be exchanged for commodity A , so also can commodity A be exchanged for cash. If then the transfer in-kind is commodity A which can be re-sold and thus substituted for money, no difference can be said to arise for the consumer whether he obtains a money-transfer of x or a saleable in-kind transfer of q units of A with $x = pq$. The fact that an « as-you-please expenditure condition » is attached to

(7) See footnote 14 and D. BERRY, *Modern Welfare Analysis and the Form of Income Redistribution*, in A. T. Peacock (ed.), « Income Redistribution and Social Policy », Jonathan Cape, 1954, pp. 41-51.

(8) F. M. BATOR, *Government and the Sovereign Consumer*, in E. S. Phelps, « Private Wants and Public Needs », New York. W. W. Norton & Co. Inc., 1965, pp. 121-122.

(9) J. BUCHANAN, *The Public Finance*, Illinois, R. D. Irwin, 1970, pp. 94-97.

(10) H. M. HOCHMAN, *Utility Interdependence, Income Redistribution and Fiscal Structure*, paper delivered at a joint seminar on poverty between the Department of Economics and Social Administration at the London School of Economics and Political Science, December 1971, p. 12.

(11) E. V. MORGAN and A. D. MORGAN, *The Economics of Public Policy*, Edinburgh University Press, 1972, pp. 55-56.

(12) A. T. PEACOCK, *A Note on the Theory of Income Redistribution* (with D. Berry), « *Economica* », 1951; *The Economics of National Insurance*, W. Hodge & Co., 1952, pp. 73-76; and papers quoted in note 1.

(13) T. SCITOWSKY, *Welfare and Competition*, Illinois, R. D. Irwin, 1971, p. 69.

(14) J. TOBIN, *op. cit.*

this in-kind transfer places it in the category of direct or generalized transfers. The parallel case in the field of taxation is that of a direct tax which reduces the spending power of the consumer, whether he spends his income or not (15). Here the form of the payment is irrelevant. Similarly, a « positive expenditure condition » attached to a subsidy identifies it as specific or, in the terminology of tax theory, indirect.

We can remove the condition of saleability later, but at this point in the argument it is necessary to establish that this condition rules out any difference between cash and in-kind transfers which produce the same budget line changes when the expenditure condition and the value of the transfer are the same and resale costs are assumed to be zero. However once we have established that the expenditure condition is the real source of discrimination and that the consumer is only pushed by specific redistribution along an income-consumption curve different from his free-choice one, we know that this is not a sufficient condition to support the conclusion that indirect transfers always result in a distortion of choices for the single consumer. From what has already been said it is clear that the possibility of selling a commodity will allow the consumer to remove « excess quantity » of good A (directly obtained from the Government or bought under a discriminatory price programme) and gain the same position along his free-choice-income consumption curve he would have selected under a scheme of generalized transfers by moving first along his subsidized budget line and then back along the market budget line as he sells commodity A (16). We do not lack examples of this practice. Namely, the use of social security tokens as « money » in England and in the poor Appalachian areas and the resale of free food (17).

(15) As a matter of fact this does not happen to be completely true because the consumer can « control » the reduction in his income by purchasing some « recognized goods ». These goods fall into the category that Professor Titmuss (*op. cit.*, p. 192) has called « Fiscal Welfare ».

(16) Of course, this would not be possible if the scheme were universal and every consumer behaved similarly. In a real world, this equivalence between indirect and direct grants is very unlikely to occur both owing to non-saleability and to resale cost.

(17) « ... We know that in some areas, when they were getting the free food, they were selling some of it or most of it for whatever cash they could get » (*Extend the Food Stamp Act of 1964*, Hearings, p. 81) quoted in G. Y. STEINER, *The State of Welfare*, Washington D. C., The Brookings Institution, 1971, p. 217. It is however difficult to distinguish between cases of adaptation to individual preferences and attempts to earn money by « trading in social welfare goods ». For a similar case in England, see *The Times*, 30 July 1973, p. 2.

So far the point which has been made is merely that it is a mistake to identify money transfers with direct or generalized transfers and all in-kind transfers as indirect or specific. Certainly there is no justification for concluding that for the individual consumer the former are better than the latter or that direct are better than indirect subsidies under conditions of resaleability and no resale cost.

3. A fundamental assumption in the previous analysis was saleability of in-kind subsidies or of the good bought under a programme of specific redistribution. To approach the common case in the real world, this assumption is now removed and the case for non-saleability is made.

The replacement of the assumption of saleability with that of non-saleability rules out the possible equivalence established above between direct and indirect transfers. In fact the validity of such a conclusion is unambiguously based on saleability which permits the consumer « to move back » along market budget line. Thus, in the new situation generalized grants must be preferred to specific grants on grounds of efficiency. The conclusion of the tax model is regained by introducing non-saleability. The irrelevance of the form of the grant to the consumer is the other conclusion established in section two. Saleability was irrelevant to the case of specific grants while it is necessary to allow complete equivalence between cash and in-kind generalized grants. Then we are left to assess the implication of non-saleability with reference to alternative forms of generalized transfers.

Let the total income (y_T) of a subsidized consumer be equal to his money income (y_m) plus either a cash transfer $= t_m$ or the value $t_k = pq$ of an in-kind subsidy, i.e.:

$$(a) \quad y_T = y_m + t_m \text{ for cash transfers}$$

$$(b) \quad y_T = y_m + t_k \text{ for in-kind transfers}$$

We have already shown that when q is saleable and $t_k = t_m$ no difference occurs between direct cash and in-kind programmes. This means that the sets of available choices — C_m in the case of cash transfers and C_k for in-kind transfers are equal or can be made equal by exchanging q for t_m . If q is not saleable the identity (b)

for in-kind subsidies still stands but the consumer is now only « free » to spend y_m of y_T and C_m can differ from C_k if:

$$q \notin C_m$$

However, we can still find that:

$$C_m = C_k$$

if

$$q \in C_m$$

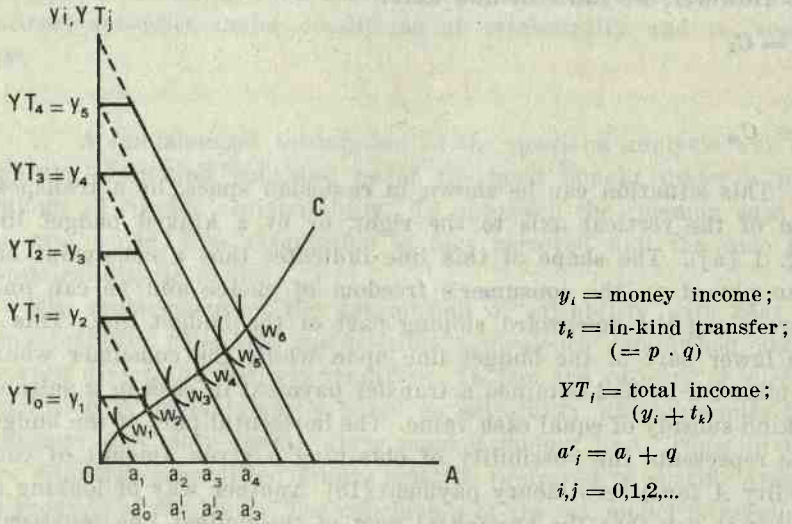
This situation can be shown in cartesian space, by a transposition of the vertical axis to the right, or by a kinked budget line (fig. 1 [a]). The shape of this line indicates that a constraint has been placed on the consumer's freedom of choice and he can only move along the downward sloping part of the budget line. This is the lower part of the budget line upon which the consumer would be placed if he had obtained a transfer payment in cash or a saleable in-kind subsidy of equal cash value. The horizontal part of the budget line represents the possibility of obtaining a given amount of commodity A for a zero money payment (18). Another way of looking at this is to say that the horizontal part of the budget line represents the set of 'choices' which has been « made » by the Government on the consumer's behalf.

That choice has been made for and not by the consumer does not of necessity mean that the final division of consumer income will differ from that attained in a free market economy. From fig. 1 [a] it is clear that the marginal condition for the general Pareto optimum can remain unchanged though the « free » market is confined to a narrower domain, and that we cannot yet assume that $q \notin C_m$. To have $q \notin C_m$ we have to demonstrate that the subsidized-income-consumption curve follows a path different from that of the free-market-income-consumption curve. As market marginal conditions are unchanged such a demonstration fails whenever the free-market-income-consumption curve cuts unsubsidized budget line along those points which in the subsidized budget lines are found under the

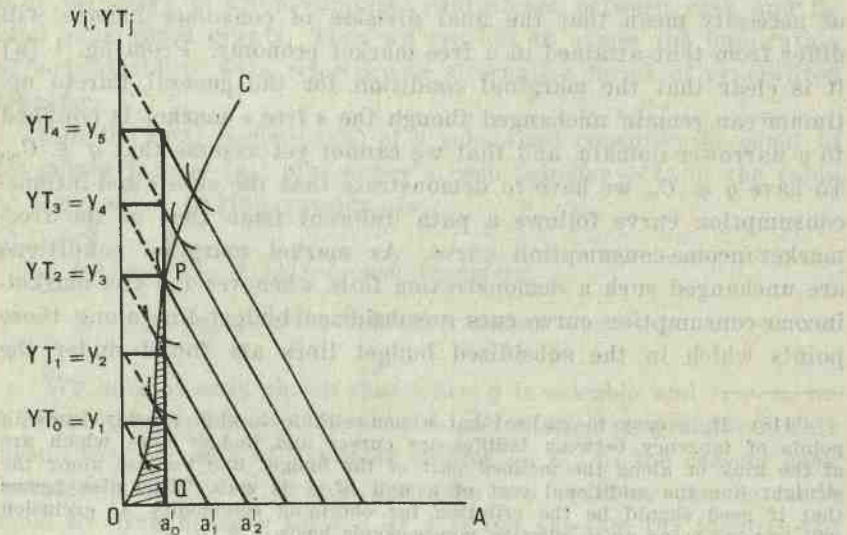
(18) It is easy to realise that a non-saleable in-kind subsidy leads to points of tangency between indifference curves and budget lines which are at the kink or along the inclined part of the budget line because along the straight line the additional cost of a unit of A is zero. This also means that if need should be the criterion for obtaining commodity A , exclusion will have to occur on a selective non-economic basis.

Fig. 1. -- EFFECT OF A DIRECT IN-KIND TRANSFER ON THE
« FREE-CHOICE-INCOME-CONSUMPTION CURVE »

[a] No distorting effects case.



[b] distorting effects case



kink. This case is shown in fig. 1 [a] and it is clear that the in-kind subsidy has not altered the position of the income-consumption curve as the consumer can always buy in the market the quantity ($q^*_i - q'$) (where q^*_i is the desired quantity of commodity A when income is equal to i , and q' is the quantity provided by the Government) necessary to allow movements along his free-choice-income-consumption curve. This can easily be seen to be the case for most if not all social welfare provisions for which governments are likely to under-spend with consequent recourse to the market to meet demand (19). It is however possible that the free-choice-income-consumption curve cuts the unsubsidized budget lines along the points which in the subsidized budget lines are found above the kink. In that case distorting effects are caused by the in-kind non-saleable forms of subsidies and final choice is affected (see the shaded area OPQ in fig. 1 [b]). This would be the case if governments overspend on social provision or if the Giffen paradox applies.

4. The preoccupation with the conditions for Pareto optimality has set most economists (21) against policies and proposals aimed to redistribute in-kind rather than cash income. By using the same elementary principles of welfare economics which these economists use I have shown that in-kind transfers can be consistent with the market and allow the realization of the marginal conditions for the general Pareto optimum (fig. 1 [a]). Superiority of cash over in-kind transfers rests upon very restrictive assumptions:

- (1) that in-kind transfers are non-saleable
- (2) that the governments are ignorant of individual preferences and tend:
 - (2.a) to over-spend (fig. 1 [b])

(19) Difference of quality between the «public» and the private goods can, however, introduce the all-or-nothing demand curve case.

(20) This, it appears, is not a common case. Cf., for instance, J. BUCHANAN, *The Inconsistencies of the National Health Service*, London, Occasional Paper 7, The Institute of Economic Affairs, 1965.

(21) The liberal economist position, as recently re-defined by Professor Peacock, is no longer necessarily Pareto-oriented. In fact, he admits even sacrifices in material welfare to minimise restrictions on individual freedom («Pareto Optimability and ...», *op. cit.*, p. 480). «Liberals», he writes, «need not suffer any discomfort if their policy recommendations are not in harmony with Paretian welfare criteria ... any alleged inconsistency in the liberal position is a myth». (p. 477).

(2.b) to under-spend and introduce « non-buyability », i.e. to forbid the consumer to purchase quantity of the good transferred in excess of that publicly fixed.

Conditions (1) and (2) are necessary but not sufficient conditions to make the liberal economist right. (2.a), or (2.b) are sufficient conditions, but the former is very unlikely and the latter, though much more likely to be true is almost never linked with « non-buyability ». Thus, the theory of consumer behaviour derived from indifference curve analysis does not support the Liberal economists. Their views, like so many others, demand an acceptance of « an article of faith » which however must not be camouflaged under economic theory.

PAOLO ROBERTI

London

Centre for Studies in Social Policy

[SOMMARIO]

Diversi economisti si sono espressi a favore dei trasferimenti di reddito in denaro e contrari a quelli di beni e servizi. La loro preferenza, essi affermano, si basa su principi elementari di economia del benessere. In particolare, su una applicazione inversa del ragionamento usato per mostrare la superiorità delle imposte dirette su quelle indirette.

Scopo di questo articolo è rivedere criticamente l'analisi di questi autori e mostrare come essa sia viziata da un errore semantico. Infatti, è sbagliato confondere il meccanismo di un trasferimento (cioè l'essere diretto o indiretto) con la sua forma (cioè l'essere in denaro o in beni o servizi). Nessuno d'altronde ha mai sostenuto che l'analisi fatta in teoria economica per mostrare la superiorità delle imposte dirette su quelle indirette si applichi anche alle imposte pagate in denaro e a quelle pagate in beni e servizi.

Una volta chiarito l'equivoco alla base dell'analisi usata per stabilire la preferibilità dei trasferimenti in denaro, viene mostrato che le condizioni necessarie affinché tale preferibilità possa essere sostenuta sono:

(a) che la quantità di bene trasferito sia superiore a quella desiderata; oppure

(b) l'impossibilità di acquistare sul mercato libero quantità del bene in eccesso a quella trasferita;

cioè due condizioni improbabili da realizzarsi. Si conclude quindi che la teoria economica non può essere usata per stabilire la preferibilità dei trasferimenti in denaro su quelli di beni e servizi.

QUALITÀ DELLA VITA, INTERESSI DIFFUSI E CAPACITÀ CONTRIBUTIVA

SOMMARIO: 1. La comune matrice sociale alla base dei valori-limite posti all'iniziativa ed all'attività economica. — 2. I rapporti tra la funzione sociale della proprietà privata, l'accessibilità di essa a tutti ed il razionale sfruttamento del suolo. — 3. La razionalità e l'utilità sociale quali criteri vincolanti in sede di utilizzazione delle risorse. — 4. L'identificazione del momento di violazione dei suddetti criteri nella produzione del danno alla salute. — 5. La divinizzazione dei beni materiali condannata dal nuovo modello sociale imposto dalla Costituzione. — 6. La componente qualitativa ed umana del concetto di benessere sociale. — 7. La rilevanza del turismo e dell'agricoltura in sede di strategia di valorizzazione del Mezzogiorno. — 8. La modifica del modello sociale e la questione dei suoi effetti sullo sviluppo produttivo. — 9. I limiti del problema dei contenimenti dell'incremento demografico in sede di domanda di beni ambientali. — 10. Il ruolo giocato in materia ecologica: a) dalle regioni. — 11. b) Dalle Comunità europee. — 12. Gli interessi diffusi tutelati dalla Costituzione in tale materia. — 13. Il conseguente affievolimento delle situazioni giuridiche soggettive. — 14. L'inefficienza della sanzione civile a tutelare tali interessi diffusi. — 15. La difficoltà del collegamento tra le contravvenzioni e gli altri strumenti di tale tutela. — 16. La motivazione dell'attività finanziaria e la particolare sua idoneità a realizzare la menzionata tutela. — 17. Rilevi esemplificativi in tema di strumenti finanziari di tale tutela: a) le imposte. — 18. b) Le agevolazioni. — 19. c) Le spese pubbliche, le società finanziarie regionali, i bilanci e la programmazione. — 20. L'efficacia incentivante dei tributi e delle agevolazioni ed il ridimensionamento del principio « chi inquina paga ». — 21. La riconducibilità della motivazione dell'attività finanziaria nello schema « matrice dei rifiuti ». — 22. La capacità contributiva come idoneità ad essere sottoposti ad imposizione al fine di contribuire alle spese pubbliche e di tutelare gli interessi diffusi anche in materia ambientale.

1. L'articolazione del fenomeno economico, in tutte le sue implicazioni pubblicistiche e privatistiche, rappresenta un momento fondamentale della vita della collettività, la cui disciplina a livello costituzionale si integra e si coordina con la tutela del « paesaggio », realizzata dall'art. 9 Cost.

La disciplina di questo momento opera a due livelli nella prospettiva che interessa. Al primo si pone la regolamentazione dell'« iniziativa economica privata », dichiarata libera dal comma 1° dell'articolo 41 Cost., ma entro i limiti tracciati dal successivo comma, il quale stabilisce, appunto, che essa non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale od in modo da recare danno alla sicurezza, alla li-

bertà ed alla dignità umana. Al secondo livello si coglie la disciplina dell'« attività economica pubblica e privata », contenuta nel comma 3° dello stesso art. 41. Tale norma riserva, infatti, alla legge la determinazione dei programmi e dei controlli opportuni, affinché questa attività possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali.

L'iniziativa rappresenta il momento dell'organizzazione dell'operatore economico privato, il quale è assunto a soggetto costituzionalmente rilevante e garantito ed istituzionalmente attivo ed operante nell'esercizio di situazioni e poteri con effetti predeterminati.

L'iniziativa è idonea ad essere sottoposta non al potere di indirizzo e coordinamento, perché ne comprometterebbe la rilevanza determinante (1), bensì ai limiti di cui al comma 2°, i quali condizionano la legittimazione dell'esistenza dell'iniziativa medesima (2).

Interessa rilevare la componente comune alla normativa esaminata.

L'iniziativa economica non può svolgersi in modo da recare danno alla libertà (3) ed alla dignità umana, riconosciute in particolare e rispettivamente dagli artt. 13 e 3 Cost., ed alla sicurezza, la quale rappresenta il complesso delle situazioni costituzionalmente garantite che presiedono a situazioni individuali relative a tutti i beni protetti.

L'utilità sociale completa il quadro dei valori-limite posti dal comma 2° dell'art. 41 Cost. alla libertà dell'iniziativa economica privata e richiama i fini sociali cui è indirizzata e coordinata l'attività economica pubblica e privata, ai sensi del comma che segue.

Indubbiamente si tratta di valori che evidenziano caratteri diversi. L'utilità sociale inerisce ad un sistema, allo scopo di garantirne e conservarne l'equilibrio, per evitare che l'iniziativa turbi l'ordine sociale, le cui componenti sono stabilite da fonti a diverso livello e perciò anche regionale, contrariamente agli altri limiti della sicurezza, libertà e dignità, che esigono una fonte unitaria. I fini

(1) In particolare non può essere lesa l'autonomia contrattuale; in tal senso cfr. la sentenza della Corte Costituzionale n. 60 del 1968.

(2) In arg., v. le interessanti osservazioni di Sica V., *Bilancio dello Stato e programmazione economica*, Napoli, 1964, pp. 91 ss.

Pertanto, va disattesa l'estensione della riserva di legge prevista dal terzo comma dell'art. 41 Cost. anche alla libera iniziativa. Tale estensione è realizzata invece dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 54 del 1962; cfr. anche le sentenze nn. 29, 33, 50, 103 e 129 del 1957, nonché le nn. 47, 52 e 78 del 1958.

(3) Per una convincente trattazione della questione v. ABBAMONTE G., *Libertà e convivenza*, Napoli, 1954, p. 139.

sociali, invece, non concernono un dato statico, scaturibile da un complesso di rapporti in atto, bensì sono connessi ad un'attività di indirizzo e coordinamento, cioè ad un ordine perseguito attraverso un processo di trasformazione e, perciò, sono posti contestualmente.

Queste differenziazioni non alterano l'identica natura dei due valori riconducibili alla comune matrice (4), che si identifica nel concetto di « solidarietà sociale », la quale vincola e condiziona l'economia pubblica e privata in tutte le possibili sue articolazioni.

2. L'esercizio del diritto di proprietà rappresenta il secondo momento fondamentale che viene in considerazione nella dinamica di un discorso diretto a cogliere gli effetti delle norme costituzionali, che immediatamente si integrano col disposto di cui al comma 2° dell'art. 9 Cost. e che di conseguenza consentono la precisa costruzione del concetto di « paesaggio », tutelato da tale norma.

Anche la regolamentazione di questo momento impegna un livello generale ed uno particolare.

La riserva di legge, prevista dall'art. 42 Cost., inerisce certamente ad una disciplina non specifica del momento in esame. Difatti, al comma 2°, tale articolo stabilisce che la legge riconosce e garantisce la proprietà privata e « ne determina i modi di acquisto, di godimento e i limiti allo scopo di assicurarne la funzione sociale e di renderla accessibile a tutti ». L'aspetto particolare della disciplina dell'esercizio del diritto di proprietà si coglie, invece, nell'articolo 44 Cost., il quale prende in considerazione soltanto il diritto di proprietà terriera privata. Tale norma costituzionale specifica il contenuto della riserva di legge nella più ristretta sfera di operatività, però anche nell'ottica che tien conto dell'equilibrio tra strumenti ed obiettivi. Il « razionale sfruttamento del suolo » e gli « equi rapporti sociali » esauriscono il fine, al quale è vincolata la legge nella disciplina dell'esercizio del diritto di proprietà terriera, oggetto della riserva ad essa riconosciuta. I mezzi sono costituiti dagli obblighi o dai vincoli o dai limiti di estensione in rapporto alle regioni ed alle zone

(4) Tra le limitazioni nel settore economico ritenute legittime dalla Corte Costituzionale, purché socialmente giustificate, rientrano quelle relative alla produzione di beni di non largo consumo (n. 54 del 1962) e di bovini, ai fini di una selezionata procreazione (n. 4 del 1962); legittimo è stato dichiarato anche l'intervento a favore di beni e piante allo scopo di difenderli da malattie e parassiti diffusi e pericolosi (n. 24 del 1967). La Corte ha correttamente colto la giustificazione sociale come condizione di legittimità dell'intervento nel settore economico. Essa deve però essere intesa in senso diverso, in riferimento all'oggetto (iniziativa o attività) dell'intervento.

agrarie, dalla promozione ed imposizione di bonifica, dalla trasformazione del latifondo e dalla ricostituzione delle unità produttive (5).

Perciò la particolare regolamentazione dell'esercizio del diritto di proprietà conferma una delle due finalità assegnate alla legge in sede di disciplina generale costituzionale. Difatti, la « funzione sociale », insieme all'« accessibilità a tutti della proprietà privata », rappresenta lo scopo della riserva di legge, in relazione ai momenti dell'acquisto e del godimento, nonché alla posizione dei limiti. La « funzione sociale », appunto, ricalca gli « equi rapporti sociali », che, accanto al « razionale sfruttamento del suolo », funge da scopo in sede di disciplina particolare del diritto di proprietà terriera.

Ne consegue che la componente sociale delle finalità giustifica la ragionevole limitazione (6) alle facoltà di godimento e di disposizione del proprietario, le quali ovviamente non possono essere soppresse (7), senza l'indennizzo previsto dal comma 3° dell'art. 42 Cost., per motivi di interesse generale.

Rientra nei compiti del legislatore utilizzare i mezzi indicati dalla Costituzione per attuare il principio sempre più ampio della « solidarietà sociale » (8), insieme all'altro dell'accessibilità a tutti della proprietà privata e del razionale sfruttamento del suolo.

La logica, che è a base della riconduzione alla legge della riserva in tema di proprietà terriera privata, anche al fine di attuare il « razionale sfruttamento del suolo », è comune anche al disposto di cui all'art. 43 Cost. Quest'ultimo, infatti, allo scopo di « utilità generale », prevede che la legge possa riservare allo stato, ad enti pubblici o a comunità di lavoratori o di utenti le imprese che si riferiscono anche a fonti di energie. Si consideri la misura in cui l'esercizio del diritto di proprietà terriera privata si manifesta in una impresa diretta ad utilizzare fonti di energia: in tali dimensioni la legge, non solo deve intervenire, nel senso indicato dall'art. 44 Cost., al

(5) La produzione agricola costituisce la logica espressione del razionale sfruttamento del suolo: legittimo è pertanto l'intervento dei mezzi indicati, al fine di garantire la realizzazione di tale razionale sfruttamento del suolo, a condizione però che esso miri a realizzare gli equi rapporti sociali.

In questa prospettiva va accolta la sentenza della Corte Costituzionale n. 77 del 1969.

(6) La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 188 del 1972, stabilisce che la limitazione, oltre ad essere ragionevole, deve risultare temporanea. Però si osserva che la seconda condizione può venir meno proprio per effetto della prima, laddove il limite è ragionevole solo se non è temporaneo.

(7) In tal senso, cfr. le sentenze della Corte Costituzionale nn. 79 del 1971 e 155 del 1972.

(8) Su tale concetto v. la sentenza della Corte Costituzionale n. 55 del 1968.

fine di conseguire il « razionale sfruttamento del suolo », connesso all'altro scopo dell'attuazione degli « equi rapporti sociali », ma, a fini di « utilità generale », può riservare o trasferire la suddetta impresa, alla luce dell'art. 43 Cost. (9).

Le componenti del concetto di « solidarietà sociale » si integrano e si coordinano. Difatti, allorquando l'acquisto ed il godimento della proprietà privata, in particolare terriera, coincide con l'iniziativa o l'attività economica, operano insieme le garanzie di « solidarietà sociale », previste rispettivamente sul piano generale o particolare, per il momento dell'esercizio del diritto di proprietà e per l'economico; anche « l'utilità generale » entra poi in gioco se l'oggetto è rappresentato dalla utilizzazione di fonti di energia.

A tal fine, la « funzione economica » dell'esercizio del diritto di proprietà implica una coesistenza di limiti, dettati dall'art. 41 Cost., in rapporto alla natura di « iniziativa » o « attività » del comportamento, con gli altri relativi all'esercizio del diritto di proprietà, previsti dagli artt. 42, 43 e 44 Cost., naturalmente con le specificazioni per la terriera e per l'utilizzazione delle fonti di energia.

Questi rilievi attengono ad un tipo di coordinamento statico delle norme esaminate, il quale non tiene conto della *ratio* comune, ma che è necessario per procedere alla fase successiva ed ultima della loro integrazione.

L'iniziativa e l'attività economica, che costituiscono due fasi del procedimento economico individuale, in quanto il primo impegna solo l'organizzazione, incontrano anche i limiti ed i vincoli dell'esercizio del diritto di proprietà, che in genere presuppongono.

L'operatore economico che utilizzi le risorse, sottraendole alle riserve naturali, non solo nell'esercizio del diritto di proprietà deve informare il suo comportamento ai canoni dell'« utilità generale » e del « razionale sfruttamento », oltre che della « solidarietà sociale ».

(9) La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 58 del 1965, precisa che la disposizione di cui all'art. 43 Cost. rappresenta l'espressione dell'evoluzione dei concetti informativi in materia di intervento dello stato e degli enti pubblici in genere nel campo economico e prevede la sostituzione della pubblica gestione alla privata in quei settori che, come quelli attinenti ai tipi di imprese elencati nell'articolo stesso, maggiormente sono suscettibili di assumere importanza sotto il profilo del pubblico interesse. Lo scopo, ha aggiunto la Corte, è di evitare che il privato possa influire direttamente e profondamente su interi settori economici, con conseguenze di ordine politico, e di consentire la realizzazione delle condizioni economico-sociali dello stato democratico. La Corte coglie gli aspetti salienti della motivazione della norma costituzionale, i quali evidenziano però un'articolazione più suggestiva nella logica dell'interpretazione sistematica.

Cioè, indipendentemente dalla diversificazione della rilevanza sociale del comportamento, che è imposta per la semplice natura economica di esso, si verifica un'estensione del vincolo del « razionale sfruttamento » e dell'« utilità generale » ad ogni manifestazione di utilizzazione di risorse naturali.

3. Il motivo di questa estensione della garanzia consiste nell'intento di evitare che il prelievo di risorse dai serbatoi naturali, per trasformarle in rifiuti che alterano le altre risorse (10), avvenga in termini irrazionali ed in contrasto con l'« utilità generale », che nella sostanza coincide con la sociale. Cioè la Costituzione intende evitare l'ampliamento della tecnosfera, che è a danno dell'ecosistema (11),

(10) NEBBIA G., *Introduzione al testo di GOLDSMITH E. e ALLEN R., La morte ecologica*, Bari, 1973, pone questo principio a fondamento dell'ecologia, il quale è poi ripreso dai citati AA. (p. 13). V. anche NEBBIA G., *Ecologia ed economia*, in « Giornale degli economisti e annali di economia », 1973, 435. L'A. osserva che, se si eccettua il materiale immobilizzato in costruzioni, quali case e ponti, tutti gli altri elementi si trasformano in quantità di rifiuti superiori alle risorse ed alle merci utilizzate per l'ossigeno sottratto dall'atmosfera ed impiegato per le ossidazioni e combustioni.

Per HAECKEL, *Generelle Morphologie der Organismen*, Berlin, 1866 e *Antropogenia o storia dell'evoluzione umana*, Torino, 1895, traduz. 4^a ediz. tedesca del 1891, l'ecologia (da *ekos*: casa) è lo studio delle relazioni tra organismi vegetali ed animali e l'ambiente. Per un secolo l'ecologia si è sviluppata come disciplina essenzialmente naturalistica (biologi, botanici e zoologi). La prima cattedra di ecologia agraria è stata istituita nel 1924 e soltanto verso la fine degli anni '60 è stata scoperta per i rapporti con le altre scienze (merceologia, demografia ed economia). La nuova « scienza della sopravvivenza » (che per SIMONETTA A., *Ecologia*, Torino, 1975, p. 9, si suddivide in autoecologia e sinecologia) però ha suscitato irrisoluzione iniziale; successivamente ha provocato reazioni più propense a considerare la denuncia, pur rifiutando le conclusioni del pensiero ecologico: punti di riferimento interessanti risultano le conferenze dell'ONU di Bucarest e di Roma. Tuttavia la validità di tali impostazioni risulta dall'esame che segue della problematica ambientale, nella prospettiva che interessa.

In arg. cfr. ELTON C., *The ecology of animals*, London, 1933; QUINN J. A., *Human Ecology*, Englewood Cliffs, 1950; CLARKE G. L., *Elements of ecology*, New York, 1954; OOSTING H. J., *The study of Plant Communities*, S. Francisco, 1956; BUCHSBAUM R. e BUCHSBAUM M., *Basic Ecology*, Pittsburgh, 1958; ODUM E. P., *Fundamentals of ecology*, Philadelphia, 1959; e del med. A., *Ecology*, Holt, 1963, traduz. ital. 6^a ristampa, *Ecologia*, Bologna, 1974; HOLDREN P. J., EHRLICH P. R., *Global Ecology*, New York, 1971; SIMONETTA A., *Ecologia*, cit.; CANNATA G., *Saggi di economia ambientale*, Milano, 1974; THEODORSON G. A., *Studies in Uman Ecology*, Evanston Illinois, 1961.

(11) Ecosistema è l'insieme delle comunità di organismi viventi e dell'ambiente non vivente in una data area. L'espressione è stata introdotta da TANSLEY A. G., *The use and abuse of vegetational concepts*, in *Ecology*, 1935, p. 204.

V. anche GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, Bologna, 1974, p. 13; SIMONETTA A., *Ecologia*, cit., p. 24, afferma che l'ecosistema risulta dalla interazione fra i fattori del biotopo e quelli della biocenosi che lo popola. A tal proposito nota ODUM E. P., *Ecologia*, cit., p. 53, che il miglior modo di studiare strutture e funzioni nell'ecosistema è studiarli insieme.

perché sostituisce con la tecnica la natura (12), allorché si manifesti nei termini suddetti.

Le norme esaminate muovono dal presupposto, in base al quale le risorse naturali, quali l'acqua, l'aria, le foreste, il suolo, i minerali, gli animali ed i vegetali, sono limitati, nel senso che la terra costituisce un sistema chiuso, poiché la produzione di tutte le parti del sistema è legata a fattori produttivi di altre parti e non esistono questi fattori al di fuori di esso (13).

Lo sfruttamento di tali risorse è perciò in grado di provocare un depauperamento ed un peggioramento delle loro qualità; tanto è con-

(12) L'equilibrio nei rapporti uomo-natura è rimasto inalterato sino all'anno mille circa; da quell'epoca, sino al secolo diciottesimo, hanno avuto inizio in Europa le attività minerarie e metallurgiche, le quali ultime hanno chiesto sempre più carbone e legna. Il disboscamento ha lasciato sempre più vaste superfici di terreno nudo ed esposto all'azione erosiva delle piogge; i detriti dell'erosione, trascinati dai fiumi nelle pianure, hanno fatto variare i profili degli alvei, le piene hanno provocato alluvioni, le attività minerarie hanno inquinato i fiumi e provocato l'accumulo di colline di scorie e l'uso di carbon fossile, che dal secolo quattordicesimo ha inquinato l'aria in Inghilterra. Da poco più di due secoli il fenomeno si è aggravato, per lo sviluppo dell'altoforno, basato sul carbone coke, per la produzione del ferro e dell'acciaio e per l'industria chimica, sviluppatasi nel secolo scorso. Su questi problemi cfr. l'interessante studio di NEBBIA G., *Ecologia-economia*, in «L'impresa pubblica», 1971, n. 5, p. 16. L'A. collega tale fenomeno alle teorie filosofiche ed economiche, che proprio nei secoli scorsi hanno affermato il principio della libertà del profitto e dell'accumulazione privata.

(13) TAYLOR G. R., *La società suicida* (traduzione italiana di F. Lucchesi in *The Doomsday Book*, London, 1970), 3^a ed., Milano, 1972, p. 14, afferma che stiamo arrivando proprio al limite della capacità della terra. Indubbiamente la crisi energetica dal 1973 suscita preoccupazioni. FISHER A. C., KRUTILLA J. V. e CICCETTI G. J., *The Economics of Environmental Preservation: A Theoretical and Empirical Analysis*, 1972, p. 605, osservano che Malthus si preoccupava dell'adeguata disponibilità delle risorse. Comunque sulla concezione malthusiana e l'ecologia v. nota 60. BOULDING K. E., *The Economics of the Coming Spaceship Earth*, in «Environmental Quality in a Growing Economy», Baltimore, 1966, p. 4, precisa, a tal proposito, che la terra chiusa del futuro richiama l'economia dell'astronauta e non delle praterie illimitate collegate ai conquistatori d'America. E da notare però che ci si è resi conto dopo pochi secoli che anche tali praterie sono limitate; ODUM E. P., *Ecologia*, cit., p. 21, nota che il modo più efficace di rappresentarsi un ecosistema consiste nel pensare a un viaggio spaziale; ciò dimostra che la crisi ambientale sorge nel momento in cui ci si accorge dell'insufficienza delle offerte rispetto ad un certo volume di domande. Questo concetto sembra in parte recepito da GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 28, laddove notano che i principali problemi dell'ambiente derivano non da temporanee disfunzioni ambientali, ma da una profonda incompatibilità tra la fede cieca nella utilità dello sviluppo continuo e la presa coscienza che la terra è una nave spaziale. V. in arg. GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., p. 13. MEADOWS D. H. ed altri, *I limiti dello sviluppo*, Milano, 1972 (testo analizzato da AA.VV., *Thinking about the Future*, Brighton, 1973), affermano che la caratteristica fondamentale della nostra società è costituita dalla crescita esponenziale di alcune importanti grandezze e che il nostro mondo è fisicamente finito, sicché la crescita si scontra con il limite che avverte lo sviluppo e lo riduce catastroficamente.

fortato dall'esame, a titolo esemplificativo, di taluni tipi di sfruttamento delle risorse.

Difatti, i liquidi che sono scartati dall'uomo, come il petrolio, gli affluenti chimici, i metalli pesanti, gli « oligoelementi », i liquidi per lavatura a secco, i gas chimici per usi bellici, i detergenti, gli insetticidi ed innumerevoli altri, sono in grado di alterare l'equilibrio biologico una volta che raggiungono il mare (14). In particolare il traffico marino, impegnato nell'importazione del petrolio greggio, produce un inquinamento rilevante delle coste. Il processo di « eutrofizzazione » (15) dei laghi inoltre provoca lentamente la loro scomparsa ; di-

(14) Già per SMITH A., *Ricerche sopra la natura e le cause delle ricchezze delle nazioni*, 1776, IV cap., I libro, nulla è più utile dell'acqua, ma difficilmente essa serve ad acquistare qualcosa, perché nulla o quasi si può ottenere in cambio dell'acqua.

Invece per RICARDO D., *Principi di economia politica* (1817), Torino, 1954, in base ai principi della domanda ed offerta nulla può essere dato in cambio dell'acqua che è illimitata. Invece anche tale risorsa è limitata. NEBBIA G., *Il problema dell'acqua*, Bari, 1969, p. 90, scrive che l'inquinamento domestico, è prodotto a detergenti di minor costo e più efficienti (alchil-aril-sulfonati) ottenuti dalla solfonazione di idrocarburo alchilarilico, formato per condensazione di un idrocarburo aromatico, come benzolo o naftalina, con catena alchilica. Negli anni '50, nota l'A., è iniziato lo schiumeggiamento delle acque di scarico, perché tale catena era estranea ai microorganismi che non l'attaccavano per via biologica, e perciò la molecola restava stabile a lungo. Le industrie hanno modificato fisicamente, aumentando la temperatura, mentre l'acqua serve per raffreddamento ; ciò, egli aggiunge, modifica la capacità e la volontà di autodepurazione di un corso d'acqua o la produzione di microorganismi acquatici. Il Nebbia precisa che le sostanze inquinanti immesse sono notevoli e consistono in fenoli (nel caso di cockerie), oltre sostanze organiche (cartiere, conserve alimentari, zuccherifici), sostanze acide (lavaggio di miniere), idrocarburi (raffinerie, petrolio, deposito di carburanti, lavaggio di petroliere, impianti di riscaldamento), sostanze tossiche (cromo). Spesso tali sostanze sono immesse nelle falde organiche del sottosuolo ed avvelenano l'acqua di buona qualità. Lo stesso A., in altro scritto (*Ecologia-economia*, in « *Impresa pubblica* », 1971, n. 5, p. 28), nota che già si verifica l'abbassamento della falda idrica e del terreno sovrastante in certe zone d'Italia, quale la valle padana. Egli aggiunge che le zone costiere sono sottoposte ad un'« irrazionale » sottrazione di acqua dalle falde del sottosuolo con l'invasione dell'acqua del mare, per cui vaste riserve di acqua dolce divengono salmastre ed in esse sono immesse le acque usate con metalli, sostanze organiche, detergenti e veleni fertilizzanti. Il quadro offerto dal Nebbia risulta certamente preciso ed evidenzia la grande pericolosità dell'inquinamento delle acque.

MINES S., *The Last Days of Mankind Ecological Survival or Extinction*, New York, 1971, trad. ital. *Gli ultimi giorni dell'umanità*, Torino, 1972, p. 293, nel citare i casi più eclatanti di inquinamento sulla terra, afferma che solo il 14 per cento delle lunghe coste italiane è relativamente pulito.

(15) Difatti, aumentando i vari organismi, crescono le sostanze organiche di decomposizione che precipitano nel fondo ed il bacino diviene più caldo e sempre meno profondo ; i pochi organismi viventi restano in fondo finché il lago diviene una palude e poi scompare.

V. NEBBIA G., *Il problema dell'acqua*, cit., p. 101. Il medesimo A., in altro lavoro, *I cristiani di fronte alla crisi ecologica*, in « *Il popolo* », 12 settembre 1971, chiarisce che gli insetticidi, trascinati dalle piante nei fiumi e quindi nel mare,

fatti, l'immissione dei fertilizzanti, specie dei fosfatici ed azotati non utilizzati dalle piante e trascinati dalla pioggia, produce l'eccessivo sviluppo di micro o macroorganismi che consumano l'ossigeno presente nell'acqua, con la crescita delle sole piante acquatiche.

È da considerare ancora che la trasformazione del carbonio, presente nella benzina e nel gasolio, in anidride carbonica (16), in parte fissata attraverso processi di fotosintesi, è assorbita dal mare ed è immessa nell'atmosfera insieme all'anidride solforosa (17), derivante dallo zolfo presente nel petrolio e nel carbone. È noto che taluni prodotti, quali la plastica, sono creati dall'uomo con composizione chimica estranea alla natura; essa resta inalterata e non è distrutta o degradata dal normale processo di disintossicazione del mondo naturale.

Lo stesso problema pongono il rumore, la distruzione di animali a titolo di sports, la speculazione edilizia (18), la distruzione delle foreste, il gas di scarico delle auto e la produzione di energia con combustibili fossili o energia nucleare, che realizza inquinamento termico (19).

sono assorbiti dai pesci o dagli altri animali che mangiano piante ed erba e, successivamente, dall'uomo, che, a sua volta, si ciba di tali animali.

V. GALTOXI A. W., *Impiego militare degli erbicidi nel Vietnam*, in « New Scientist », 13 giugno 1968 e CAROLI R., *Primavera silenziosa*, Milano, 1966, p. 59. L'erbicida blocca il processo di nitrificazione, con cui l'azoto è reso utilizzabile dalle piante.

MINES S., *Gli ultimi giorni dell'umanità*, cit., offre un quadro impressionante degli effetti dell'uso degli insetticidi (p. 213), della scomparsa della fauna (p. 133), degli insediamenti urbani (p. 165), della scomparsa dello spazio verde (p. 243).

(16) TAYLOR G. R., *La società suicida*, cit., p. 63, osserva che la cosa sola certa è che il tasso di anidride carbonica aumenta e che aumenta con sempre crescente ritmo; ne consegue che la temperatura della terra, ad avviso dell'A., dovrebbe aumentare per il 1990 di 5°C. Questo interessante rilievo è avvalorato da NEBBIA G., *Tecnica ed economia nella società dei rifiuti*, « Atti del Convegno per la difesa della natura. Aspetti economici, urbanistici e giuridici », Pavia, 1972, p. 112, il quale afferma che la combustione dei combustibili fossili aumenta il contenuto di anidride carbonica ed altera il clima.

(17) L'anidride solforosa immessa nell'atmosfera si aggira intorno ai 100-150 miliardi di tonnellate all'anno. Tale cifra, ad avviso di NEBBIA G., *Ecologia-economia*, cit., p. 5, è destinata a triplicarsi entro il duemila e in Italia attualmente l'immissione è di una tonnellata e mezzo all'anno.

(18) FORTE C., *Ecologia ed economia urbana*, in « La città inquinata », Firenze, 1972, p. 62, evidenzia l'effetto negativo dell'inquinamento nei confronti del processo di rinnovamento urbano, ma, nel contempo, in decremento globale dei valori posizionali e degli immobili nell'intero territorio inquinato e sottolinea che l'inquinamento atmosferico realizza nei confronti degli agglomerati prossimi a localizzazioni industriali una riduzione che raggiunge il 70-80 % del valore ipotizzato in assenza di inquinamento. Perciò, si realizza un danno economico relativo agli immobili per effetto dell'inquinamento dell'aria.

(19) L'inquinamento termico riscalda la biosfera; inoltre, l'energia nucleare immette nell'ambiente dannosi residui radioattivi. In particolare la di-

Si intuisce agevolmente che l'attuale sfruttamento delle risorse rischia con facilità di assumere la natura irrazionale ed asociale (20) vietata dalla Costituzione. Il problema che si pone a tal punto consiste nell'identificazione dei criteri che consentono di individuare tale natura.

4. La norma che viene in rilievo è contenuta nell'art. 32 Cost., il quale stabilisce che « la Repubblica tutela la salute come fondamentale diritto dell'individuo e interesse della collettività... ». Questa norma si ricollega proprio ai limiti di cui al comma 2° dell'art. 41 Cost., il quale vieta che l'iniziativa economica possa svolgersi in contrasto con l'utilità sociale (21), ed in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà ed alla dignità umana (22), rafforzando garanzie già poste in particolare dagli artt. 3 e 13 Cost. Difatti, tali limiti, che condizionano la rilevanza e, perciò, la legittimazione del momento organizzativo dell'operatore economico privato, contribui-

struzione di armi chimiche superate e delle nucleari e biologiche risulta notevolmente dannosa all'equilibrio dell'ecosistema.

POLY KARPOU C. C., *The Radioecology of Aquatic Organismus*, Preinhal, 1966, dimostra che la radioattività altera gravemente lo sviluppo delle uova dei pesci, causando malformazioni. Cfr. *Waste from the atom*, in « *The New Scientist* », 1969, p. 688. Sul problema del riscaldamento della biosfera, cfr. *Electrical Heating and Thermal Pollution*, in « *Chemical and Engineering News* », 1970, 1962, 3. Per ambedue i problemi cfr. NEBBIA G., *Tecnica ed economia nella società dei rifiuti...*, cit.

(20) Appare verosimile la rottura dei cicli naturali che non consente il riequilibrio spontaneo della « biosfera ». La creazione di tale termine è opera di VERNASKY, *The Biosphere and the Nosphere*, in « *American Scientist* », 1945, p. 33. In arg. cfr. THOMAS W. L. jr., *Man's Role in Changing the Face of the Earth*, Chicago, 1956 e FISHER I., *Nature of Capital and Income*, New York, 1906 e NEBBIA G., *Ecologia ed economia*, cit. In particolare MILL J. S., *Principi di economia politica*, Torino, 1953, p. 712, afferma che non c'è soddisfazione nel contemplare un mondo a cui nulla è lasciato all'attività spontanea della natura. Ad avviso di GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 155, i mali che affliggono la nostra società, quali l'aumento della criminalità, il vandalismo, l'alcoolismo, l'uso degli stupefacenti, rappresentano la sintesi delle nostre strutture culturali e del modello di società.

(21) La Corte Costituzionale, con le sentenze nn. 29 del 1957 e 21 del 1964 stabilisce che la tutela della salute è una delle ragioni di utilità sociale che giustificano il limite posto dall'art. 41 Cost., secondo comma. Il rapporto tra le due garanzie non è però di identificazione, bensì di « chiarificazione » della prima nei confronti della seconda. La tutela della salute comincia a giocare un ruolo determinante nell'ambito degli obiettivi delle norme di tutela dell'ambiente. In tal senso si è espresso il consiglio superiore di sanità, quando, nell'aprile 1975, ha emesso il parere favorevole sul disegno di legge Merli in materia di tutela delle acque: v. oltre, paragrafo 15, in nota 95.

(22) La tecnologia deve essere al servizio della dignità umana e non del bilancio aziendale, come osserva NEBBIA G., *I cristiani di fronte alla crisi ecologica*, cit.

scono a definire il concetto di « solidarietà sociale », che vincola lo sfruttamento delle risorse naturali. A questo tipo di comportamento non sono estranei i limiti suddetti, perché in esso è dato cogliere inevitabilmente anche un momento organizzativo.

Il collegamento tra la tutela della salute e le garanzie in materia di sicurezza, libertà e dignità umana, nello schema di un discorso diretto a cogliere i criteri di individuazione dell'irrazionalità ed asocialità dello sfruttamento delle risorse, appare evidente dall'esame degli effetti di tale sfruttamento nei confronti della salute.

Gli agenti inquinanti presenti nell'atmosfera e nell'acqua vengono inevitabilmente assorbiti dal corpo umano, anche indirettamente, attraverso l'alimentazione; difatti, tutti gli animali ed i vegetali sono destinati a recepire direttamente i suddetti agenti presenti nella biosfera.

Si ritiene che i metalli pesanti costituiscono un serio pericolo, in quanto, anche se isolati a piccole quantità, possono danneggiare i polmoni ed, assimilati nel cibo in piccole dosi, causano lesioni del fegato, dei reni e sono in rapporto con il cancro (23).

In particolare il piombo, espulso dai tubi di scarico delle auto ed il cui livello nel sangue dell'uomo pre-industriale era di cento volte inferiore all'attuale, è considerato (24) una causa del ritardo dello sviluppo mentale del bambino ed il cadmio tale da provocare stanchezza, pallore e perdita dell'olfatto.

Si è osservato che (25) i motori a scoppio bruciano incompletamente il combustibile ed immettono ossido di carbonio, azoto e piom-

(23) Così TAYLOR G. R., *La società suicida*, cit., p. 183.

PACCINO D., *Domani il diluvio*, Bologna, 1970, p. 52, calcola che nell'atmosfera di Milano si diffondono annualmente diecimila tonnellate di impurità, contenenti almeno due chili di benzopirene, quanto basta per provocare il cancro in quattro milioni di topi. Inoltre cita gli esempi dell'inquinamento atmosferico di Glasgow e di Edimburgo del 1909, ove si lamentarono 1063 vittime e della cittadina di Donora (USA, Pennsylvania) ove nel 1950 un'inversione termica prodotta da una fabbrica (*American Steel and Wire*) provocò un inquinamento atmosferico che uccise ventuno persone e costrinse al trasporto di seimila degli undicimila abitanti in zone non raggiunte dal fenomeno.

(24) Ancora TAYLOR G. R., *La società suicida*, cit., p. 174. Nota LEONE U., *L'Italia inquinata*, Napoli, 1970, p. 74, che nella combustione di un chilo di carbone si consuma tanta aria (circa 14 kg.) quanta ne consuma per la respirazione un uomo adulto in una giornata e che un'automobile di media cilindrata consuma in poche ore l'ossigeno che una persona normale respira in sette-otto anni ed immette nell'atmosfera, ogni 25.000 km., una quantità di piombo che è sufficiente ad uccidere 4.000 persone.

(25) Così, PACCINO D., *L'imbrogio ecologico*, Torino, 1972, pp. 142, 145, 157 e 179.

bo (26), che la biosfera è satura di cancerogeni, che le scelte produttive scartano quantità antitetiche a qualità e che, in particolare, l'« en-drina » per disinfettante provoca la morte o la perdita della conoscenza (27). I « fosfororganici » distruggono, si è ancora precisato, l'enzima che controlla l'acetilcolina, trasmettente chimica degli impulsi nervosi, e con gli agenti chimici si possono provocare forme tumorali maligne (28). Meritano, infine, menzione gli effetti del rumore sulla salute (29); si ritiene che essi provocano l'aumento della pressione del sangue, risultante da malattie del sistema cardiocircolatorio, il quale può culminare nell'infarto.

Si prospetta, perciò, l'immagine reale del passaggio da una patologia autoinfettiva, ridotta notevolmente attraverso la bonifica dell'ambiente umano, ad una patologia cronico-degenerativa, prodotta dalla corruzione ambientale (30).

Alle malattie contagiose per mezzo di virus, batteri e parassiti

(26) La proposta del senatore americano Nelson G. del 4 agosto 1971 prevede il divieto dal 1° gennaio 1975 di costruire auto a motore con combustione interna. CARR D. E., *The Breath of Life*, 1965, traduz. ital. *L'aria che respiriamo*, Milano, 1968, p. 154, conclude (p. 172), rilevando che la più grave sorgente di inquinamento per i centri urbani è l'automobile a combustione interna. Egli (p. 110) precisa che l'ipozotide agisce esattamente come l'ozono: solo richiede un tempo quattordici volte superiore per procurare lo stesso risultato di edemi polmonari, emorragie e morti. L'A. esamina anche la formazione dell'ozono, che deriva da una reazione di equilibrio tra ossigeno ed ipozotide e la produzione di ozono da parte dei motori a scoppio (p. 103).

(27) V. nota precedente. Il Paccino afferma che le sostanze industriali cancerogene erano nel secolo scorso circa sei, che ora sono enormi e che i tumori nei fanciulli sono aumentati del dodici per cento. CARR D. E., *L'aria che respiriamo*, cit., p. 131, nota che gli ioni, che pervengono da automobili a combustione in genere o esplosioni nucleari, producono aggressività e nervosismo.

(28) Osserva CARR D. E., *L'aria che respiriamo*, cit., p. 112, che le sostanze chimiche dei gas di scarico delle automobili non sono le uniche indiziate per attività cancerogene, perché l'asfalto finemente polverizzato e la gomma sono diverse fonti di sostanze cancerogene.

(29) La tesi è del prof. MOELLER A. del Karoliniska Institute, illustrata nel marzo del 1975, in accordo con molti studiosi americani.

Egli aggiunge che i rumori causano forme psicopatiche, insonnie, fobie, il diabete e certi tumori, peggiorano, abbreviano l'esistenza umana ed accelerano il battito cardiaco e la secrezione di ormoni dell'ipofisi, i quali, a loro volta provocano l'aumento della secrezione dell'ormone delle ghiandole surrenali, riducendo il sistema immunologico dell'organismo; superando la « soglia del dolore » si verificano traumi irreversibili. Difatti, prolungate esposizioni a 115 decibel provocano un deterioramento della funzione coordinatrice della corteccia cerebrale; a 120 decibel il cervello di un uomo normale, dopo solo cinque minuti, dà un encefalogramma di un epilettico. Esperti di medicina del lavoro hanno determinato che l'esposizione per un secondo a 110 decibel deteriora la facoltà decisionale per trenta secondi. Si consideri che un operaio adibito al martello pneumatico lavora otto ore al giorno esposto a 120 decibel ed il traffico automobilistico in una grande città produce in media 80 decibel.

(30) In senso conforme si è espressa la « World Health Organisation ».

succedono altre di tipo vasculopatie, neurovegetative, turbe psichiche, malattie da stress, senilità precoce e disendocrinie (31).

Lo sfruttamento attuale delle risorse rischia perciò di compromettere la salute (32).

Tanto premesso, va osservato che l'individuo è titolare di un diritto a che operino le necessarie garanzie non solo alla carenza di malattie, bensì al miglioramento della salute, sì da renderlo più attivo nel quadro di quella « solidarietà sociale » che motiva anche l'art. 41 Cost.

I diritti inviolabili dell'uomo, riconosciuti e garantiti dallo stato, ai sensi dell'art. 2 Cost., come singolo e nella formazione sociale ove si svolge la sua personalità, comprendono certamente il diritto alla salute, definito dall'art. 32 come « fondamentale » e dichiarato corrispondente all'« interesse della collettività ». Si coglie, perciò, l'aspetto individuale e collettivistico del riconoscimento dei diritti inviolabili e del singolo diritto alla salute, che in quelli rientra.

Risulta evidente che la tutela del diritto alla salute costituisce la condizione fondamentale del riconoscimento della sicurezza (33).

(31) In tal senso cfr. PAPPWORTH M. H., *Cavie umane. La sperimentazione sull'uomo*, Milano, 1971.

(32) PACCINO D., *Domani il diluvio*, cit., p. 48, osserva che chiunque danneggi la biosfera, contribuendo a portare il deserto dove c'è la vita, in sostanza fa propria, anche se non la pronuncia, la massima di Luigi 15° « dopo di noi il diluvio », in quanto prepara la catastrofe di domani, costringendo sin d'ora l'umanità a vivere in condizioni dannosi per la salute.

(33) Questi problemi sono stati trattati ampiamente dal LEGA, *Il diritto alla tutela della salute in un sistema di sicurezza sociale*, Roma, 1970, p. 15. L'A. desume dai principi generali contenuti nella carta costituzionale e dalle dichiarazioni internazionali che la salute non è soltanto uno stato bio-fisiologico, clinicamente accertabile, ma è anche un fenomeno sociale ed economico.

L'A. (p. 28) nota che individuo e gruppo sociale cui appartiene intercede un rapporto organico di varia complessità, a seconda del grado di evoluzione del gruppo e delle condizioni soggettive dell'individuo. Egli precisa (p. 34) che lo stato sociale deve realizzare una politica sanitaria attraverso la conservazione normale della capacità lavorativa, che è basata sul possesso del buono stato di salute e che l'individuo è tutelato anche con riguardo ai valori della persona umana nella sua integrità, sebbene sempre in relazione al suo inserimento nella comunità (*Mitgliederung*). Il Lega coglie, perciò, il reale collegamento esistente tra l'aspetto sociale ed individuale della tutela della salute. Però egli, occupandosi della libertà (p. 50) e della sicurezza (p. 136), sostiene a ragione, che la salute è un requisito della persona che gli permette di godere dei suoi diritti di libertà, ma che la sicurezza sociale attua la protezione degli individui a causa della loro appartenenza al gruppo sociale organizzato contro situazioni *standards* che menomano la integrità e la personalità; la sicurezza, però, è posta dall'art. 41, secondo comma Cost., allo stesso livello della libertà, cioè come diritto inviolabile dell'individuo, per cui la tutela della salute si pone anche per la sicurezza come condizione di riconoscimento di un diritto fondamentale.

della libertà e della dignità, che sono anche riconducibili tra i diritti inviolabili dell'uomo.

Lo stato ottimale di salute, non solo condiziona la garanzia di sicurezza, libertà e dignità, ma consente lo svolgimento della sua personalità nell'ambito della formazione sociale. Inoltre, il massimo rendimento che egli realizza condiziona anche l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

In tale ottica il diritto alla salute si pone non solo come situazione giuridica individuale, alla quale corrisponde un dovere dello stato, ma anche come interesse generale di cui quest'ultimo è portatore. Inoltre, gioca il ruolo di condizione di operatività di altre garanzie e di doveri che impegnano direttamente l'iniziativa e l'attività economica.

Gli evidenziati effetti dell'attuale sfruttamento delle risorse naturali sono risultati idonei a compromettere la salute e di conseguenza la sicurezza, la libertà e la dignità, oltre la « solidarietà sociale » (34). Queste considerazioni consentono di realizzare il collegamento con il concetto di sfruttamento irrazionale ed asociale, di cui interessava individuare i criteri di identificazione.

Lo sfruttamento delle risorse diviene irrazionale ed asociale e perciò vietato dalla Costituzione, nel momento in cui compromette la salute e, quindi, lede le situazioni giuridiche che ad essa sono collegate, anche indirettamente.

I riflessi sulla tutela della salute, riguardanti in particolare il rapporto con i diritti alla sicurezza, alla libertà ed alla dignità e con la « solidarietà sociale », costituiscono i criteri di identificazione della natura irrazionale ed asociale dello sfruttamento delle risorse e perciò dell'operatività del divieto di esso, nel quale si concretizza la tutela dell'ambiente.

5. Il quadro innanzi delineato si completa con la riconduzione ai concetti costruiti del principio di eguaglianza di cui all'art. 3 Cost. Quest'ultimo manifesta notevoli implicazioni che impegnano diversi aspetti della problematica.

(34) Il collegamento tra ecologia e solidarietà sociale è recepito, in particolare, dal movimento « *Dai Dong* », affiliazione dell'unione internazionale per la riconciliazione, che si fonda su un concetto cinese per cui la famiglia di ciascun uomo non è soltanto la sua famiglia ed i figli di ciascun uomo non sono solo i suoi figli ma i figli di tutto il mondo. Tale movimento nel 1971 ha presentato la « dichiarazione di Mentone » al segretario dell'ONU (*Corriere UNESCO*, luglio 1971) sulla crisi ambientale. La sezione italiana di tale movimento è a Napoli e responsabile è il prof. Pietro Dohrn.

Una prima azione è svolta dal principio di eguaglianza, attraverso l'attuazione delle garanzie innanzi esaminate in materia ambientale. La Costituzione vieta le diseconomie tecnologiche (35), che si realizzano allorché taluni soggetti subiscono un danno, senza che ad esso corrisponda alcun beneficio, per effetto degli agenti provenienti dall'attività inquinante di altri soggetti, che invece ricavano un vantaggio da tale loro azione. Cioè la tutela dell'ambiente si manifesta anche come eliminazione della disparità che si verifica tra soggetti i quali sfruttano le risorse naturali comuni e gli altri che ne subiscono solo i danni innanzi esaminati. Questa prima implicazione del principio di eguaglianza scaturisce dalla natura della crisi ecologica di crisi del bene collettivo.

L'altra direzione nella quale opera il principio di eguaglianza è la più interessante ed assorbe la prima.

Il comma 2° dell'art. 3 Cost. attribuisce alla repubblica il compito di rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale che limitano di fatto la libertà e la eguaglianza dei cittadini.

Il modello attuale di società, che era già presente, sebbene con tonalità meno vivaci, all'epoca della stesura della Costituzione (36),

(35) Per GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., p. 70, esistono tre tipi di esternalità, intese come economie e diseconomie esterne: la prima deriva dal divorzio tra proprietà effettiva e scarsità, la seconda consegue dalla esternalità tecnica, con prezzi monopolistici (acqua - elettricità); la terza è relativa a beni pubblici, per cui l'uso di uno non esclude quello di altro. Naturalmente, al primo tipo di esternalità, in quanto collegato alla scarsità delle risorse, si richiamano le altre, sì da giustificare il collegamento di esse con la questione ambientale. Sui rapporti tra esternalità e ottimo paretiano, cfr. Mc KEAN R. N., *The Use of Shadow Prices*, in « Problems in Public Expenditure Analysis », Washington, 1968, p. 36. FORTE C., *Ecologia ed economia urbana*, cit., auspica l'analisi economica della pianificazione territoriale e della localizzazione industriale, per evitare effetti dannosi su « zone nere » e sulle altre direttamente inquinate, ove aumentano i costi di gestione dei fabbricati ed i rischi di capitale, mentre diminuisce la popolazione. L'esame della questione particolare dell'insediamento urbanistico evidenzia la diseguaglianza che crea l'inquinamento il quale danneggia maggiormente determinate zone. Inoltre, le esternalità si manifestano anche sotto un profilo generale, come rileva SILVIA D'AIETTI G., *Qualità della vita e diseconomie esterne tecnologiche. Strumenti di finanza pubblica. Correttivi*, in « Rivista italiana di economia, demografia e statistica », 1972, n. 3-4, p. 161. Le esternalità, osserva l'A., oltre un certo livello, non sono sopportabili dal sistema, perché danno luogo ad una divergenza sempre maggiore tra i costi sostenuti dagli imprenditori e consumatori e i costi degli effetti di tale attività sull'ambiente e, quindi, sulla collettività.

(36) PREPIERI A., *Urbanistica, tutela del paesaggio, espropriazione*, Milano, 1969, p. 31, è dell'avviso che l'art. 3 Cost., secondo comma, prevede due modelli di struttura socio-istituzionale: la società esistente nel 1948, come ingiusta e come contenente un coacervo di ostacoli da superare e da modificare con altro modello e società in relazione ai fini assunti dal nuovo ordinamento giu-

è caratterizzato da un'irrazionale ed asociale sfruttamento delle risorse naturali. L'attuale struttura della società compromette beni garantiti dalla Costituzione, quali la sicurezza, la libertà e la dignità, espressi dal diritto alla tutela della salute, che è violato, e dall'interesse generale alla salute, di cui è portatore lo stato e che non è garantito.

Questo modello sociale impedisce, perciò, il pieno sviluppo della persona umana e la partecipazione di tutti i cittadini all'organizzazione politica economica e sociale del paese.

Dal coordinamento del contenuto dell'art. 3 Cost. e dei risultati della verifica del rapporto tra le garanzie costituzionali esaminate e la situazione sociale attuale discendono le seguenti considerazioni.

Lo stato deve modificare l'attuale modello della società, che si informa a criteri di ordine economico-sociale, i quali compromettono la salute e violano l'eguaglianza dei cittadini, poiché provocano le diseconomie tecnologiche. Il significato formale del principio di eguaglianza viene così in rilievo in sede di costruzione del valore sostanziale di esso.

La Costituzione recepisce perciò un concetto di giustizia diverso da quello comunemente accolto, perchè condanna la divinizzazione dei beni materiali, che devono essere considerati come mezzi di sottrazione alla collettività delle risorse scarse e limitate (37).

6. A questo punto è consentito anche elaborare il concetto di « benessere sociale » contenuto nella Costituzione. Questa ricerca deve

ridico ed un modello nuovo, dove prevalgono valori personalistici e non economicistici, dove c'è subordinazione dell'economia ai valori sociali, dove sono garantite l'umanità e la partecipazione effettiva dei lavoratori alla vita associativa ed all'organizzazione politica, economica e sociale del paese. L'A. ha il merito di avere individuato il significato dell'eguaglianza di fatto in un contesto di raffronto tra modelli di società, inserendovi anche riferimenti ed aspetti del concetto di ambiente (p. 34).

(37) NEBBIA G., *Contributo allo studio degli indicatori ambientali. Le matrici dei rifiuti*, in « La politica meridionalistica », 1974, n. 11, p. 19, nota che, come ogni riforma, anche quella ecologica si propone di ristabilire una situazione di giustizia attraverso una distribuzione delle risorse economiche e, in *Presentazione* a GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. XVIII, che i beni materiali costituiscono un ostacolo alla realizzazione spirituale dell'individuo.

Si tenta di ridimensionare la lesione della giustizia distributiva, affermando che diviene « politica »; anche la giustizia commutativa degli scolastici è violata ad avviso di BAGIOTTI T., *Gli effetti negativi dello sviluppo nel pensiero degli economisti*, in « Economia ed ecologia », Atti del 14ª riunione scientifica della società italiana degli economisti, Milano, 1975, p. 49.

Questi rilievi trovano il loro solido fondamento nelle norme costituzionali vagliate.

essere condotta alla luce delle dimensioni del concetto di « paesaggio » che esprimono una decisiva componente umana e che lo identificano nella « *Kulturlandschaft* », cioè in un ambiente naturale, nel quale l'uomo vive e su cui svolge la propria azione di utilizzazione (38).

La Costituzione impone alla repubblica di non mirare alla realizzazione del più elevato livello di produzione in assoluto, il quale provoca inevitabilmente lo sfruttamento irrazionale ed asociale delle risorse, che è tale perché compromette la salute. Il « benessere sociale », (39) imposto dalla nostra Costituzione, si attua nel momento in

(38) Particolarmente interessante risulta la sentenza della Corte Costituzionale n. 79 del 1971, la quale prende in considerazione le proprietà esistenti in un territorio in cui l'ambiente naturale si è costituito spontaneamente o ad opera dell'uomo; bisogna proteggere la formazione geologica, non turbare le loro manifestazioni spontanee, tutelare la flora e la fauna rilevante e conservare la bellezza del paesaggio. La sentenza, cioè, si riferisce a quelle proprietà che cadono nel territorio in cui l'ambiente racchiude beni che assumono un valore scientifico ed un interesse storico, etnologico, turistico e la cui conservazione risponde ad un interesse fondamentale per il complesso sociale al quale appartengono. La Corte precisa che tali proprietà, che subiscono l'influenza insopprimibile dei valori menzionati, non costituiscono delle signorie piene, per cui risultano legittime le norme che delimitano le zone protette, ne organizzano la protezione, ne determinano il contenuto nell'interesse pubblico, forniscono strumenti giuridici idonei a conciliare l'interesse privato ed il pubblico e concorrono a formare l'aspetto pubblicistico di quel diritto che ne coglie l'elemento sociale. Questa sentenza avverte indubbiamente il preciso collegamento tra « paesaggio » e « solidarietà sociale », anche se nella prospettiva ristretta nella quale lo impone la questione oggetto dell'esame da parte della Corte.

Le stesse osservazioni valgono per la sentenza della Corte Costituzionale n. 141 del 1972, con cui sancisce che le bellezze naturali ambientali, sul piano della protezione, vanno distinte dai beni tutelati mediante la disciplina urbanistica e che la tutela ambientale è una delle possibili specificazioni degli interessi pubblici connessi al controllo dell'utilizzazione del territorio (v. la relazione della commissione di indagine per la tutela e la valorizzazione del patrimonio storico, archeologico ed artistico).

In tale prospettiva rientra anche la sentenza della Corte Costituzionale n. 9 del 1973, la quale stabilisce che l'art. 41, il quale pone l'utilità sociale come limite all'iniziativa economica privata, rende legittima la legge 20 novembre 1971, n. 1097, che tutela le bellezze naturali ed ambientali e le attività estrattive nel territorio dei colli Euganei, in quanto è razionale impedire la prosecuzione dello sfruttamento, laddove più incide sul paesaggio. Tale ultima sentenza estende a ragione il discorso di tutela dell'ambiente in particolare alla attività estrattiva. V. nota 95.

(39) Già la teoria di PIGOU A. C., *Wealth and Welfare*, 1912, trasformato in *The Economics of Welfare*, London, 1920, presuppone l'elaborazione della teoria del benessere e degli effetti esterni delle attività umane non facilmente calcolabili, cioè già si individua una riconduzione nel concetto di benessere di valori non economicamente valutabili.

Ad una precisa configurazione di questo collegamento perviene NEBBIA G. *Ecologia ed economia*, cit., il quale scrive che al p.n.l. (prodotto nazionale lordo) deve sostituirsi il b.n.l. (benessere nazionale lordo), grandezza che comporta oltre i materiali estratti, le merci prodotte, le energie consumate, il verde, il silenzio e gli animali allo stato naturale.

cui la produzione nazionale raggiunge il più elevato dei livelli tra quelli che, uniformandosi anche a criteri qualitativi, realizzano uno sfruttamento razionale e di rilevanza sociale nel senso descritto. Questo benessere presuppone la carenza di ogni forma di contraddizione tra dati quantitativi crescenti e rilevazioni qualitative di una progressività negativa. La Costituzione, respingendo la falsa equazione benessere-consumi privati, che genera un'opzione per una « società di consumi », che poi si è rivelata una « società di rifiuti » (40), detta un criterio di « economia umana » (41), che riposi su presupposti di qualità di vita. L'economia deve basarsi sul principio di accumulo, il quale consente di considerarla fiorente in rapporto ai beni (42)

(40) Questa qualificazione deriva dalla constatazione in base alla quale nel nostro pianeta non si consuma nulla, perché ogni azione umana crea rifiuti, come osserva NEBBIA G., *Tecnica ed economia nella società dei rifiuti...* cit. Cfr. anche dello stesso A., *I cristiani di fronte alla crisi ecologica*, cit.

(41) Nel manifesto distribuito a Roma il 5 novembre 1973, in occasione della citata 14ª riunione scientifica della società italiana degli economisti sul tema « Economia ed ecologia » dal movimento già menzionato « Dai Dong » si legge: « Dobbiamo inventare una nuova economia, il cui scopo sia la gestione delle risorse ed il controllo razionale del progresso e delle applicazioni della tecnica per servire i reali bisogni umani, invece che l'aumento dei profitti e del prestigio nazionale: la crudeltà della guerra. Dobbiamo elaborare l'economia della sopravvivenza, anzi della speranza, la teoria di un'economia globale basata sulla giustizia, che consente l'equa distribuzione delle risorse della terra fra i suoi abitanti presenti e futuri ».

Questo documento riesce a compendiare i principi fondamentali relativi al concetto di economia che deve plasmare il nuovo modello di società, desunto da considerazioni complete sull'attuale stato di sfruttamento delle risorse. Questo nuovo concetto di economia è definito « di conservazione » in contrapposizione all'attualmente dominante, qualificato invece « di rapina », da GOLD-SMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 44.

L'aggancio di queste osservazioni con l'ordinamento giuridico è realizzato in particolare da MORBIDELLI G., *Problemi giuridico-organizzativi della difesa dell'ambiente*, in *La città inquinata*, Firenze, 1972, p. 350, per il quale le norme costituzionali in materia non solo sono immediatamente operanti di per sé stesse, — nel senso che condizionano ed indirizzano l'azione del legislatore ordinario verso forme di tutela di valori non economicistici, bensì altamente sociali —, ma in accordanza anche con altre disposizioni costituzionali che espressamente autorizzano la disciplina in chiave ecologica delle risorse naturali e, di conseguenza, dell'attività su quelle riflettentesi. L'A. individua, perciò, due livelli ai quali operano le norme costituzionali, distinguendo quelle che impongono il ridimensionamento dei valori economici ad opera dei sociali dalle altre che hanno ad oggetto la questione ecologia-risorse. Pur non convincendo il tentativo di scissione, anche se collegato ad un momento del procedimento interpretativo, risulta valido il coordinamento cui egli perviene, alla luce dell'interesse pubblico, individuato anche da SANTANIELLO G., *Gli inquinamenti dell'aria*, in « Rassegna parlamentare », 1970, 168.

(42) Sui beni gravita perciò la problematica ecologica. Già negli anni '30 KEYNES J. M., *Essay in Persuasion*, London, 1933, p. 373, avverte che non bisogna attribuire molta importanza a problemi economici, né sacrificare alle loro presunte necessità altri beni di maggiore e più durevole significato.

GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., p. 61, considera la qualità dell'ambiente-sviluppo economico in senso ristretto, come alternativa fra

durevoli e non invece alla velocità con la quale essi sono consumati (43).

la produzione di beni di mercati e di beni che non hanno valutazione di mercato; il che, avverte l'A., non significa che tale alternativa si ponga in termini di livello di benessere sociale, poiché quest'ultimo è fondato sulla produzione di ambedue i tipi di beni. Il Gerelli aggiunge che solo il primo risulta più facilmente valutabile economicamente e che ciò non vuol dire che sia da preferirsi, ma solo che tale produzione è regolata dal mercato, per cui la produzione degli altri beni sarà soggetta a decisioni prevalentemente politiche con problemi delicati per economie miste. Certamente il benessere sociale presuppone la produzione di ambedue i tipi di beni, però anche i limiti e gli equilibri relativi ad essa, considerando gli effetti della utilizzazione delle risorse ed adottando decisioni di natura indubbiamente politica.

NEBBIA G., *I cristiani di fronte alla crisi ecologica*, cit., richiamandosi agli studi di Eliot T. S., di trentacinque anni addietro, rileva che l'ecologia non collega il benessere alla crescente disponibilità dei beni materiali, bensì al miglioramento della vita, della sicurezza e della sanità. Egli intende il benessere come il diritto di tutti a disporre di un livello adeguato di beni per soddisfare i bisogni primari indispensabili, quali gli alimenti, l'abitazione, l'assistenza sanitaria, l'istruzione, la dignità e la vita in un ambiente decoroso. Tutti gli altri beni sono considerati secondari dal Nebbia, il quale condiziona il loro riconoscimento alla loro idoneità a non nuocere ai primi.

La distinzione dei beni operata dall'A. risulta più aderente al tema della tutela dell'ambiente; in questa prospettiva non può che accogliersi l'ordine di priorità esposto, sebbene con la valutazione ponderata delle notevoli implicazioni di diversa natura che esso importa.

Il ruolo che giuocano i «beni» nella questione ambientale dischiude interessanti orizzonti per i rapporti che tale questione evidenzia con la generale tematica dei beni pubblici e privati.

Per SANDMO A., *Public Goods and the Technology of Consumption*, in «Review of Economic Studies», ottobre 1973, p. 527, sulla base delle ipotesi sulla funzione di utilità dei consumatori elaborati da Lancaster e Muth, si ottiene una nuova formulazione del problema dei beni pubblici, diretta a comprendere alcune principali caratteristiche evidenziate dalla letteratura. Essa implica, ritiene l'A., che siano restituiti caratteri privati al consumo di beni pubblici, considerando che i beni finali sono tutti privati, mentre gli *inputs* del consumo possono essere privati o pubblici. Viene così riformulata la teoria della collocazione ottimale delle risorse con beni pubblici, che fornisce una impostazione più operativa alle indagini empiriche sui benefici derivanti dall'offerta di beni pubblici.

(43) DE MARCO D., *Le contraddizioni dello sviluppo economico: analisi storica*, in «Economia ed ecologia», Atti della 14ª riunione scientifica della società italiana degli economisti, Milano, 1975, p. 17, precisa che i contrasti nell'ambito dello sviluppo economico accompagna i paesi occidentali da oltre due secoli, con aspetti talvolta più salienti; egli osserva che a questa nemesi non sfuggono i paesi socialisti, nei quali le antinomie risultano di indole diversa. Ma quel che interessa sottolineare è l'osservazione dell'A., secondo il quale nell'ultimo quarto di secolo c'è stato un recupero vorticoso dello sviluppo con l'accentuazione delle contraddizioni che impegnano l'ambiente sino a compromettere la sorte dell'umanità. Perciò le discrasie dell'economia si sono aggravate, quando essa ha assunto le caratteristiche «di rapina», così definite, come si è osservato, da GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., i quali (p. 53) addirittura prevedono che la divinizzazione dello sviluppo provocherà la fine della società industriale entro la vita degli attuali viventi. Ciò è auspicabile se per fine di tale società si intende sostituzione di essa con il modello delineato; difatti, come osserva RONZANI G., *Per una metodologia di progettazione ecologica*, in «La città inquinata», Firenze, 1972, p. 150, il sistema si può aiutare da solo, se gli viene offerta la possibilità.

L'intervento statale deve inerire ai singoli settori economici, allo scopo di ridurre quel tipo e quella quantità di concentrazione di agenti inquinanti, idoneo a porre in crisi lo stato di « benessere sociale » imposto dalla Costituzione.

Quest'ultima, perciò, respinge il « *throughput* », che deriva da fattori di produzione, di cui una parte è estratta dai serbatoi di materie prime ed è costituita di oggetti non economici ed un'altra è rappresentata da immissioni (*output*) in tali serbatoi che provocano inquinamenti (44); difatti, le norme costituzionali indicano come termini del successo dell'economia non la produzione ed il consumo, bensì la natura, l'estensione, la qualità e la complessità dei capitali, compreso lo stato dei corpi e delle menti umane contenute nel sistema, in un'ottica di conservazione delle masse (45).

La società deve essere ricondotta a modelli preindustriali; ciò non significa rifiuto della tecnologia, bensì un uso più intelligente e remunerativo del processo tecnologico (46).

È lecito affermare che la Costituzione impone alla coscienza umana di liberarsi dagli ostacoli che si oppongono allo sviluppo equilibrato, perché razionale e sociale, ricusando ogni forma di sviluppo produttivo incontrollato (47).

Al nuovo modello deve corrispondere una nuova cultura, imposta dalla Costituzione, che si oppone all'attuale, la quale esalta la produttività, il consumismo ed il successo economico.

La nuova cultura esige il rifiuto dell'egoismo ed il disprezzo del mondo circostante ed impone la tecnologia sociale che ripari i gua-

(44) Su questi argomenti cfr. BOULDING K. E., *The Economics of the Coming Spaceship Earth*, in « *Environmental Quality in a Growing Economy* », Maryland, 1966, 3.

(45) In arg. cfr. AYRES R. V. - KNEESE A. V., *Production, Consumption and Externalities*, in « *American Economic Review* », 1969, p. 282 e KNEESE A. V., AYRES R. V., D'ARCE R., *Economics and the Environment - A Materials Balance Approach*, Washington, 1970. V. i lavori di J. K. GALBRAITH, *Economia e benessere*, Milano, 1959, *Il nuovo stato industriale*, Torino, 1968 e *La qualità della vita*, Milano, 1971.

(46) Così TAYLOR G. R., *La società suicida*, cit., p. 331.

MINES S., *Gli ultimi giorni dell'umanità*, cit., p. 299, osserva che di fronte al dilemma dello spazio che diminuisce e di una popolazione enorme e in continuo aumento da nutrire, vestire e alloggiare, è ovvio che la soluzione non consiste nell'abbandono della tecnologia; il nostro problema, egli aggiunge, non è la tecnologia di per sé stessa, ma il suo cattivo uso, ciò che l'ecologo K. Watt chiama l'asindote dell'ecocidio. Il Mines auspica (p. 301) almeno questo risultato: un'etica del territorio ed una politica dell'ecologia. In arg. cfr. CORTA S., *L'uomo tolemaico*, Milano, 1975.

(47) Cfr. PIZZIGALLO, *Ecologia e sopravvivenza*, in « *La città inquinata* », Firenze, 1972, p. 47.

sti causati dall'irrazionale ed egoistico uso della tecnica (48). Allo stato è quindi imposto di evitare le « liberalità » pubbliche (49), che si manifestano nel momento in cui non è vietato il danno ambientale.

7. La strategia ambientale, così delineata, implica decisioni che tengano conto delle diversificazioni economiche e territoriali. Il mezzogiorno e le isole, la cui valorizzazione è imposta dall'art. 119 Cost., costituiscono un serbatoio di risorse ambientali di buona qualità. Diviene perciò doveroso intervenire in tali regioni con criteri diversi, al fine di tutelare lo stato dell'ambiente che è meno compromesso; l'incremento dell'industria turistica e lo sviluppo dell'agricoltura, favoriti dalle attuali condizioni del « paesaggio », consentono di realizzare quel « benessere sociale » che offre, anche sul piano della redditività, maggiori garanzie rispetto alla produzione industriale condizionata da disponibilità di materie prime da procurare spesso all'estero. La legittimità dei provvedimenti a favore del mezzogiorno e delle isole, che devono mirare ad un cauto processo di industrializzazione e principalmente allo sviluppo dell'agricoltura (50) e del turismo, è ampiamente motivato dal principio di eguaglianza, il quale impone che situazioni diseguali vengano trattate diversamente.

(48) Così NEBBIA G., *Ecologia-economia*, cit.

(49) WOŁOZIN H., *Environmental Quality as Government Largess*, in « National Tax Journal », 1971, p. 501, considera il tradizionale controllo dell'ambiente come problema di analisi costo-benefici e distingue la liberalità pubblica dai diritti di proprietà concessionali. Il diritto all'inquinamento, ad avviso dell'A., è una concessione pubblica revocabile, costituzionalmente garantito, che diviene un diritto. È da obiettare che una legge la quale consenta il deterioramento ambientale può anche riconoscere un diritto, ma certamente è illegittima.

(50) NEBBIA G., *Ecologia-economia*, cit., nota che gli insediamenti industriali non hanno accorgimenti per conservare l'ambiente naturale ed umano e che si mira alla creazione di posti di lavoro con leggi miopi ed « economiche » del profitto e della falsa efficienza produttiva, ignorando il patrimonio ambientale del mezzogiorno. Il problema è perciò posto in termini esatti da G. NEBBIA il quale lascia intendere che la creazione dei posti di lavoro può raggiungere punte elevate anche prescindendo da un incontrollato processo di industrializzazione. Difatti, come osserva FORMICA C. nella relazione dal titolo *Esodo agricolo e trasformazioni agrarie nel Mezzogiorno* tenuta il 19 aprile 1975 in occasione del convegno geografico di Salerno, nel ventennio 1951-71 hanno abbandonato il mezzogiorno quattro milioni di persone; ciò provoca la carenza sempre maggiore di produzione agricola e di bestiame, con la conseguente necessità di importazione di tali prodotti, il peggioramento della loro qualità e l'esigenza di sottoporli a processi di lunga conservazione e di creare sempre più nuovi posti di lavoro nelle zone industriali per assorbire la parte di essi che non emigra; è da considerare che le crisi energetiche provocano il rientro anche dall'estero di essi senza che esistano le condizioni di lavoro. Di qui la necessità di rivalutare la professione agricola, la quale può utilizzare con profitto e logica la stessa tecnologia che è una delle cause della sua crisi.

La strategia ambientale deve essere realizzata attraverso l'imposizione di *standards* antinquinamento e l'indicazione di tecnologie alternative (51), al fine di tutelare il naturale equilibrio dell'ecosistema.

In particolare, è necessario l'esame sintagmatico, che consideri i rapporti tra le componenti dell'ecosistema, e l'analisi pragmatica, che ha ad oggetto le relazioni tra elementi di diversi ecosistemi (52). In particolare è interessante l'applicazione dei metodi statistici ad osservazioni riguardanti le ricerche nel campo dell'ecologia, sia vegetale che animale, per identificare il ruolo e le caratteristiche di dispersione di un qualsiasi organismo nel corso del suo ciclo vitale, ed anche ai fini dello studio della stessa struttura qualitativa o quantitativa della comunità (53).

8. La questione più delicata posta dall'attuazione del « benessere sociale », così come è recepito dalla Costituzione, investe l'alternativa delle risorse da sfruttare. Si tratta cioè di cercare fonti di energia non utilizzate e che non producono nell'ambiente le conseguenze deleterie provocate dalle fonti tradizionali, le quali, come si è osservato, sono poi limitate. In questa prospettiva viene in rilievo l'energia solare, la cui quantità è impressionante; si calcola che in un mese la terra riceva l'equivalente a diecimila miliardi di tonnellate di carbone, cioè all'intera risorsa fossile del pianeta. E da notare che l'uso di tale energia non turba l'equilibrio termico generale

(51) Cfr. GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 33. Merita menzione il « riciclaggio », cioè la riutilizzazione delle risorse utilizzate, quali l'acqua.

CAMPOLONGO V. A., *Risorse: disponibilità e utilizzazione*, in « Economia e ecologia », Atti della 14ª riunione scientifica della società italiana degli economisti, Milano, 1975, p. 99.

(52) Così FABBRI L., *Appunti per una metodologia ecologica*, in « La città inquinata », Firenze, 1972.

In particolare è necessario intervenire nel settore delle localizzazioni industriali, urbane e metropolitane, che producano effetti inquinanti e della circolazione e riscaldamento.

Cfr. FORTE C., *Ecologia ed economia urbana*, cit., p. 78. La pianificazione territoriale evidenzia aspetti ecologici che vanno attentamente considerati, come nota NEBBIA G., *Neotecnica ed ecologia*, in « I futuribili », 1972, n. 4, p. 38. Cfr. anche TRAVAGLINI V., relazione introduttiva in *Economia ed ecologia*, Atti della 14ª riunione scientifica della società italiana degli economisti, Milano, 1975, p. 14.

(53) SCOSSIROLI R. E., CLEMENTEL S. e SCOSSIROLI S., *Metodi statistici per l'ecologia*, Bologna, 1974, offrono un quadro generale delle distribuzioni esaminate anche se non completo come quello prospettato da ORD J. K., *Families of Frequency Distributions*, London, 1972.

del pianeta, cioè non produce effetti di inquinamento termico globale (54). Ma l'utilizzazione dell'energia solare implica talune difficoltà, quali il condizionamento di essa alla situazione atmosferica e la necessità di riservare parte della superficie, forse un centesimo, della terra ai collettori solari. Ma tali difficoltà sono superabili immagazzinando l'energia, quando le condizioni atmosferiche lo permettano ed utilizzando le superfici superiori degli edifici per installare i collettori.

Queste brevi considerazioni (55) in tema di energia solare consentono di rilevare che la sostituzione del modello sociale può anche non implicare necessariamente un rallentamento della produzione; difatti, non è escluso che l'utilizzazione di altre risorse produca una notevole riduzione dei danni ambientali.

Inoltre, la strategia ambientale presuppone la valutazione degli elementi su cui deve fondarsi un primo apprezzamento (56).

Si pone innanzitutto un problema di valutazione dei benefici e dei costi degli effetti inquinanti. La conoscenza delle conseguenze sulla salute è invece piuttosto completa. Gli elementi a disposizione consentono perciò un intervento valido in relazione alle garanzie costituzionali.

L'analisi costi-benefici degli effetti sullo sviluppo dell'economia, della degradazione ambientale e dell'intervento contro l'inquinamento

(54) La fusione nucleare, i reattori e gli autofertilizzanti producono invece tali effetti, che, come è noto, modificando la temperatura media mondiale, determinano anche lo scioglimento dei ghiacci ed il conseguente aumento del livello del mare.

L'energia solare, che potrebbe risolvere il problema della sopravvivenza, viene in rilievo proprio in sede di posizione del problema stesso. Difatti, NEBBIA G., *Ecologia ed economia*, cit., definisce l'ecologia quale l'economia della natura che studia la contabilità degli scambi tra energia, risorse chimiche inorganiche ed organiche ed esseri viventi, in termini di unità di energia incidente, di unità di peso, di materiali prodotti e trasformati. L'esempio offerto dall'A. è costituito proprio dall'energia solare che impegna uno stagno; i vegetali l'assorbono ed, attraverso la fotosintesi, costruiscono sostanze organiche e divengono nutrimento di animali che costituiscono alimenti per animali di livello trofico superiore, sino all'uomo. Sull'importanza della comprensione dei fattori climatici per l'ecologia, tanto puro che applicato, v. SIMONETTA A., *Ecologia*, cit., p. 79.

(55) Conseguenze negative sono spesso prodotte dal tentativo di accennare la potenzialità delle risorse. Così, al fine di aumentare le risorse idriche, sono state costruite la diga di Kariba, sul fiume Zambesi, che ha determinato la proliferazione di insetti nocivi sconosciuti, e la diga di Assuan sul Nilo, che ha compromesso la produzione agricola e la pesca. In arg. cfr. NEBBIA G., *I cristiani di fronte alla crisi ecologica*, cit.

(56) In tal senso cfr. GERELLI E., *Economia a tutela dell'ambiente*, cit., p. 21.

permette di disporre di elementi molto utili per realizzare la strategia ambientale, specie nella prospettiva dell'alternatività delle scelte (57).

Lo scopo consiste nel costruire il modello che consenta di assistere le pubbliche decisioni sulla destinazione dell'ambiente naturale, rendendo massimo il beneficio netto che derivi dall'utilizzazione economica dell'area, tra i possibili benefici che esso è in grado di produrre nel rispetto delle garanzie esaminate (58).

Le considerazioni che precedono inducono a rilevare che la questione dei limiti dello sviluppo produttivo indubbiamente esiste ed assume una notevole importanza, perché la sua soluzione è in grado di condizionare l'operatività di fondamentali garanzie costituzionali; però consentono anche di rilevare che la questione deve essere affrontata con la serena convinzione che il « benessere sociale », da attuare e che manifesti dimensioni umane, non implica necessariamente un rallentamento dello sviluppo economico e che certamente, nel complesso, i benefici sono di gran lunga superiori ai costi.

Queste precisazioni si rendono indispensabili, quando si consideri che l'incontrollata accentuazione della carica emotiva, legata alla psicosi del catastrofismo ambientale, può essere strumentalizzata da coloro che, interessati a certe crescite produttive, pongono

(57) GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., p. 21, sottolinea l'esigenza di accrescere le risorse per la ricerca scientifica nel settore ambientale, considerando che in Italia solo lo 0,3 del reddito nazionale è dedicato ad esse, contro il 2,6 del Giappone. L'A. (p. 111) nota che è necessario valutare la dimensione economica dei problemi da affrontare, distinguendo il breve periodo, nel quale non bisogna produrre danno al sistema macroeconomico, dai tempi lunghi, coordinando e pianificando gli interventi appropriati.

Il GERELLI (p. 60) nota, inoltre, che il reddito nazionale si riferisce alla produzione crescente e non riflette quindi le migliori condizioni istituite per la produzione futura; inoltre rileva che, mentre è impossibile attribuire direttamente valore monetario ai miglioramenti sanitari estetici, i metodi indiretti di valutazione (analisi costi-benefici) non sono attualmente utilizzati nella stima.

L'A. offre un quadro interessante dei principali aspetti della valutazione economica del problema, specie in riferimento al reddito nazionale.

Cfr. anche BOULDING E., *The economics...*, cit.

(58) FISHER A. C., KRUTILLA J. V., CICHETTI G. I., *The Economics of Environmental Preservation...*, cit., osservano che, sottraendo dal valore attuale dei benefici netti il valore sociale del capitale investito, si ottiene il risultato massimizzato con vincoli che riguardano le condizioni e la natura dello sviluppo effettuati in passato nell'area. Gli AA. aggiungono che il risultato rappresenta il sentiero ottimo di espansione degli investimenti di sviluppo, che implica l'alternarsi di momenti di crescita e di stasi nell'ammontare degli investimenti destinabili allo sviluppo dell'area. Questi rilievi evidenziano l'importanza delle questioni poste e la necessità di approfondirle per fornire dati necessari per costruire un certo tipo di intervento.

in dubbio l'esistenza stessa della questione dei limiti dello sviluppo, compromettendo o anche solo ritardando i necessari interventi (59).

9. La risposta alla domanda di beni ambientali, intesa come somma di sfruttamento delle risorse, non si traduce però in una determinazione dei limiti dello sviluppo della sola grandezza vagliata.

La realizzazione dei fini perseguiti dalle norme costituzionali esaminate denuncia rilevanti collegamenti con la questione dell'incre-

(59) GERELLI E., *Le dimensioni economiche del problema ambientale*, in «Economia ed ecologia», Atti della 14ª riunione scientifica della società italiana degli economisti, Milano, 1975, p. 65, si preoccupa che lo sfruttamento di falsi problemi possa favorire formazioni di gestioni politiche autoritarie.

L'A., in altro scritto, *Economia e tutela dell'ambiente*, Bologna, 1974, p. 41, afferma che, per fornire risorse naturali in misura e qualità sufficienti a scopi produttivi, emergono problemi della scarsità e perciò potrebbe valere la tesi tradizionale della restrizione della produzione e dei consumi, mentre a lungo periodo potrebbe invece valere la tesi moderna di Barnett e Morse; difatti il Gerelli (p. 29) nota che non conosciamo le disponibilità del mondo dell'avvenire, quando forse saranno sfruttate le risorse dei fonti dell'oceano e nuove fonti di energia, ed osserva che le variazioni recenti dei costi del petrolio sono legate a situazioni contingenti quali la guerra. Tuttavia l'A. sottolinea (p. 41) che l'azione restrittiva vale anche a lungo periodo per «naturalizza originaria». La tesi del Gerelli che, sostanzialmente si avvicina a quella di FABBRI L., *Appunti per una metodologia ecologica*, cit., si fonda su un giusto riconoscimento della validità della questione a breve periodo e sui dubbi che in lunga prospettiva lascia sorgere l'imprevedibilità degli eventi. Ma l'A. riconosce che, pure in una visione proiettata nel futuro, la questione dei limiti dello sviluppo conserva la sua validità; difatti, anche lo sfruttamento di una nuova fonte di energia può risolvere problemi di esauribilità, ma facilmente possono essere gli strumenti di sfruttamento ed i prodotti a provocare deterioramento ambientale. A proposito poi dello sfruttamento di falsi problemi, BARNETT H. I. e MORSE C., *Scarcity and Growth - The Economics of Nature Resources Availability*, Baltimore, 1963, sostengono che può esistere un limite, ma che esso non può essere definito in termini economici, in quanto la tutela delle risorse, contenendo la produzione, la ricerca, l'istruzione e l'investimento, rischia di ridurre anche l'eredità sociale. Innanzitutto, non è esatto che il limite dello sviluppo provochi il rallentamento della ricerca, dell'istruzione e dell'investimento, tanto che il «paesaggio» è risultato «*Kulturlandschaft*»; difatti, costituisce manifestazione di equilibrio, di maturità e di cultura contenere lo sviluppo in modo da garantire valori fondamentali della persona umana. L'equilibrato sviluppo produce forme di investimento sotto altri profili, quali il turismo e l'agricoltura, oltre ad essere vincolato a fonti di energia «pulita», più consistenti delle tradizionali. Sulla tesi confutata si è soffermato PASINETTI, *A New Theoretical Approach to the Problems of Economic Growth*, in *Semaine d'étude sur le rôle de l'analyse économétrique dans la formation de plans de développement*, 1963, pubblicato in Italia nel 1965 (Roma). - V. anche MEADOWS D. H. ed altri, *I limiti dello sviluppo*, rapporto redatto dal *Massachusetts Institute of Technology*, per il progetto del Club di Roma sui beni dell'umanità, Milano, 1972; FORRESTER J. F., MEADOWS D. L., RANDERS J., ANDERSON A. A., ANDERSON J. M., BEHRENS III W. W., MAILL R. F., SHANTZIS J. B., *Verso un equilibrio globale*, Milano, 1973; ALBANI E., *I limiti dei «limiti dello sviluppo»*, in «Mondo economico», 1972, sett. 21; cfr. anche POPPER J., *Le modèle du Mit comporte des graves imperfections*, in «Le Monde», 1972, e ROBINSON J., *Lo sviluppo economico e le sue contraddizioni*, in «Il Corriere della sera», 12 marzo 1973.

mento demografico. Difatti, l'aumento della popolazione mondiale è notevole. Si ritiene che quattro secoli or sono la terra era abitata da mezzo miliardo di persone. Nei due secoli successivi l'incremento è stato solo di mezzo miliardo, mentre negli altri due secoli è risultato già di tre miliardi, e così è stata raggiunta l'attuale cifra di quattro miliardi. Qualora venisse rispettato tale ritmo di accrescimento, il numero degli abitanti della terra dovrebbe raddoppiarsi entro il prossimo secolo; ovviamente l'incremento è di gran lunga superiore nei paesi in via di sviluppo.

D'altro canto, l'aumento del numero degli abitanti nel nostro pianeta provoca l'accentuazione della richiesta di risorse naturali e quindi un maggior sfruttamento ed una peggiore qualità di esse per effetto del contatto tra le merci ambientali negative, in cui di volta in volta sono trasformate, ed i serbatoi naturali che le custodiscono (60).

(60) Le analisi condotte da D. RICARDO, A. SMITH e T. R. MALTHUS, tra la seconda metà del secolo diciottesimo e l'inizio del successivo, hanno già ad oggetto i rapporti tra scarsità, risorse agricole, popolazione e progresso tecnico. Cfr. RICARDO D., *Principi di economia politica*, cit.; SMITH A., *Ricerche sopra la natura*, cit. e PAVITT K. R. L., *Malthus and other Economist*, in « Futures », 1973, p. 157. In particolare per MALTHUS, *Essay and the Principle of Population as it Affects the Future Improvement of Society*, 1798, pubblicato anonimo in polemica con i propugnatori di riforme e soprattutto con W. GODWIN, la popolazione, in mancanza di ostacoli preventivi e repressivi, tende a crescere con ritmo più rapido dei mezzi di sussistenza. Nelle successive edizioni (1803 e ss., rist. 1966) l'*Essay* non più anonimo, apparve arricchito di dati statistici e storici. Le progressioni, aritmetica l'una e geometrica l'altra, ideate dall'A. per indicare la tendenza dello sviluppo delle sussistenze e della popolazione, sono state combattute da chi individuava in essa una critica blasfema alle leggi divine, sia dai sostenitori dell'aumento della popolazione a fini di conquiste, sia da K. Marx per cui gli squilibri sociali dipendono dal sistema capitalistico. Se fattori, quali le epidemie e le guerre, non avessero ridotto lo sviluppo demografico, la teoria di Malthus troverebbe conforto dagli eventi. Il problema si aggrava considerando il ritmo sempre più sostenuto dell'aumento della popolazione, la mancanza di epidemia e la scomparsa di guerre tradizionali con l'alternatività tra una pace sostanziale duratura e una guerra nucleare tale da eliminare ogni condizione di sopravvivenza. La guerra, che garantiva tali condizioni, è in grado di comprometterle per le conseguenze disastrose che riesce a provocare. In tal senso la tesi di Malthus può acquistare validità proprio in una corretta riconduzione nell'ambito della questione ecologica. Ciò è dimostrato dal rilievo di TAYLOR G. R., *La società suicida*, cit., p. 242, il quale sostiene che un rapido aumento della popolazione, a parte l'accresciuto numero di bocche da sfamare, deforma le strutture economiche e rende sempre più arduo sfamare le bocche esistenti. SIMONETTA A., *Ecologia*, cit., p. 296, conclude rilevando che tuttavia la premessa assoluta è il blocco dell'espansione della popolazione umana, e, considerando che le regioni tropicali e subtropicali possono assicurare il fabbisogno di calorie alle loro popolazioni, solo queste non aumentano.

V. NATIONS UNIES, *La situation démographique dans le monde en 1970*, New York, 1971 e FREJKA T., *The Future of Population Growth*, New York, 1973.

E da considerare che l'esigenza di contenere lo sviluppo demografico per i motivi esposti è stata sottolineata in seno alla conferenza mondiale di Bucarest dell'agosto del 1974 dai paesi occidentali e che i paesi del « terzo mondo », che rappresentano due terzi della popolazione terrestre, hanno tentato di dimostrarne l'infondatezza; le critiche mosse da questi ultimi si concentrano sostanzialmente nell'accusa mossa ai paesi industriali quali responsabili del cataclisma antropologico e si fondano sulla convinzione che il miglioramento economico degli abitanti i paesi in via di sviluppo li indurrebbe a ridurre le nascite. La causa della crisi ambientale è stata a ragione imputata ai paesi industriali. Però la convinzione sulla quale si fondano le critiche presuppongono l'esigenza del contenimento dello sviluppo demografico; soltanto si ritiene di realizzarlo attraverso l'equo strumento del miglioramento delle condizioni economiche dei paesi in via di sviluppo e quindi del grado di istruzione dei loro abitanti.

Si tratta certo di problemi di notevole complessità. Non è agevole prevedere il ritmo di incremento in assenza di strategia di controlli. Inoltre, è da considerare l'equilibrio tra i giovani e gli anziani, il cui rapporto era in netto favore dei primi il secolo scorso (61); ancora, bisogna tener presente le zone geografiche, in alcune delle quali addirittura esiste un decremento demografico, e fenomeni collaterali, come la trasmigrazione di forze di lavoro da una zona ad un'altra (62).

Comunque, il problema si pone in termini gravi, nonostante il ridimensionamento che esso subisce per effetto di tali implicazioni (63).

(61) Vi erano cinque giovani per un anziano; adesso esistono tre giovani per due anziani.

(62) In Liguria, ad esempio, i decessi superano le nascite. Nei paesi in via di sviluppo l'incremento annuo è diminuito di circa l'1 %, mentre nelle due Germanie gli abitanti sono diminuiti di 115.000 unità; il decremento si è verificato anche in Lussemburgo. Invece in Austria, Belgio, Svezia, Finlandia l'aumento della natalità è di circa l'1 % all'anno.

Sull'esigenza di ragionare non sulla media, bensì per nazioni sviluppate o meno cfr. GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., p. 34.

(63) Di qui discende l'opportunità di studiare tale problema e programmare lo sviluppo demografico. BROWN L., *I limiti della popolazione mondiale*, Milano, 1974, propone una tabella di marcia che dovrebbe essere seguita da tutti i paesi della terra per raggiungere una stabilizzazione nel 2015, con una popolazione globale di circa 5 miliardi e 800 milioni.

Anche GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 57, si esprimono in termini analoghi. Cfr. EHRLICH P. R. e EHRLICH A. M., *Population, Resources, Environment*, San Francisco 1970 e LAPHAM R. J. e MAULDIN W. P., *National Family Planning Programs: Review and Evaluation*, in « Studies in Family Planning », III, n. 3, 1972.

Da questi rilievi discende che la Costituzione impone alla « sovranità » di limitare, con le riserve espresse, lo sviluppo del « popolo » nell'interesse del « territorio », inteso come ambiente che consente la vita del popolo stesso. Il rapporto tra i presupposti essenziali dello stato, di cui la sovranità è elemento costitutivo operante, realizza le garanzie costituzionali valutate, però si articola in un sistema che riconosce altre garanzie. Queste vengono in rilievo, perché rischiano di essere violate dalla piena operatività della relazione suddetta tra i presupposti essenziali dello stato. Difatti il controllo delle nascite rischia di ostacolare la protezione della maternità prevista dal comma 2° dell'art. 31 Cost. e di ledere i diritti inviolabili dell'uomo riconosciuti dall'art. 2 Cost. come singolo e nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità (64).

Interessa rilevare che non è stato dimostrato che la vita inizi in un momento successivo alla prima divisione cellulare in due cellule figlie e che pertanto l'interruzione della maternità prima di quel momento non implichi l'estinzione di una vita umana e l'interruzione della maternità. Anzi, alla luce dei criteri di Harvard (65), la vita comincia allorché inizia la divisione cellulare; da allora l'embrione percorrerebbe in nove mesi tutte le infinite fasi della vita, da organismo unicellulare, come l'ameba, a quella sempre più complessa, fino al metazoo-uomo.

(64) NEBBIA G., *I cristiani di fronte alla crisi ecologica*, cit., ricollega la paternità al concetto di responsabilità ed al riconoscimento dei doveri verso Dio, verso se stessi e verso la famiglia e la società in una giusta gerarchia di valori. Il richiamo ai doveri verso la società esprime il loro contenuto giuridico.

(65) Sulla base di tali criteri, la morte risulta presente, se manca la risposta a stimoli esterni (dolori), se i profondi riflessi sono assenti, se mancano tentativi di respirazione e se non è rilevabile un'attività cerebrale. Perciò, il feto vive, se risponde al dolore, si muove, tenta di respirare e presenta attività cerebrale documentata da elettroencefalogramma. L'attività elettrocardiografica sarebbe presente nell'embrione umano fin dalla sesta settimana e la elettroencefalografica fin dall'ottava e ci sarebbero pochi dubbi che il perfezionamento tecnico della registrazione dei fenomeni bioelettrici consentirà di arretrare questi limiti ancor di più. Infine, si osserva, nessuna differenza esisterebbe nei primi giorni successivi alla nascita tra il figlio dell'uomo e la scimmia sul piano della intelligenza e della coscienza, ad eccezione del piano potenziale. Eppure, se si uccide il figlio dell'uomo, si compie un omicidio. Non si comprende perché il discorso non debba estendersi alla vita prenatale, ove lo stato del feto non si differenzia da quello del bimbo appena nato.

GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 33, osservano che l'aborto è eutanasia; c'è di mezzo la vita umana, non perché essa è sacra per la continuità dell'uomo, in quanto vale il contrario. Gli AA. perciò riconducono il divieto dell'aborto procurato non alle esigenze di sopravvivenza, bensì a principi fondamentali che informano la società e che non possono essere violati.

È sufficiente il dubbio sull'esistenza della vita sin da tale momento a lasciar ritenere che l'aborto procurato rischia di interrompere la vita e la maternità, in violazione delle norme costituzionali di cui agli artt. 2 e 31, comma 2°.

Dalla Costituzione si desume perciò un dovere di vivere nel rispetto di regole che derivano dall'origine della vita (66).

A livello diverso, perché ineriscono a momenti anteriori a quello della fecondazione, operano gli altri strumenti disincentivanti lo sviluppo demografico, al fine di tutelare la sicurezza, la dignità, la salute e, con un'ottica proiettata nell'avvenire, la sopravvivenza dell'umanità.

Si pone perciò in relazione ai contraccettivi un problema non di legittimità costituzionale, bensì certamente morale e religioso (67),

(66) La Corte Costituzionale con la sentenza n. 27 del 1975 stabilisce che l'art. 546 c.p. relativo all'aborto della donna consenziente nella sua troppo recisa formulazione di divieto del procurato aborto contrasta con il principio costituzionale e poiché l'art. 54 c.p. (stato di necessità) non basta ad eliminare la responsabilità penale in tutte le ipotesi di pericolo fisico e psichico della gestante, l'art. 546 è illegittimo nella parte in cui non prevede che la gravidanza possa venire interrotta, quando l'ulteriore gestione implichi danno o pericolo grave, clinicamente accertata e non altrimenti evitabile per la salute della madre. La Corte, perciò, sostiene che la « futura » persona del feto, in attesa della nascita, può essere sacrificata dalle esigenze estreme della salute della madre, ma non può e non deve, fuori da questa ipotesi-limite, essere vittima di aborto procurato. Quindi la Corte ritiene che sarebbe illegittima una riforma che liberalizzasse l'aborto o che concedesse l'aborto procurato anche in considerazione dell'interesse del figlio a non nascere ed a non vivere menomato.

La sentenza, perciò, presenta due risvolti. Da un lato, si oppone giustamente alla liberalizzazione dell'aborto ed a un più aperto ridimensionamento della repressione penale dello stesso; dall'altro introduce l'esimente, che è giustificabile, in quanto si tratta di reprimere una vita per salvarne un'altra.

Resta però da chiedersi se la Corte possa introdurre esimenti o se ciò invece rientra nella competenza del Parlamento. La sentenza della Corte non è condivisa in particolare dal sostituto procuratore di Bolzano, il quale, in una requisitoria del 3 aprile 1975, chiede l'assoluzione di una coppia accusata del reato di procurato aborto. Nella motivazione del dispositivo si legge che il feto non sarebbe « persona umana », ai sensi dell'art. 2 Cost., secondo il nostro ordinamento giuridico, e che l'art. 31 Cost. proteggerebbe, ma non imporrebbe la maternità. È facile rispondere che il divieto dell'aborto non impone la maternità, perché opera quando essa è già in corso, ma ne tutela la continuità. Inoltre, il procuratore menzionato afferma che il diritto di nascere sorgerebbe quando il feto ha un minimo di connotato umano e cioè che sia, anche potenzialmente, una persona umana, dal punto di vista morale, logico o giuridico. Ciò si verificherebbe quando si forma la corteccia cerebrale e cioè solo al sesto mese, perché solo allora ci sarebbe vita « cosciente ». Questi rilievi contrastano con i criteri di Harvard, precedentemente esposti; è sufficiente il dubbio sull'esistenza della vita sin dall'inizio della gravidanza a rendere illegittimo l'aborto procurato che rischia di interromperla.

(67) La posizione della Chiesa cattolica su tali metodi ha subito una certa evoluzione. I metodi di Kyusoko Ogino, scomparso all'inizio del 1975,

se si dimostra che essi non ledono proprio quelle garanzie relative alla sicurezza, alla dignità ed alla salute.

10. La tutela del « paesaggio » non rientra, però, tra i compiti esclusivi dello stato. Difatti, l'art. 117 Cost. include tra le materie, per le quali la regione emana le norme legislative, nei limiti dei principi fondamentali stabiliti dalle leggi dello stato ed in armonia con l'interesse nazionale e delle altre regioni, talune che investono in pieno la strategia ambientale. Difatti, l'assistenza sanitaria risponde a quella tutela della salute, che rappresenta il limite dello sfruttamento delle risorse, il quale, così contenuto, coincide con un momento di razionalità e socialità, condizione del riconoscimento della sicurezza, della libertà e della dignità umana. Nel compito dell'istruzione rientra la funzione informativa delle conseguenze del deterioramento ambientale e dei rimedi. L'intervento della regione in materia urbanistica è connesso alla fondamentale questione della razionale utilizzazione del territorio, che consente la protezione della biosfera.

L'offerta del servizio nel settore turistico è in grado di determinare vantaggi economici in alternativa al rallentamento del processo produttivo di beni, oltre a presupporre la risoluzione della crisi ambientale. Il problema dei trasporti, inoltre, si estende a quello dell'inquinamento da gas di scarico e degli effetti sulla salute del traffico urbano. Inoltre, gli acquedotti, le acque minerali e le cave ineriscono alla questione dello sfruttamento delle risorse, mentre la caccia e la pesca rientrano nella problematica complessa della tutela dell'equilibrio biologico.

e dell'austriaco Hermann Knaus è stato accettato dalla Chiesa, perché risponde alla legge della natura, che è legge di Dio, cui la teologia, sin da S. Agostino si richiama per indicare l'essenza e la finalità del matrimonio cristiano. Si è considerato che Dio ha inserito la legge della fecondità periodica nell'ordine delle cose, per cui chi utilizza i risultati resta nell'ambito della legge, trattandosi di una circostanza naturale che impedisce il concepimento. Pio XII, in un'allocuzione alle ostetriche nel 1951, si rivolge ai coniugi, rilevando che essi devono garantire la conservazione del genere umano e che è morale l'osservazione dei tempi infecondi per motivi medici, economici e sociali. La commissione « *Pro studio populationis, familiae et natalitatis* », istituita da Giovanni XXIII nel 1963, dimostra maggiore liberalità in ordine agli altri anticoncezionali, ma Paolo VI condanna l'uso della pillola nell'enciclica « *Humanae vitae* ». I teologi però rivedono l'ostilità ai contraccettivi, ritenendolo il minor male. Il gesuita PERICO G., competente in problemi biologici, in uno scritto su « *Aggiornamenti sociali* », 1975, osserva che essi salvano l'unità della famiglia e l'integrità degli affetti. Rossi L., in « *Regno* », 1975, ritiene che i contraccettivi possono ridurre gli aborti abusivi.

Infine, l'intervento regionale in materia di agricoltura e foreste consente di incidere sui rapporti tra ambiente e tecnosfera.

Gran parte delle materie di competenza legislativa della regione denuncia perciò una sostanziale incidenza sulla questione ecologica. Ne discende che anche tale ente incontra tutti i limiti precedentemente tracciati sulla base dell'interpretazione delle norme costituzionali, ogni qualvolta regola taluna delle suddette materie (68).

11. La strategia ambientale impegna lo stato, non solo sulla base della produzione di fonti primarie del diritto interno, bensì anche alla luce di accordi con altri stati.

La tutela dell'ambiente assume rilievo innanzitutto a livello comunitario. Difatti, l'art. 2 del trattato istitutivo di Roma, ratificato con la legge 14 ottobre 1957 n. 1203, attribuisce alla Comunità Economica Europea il compito di promuovere « uno sviluppo armonioso delle attività economiche nell'insieme della Comunità, un'espansione continua ed equilibrata, un miglioramento sempre più rapido del tenore di vita e più strette relazioni fra gli stati che ad essa partecipano ».

Il concetto di « tenore di vita » va inteso in senso qualitativo (69),

(68) L'art. 6, n. 1, del d.p.r. 14 gennaio 1972, n. 4 riserva allo stato la materia dell'ambiente, dell'inquinamento atmosferico, delle acque e degli aspetti igienico-sanitari delle industrie salubri. Tuttavia, l'art. 13 del d.p.r. 14 gennaio 1972, n. 4 al n. 8 prevede l'intervento della regione al fine di tutelare l'ambiente, ove non contrasti con lo stato.

Sui provvedimenti regionali contro l'inquinamento dell'ambiente, cfr. la rassegna in « Impresa, ambiente e pubblica amministrazione », 1974, II, 16. VERONESI G., *Tutela delle acque dall'inquinamento e governo regionale del territorio*, in « Foro amm. », 1972, 1134, ritiene che la regione ha una possibilità di scelta, legata all'art. 51 reg. 29 ottobre 1922, n. 1647, che prevede l'emanazione delle norme sullo scolo delle acque di rifiuto e depurazione, applicando le norme vigenti in materia di pesca. La seconda scelta consiste, secondo l'A., nei poteri in materia urbanistica (art. 31 legge 17 agosto 1942, n. 1150, e legge 6 agosto 1967, n. 765); la terza scelta invece coincide, a suo avviso, nelle materie affini connesse come in tema (art. 2 lett. c, n. 3, d.p.r. 15 gennaio 1972, n. 8) di impianti di depurazione, di acque e di fognature o di (art. 3 lett. d) piccole derivazioni di acque pubbliche e di (art. 13 d.p.r. n. 4172) igiene e suolo.

(69) Nella dichiarazione dei capi di stato e di governo riuniti a Parigi il 19 e 20 ottobre 1972, si legge che la espansione economica non costituisce un fine a sé stante, ma deve essere perseguito con la partecipazione di tutte le componenti sociali e deve tradursi in un miglioramento della qualità come livello della vita e, conformemente al genio europeo, si dedicherà una particolare attenzione ai valori di beni non materiali ed alla protezione dell'ambiente naturale, per porre il progresso al servizio dell'uomo; con la dichiarazione, al par. 8, è stata sottolineata l'importanza di una politica ambientale della comunità e le istituzioni comunitarie sono state invitate a stabilire, entro il 31 marzo 1973, un programma di azione. V. nota 71.

cioè ancorato alla valorizzazione di beni immateriali (70) ed alla protezione dell'ambiente. Questa interpretazione recepisce la logica, la quale è alla base dei principi costituzionali esaminati, e presuppone che lo stato ha voluto, attraverso la sua partecipazione alla comunità, meglio realizzare gli obiettivi perseguiti da tali principi. Questi rilievi sono confortati dal « Programma di azione delle Comunità Europee per la protezione dell'ambiente » presentato dalla commissione al consiglio il 31 luglio 1973 (71). Difatti, gli obiettivi di tale programma sono individuabili innanzitutto nella prevenzione, riduzione ed eliminazione dei danni ambientali; l'azione preventiva completa sul piano logico il quadro degli interventi cui sono vincolati gli stati, per l'idoneità di essa a realizzare in pieno il fine della tutela ambientale rispetto alle azioni di riduzione ed eliminazione dei danni (72).

(70) Nella conferenza dei ministri competenti in materia, che il Consiglio d'Europa ha tenuto a Vienna dal 28 al 30 marzo 1973, la repubblica federale tedesca ha presentato un protocollo aggiuntivo alla convenzione europea del diritto dell'uomo, definendo quale diritto irrinunciabile dell'umanità il diritto all'ambiente, confacente alla dignità umana.

(71) In tale programma (apparso sul « Bollettino delle Comunità Europee », suppl. n. 373) sono fissati principi interessanti; è, infatti, affermato che l'ambiente non può essere considerato come un fattore esterno ostile all'uomo, ma come un dato indissociabile dall'organizzazione e dalla promozione del progresso umano. La gestione ottimale delle risorse, è scritto nel documento, implica scelte conformi al vero interesse della collettività ed è necessario migliorare il livello delle conoscenze scientifiche e tecnologiche ed affrontare le spese per prevenire ed eliminare fattori nocivi, tenendo conto degli interessi dei paesi in via di sviluppo. Nello stesso programma è precisato, in particolare, che la decimazione degli uccelli provoca uno squilibrio biologico e la proliferazione dei parassiti delle piante ed è sottolineata la necessità di utilizzare maggiormente gli insetticidi. A tale programma d'azione, si è richiamata la risposta del 16 ottobre 1973 del Consiglio all'interrogazione dell'on. Jahn (n. 61/73, in *G. U. Com. Eur.* 15 novembre C/97) avente ad oggetto la competenza della comunità nel settore ambientale. Il programma particolareggiato di azione per il primo biennio tende a ridurre l'inquinamento o altri fattori nocivi, e colmare le carenze in tema di conoscenze scientifiche ed a migliorare l'ambiente con aiuti a favore dell'agricoltura e dell'allevamento, con la protezione degli uccelli migratori in estinzione e con il potenziamento degli spazi verdi; inoltre sono indicate le sostanze inquinanti.

(72) In concreto l'intervento della Commissione è stato sollecitato su iniziativa individuale. Valga qualche esempio. L'on. Oele l'11 ottobre 1972 n. 386/72, inn *G. U. Com. Eur.* 15.5 C. 21) ha chiesto alla commissione di intervenire per evitare depositi di sostanze industriali nocive, in particolare di cianuro di potassio ad Hannecke, in provincia di Liegi, provenienti da altri paesi membri. La commissione il 24 marzo 1973 ha deciso di occuparsene, considerando la gravità. Lo stesso onorevole il 18 gennaio 1973 (n. 553/73, in *G. U. Com. Eur.* 26.5 C. 34) ha riproposto i problemi ambientali, sui quali la commissione non aveva risposto nella seduta plenaria del Parlamento Europeo del 12 dicembre 1972. Nella conferenza dell'Aia si è concordato di evitare danni ecologici fra stati e stati e di evitare insediamenti di centrali nucleari in zone popolari. L'on. Tavernier, in data 8 agosto 1973 (n. 272/73,

Il programma pone, inoltre, come obiettivo la buona gestione delle risorse naturali, la conservazione dell'equilibrio dei sistemi ecologici, la protezione della biosfera, la ripartizione geografica dell'attività e degli insediamenti ed il regolamento dei trasporti (73). La limitologia, intesa come orientamento dello sviluppo, in funzione di esigenze di qualità, a livello comunitario indica la strada del miglioramento delle condizioni di lavoro e del quadro della vita (74).

La realizzazione di tali obiettivi presuppone, però, una cooperazione tra gli stati che vada oltre le dimensioni comunitarie. Di-

in « *G. U. Com. Eur.* » 6.12 C. 106) ha reso noto che una grande industria scarica quotidianamente tremila tonnellate di acido solforico e sostanze nocive al largo di Cap Corse. La commissione ha risposto il 7 novembre 1973, rendendo noto che a fine settembre è risultato fruttuoso un intervento della magistratura e che la commissione stessa si era impegnata a studiare in via prioritaria l'eliminazione dei residuati della produzione di biossido di titanio ed a presentare al consiglio entro il 31 gennaio 1974 una relazione.

L'on. Jahn il 19 giugno 1973 (n. 167/73, in « *G. U. Com. Eur.* » 15.11 C. 97) ha chiesto la consultazione del Parlamento Europeo sul programma di azione. Il 16 ottobre 1973 la commissione ha risposto che la consultazione è in genere facoltativa.

L'on. Jahn, con l'interrogazione del 27 giugno 1973 (n. 188/73, in « *G. U. Com. Eur.* », 30.10 C. 91) ha posto il grave problema dello sbocco fluviale delle comunità e degli scarichi nelle zone costiere; in data 12 ottobre 1973 gli si è risposto che nel Consiglio d'Europa ci si adoperava per stipulare una convenzione in materia di tutela delle acque.

L'on. Knud Nielsen il 21 giugno 1974 (n. 193/74, in « *G. U. Com. Eur.* » 16.8. C. 97) ha presentato un'interrogazione sul cattivo funzionamento delle superpetroliere. La risposta è del 23 luglio 1974; la commissione ha sostenuto che non era in grado di giudicare tale funzionamento e che il programma di azione della CEE in materia di ambiente se ne è occupato.

(73) È del Consiglio la direttiva del 28 agosto 1974 (n. 74/290, in « *G. U. Com. Eur.* » 15.6 C. 159) che mira ad adeguare al programma tecnico della direttiva 70/220, concernente il ravvicinamento della legislazione degli stati membri per le misure antinquinamento atmosferico per gas dei veicoli a motore. A decorrere dall'1 gennaio 1975 gli stati membri non possono rifiutare per un tipo di veicolo a motore l'omologazione o rilascio di documenti di cui all'art. 10, paragrafo 1, della direttiva 70/220; dal 1 ottobre 1975 non si possono rilasciare documenti a veicoli di tipo difforme dalle prescrizioni della vecchia direttiva modificata dalla citata n. 74/290.

(74) L'azione comunitaria è caratterizzata anche un coordinamento delle ricerche. Difatti il Consiglio della CEE, con la decisione del 14 maggio 1973 (1973/126, in « *G. U. Com. Eur.* » 9 giugno 1973, C. 153), ha stabilito per un periodo di quattro anni e con decorrenza 1 gennaio 1973, di adottare un programma di ricerche nel campo della protezione dell'ambiente. Il Consiglio, con la decisione del 18 giugno 1973 (73/174, in « *G. U. Com. Eur.* » 11.7. C. 189) ha adottato un programma di ricerche (azione diretta). Sempre il Consiglio, con la decisione del 18 giugno 1973, (« *G. U. Com. Eur.* » 11.7 C. 189) ha previsto un'azione indiretta, però dal 1 gennaio 1973, con l'istituzione di una « banca di dati » sugli elementi inquinanti.

GERELLI E., *Le dimensioni economiche del problema ambientale*, in « *Economia ed ecologia* », Atti della 14ª riunione scientifica della società italiana degli economisti, Milano, 1975, p. 169 si occupa delle spese totali di nuovi programmi di controllo ambientale.

fatti lo sfruttamento delle risorse, le quali sono un patrimonio comune, compromette la sopravvivenza di tutti gli esseri e perciò è un problema che si pone per gli stati che hanno il dovere di cooperare per risolverlo nei termini più razionali e con l'impegno più completo, che è ancora carente (75).

(75) Tra i più antichi accordi è quello tra la Svizzera ed il Baden del 1875, che all'art. 10 vietava l'immissione nelle acque del Reno e nel lago di Costanza delle sostanze inquinanti. Analoghe convenzioni sono state stipulate tra la Francia e la Svizzera per la disciplina della pesca nel 1904 e fra l'Italia e la Svizzera nel 1906 (l'art. 12 vietava l'immissione di residui in quanto nocivi ai pesci). Nel 1909, gli USA e la Gran Bretagna hanno stipulato una convenzione per acque di confine tra l'USA ed il Canada.

Meritano menzione le convenzioni tra l'Italia e la Francia del 1914, tra la Germania e la Danimarca del 1922, tra l'Haiti e la Repubblica dominicana del 1929 e tra la Gran Bretagna ed il Venezuela del 1942.

La convenzione di Londra del 1954 ha avuto ad oggetto la lotta all'inquinamento da idrocarburi e poneva il divieto di scarico per le petroliere entro 50 miglia da terra. Nel 1962 è stata emendata in occasione della conferenza di Bruxelles del 10-29 novembre 1969. Sono state stipulate sempre in tale anno due convenzioni in materia di diritto del mare. La prima è di diritto pubblico e disciplina l'intervento dello stato costiero in alto mare in caso di sinistro di petroliere e la seconda è di diritto privato, regola la responsabilità per danni prodotti dal sinistro ed è stata integrata dalla convenzione ancora di Bruxelles del 1971, che istituisce contributi i cui proventi alimentano un fondo. In arg. cfr. DI RONZA P., *Aspetti giuridici dell'inquinamento idrico*, Napoli, 1975, p. 127.

Il problema dello sfruttamento delle risorse dei mari è stato affrontato a livello internazionale, ma, sino ad ora, senza risultati tangibili. Difatti, nel marzo del 1975, è stata tenuta a Ginevra la terza conferenza delle Nazioni Unite sul diritto del mare, in prosieguo ai lavori di Caracas, una delle più importanti di questo secolo. La quarta è prevista per il marzo del 1976 a New York. Vi hanno partecipato duemila rappresentanti ed esperti di centotrentotto paesi, i quali si sono impegnati a revisionare le convenzioni fondamentali approvate a Ginevra nel 1958 e che sono alla base del diritto del mare. La conferenza di Ginevra, riunita per elaborare nuove norme e nuovi meccanismi per fare dei mari e degli oceani un «patrimonio comune dell'umanità», non ha approdato a grandi risultati positivi sul piano pratico. I problemi da risolvere investono interessi troppo complessi e richiedono concessioni politiche degli stati sulla base del nuovo equilibrio in via di costituzione tra potenze marittime e paesi del terzo mondo. Il rinvio di soluzioni concrete alla quarta sezione di New York rinnova il pericolo che alcuni stati stipulino intanto accordi bilaterali o che adottino soluzioni unilaterali. Sono restate, inoltre, le divergenze sui limiti e compiti dell'autorità internazionale incaricata dello sfruttamento dei fondi marini, pur essendo tutti d'accordo sulla sua istituzione; l'alternativa consiste nell'affidamento diretto all'autorità di tutto lo sfruttamento (tesi dei paesi del terzo mondo) o nell'attribuzione di tali compiti con concessione di licenze di sfruttamento (tesi dei paesi industriali). Altri contrasti sono sorti in materia di limiti del mare territoriale, di definizione di «zone economiche» e di giurisdizione sul sottofondo.

Sui limiti del regime di libertà per tutti gli stati in materia di sfruttamento di risorse marine cfr. SANTANIELLO G., *Profili giuridici del problema dell'inquinamento*, in «Impresa, ambiente e pubblica amministrazione», 1974, 1, p. 23.

12. La normativa costituzionale vagliata, sotto il profilo del procedimento decisionale inerente al particolare bene che tutela, il quale è l'equilibrio dell'ecosistema, attribuisce la titolarità alla collettività. Difatti, le decisioni sull'uso o non uso degli strumenti giuridici idonei a garantire tale bene spettano non ai singoli individui, bensì ai rappresentanti dell'intera collettività, i quali individuano i fini e mediano le esigenze che ne sono alla base. Costante risulta il richiamo della Costituzione alla « legge » per realizzare, in tema di esercizio del diritto di proprietà e di economia, quelle condizioni che permettano la tutela del bene; a quest'ultimo corrisponde un interesse, che si manifesta come esigenza, desiderio e pretesa, concernente la vita dell'organizzazione politica della società.

La generalità dell'interesse non consente di qualificarlo semplicemente « pubblico » (76), perché esso non inerisce a tutta la comu-

(76) In tema di tutela degli interessi pubblici cfr.: SANTI ROMANO, *Teoria dei diritti pubblici subiettivi*, in « Trattato dell'Orlando », I, Milano, 1900, p. 111; JELLINECK, *System der subjektiven öffentlichen Rechte*, Lipsia, 1905, (II ed. tradotta in *Sistema dei diritti pubblici subiettivi*, Milano, 1912, pp. 60, 127); RANNELLETTI O., *Principi di diritto amministrativo*, I, Napoli, 1912, p. 409; QUADRI R., *La tutela penale degli interessi stranieri*, in « Riv. di diritto internaz. », 1942, p. 161; LAVAGNA C., *Basi per uno studio delle figure giuridiche soggettive contenute nella Costituzione italiana*, in « Studi della Facoltà di giurisprudenza dell'Univ. di Cagliari », 1953, p. 21; BARILE P., *Il soggetto privato nella costituzione italiana*, Padova, 1953, p. 115; IAEGER P. G., *L'interesse sociale*, Milano, 1963, p. 3; MIGLIORINI L., *Alcune considerazioni per una analisi degli interessi pubblici*, in « Riv. trim. dir. pubbl. », 1968, p. 274.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 247 del 1974, stabilisce che vi sono norme che tutelano interessi spettanti a pluralità di soggetti o a intere collettività.

CANNATA-BARTOLI E., voce *Interesse (Dir. amm.)*, in « Encicl. dir. », XXII, Milano, 1972, I, nota che in un primo momento (ORLANDO V. E., *Principi di diritto amministrativo*, Firenze, 1908, p. 19), la dimensione teleologica dell'attività amministrativa ed il perseguimento dei pubblici interessi assumeva rilevanza come *ius imperii*, cioè ancora come speciale prerogativa o *facultas* della p.a., giustificata per la tutela degli interessi pubblici che non entrarono all'inizio tra le componenti del sistema giuridico. In un secondo momento (CAMMEO F., *Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1960, p. 582), per il Cannata-Bartoli, il perseguimento degli interessi pubblici assunse rilevanza in sede di teoria dell'atto amministrativo; ma anche questa sistemazione corrispondeva allo schema civilistico della causa del negozio giuridico: interesse pubblico come causa dell'atto. Queste considerazioni dimostrano l'esigenza di costruire l'effettiva configurazione dell'interesse pubblico nell'ambito del sistema costituzionale, come condizione indispensabile per l'individuazione degli strumenti di tutela.

SCHULTZE V. C. L., *Zur Zerstreuung der Weltkraft*, in « Archiv für Rechts und Wirtschaftsphilosophie », 1930, n. 23, p. 460. POUND R., *Giustizia, diritto, interesse*, Bologna, 1962, p. 281 il quale (p. 302) coglie in questo schema l'interesse sociale alla conservazione delle risorse sociali, cioè la pretesa o bisogno o esigenza, connessa alla vita sociale in una società civile, che i beni dell'esistenza non debbono essere sprecati e che, in quanto tutte le pretese, i

nità statale. L'interesse tutelato riguarda, invece, singole collettività allo stato diffuso, quali gli abitanti certe zone « nere », perché vicine ad insediamenti industriali o megalopoli, e quali gli operatori del settore turistico o i consumatori di certi beni.

Peraltro la Costituzione all'art. 2 ha attribuito rilevanza alle comunità intermedie attraverso il riconoscimento e la garanzia dei diritti inviolabili dell'uomo come singolo e « nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità ». La tutela dell'interesse richiede, perciò, di volta in volta strumenti corrispondenti al tipo di comunità al quale si riferisce. La Costituzione tutela pertanto più interessi « diffusi » (77) per le singole collettività, però riconducibili tutti ad una comune configurazione, sul piano statico, che assume la fisionomia dell'interesse pubblico, dal momento che il problema della qualità della vita impegna tutta la comunità statale.

Le stesse considerazioni valgono a livello di diritto internazionale.

L'interesse tutelato è egualmente diffuso, perché inerisce spesso solo a gruppi di stati (78).

bisogni e le esigenze comuni non possano essere soddisfatte, perché sono limitati i mezzi naturali, è necessario che siano usati in modo da servire il più possibile. Il Pound si richiama però alla giurisprudenza della realtà, di JHERING R. (*Geist der römischen Rechts*, Leipzig, I, 1878, p. 40) e specie allo sviluppo che questi ha dato alla concezione benthamiana, mostrando che la funzione essenziale dello stato è di effettuare conciliazioni di interessi in conflitto; inoltre si riallaccia al J. KOHLER (*Lehrbuch der Rechtsphilosophie*, 1908), per cui il diritto realizza progresso sociale. Il Pound formula, però, postulati giuridici di determinate civiltà in epoche che esprimono valori sociali che sono alla base della società. V. la presentazione di GORI P. al libro di Pound.

Cfr. in tal senso VILLONE M., *Interessi costituzionalmente protetti e giudizio sulle leggi*, I, Milano, 1974, p. 190. L'A. (p. 202) distingue un interesse collettivo generale dal parziale e dal funzionale, inteso come individuale, ma la cui mediazione di esigenza è collettiva. Inoltre distingue l'interesse generale collettivo costituzionalmente protetto dal non protetto.

(77) Spunti interessanti offrono in particolare le osservazioni di VILLONE M. e di RECCIA G. svolte in occasione del terzo convegno promosso dall'associazione italiana di diritto comparato su « *La tutela giuridica degli interessi diffusi, con particolare riguardo alla protezione dell'ambiente e dei consumatori* », svoltosi a Salerno dal 22 al 25 maggio 1975 (v., per tutti, i testi distribuiti in tale occasione). STONE J., *The Province and Function of Law*, Sidney, 1950, 492, nega invece l'esistenza dell'interesse pubblico, che coinciderebbe con il privato. Mentre PETERS H., *Öffentliche und staatliche Aufgaben*, in « *Festschrift für Nipperdey* », II, München und Berlin, 1965, p. 877, nega giustamente che l'interesse pubblico è sempre statale.

Cfr. anche CESARINI-SFORZA W., *Gli interessi collettivi e la Costituzione*, in « *Il diritto del lavoro* », 1964, p. 117.

(78) Cfr. PANEBIANCO M., *La tutela degli interessi diffusi con particolare riguardo alla tutela dell'ambiente nel diritto internazionale*, nel cit. terzo convegno promosso dall'associazione italiana di diritto comparato del 22-25 maggio 1975, e POCAR F., *La tutela degli interessi diffusi nel diritto internazionale, con particolare riguardo alla protezione del consumatore*, ivi, secondo il quale

La tutela di tali interessi diffusi è risultata però di natura indiretta, poiché si desume attraverso l'interpretazione sistematica delle norme costituzionali che hanno ad oggetto altri interessi, i quali coincidono con il diritto di proprietà ed investono il momento economico; inoltre è strumentale, perché condiziona la tutela diretta di un altro interesse fondamentale della collettività, la salute, distinto dal diritto fondamentale dell'individuo.

Gli interessi diffusi in materia ambientale coesistono spesso in un'area di conflittualità con altri interessi diffusi, tra i quali rientrano la crescita quantitativa, il contenimento di costi e produzione, il livello dei prezzi e l'espansione dell'occupazione (79).

13. Ne consegue che gli interessi tutelati in materia ambientale non attingono all'esplicazione della personalità individuale, poiché non si attuano attraverso strumenti posti dall'ordinamento giuridico a disposizione del singolo e questi non decide in vista dei suoi fini, contemperando le esigenze che sono alla base delle sue aspirazioni. Non sono, perciò, individuabili interessi tutelati che si manifestino come pretese od esigenze o desideri concernenti immediatamente la vita individuale. È carente, pertanto, il riconoscimento giuridico della piena potestà di volere (*Wollenkönnen*) sul quale riposa la facoltà di volere (*Wollendürfen*) e che funge da criterio formale della pretesa giuridica (*Anspruch*) del singolo (80).

L'individuo non è quindi titolare di un diritto soggettivo alla tutela dell'ambiente; però le esaminate posizioni giuridiche soggettive risultano in stretta relazione con gli interessi diffusi tutelati.

il diritto internazionale talvolta demanda agli stati l'esercizio della tutela dell'interesse o interviene direttamente sugli stati. La seconda ipotesi coincide con la scelta già esaminata realizzata a livello di Comunità Europea.

(79) In particolare cfr. VILONE M., in convegno « *La tutela giuridica...* », cit., il quale si sofferma sull'interessante esperienza degli USA, rilevando che il momento di sintesi e di coordinamento nazionale di tutti gli interessi è la presidenza e ad un tempo riconosciuta la rappresentanza locale (congresso) e settoriale (agenzie) o corporativa (sindacati).

L'ecologia, egli aggiunge, è gestita a livello statale e si possono avere interessi diffusi non raffigurabili nel sistema politico istituzionale, perché l'interesse locale può contrastare con il nazionale. RECCHIA G., *ivi*, nota inoltre che il giudice Douglas ha ritenuto che la tutela dell'ambiente è condizione del *Bill of Right*, mentre il giudice Goldberg lo ha considerato parte integrante del *Bill*, perché insito nella coscienza sociale. L'esame del sistema stati-interesse dimostra perciò l'esigenza di ricollegare a fonti fondamentali la tutela di tali interessi (*Constitutional Right of Environment*) e la volontà di realizzarlo a diversi livelli.

(80) DENRBURG V. A., *Pandekten*, 4ª ediz., I, p. 88.

Difatti, tali situazioni, che si traducono in diritti di proprietà o di iniziativa ed attività economica, sono sottoposte ad un'azione ridimensionatrice da parte della tutela degli interessi diffusi. Il limite che conseguentemente opera è generale, non perché le situazioni giuridiche soggettive sono tutte sottoposte a tale processo; tale limite, infatti, rappresenta (81) la risultante di una pluralità di limiti tradizionalmente intesi come particolari, quali la sicurezza, la sanità, l'incolumità, la pubblica igiene e l'interesse generale dello stato.

Le norme di relazione, dirette a determinare concretamente la sfera giuridica dello stato o di altri enti pubblici nei confronti del cittadino, potrebbero trasformare gli interessi diffusi in diritti soggettivi pubblici della pubblica amministrazione (82).

Questa evoluzione implica però il riconoscimento alla p.a. di un potere in ordine al comportamento dei singoli che contrasta con le esigenze fondamentali le quali motivano la tutela degli interessi diffusi.

14. L'individuazione del tipo di interessi implica l'esame degli strumenti di tutela.

Una prima considerazione deriva proprio dalla posizione dell'individuo. Questi è legittimato ad invocare la tutela degli interessi di fatto, solo al fine di provocare una verifica da parte degli organi dello stato della coincidenza o meno con gli interessi diffusi; soltanto nel caso di un risultato positivo e nei limiti in cui si ritenga di intervenire nell'ambito dell'area di conflittualità, gli interessi di fatto sono sottoposti a tutela (83).

(81) In queste categorie sono raggruppabili, insieme all'ordine pubblico, per BARILE P., *Il soggetto privato...*, cit., p. 115, i limiti particolari delle situazioni soggettive. La costituzione, ritiene l'A., conferisce in questi casi ad una delle funzioni dello stato il potere decisionale, mediante il quale è possibile e lecito limitare le relative situazioni giuridiche soggettive. Il Barile (p. 140) considera l'interesse generale dello stato come limite solo nel campo patrimoniale, ove vige il criterio di giustizia distributiva e perciò di elevazione sociale e (p. 146) che i doveri imposti nell'interesse pubblico non costituiscono tanto un *præus* del rapporto giuridico, quanto una manifestazione del rapporto di obbedienza del soggetto privato rispetto allo stato ed alla norma giuridica. V. anche del medesimo A. *La libertà nella Costituzione*, Padova, 1972, p. 13. L'aspetto patrimonialistico dell'interesse generale dello stato è infatti risultato collegato alle norme che incidono sull'esercizio del diritto di proprietà e sul momento economico della vita sociale; anche questa limitazione si ispira a quel rapporto di subordinazione, in quanto condizione per la tutela degli interessi comuni.

(82) In arg. cfr. GUICCIARDI E., *La giustizia amministrativa*, Padova, 1957, p. 35.

(83) Su questi concetti cfr. JELLINECK C., *System der subjektiven öffentlichen...*, cit., pp. 60, 127.

L'indagine deve perciò rivolgersi alle implicazioni di tipo garantista determinate dalla natura diffusa degli interessi tutelati.

La dottrina e la giurisprudenza germanica più recenti seguono il declino della concezione individualista del processo e della giustizia (84), allo scopo di tutelare gli interessi diffusi, ritenuti vitali per la società. La titolarità del potere di azione è stata attribuita attraverso la sostituzione processuale volontaria (*gewillkürte Prozessstandschaft*) a terzi non direttamente danneggiati o addirittura ad associazioni relative alle comunità intermedie (*gewerbliche Verbraucher*) (85). Ma questo tipo di evoluzione dell'istituto della legittimazione attiva nel processo presuppone che la tutela degli interessi dif-

(84) In particolare CAPPELLETTI M., *Formazione sociale e interessi di gruppo davanti alla giustizia civile*, relazione svolta in occasione del convegno « Libertà fondamentali e formazioni sociali », tenutosi a Firenze dal 9 all'11 maggio 1975. Egli nota che la complessità della società moderna, con l'aggravato sviluppo delle relazioni economiche, dà luogo a situazioni in cui certe attività possono recare pregiudizio a interessi di un gran numero di persone, facendo sorgere problemi ignoti a liti individuali. Muovendo dalla constatazione del tentativo condotto all'estero di aprire le porte alle associazioni di categoria (in parte cfr. la *loi Royer* del 27 dicembre 1973), egli ritiene preferibile l'istituzione di due organismi pubblici altamente specializzati, l'estensione della legittimazione ad agire ad individui non personalmente danneggiati e ad associazioni ed il riconoscimento del potere di emettere provvedimenti *erga omnes*. Tuttavia, è da considerare che questi rimedi presuppongono la soluzione del problema relativo all'individuazione del tipo di strumento giuridico idoneo a tutelare gli interessi diffusi. Ciò è necessario dimostrare che non è dato ricorrere a strumenti diversi da quelli processuali, che presuppongono norme che condannino al risarcimento del danno ambientale. Difatti, osservano ALPA G. e BESSONE M., *Aspetti privatistici della tutela dell'ambiente. L'esperienza americana e francese*, nel citato terzo convegno promosso dall'associazione italiana di diritto comparato di Salerno del maggio 1975, che i meccanismi di responsabilità civile assicurano l'immediato risarcimento del danno e che sono necessari altri strumenti per controllare la « socialità delle imprese ».

(85) Sembrano però sopravvivere aspetti dell'individualismo. Nota infatti GAMBARO A., *Aspetti privatistici della tutela dell'ambiente: l'esperienza americana e francese*, ivi, che in USA ai pubblici poteri spetta l'azione avverso la *public nuisance* ed a chi ha subito danni particolari e che in Francia è ammessa l'azione dinanzi al g. ord. o al g. amm. per impugnare le decisioni del prefetto in materia.

TROCKER M., *Tutela giurisdizionale di interessi diffusi con particolare riguardo alla protezione dei consumatori contro gli atti di concorrenza sleale; analisi comparativa dell'esperienza tedesca*, nel cit. terzo convegno promosso dall'associazione italiana di diritto comparato, del maggio 1975, nota che nel periodo 1967-1972 l'associazione tedesca si è occupata di 659 casi, pur rilevando che l'azione collettiva non opera in settori importanti quali la responsabilità del produttore o le condizioni generali del contratto. Tanto dimostra l'insufficienza dello strumento. Ovviamente la natura diffusa dell'interesse costituisce talvolta il presupposto della legittimazione e non il semplice momento di aggregazione di interessi individuali protetti, come precisa in tale sede D'ONOFRIO F., *Prime riflessioni sul diritto di accesso alla radiotelevisione*.

fusi sia affidata al potere giudiziario in sede di condanna al risarcimento del danno.

Questo rimedio non è agevolmente attuabile, in quanto non è semplice l'accertamento dell'entità del danno prodotto ai beni collettivi, come l'aria, l'acqua, il suolo e la salute di una collettività (86).

Inoltre, questa sanzione è ben lungi dal risultare idonea a garantire la tutela dell'ambiente, la quale presuppone un'azione preventiva ed un temperamento delle tutele degli interessi diffusi che vengono in conflitto.

A tanto deve aggiungersi che la carenza della violazione di un diritto soggettivo induce a dubitare che sia ravvisabile un illecito e pertanto che sia legittima la sanzione (87). A questa considerazione induce la constatazione della fragilità dei tentativi diretti a riconoscere la funzione del diritto soggettivo come condizione di esistenza dell'illecito, elaborata da autorevole dottrina (88).

Risultano confutabili quei tentativi, allorché si osserva che più concetti dogmatici possono rilevare componenti collegate, che determinano la riconduzione alla comune logica, pur non compromettendo le rispettive autonomie. La natura tormentata e controversa del concetto di diritto soggettivo (89) non dimostra perciò la sua irrilevanza in sede di costruzione dell'altro di illecito.

Inoltre, resta da dimostrare che l'ordinamento non intenda definire diritti soggettivi tutte le situazioni alle quali attribuisce rile-

(86) Vengono in considerazione particolarmente gli artt. 844 e 949 c.c., dei quali si è occupata la Corte Costituzionale con la sentenza n. 247/1974. Il primo stabilisce che il proprietario di un fondo non può impedire le immissioni di fumo o di calore, le esalazioni, i rumori, gli scuotimenti e simili propagazioni derivanti dal fondo del vicino, se non superano la normale tollerabilità, avuto anche riguardo alle condizioni dei luoghi. « Nell'applicare questa norma l'autorità giudiziaria deve temperare le esigenze della produzione con le ragioni della proprietà: può tener conto della priorità di un determinato uso. Il secondo articolo disciplina l'azione « negatoria », prevedendo che il proprietario può agire per far dichiarare l'inesistenza di diritti affermati da altri sulla cosa, quando ha motivo di temerne pregiudizio. Se sussistono anche turbative o molestie, il proprietario può chiedere che se ne ordini la cessazione, oltre alla condanna al risarcimento del danno. Cfr. DI RONZA P., *Aspetti giuridici*, cit., pp. 63 e 95.

(87) Per BOBBIO N., *Teoria della norma giuridica*, Torino, 1958, p. 211, infatti, la sanzione presuppone l'illecito.

(88) In tal senso cfr. in particolare CESAREO CONSOLO G., *Trattato sul risarcimento del danno*, Torino, 1908; BRUNETTI G., *Il diritto civile*, Firenze, 1906; CASETTA E., *L'illecito degli enti pubblici*, Torino, 1963, p. 22; MESSINEO F., *Manuale di diritto civile e commerciale*, Milano, 1968.

(89) v. SCILESINGER P., *La « ingiustizia » del danno nell'illecito civile*, in « *Ius* », 1960, p. 338. V. anche TRIMARCHI P., voce *Illecito (dir. priv.)*, in « *Enciclopedia del diritto* », XX, Milano, 1970, p. 94.

vanza ed in relazione alle quali si profila la possibilità di un danno ingiusto (90).

15. La natura diffusa degli interessi tutelati in relazione alla qualità della vita consente un discorso diverso in sede di esame della funzione strumentale della sanzione penale. Quest'ultima inerisce ad un atto inteso dall'ordinamento come offesa grave ed irresponsabile a beni e valori fondamentali della convivenza sociale (91). La sanzione penale risulta indiretta in materia ambientale, se non riesce ad impedire il danno; nel qual caso agisce nel campo del *licere* e non del *posse* (92).

Anche in riferimento a tale tipo di sanzione viene in considerazione l'assenza di un diritto soggettivo dell'individuo.

Difatti, se si ritiene che solo la contravvenzione non implica la violazione di un diritto soggettivo (93), deve desumersi che in materia ambientale non è ipotizzabile il delitto. Gli argomenti svolti per dimostrare l'infondatezza della premessa non convincono. Difatti, ritenere che il diritto obiettivo esiste solo se costituisce o riconosce interessi soggettivi e che ogni azione od omissione contraria al diritto obiettivo deve necessariamente violare un interesse soggettivo, perché esisterebbe sempre un diritto soggettivo dello stato alla conservazione dell'ordine pubblico (94), significa confondere tale diritto dello stato con l'interesse diffuso tutelato, al quale non corrisponde alcuna pretesa giuridica individuale.

Sulla base di queste considerazioni è consentito osservare che la sanzione penale, la quale costituisce un elemento del diritto, in quanto riferito non alle singole norme, bensì all'ordinamento nel suo complesso, rappresenta un rimedio particolarmente adatto a reprimere

(90) Cfr. RODOTÀ S., *Il problema della responsabilità civile*, Milano, 1967, p. 188.

(91) v. SCOGNAMIGLIO R., voce *Illecito (diritto vigente)*, in *Novissimo digesto ital.*, VIII, p. 164.

(92) CESARINI-SFORZA W., *Norma e sanzione*, in « Riv. internaz. filos. dir. », 1921, p. 65, secondo cui, se la sanzione è più o meno perfetta, si rende impossibile la violazione o cercare di impedirla.

(93) E questa la tesi del FUERBACH P. J. A., *Lehrbuch des gem. in deutsch. gelt. peinliches Recht*, 1847, G. 22.

(94) Cfr. MANZINI V., *Trattato di diritto penale italiano*, I, Torino, 1961. Lo stesso A. definisce l'interesse tutelato della contravvenzione la necessità di assicurare le condizioni per energie utili nella società o per il mantenimento dello stato o per motivi socialmente convenienti, quali il sistema tributario. Gli altri interessi sarebbero collegati ai delitti.

mere comportamenti inquinanti, se è collegato a quel particolare reato che è la contravvenzione (95).

(95) Il legislatore italiano ha fatto fundamentalmente ricorso per la tutela dell'ambiente alle sanzioni penali, ed, in particolare, all'arresto ed alla ammenda, appunto, prevista per le contravvenzioni.

A livello di tutela indiretta dell'ambiente in generale si inseriscono le seguenti disposizioni. Innanzitutto l'art. 674 del c.p., il quale commina l'arresto fino ad un mese e l'ammenda fino a lire ottantamila per chiunque getta o versa in un luogo di pubblico transito o in un luogo privato ma di comune o di altrui uso, cose atte a offendere o imbrattare o molestare persone, ovvero nei casi non consentiti dalla legge, provoca emissioni di gas, di vapori o di fumo, atti a cagionare tali effetti. È considerato invece delitto dall'art. 635 c.p. l'azione con cui si distrugge, si disperde, si deteriora o si rende, in tutto o in parte, inservibili cose mobili o immobili altrui, a querela della persona offesa, ed è appunto comminata la reclusione fino ad un anno e la multa fino a lire centotrentamila. La pena è aumentata e si procede di ufficio se il fatto è commesso su cose destinate a pubblica utilità (art. 625 c.p. n. 7), su opere destinate ad irrigazione, su piante di viti, di alberi o arbusti fruttiferi, su boschi, selve o foreste o vivai forestali destinati al rimboschimento.

L'ammenda è prevista ancora dal t.u. in materia sanitaria, approvato con il r.d. 27 luglio 1934, n. 1265, il quale dedica il titolo terzo all'igiene del suolo e dell'abitato ed il quarto all'igiene dell'alimentazione, dell'acqua potabile e di oggetti di uso personale; difatti, comminano l'ammenda l'art. 209, nel caso in cui non si distrugge per ordine del sindaco la risaia, l'art. 216, nel caso di lavorazioni insalubri, e gli artt. 221 e 226 in tema di igiene di abitazione.

Sempre sul piano della tutela indiretta dell'ambiente merita menzione la legge 29 giugno 1939, n. 1497, il cui regolamento di applicazione è stato approvato con r.d. 3 giugno 1940, n. 1357; tale legge, che ha per oggetto la « protezione delle bellezze naturali », all'art. 1 prevede che sono soggette alla disciplina, a causa del loro notevole interesse pubblico, le cose immobili che hanno cospicuo carattere di bellezza naturale o singolarità geologica, le ville, i giardini, i parchi, non cautelese da altre leggi di tutela artistica o storica, che si distinguono per la loro non comune bellezza, i complessi di cose immobili che compongono un caratteristico aspetto, avente valore estetico e tradizionale, bellezze panoramiche considerate come quadri naturali e così pure quei punti di vista o di belvedere, accessibili al pubblico, dai quali si goda lo spettacolo di quelle bellezze. La legge prevede un elenco degli immobili e delle località elencati.

Definito l'oggetto della disciplina, la legge all'art. 7 contiene il comando: vieta ai proprietari ed ai possessori la distruzione o la modifica senza l'autorizzazione della soprintendenza ai monumenti. Le sanzioni sono previste dall'art. 15, il quale si richiama a quelle previste dal c.p. e configura inoltre la demolizione o l'indennità.

La tutela diretta dell'ambiente è, invece, realizzata dalla legge 13 luglio 1966, n. 615, la quale contiene disposizioni per la lotta all'inquinamento atmosferico. Tale legge all'art. 2 distingue il territorio nazionale in zona A e zona B, nella quale rientrano i comuni con maggiore popolazione (oltre trecentomila per il centro-nord ed oltre un milione per il sud o comunque per zone con caratteristiche non industriali). All'art. 8 fissa i limiti di potenzialità degli impianti tecnici, all'art. 11 stabilisce le caratteristiche merceologiche dei combustibili ed all'art. 20 dispone che le industrie devono possedere impianti, installazioni o dispositivi, tali da contenere entro i più ristretti limiti, che il progresso della tecnica consente, l'emissione di fumi o gas o polveri o esalazioni che, oltre a costituire comunque pericolo per la pubblica salute, possono contribuire all'inquinamento atmosferico. Interessante risulta questa rilevanza legislativa della tutela della salute in sede di lotta all'inquinamento. L'art. 22 prevede che i veicoli a motore non devono produrre emanazione in-

Tuttavia non lievi perplessità lascia sorgere l'idoneità della sanzione penale in genere a garantire la tutela dell'ambiente, per la dif-

quinante oltre i limiti fissati dal regolamento (su tale tipo di inquinamento atmosferico si sofferma in particolare la legge 3 giugno 1971, n. 437). La sanzione prevista per la contravvenzione è l'ammenda da lire centomila ad un milione di lire; inoltre è prevista la chiusura dello stabilimento.

Sono state emanate alcune disposizioni che si richiamano alla legge n. 615/1966.

Innanzitutto i d.p.r. 24 ottobre 1967, n. 1288, 22 dicembre 1970, n. 1391, 15 aprile 1971, n. 322 e 12 gennaio 1974, n. 238 hanno ad oggetto il regolamento per l'esecuzione della suddetta legge. In particolare il secondo, all'art. 3, illustra il significato della terminologia ed inoltre definisce i requisiti tecnici e costruttivi degli impianti tecnici, nonché i prodotti inquinanti. I d.m. 11 gennaio 1971 e 27 gennaio 1973 trasferiscono ed includono i comuni interessati alla prevenzione dell'inquinamento atmosferico nelle zone di controllo A e B.

La tutela diretta delle acque è, invece, realizzata innanzitutto dalle leggi in materia di pesca.

Già il r.d. 22 novembre 1914, n. 1486 all'art. 26 prevede pene pecuniarie per gli industriali che versano rifiuti senza permesso o con infrazione degli ordini prefettizi o ministeriali; inoltre, commina pene pecuniarie per violazione di norme che tutelano la riproduzione ittica.

L'art. 51 del r.d. 29 ottobre 1922, n. 1647 stabilisce che i prefetti, prima di rilasciare i permessi per il versamento dei rifiuti in acque pubbliche, devono inviare un tecnico delegato dall'ispettorato della pesca ad eseguire i rilievi e le analisi; il ministero dell'agricoltura notifica il rapporto con le proposte relative ai rimedi agli interessati, che, se li accettano, ottengono il nulla osta dal prefetto.

L'art. 36 del r.d. 8 ottobre 1931, n. 1604 prevede l'ammenda da lire quarantamila a duecentomila nel caso di scarico di rifiuto senza autorizzazione prefettizia. Infine vanno menzionati gli artt. 145 e 53 del d.p.r. 2 ottobre 1968, n. 639, il quale richiede l'autorizzazione del capo del compartimento marittimo per l'immissione di rifiuti; egli predispone istruttoria ed autorizza.

Un salto qualitativo in materia di tutela delle acque è rappresentato dalla legge 3 marzo 1971, n. 125 che prende in considerazione la « biodegradabilità » dei detergenti sintetici e la impone all'ottanta per cento. Il d.m. 19 luglio 1974 definisce poi il modo per determinare la percentuale di biodegradabilità.

Una disciplina organica è finalmente prevista dalla proposta di legge Merli, sulla quale il consiglio superiore della sanità nell'aprile del 1975 ha espresso parere favorevole. La proposta definisce gli aspetti qualitativi e quantitativi degli scarichi, formula i criteri generali per la utilizzazione delle acque, definisce un piano generale delle acque, ripartisce le competenze tra stato, regione ed altri enti territoriali, fissa i criteri per il rilevamento delle caratteristiche dei corpi idrici, stabilisce il corretto e razionale uso delle acque a fini produttivi e civili ed illustra i criteri tecnici per gli impianti di depurazione. Si ritiene necessaria l'istituzione presso il comitato dei ministri di una segreteria interministeriale che assicuri il coordinamento operativo tra ministeri e regioni.

La disciplina del processo estrattivo, che inerisce proprio all'attività di sfruttamento delle risorse, sebbene riferita ad una località particolare (colli Euganei), è realizzata dalla legge 29 settembre 1971, n. 1097, che tutela anche le bellezze naturali ed ambientali della zona. La contravvenzione è sanzionata dall'art. 4 con l'arresto fino a sei mesi e l'ammenda da lire cinque a dieci milioni.

La dottrina, che ha affrontato il problema, muovendo dagli stessi presupposti da cui parte il legislatore, è interessante.

E. CARACCIOLI — direttore della qualificata rivista « Impresa, ambiente e

ficoltà di coordinamento, che avviene a livello legislativo, di tale strumento con gli altri di tutela degli interessi diffusi individuabili in seno alla vasta area conflittuale, ove giocano principalmente un notevole ruolo gli interessi diffusi inerenti alla vita economica.

16. La natura degli interessi tutelati in materia ambientale induce a ricercare il rapporto intercorrente tra essi ed un fondamentale strumento di politica economica. Difatti, la motivazione della potestà finanziaria, riconosciuta dagli artt. 23 e 81 Cost. al legislatore ordinario, è politica, in quanto conduce ad una scelta che tien

pubblica amministrazione», Milano, che ha visto la luce nel 1974 e che è l'organo dell'«Istituto di studi giuridici, economici e dell'ambiente» (v. Presentazione al primo fascicolo) —, in *Profilo giuridico-organizzativo della tutela contro l'inquinamento*, relazione al convegno su «L'intervento pubblico contro l'inquinamento», svolto a Roma il 18 e 19 giugno 1970 e promosso dall'ENI e dall'ISVET, in «Foro ammin.», 1970, II, III, p. 299, nota appunto che, alla luce dell'impostazione tradizionale, allorchè sopravviene un'esigenza alla quale i singoli non provvedono, interviene lo stato nella funzione di produttore di norme, con ordini, divieti e sanzioni, e si creano organi per controllare l'applicazione delle norme sul piano degli obiettivi delle norme vigenti.

BAJNO R., COLUCCI M., RAMPULLA F. C., ROBECCI-MAJNARDI A., *Acque pubbliche interne e usi: disciplina amministrativa e tutela penale*, in «Riv. trim. dir. pubbl.», 1973, II, p. 632, rilevano che la disciplina amministrativa delle acque pubbliche interne è rivolta alla protezione degli usi in funzione dei privilegi attribuiti dall'ordinamento agli impieghi produttivi delle acque, una volta assicurato l'approvvigionamento idrico e la sanità degli aggregati urbani.

La deficienza legislativa, anche sotto tale profilo, è avvertita in particolare da MORIBELLI G., *Problemi giuridico-organizzativi*, cit., p. 317.

L'A. osserva che l'Italia non ha una legge che protegga la natura, come la Germania (1935) e la Svizzera (1966). Egli ritiene che la cit. legge n. 1497/1939 sulle bellezze naturali non svolge tale funzione, perché restano fuori la maggior parte dell'ambiente e gli strumenti a disposizione della p.a. e che la tutela delle risorse naturali è affidata a molte leggi speciali non coordinate, che proteggono i beni naturali indirettamente, perché ritengono inesauribili le risorse naturali. AMENDOLA G., *La tutela dell'equilibrio ecologico. Pianificazione del disinquinamento in Campania*, «Convegno Centro Studi E. Vanoni», Napoli, 23 marzo 1973 afferma che manca una legge che tuteli l'uomo in sé. Infine va ricordato che BETTOLO M., *Udienze conoscitive, Le acque, tutela delle risorse idriche e lotta all'inquinamento*, in «Quaderni di studi e legislazione, Camera dei deputati», Roma, 1972, rileva che in Italia su ottomila comuni solo centoventi sono dotati di impianti di depurazione e di questi solo trentadue sono idonei. LEONE U., *L'Italia inquinata*, cit., p. 106, precisa che è stato proprio grazie alla mancanza di una efficiente legislazione che molte compagnie petrolifere hanno trovato conveniente impiantare in Italia le loro raffinerie, provocando, accanto a benefici economici, danni forse più rilevanti per quanto riguarda l'inquinamento dell'aria e dell'acqua. Sulla carenza del nostro sistema a livello organizzativo in materia, cfr. SALVATORE P., *Primi rilievi sulle strutture organizzative pubbliche per la tutela dell'ambiente*, in «Impresa, ambiente e pubblica amministrazione», 1974, I, p. 65. In particolare GRECO I., *Note sulla tutela penale contro l'inquinamento marino*, ivi, p. 114, ritiene poco efficaci le sanzioni penali.

conto del maggior numero di ragioni economiche e tecniche, accogliendo una soluzione di equilibrio (96).

Le componenti di tale motivazione corrispondono a singoli beni: di conseguenza, la norma finanziaria costituisce la risultante di un compromesso tra una pluralità di interessi in conflitto, tutti egualmente esaminati, valutati ed ovviamente di natura pubblica (97).

Questa funzione strumentale dell'attività finanziaria rispetto ad altre attività pubbliche è espressione del passaggio dallo stato di polizia, che doveva garantire solo la pace, allo stato di benessere, che rende attiva la comunità nel perseguimento dei bisogni e delle comuni esigenze. Tra gli interessi pubblici garantiti dalla finanza pubblica, che è strumento di redistribuzione dei redditi, rientra principalmente l'eguaglianza di trattamento. L'attività di prelievo è di natura economico-pubblica ed è perciò sottoposta alla disciplina di cui all'art. 41 Cost., comma 3°. Anche sotto tale profilo, i fini sociali, cui tale attività deve essere indirizzata e coordinata, comprendono l'eguaglianza sostanziale e perciò la sostituzione del modello di società alla luce di valori fondamentali, quali la solidarietà, il progresso ed il benessere sociale (98).

Tali considerazioni lasciano intuire che la finanza pubblica risulti strumento idoneo a tutelare gli esaminati interessi diffusi, che si inseriscono nell'ambito dell'area di conflittualità con altri. Questo assunto è conseguenza anche della seguente considerazione: il comportamento che contrasti con un tale tipo di interesse, per sua natura,

(96) Così ABBAMONTE G., *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975, p. 11 e MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 1.

Cfr. FICHERA F., *Imposizione ed extrafiscaltà nel sistema costituzionale*, Napoli, 1973.

(97) Il perseguimento dei fini extrafiscali è considerato dalla dottrina tedesca come un obbligo che vincola il legislatore. L'art. 20, primo comma, della *Grundgesetze* impone l'equilibrio economico generale (*Gesamtwirtschaftliches, Gleichgewicht*). Cfr. anche l'art. 109 della *Grundgesetz*. In particolare v. PLATZIG, *Betrachtungen zum Entwurf eines Stabilitätsgesetzes*, in « Deutsches Verwaltungsblatt », 1966, 678.

(98) ABBAMONTE G., *Principi...*, cit., p. 90, nota che la tendenza solidaristica, che è alla base del nostro sistema costituzionale, ispira, in definitiva, la concessione ed i limiti dell'obbligo tributario, in funzione di esigenze che vanno ben oltre il finanziamento dell'apparato tradizionale, ormai trasformatosi da mero strumento di polizia, in un'organizzazione diretta a procurare il benessere generale. MOSCHETTI F., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 79, precisa che la prestazione tributaria è considerata nell'art. 53 sotto l'aspetto di cooperazione generale per conseguire un fine che interessa non il singolo, ma l'intera comunità in cui egli è inserito.

Questi rilievi evidenziano in chiari termini il nesso sostanziale che vincola l'attività finanziaria a interessi pubblici fondamentali tutelati dalla Costituzione.

non è risultato idoneo a costituire un tipico illecito. Queste difficoltà non sorgono allorché si intenda attribuire al suddetto comportamento i caratteri del presupposto di imposta.

È opportuno, pertanto, verificare se e fino a che punto la finanza pubblica sia idonea a svolgere tale fondamentale compito dello stato ed, in caso positivo, ricercare la rilevanza costituzionale di tale idoneità.

17. Il presupposto di imposta, che principalmente merita di essere analizzato (99), è costituito dallo sfruttamento delle risorse (100).

(99) In tema di rapporti tra finanza pubblica e tutela dell'ambiente è dato cogliere qualche accenno già in DE VITI DE MARCO A., *Saggi di economia e finanza*, Città di Castello, 1898, p. 170, il quale si sofferma sui «boschi di difesa». Cfr. anche PIGOU A. C., *The Economics of Welfare*, cit.

Questi problemi son stati trattati in termini generali all'estero in particolare dai seguenti Autori. Innanzitutto va menzionato KNEESE A. V. Cfr. KNEESE A. V. e BOWER B. T., *Managing Water Quality: Economics, Technology, Institutions*, Baltimore, Maryland, 1968; KNEESE, A. V., *The Economics of Environmental Pollution in the United States*, Washington, 1970; KNEESE A. V., *Environmental Pollution. Economics and Policy*, in «American Economic Review, Papers and Proceedings», 1971, p. 153; KNEESE A. V., ROLFE E. E. e HARNED J. W., *Managing the Environment: International Economic Cooperation for Pollution Control*, New York, 1971; KNEESE A. V. e BOWER B. T., *Environmental Quality Analysis: Theory and Method in the Social Sciences*, Baltimore, Maryland, 1972. Altro Autore che va ricordato è DALES J. H. - V. DALES J. H., *Pollution, Property and Prices - An Essay in Policy-making and Economics*, University of Toronto, 1968; DALES J. H., *Land, Water*, in «Canadian Journal of Economics» (ristampato in IRVING R. M. e PRIDDLE G. B., *Crisis*, London, 1972, p. 293) 1968, 1, p. 791; DALES J. H., *Straghtening out the Economics of Pollution; Industrial Water Engineering*, 1969, p. 38.

Merita menzione anche BAUMOL W. J. - Cfr. BAUMOL W. J., *Environmental Protection International Spillovers and Trade*, Stockholm, 1971; BAUMOL W. J., *Environmental Protection and the Distribution of Income*, in «Problems of Environmental Economics», Paris, 1971, p. 67 e BAUMOL W. J., *On Taxation and the Control of Externalities*, in «American Economic Review», 1972, p. 307. È da ricordare, infine, anche PEARCE D. W. - Cfr. COMMON M. e PEARCE D. W., *Adaptive Mechanisms, Growth and the Environment: The Case of Natural Resources*, in «Canadian Journal of Economics», 1973; PEARCE D. W., *An Incompatibility in Planning for a Steady State and Planning for Maximum Welfare*, in «Environment and Planning», 1973, p. 267.

(100) In arg. cfr. GERA G., *Difesa ecologica e politica finanziaria*, in «Amministrazione della Difesa», 1974, p. 1 estr. e GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 44, i quali suggeriscono la proporzionalità dell'imposta in ragione di ciascuna materia prima. GAFFNEY M., *Milliam on Urban Water Price and Tax Policy*, in «The American Journal of Economics and Sociology», 1966, p. 399 propone di coprire i disavanzi risultanti dall'applicazione del costo marginale con imposizione di tributi *ad valorem* sulle terre servite dal sistema idrico. Sul sistema di riscossione di contributi da parte di consorzi cfr. GERELLI E., POTOTSCHNIG U. e MURARO G., *La tutela delle acque*, Milano, 1970, p. 43. A livello di legislazione straniera è dato cogliere qualche accenno in materia di risorse idriche.

L'art. 29 della legge della repubblica federale tedesca del 27 luglio 1957 (*Wasserhaushaltgesetz*) stabilisce che la manutenzione delle acque spetta al

Tale tributo consentirebbe un efficace intervento pubblico in questa attività, attraverso la disincentivazione riferita a certe risorse o al di sopra di certi livelli di utilizzazione di esse, in considerazione dei bisogni della collettività e delle disponibilità. Questo tipo di imposta favorirebbe il « riciclaggio », cioè il recupero energetico, specie nel settore idrico (101), nei limiti in cui esso non ponesse ulteriori problemi ambientali, come il consumo di energia e la produzione di danni ambientali.

Altro presupposto potrebbe essere costituito dal ciclo produttivo, se il problema dell'identificazione offrisse soluzioni alternative (102).

Questo tipo di intervento vanterebbe il merito di incoraggiare la tecnologia meno inquinante (103).

Ancora a livello di presupposti di imposta è da considerare la

proprietario dei fondi che si avvantaggiano o rendono difficoltosa la manutenzione. Inoltre, è previsto il risarcimento del danno da parte dell'inquinatore. Per tale ultimo obbligo valgono le riserve già espresse.

L'art. 14 della legge francese del 16 dicembre 1964 n. 64/1245 prevede le agenzie finanziarie di bacino, con autonomia finanziaria, fissa canoni e concede sovvenzioni e prestiti.

In Inghilterra, l'art. 57 della legge 31 luglio 1963 (*Water Act*) stabilisce che, all'atto della concessione della licenza di estrazione dell'acqua, si versa all'autorità fluviale una tassa di cinque sterline. Gli artt. 87 e 121 prevedono che l'imposta riscossa con l'ingiunzione da parte dell'autorità fluviale è diretta a coprire le spese necessarie per tale organizzazione.

V. in arg., *Le acque, tutela delle risorse idriche e lotta all'inquinamento*, Camera deputati, « Quaderni di studi e legislazione », aprile 1971, p. 479.

Merita menzione l'organizzazione « *Pacem in maribus* », che applica l'imposta dell'1 % sui prodotti ricavati dallo sfruttamento dell'oceano al fine di disinquinare le coste.

PEPPER H. W. T., *Taxing Pollution*, in « Bulletin for International Fiscal Documentation », 1973, p. 189; PONTECORVO G., *Optimization and Taxation in an Open - Access Resource: The Fishery* (in GAFFNEY M., « Extractive Resources and Taxation », The University of Wisconsin Press, Madison, Milwaukee and London, 1967), p. 162, è dell'avviso che imposte e licenze di pesca potrebbero eliminare l'eccesso d'impiego di fattori produttivi con vantaggio per la conservazione delle risorse naturali e con risultato economico invariato.

(101) NEBBIA G., *Ecologia - economia*, cit., nota che il costo degli impianti e del loro funzionamento può in parte essere coperto dal valore dell'acqua recuperabile. Questo tipo di vantaggio riveste notevole importanza nel quadro della strategia ambientale.

(102) Cfr. KNEESE A. V., *Water Quality Management by Regional Authorities in the Ruhr Area*, in « The Regional Science Association Papers and Proceedings », 1963, p. 232.

(103) È il caso dell'imposta americana sulle emissioni di ossido di zolfo e della proposta di applicare un lieve tributo sulle raffinerie per aiutare i paesi con le coste inquinate. Altra esperienza interessante è la legge 13 novembre 1969 dei Paesi Bassi sull'inquinamento, il cui capo IV si intitola « Imposizioni e tributi » e contiene due articoli, il 17 ed il 18, che considerano base imponibile la quantità e la qualità dei materiali inquinanti. Inoltre, le isole di Man, Gersey e di Leychelles impediscono le installazioni di industrie inquinanti. Cfr. PEPPER H. W. T., *Taxing Pollution*, cit.

trasformazione delle risorse in merci, in funzione della loro idoneità ad inquinare le riserve dalle quali le prime provengono.

In tale quadro, particolare importanza assume il prodotto di breve durata, cioè di unica ed immediata utilizzazione. L'incidenza dovrebbe risultare proporzionale alla prevedibilità della vita del prodotto; così, si potrebbe sfruttare una progressività la quale consenta di gravare con la massima incidenza i prodotti che durino mediamente un periodo minimo prestabilito e gli altri prodotti con una distribuzione di aliquote che favorisca i prodotti di maggiore durata, sino a non colpire quelli la cui vita sia superiore ad un certo lungo periodo (104). Tuttavia, questo tributo potrebbe incidere anche sui beni durevoli, in rapporto alla frequenza con la quale sono sostituiti.

Ancora presupposti dell'obbligazione tributaria potrebbero essere la produzione e lo scambio di beni, il cui uso è idoneo a provocare i danni ambientali, in modo da indurre a costruirli, ove la tecnica lo consentisse, alla luce di criteri capaci di evitare tali danni, anche sacrificando un margine di utilità. Si pensi agli autoveicoli ideati in funzione delle elevate prestazioni ed alla benzina con forte contenuto di piombo tetraetile; a tal punto si innesta il discorso della disincentivazione del traffico privato negli agglomerati saturi (105).

L'indagine relativa al regime fiscale dell'attività produttiva e dello scambio deve tener conto anche dei problemi che pone la loro distruzione.

Dovrebbero essere ricondotti nell'ambito del presupposto prodotti quali i contenitori di plastica non « biodegradabili », non « fotodegradabili » e non « idrodistruttibili », oppure di « polvinile », eliminabili solo per mezzo del fuoco che origina gas tossici (106).

(104) GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 44, individuano tre tipi di imposte: sulle materie prime, sull'energia e sulla vita dei prodotti ed osservano (p. 52) che con strumenti finanziari sarà possibile incoraggiare la produzione di merci a lunga durata, riducendo il flusso di materiale ed energia, con minore erosione delle riserve naturali e con un più limitato inquinamento. Ovviamente, l'imposizione di tali merci presuppone una graduazione di incidenza. WAGAR V., *Growth versus the Quality of Life*, in « Science », 1968, p. 170.

(105) PRUD'HOMME R. e ROCHEFORT P., *Depollution et pollution optimales; le cas des automobiles dans une grande agglomération*, in « Revue économique », 1974, p. 763, ritiene che le auto devono ridurre di due terzi l'inquinamento.

PEPPER H. W. T., *Taxing Pollution*, cit., considera che il divieto posto dagli stati insulari alla circolazione di auto si inquadra nella strategia ambientale.

(106) GERA G., *Difesa ecologica...*, cit., nota che lo stato di New York ha introdotto un'imposta di due cents per ogni contenitore di plastica destinato ad usi non alimentari e che in Francia è allo studio una tassa di un franco per ogni kg. di imballaggio di plastica. PEPPER H. W. T., *Taxing Pollution...*,

Dal coordinamento dei richiamati interventi fiscali derivano interessanti conseguenze. Così, anche la produzione e lo scambio di prodotti di lunga durata dovrebbero essere gravati, se la loro distruzione o la loro utilizzazione producesse danni ambientali o se fossero sostituiti con frequenza; nell'ultima ipotesi ovviamente viene in rilievo solo lo scambio e non anche la produzione di essi (107).

18. Il prelievo fiscale non esaurisce il momento della funzione strumentale della finanza pubblica in rapporto alla tutela degli interessi diffusi in materia ambientale. Difatti, componente rilevante della potestà tributaria è costituita, anche in questa prospettiva, dalla potestà agevolativa. L'attenuazione o l'eliminazione del carico fiscale potrebbe egualmente inerire all'attività di sfruttamento delle risorse, ai cicli produttivi (108) ed alla produzione e scambio di beni, al fine di agevolare i comportamenti ecologicamente non dannosi. Cioè, muovendo dalla stessa logica posta alla base dei tributi esaminati, si attribuirebbe rilevanza alle situazioni opposte a quelle considerabili a livello di presupposto di imposta.

Inoltre, l'intervento a favore di particolari zone, quali il mezzogiorno e le isole, che presentano ancora indici sopportabili di degradazione ambientale, potrebbe essere realizzato anche per mezzo di agevolazioni effettivamente incentivanti nell'ambito del settore agricolo e di quello turistico. Questo è un caso particolare in cui la tutela degli interessi diffusi in materia ambientale consentirebbe di garantire anche l'altro di identica natura e relativo alla valorizzazione di quelle zone.

cit. rileva che la Norvegia è stata il primo stato a tassare i vuoti a perdere. V. *Environmental Controls through the Use of Taxes*, in *European Taxation*, 1973, p. 411.

(107) Queste due analisi dello strumento tributario sottolineano la sua idoneità ad eliminare le diseconomie tecnologiche. - HEAD J. H., *Public Policies and Pollution Problems*, in «Finanzarchiv», 1974, p. 111, appunto precisa che l'analisi di tipo pigouviano convenzionale, in uno schema di equilibrio parziale, dimostra la necessità di correggere gli squilibri derivanti dalla tendenza alla sovraespansione dell'inquinamento con imposte, che, a livello ottimale di produzione del bene inquinante, eguagli le diseconomie esterne. Cfr. BOHM P., *Pollution, Purification and the Theory of External Effects*, in «Swedish Journal of Economics», 1970, 2, p. 153; SOLOW R. M., *The Economist's Approach to Pollution and Its Control*, in «Science» 1971, p. 498 e FREEMAN A. M. e HAVEMAN, R. H., *Residual Charges for Pollution Control: A Policy Evaluation*, in «Science», 1972, p. 32.

(108) NEBBIA G., *Ecologia-economia*, cit., propone in particolare agevolazioni per imprese che consumano poca acqua. Ciò ovviamente per incentivare il «riciclaggio».

Lo strumento agevolativo potrebbe agire anche in altra direzione, che è quella dell'installazione di impianti di depurazione. L'ammortamento accelerato del costo, l'esenzione dalle imposte sui trasferimenti e la detrazione dall'imposta sui redditi, sino ad un certo limite (109), incentiverebbe l'utilizzazione di essi nel senso voluto e coordinato con gli altri tipi di interventi finanziari.

Ancora è configurabile un intervento da collegarsi all'imposizione sull'emissione di agenti inquinanti e sui cicli produttivi; è l'ipotesi di un'agevolazione in materia di imposizione sul reddito prodotto dai fabbricati ubicati nelle « zone nere », cioè nelle vicinanze di insediamenti industriali, al fine di compensare la riduzione del valore degli immobili. Il costo delle diseconomie tecnologiche esterne graverebbe così sulla collettività (110).

19. Alla potestà agevolativa corrisponde un altro strumento fondamentale che è la spesa pubblica.

Difatti, gli stessi obiettivi potrebbero essere conseguiti attraverso la concessione di contributi (111), anche sotto forma di buoni di imposta, commisurati a parametri da determinare senza riferimento all'imponibile; è da sottolineare che la legge delega in mate-

(109) Il governo della provincia canadese del Quebec riconosce l'ammortamento accelerato nella misura del cinquanta per cento annuo del costo di acquisto degli impianti di depurazione. Inoltre, sono previste sovvenzioni per ridurre l'imposta sulle imprese che acquistano il depuratore. Infine, sono concesse esenzioni dalle imposte sulle vendite federali degli impianti. Cfr. PAQUIN M. e MIGUÉ J. L., *Efficacité économique et lutte contre la pollution de l'eau*, in « L'actualité économique », 1973, p. 163. In particolare MURARO G., *L'impiego dei sussidi per la regolazione delle diseconomie esterne con particolare riguardo all'inquinamento*, in « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1974, I, p. 381, considera che l'esenzione deve essere contenuta entro limiti tali che consentano il maggior sviluppo produttivo.

(110) FORTE C., *Ecologia ed economia urbana*, cit., ritiene che tale problema va inquadrato nell'ampia tematica della rendita residuale, della rendita edilizia marginale ed agricola, degli effetti dell'imposta sui fattori produttivi, del livello dei frutti, della traslazione della imposta e del comportamento del proprietario sull'equilibrio dell'area. Ciò dimostra le complesse implicazioni che evidenzia ciascuno dei problemi posti. Cfr. MAGNANI L., *La teoria pura dell'equilibrio della città e gli effetti delle imposte*, Milano, 1971, pp. 152, 181 e 184.

(111) V. in arg. MURARO G., *L'impiego dei sussidi...*, cit.; COASE R. H., *The Problem of Social Costs*, in « The Journal of Law and Economics », 1960; BUCHANAN W. C. - STUBBLEBINE, *Externality*, in « Economica », 1962, p. 1; TURVEY R., *On Divergences between Social Cost and Private Cost*, ivi, 1963, p. 309; LERNER A., *The 1971 Report of the President's Council of Economic Advisers, Priorities and Efficiency*, in « American Economic Review », 1971, p. 527 e KNEESE A. V., BOWER B. T., *Managing Water Quality...*, cit., consigliano la concessione di sussidi solo alle imprese esistenti, onde evitare che le imprese si costituiscano per vendere depurazione. Indubbiamente devono essere tenute distinte le ipotesi ed analizzate in rapporto alla politica del territorio.

ria di riforma tributaria (112) mira alla trasformazione delle esenzioni, agevolazioni e regimi sostitutivi aventi caratteri agevolativi nella concessione di contributi ed, in particolare, di buoni di imposta.

Il contributo potrebbe essere condizionato al verificarsi delle situazioni esaminate, in sede di valutazione dell'utilizzazione dello strumento agevolativo, perché ambedue producono effetti incentivanti.

Il contributo non presuppone il diritto all'inquinamento e pertanto non premia chi non lo esercita. Indubbiamente non è rilevabile, accanto al diritto del soggetto a percepire il contributo, un dovere che limiti altri suoi diritti soggettivi, come invece avviene per effetto della imposizione del tributo. La tutela degli interessi diffusi opera, anche per mezzo del contributo, in un certo senso da limite di tali situazioni giuridiche soggettive; difatti, la previsione legislativa del riconoscimento del contributo incide sugli altri interessi direttamente tutelati dall'ordinamento, nel senso che crea l'interesse del soggetto ad esercitare gli altri diritti soggettivi nel senso prescritto come condizione per ottenere il contributo.

In tale prospettiva si inserisce il sistema dei prezzi pubblici, che è risultato particolarmente efficiente al fine della regolamentazione dell'uso delle risorse (113).

Meritano menzione anche le società finanziarie regionali e pluriregionali, le quali, attraverso l'afflusso di capitale di rischio delle imprese, svolgono una fondamentale attività promozionale diretta.

(112) Cfr. art. 9 n. 1 e n. 6 della legge 9 ottobre 1971, n. 825.

(113) Questi argomenti sono oggetto di interessanti studi di GERELLI E., direttore dell'Istituto di finanza e servizio informazione di economia ambientale presso l'Università di Pavia. In particolare, in *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., p. 75, l'A. sottolinea il ruolo che giocano i prezzi al fine dell'attenuazione delle esternalità. Egli, a tale scopo, individua infatti tre metodi. Il primo consiste nell'internazionalizzazione delle esternalità attraverso la fusione di unità operative, eliminando i costi esterni, fondendo l'impresa inquinante con l'inquinata; il secondo è dato dalla sostituzione dei prezzi di mercato con i prezzi ombra, il che però implica un particolare costo di informazione. Infine, il terzo criterio è rappresentato dall'immissione nel mercato di vincoli e prezzi ombra, in modo che il mercato elabori i prezzi; ciò è realizzabile con il sistema tributario o con la programmazione e la trasferibilità dei diritti di uso delle acque con l'asta pubblica.

BAUMOL W. J. e OATES W. E., *The Use of Standards and Prices for Protection of the Environment*, in «The Swedish Journal of Economics», 1971, I, p. 45, in particolare si soffermano sul grado di inquinamento sopportabile. V. anche DORFMAN R. - SAMUELSON P. A. - SOLOW R. M., *Linear Programming and Economic Analysis*, New York, 1958. MILLIAN J. W., *Price and Land Value Taxation for Urban Water Supplies*, in «The American Journal of Economics and Sociology», 1966, p. 379, propone la discriminazione dei prezzi per assicurare un'equa distribuzione dei costi ed una maggiore efficienza dello sfruttamento delle risorse urbane d'acqua. Ciò dimostra l'alternatività tra tributi e prezzi nella logica della tutela dell'ambiente.

Il finanziamento azionario di minoranza e l'assistenza finanziaria tecnico-gestionale di ricerca e di promozione di studio consentono di favorire le iniziative collettive e consortili dirette, le fusioni e le trasformazioni aziendali e la formazione della capacità imprenditoriale locale. Le regioni, disponendo della maggioranza assoluta delle azioni delle società finanziarie, possono utilizzare un valido strumento di programmazione economica, che opera all'interno delle imprese (114). È evidente che le regioni sono così in grado di contribuire attivamente a che le imprese operino nel senso corrispondente alla strategia ambientale recepita dalle programmazioni regionali. Questo discorso appare particolarmente valido per il mezzogiorno, considerato che cinque degli otto statuti che prevedono le finanziarie sono meridionali; ciò dimostra la fiducia che i meridionalisti nutrono nei confronti di questo tipo d'intervento.

Il riferimento alle finanziarie regionali o alla pluriregionale, quale è la meridionale che dalle prime può ottenere un valido contributo a livello di agenzia o di intervento nelle sole piccole imprese, evidenzia il ruolo notevole che gioca la programmazione in sede di ricerca degli strumenti idonei a tutelare gli interessi diffusi in materia ambientale. La programmazione, a dimensione regionale e statale, di cui i rispettivi bilanci sono efficaci strumenti di attuazione, condiziona la realizzazione di tale tutela, nella misura in cui l'assume e la coordina con la strategia che esprime. L'attuazione dei fini della programmazione è condizionata alla sua natura vincolante nei confronti di tutti gli interventi, specie degli istituti di credito, nel settore industriale.

Lo strumento finanziario, è in grado di influire sull'operatività del limite di sviluppo dell'altra quantità che è venuta in rilievo. Difatti, l'incremento demografico potrebbe essere contenuto, dopo aver risolto i delicati problemi innanzi posti, con tributi ed agevolazioni che agiscono in direzione inversa a quella tradizionalmente accolta; così si potrebbero tassare i nuclei familiari dopo il primo o il secondo figlio, alla luce delle particolari esigenze, che ne suggeriscono anche i criteri.

20. Gli strumenti finanziari, esaminati a titolo esemplificativo e nella prospettiva che interessa, appaiono idonei ad assolvere la

(114) Cfr. PREDIERI A., *Le società finanziarie regionali: problemi giuridici*, Milano, 1972.

funzione delineata in termini assoluti o relativi, in dipendenza del dosaggio con il quale sono utilizzati. Questi rilievi si riferiscono in particolare alle imposte, alle agevolazioni ed alla concessione di contributi. Deve, infatti, considerarsi che, in tanto l'imposta riesce a svolgere tale funzione, in quanto essa è strutturata in modo da rendere assolutamente inconveniente il comportamento ritenuto dannoso all'ambiente.

Analogamente, l'agevolazione ed il contributo assicurano il comportamento voluto, soltanto se lo rendono certamente conveniente rispetto all'altro che si intende scoraggiare e che è perciò produttivo di danni ambientali.

Logicamente possono manifestarsi difficoltà concrete all'attuazione delle condizioni relative alla prima ipotesi. Nonostante la rilevanza dell'incidenza del tributo o del margine di agevolazione o dell'ammontare del contributo, potrebbero verificarsi casi in cui il comportamento inquinante sia ritenuto conveniente.

La soluzione alternativa è costituita da un tipo di intervento che non sia in grado di influire decisamente sulle scelte degli operatori economici. In tal caso il comportamento che si intende scoraggiare sarebbe realizzato in rapporto all'incidenza dell'intervento.

La distinzione delle due ipotesi costituisce una fondamentale premessa metodologica, poiché gli strumenti finanziari devono essere esaminati in relazione a ciascuna di esse per i diversi effetti che sono in grado di produrre.

Nella prima ipotesi, cioè allorché la legge istitutiva dell'imposta perseguisse il fine di disincentivare in senso assoluto, il tributo non sarebbe riscosso per carenza del presupposto, però si eviterebbe in pieno il deterioramento ambientale. L'agevolazione ed il contributo, strutturati in modo da incentivare nei medesimi termini, provocherebbero un costo notevole per la collettività, ma assicurerebbero egualmente la completa tutela dell'ambiente.

La soluzione alternativa invece consentirebbe la riscossione di tributi, però in misura corrispondente non eviterebbe il danno ambientale; le agevolazioni ed il contributo ridurrebbero il costo per la collettività e neanche impedirebbero l'inquinamento. In questa prospettiva i mezzi riscossi potrebbero essere utilizzati, nei limiti di legittimità dell'imposta di scopo, ad eliminare gli agenti inquinanti emessi nei corpi riceventi.

Tecnicamente quest'azione però non sarebbe sempre attuabile ed

il costo potrebbe essere eccessivo rispetto i tributi versati dall'inquinatore.

Distinte le due ipotesi ed i relativi effetti dello strumento finanziario, è consentito procedere all'esame di due questioni interessanti.

La prima investe le critiche che sono mosse all'utilizzazione di tale strumento ai fini ecologici. Si sostiene che il sistema tributario rischia di bloccare lo sviluppo industriale e di non eliminare gli inconvenienti e che le sovvenzioni trasferiscono iniquamente sulla collettività il costo (115).

E agevole rispondere che il limite allo sviluppo rappresenta l'obiettivo fondamentale della scienza ecologica; si dimostri l'infondatezza dei presupposti di tale scienza, come si è tentato (116), ed allora soltanto acquista validità l'obiezione sollevata. Inoltre, la possibilità di non risolvere la questione della qualità della vita per mezzo

(115) ACKERMANN S. R., *Effluent Charges: A Critique*, in «The Canadian Journal of Economics», 1973, p. 512, sostiene, infatti, che sarebbe sopravvalutata l'efficacia del sistema di imposte, che implicherebbe pratiche difficoltà, poiché alcune imprese potrebbero bloccare l'attività e se, poi, l'imposta non fosse grave, sarebbe inefficace e resterebbe l'inquinamento. MORGAN W. D. e BROWNLEE W. E., *The Impact of State and Local Taxation on Industrial Location: A New Measure for the Great Lakes Region*, in «Economics and Business», 1974, 67, lamentano l'intensificazione della pressione tributaria sulle imprese. STAHR E. J., *Antipollution Policies: their Nature and their Impact on Corporate Profits*, in A.A. VV., «Economics of Pollution», New York, 1971, e KNEESE A. V. e BOWER B. T., *Managing Water Quality: Economics, Technology, Institutions*, Baltimore, 1968, si soffermano sulla traslazione del costo dei consumatori; in particolare Kneese e Bower precisano che la traslazione può assumere, nei confronti del comportamento delle imprese, una duplice configurazione: se esiste l'imposta sulla produzione, essa si incorpora nel prezzo e scoraggia la produzione e se, invece, l'imposta colpisce i profitti e non esistono accordi, si verifica la traslazione sui consumatori. Sul fenomeno dell'incorporazione v. GERA G., *Difesa ecologica...*, cit. In tale quadro critico si inserisce anche il rilievo di OSCULATI F., *Note su alcune proposte relative agli strumenti fiscali per una politica ambientale*, in «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1974, I, p. 469, il quale ritiene ingiusto che paghi l'inquinatore. Anche la difficoltà evidenziata di definire la base imponibile, perché poco agevole sarebbe rapportare il costo al beneficio sociale e privato, è superata proprio dall'intento della norma tributaria di incidere in funzione non della posizione dell'inquinatore collegata al tipo di inquinamento prodotto ed ai benefici da lui ottenuti, bensì dall'intento di scoraggiare certi suoi comportamenti dannosi per l'ambiente.

(116) FORTE C., *Ecologia ed economia urbana*, cit., osserva che le analisi finanziarie dell'attuazione degli strumenti urbanistici dovrebbero imputare il costo delle diseconomie tecnologiche esterne a chi le produce ed, in linea subordinata, alla parte della collettività che non risente degli effetti dannosi. Analogamente, GOLDSMITH E. e ALLEN R., *La morte ecologica*, cit., p. 53, rilevano che i costi sociali del progetto devono essere pagati da chi lo propone e lo realizza. Ciò esclude la concessione di contributi per l'installazione di impianti. GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., p. 80, nota che, con il sistema pigouviano, si fa pagare l'imposta a chi provoca le diseconomie ed il sussidio serve per cancellare le distorsioni.

della finanza pubblica è risultata evitabile grazie al dosaggio dell'intervento. L'iniquità del sistema agevolativo e del contributo può indurre a scegliere il criterio impositivo e non certo può dimostrare l'inidoneità degli strumenti finanziari in genere ad assolvere tale compito.

A questo ultimo rilievo si aggancia l'altra questione che ha per oggetto la validità di un principio, accolto in sede comunitaria (117), di « chi inquina paga ». Si sostiene, infatti, che il sistema dell'agevolazione e del contributo dovrebbe essere eccezionale, in quanto il tributo dovrebbe gravare su chi provoca il danno ambientale e non sulla collettività.

Innanzitutto, deve osservarsi che, attraverso la traslazione, il tributo che colpisce lo sfruttamento delle risorse, il ciclo produttivo, la trasformazione di esse in merci ed il loro trasferimento richiederebbe di sportarsi sul consumatore; naturalmente ciò con tutte le note riserve esprimibili sull'attuabilità della traslazione delle imposte dirette.

Pertanto il suddetto principio potrebbe provocare un'incidenza effettiva del costo su parte della collettività. Ne consegue che il principio in esame, strutturato nell'intento di garantire che il costo non

(117) Con la dichiarazione del consiglio della CEE e dei rappresentanti di governo degli stati membri riuniti il 22 novembre 1973, è accolto il principio dell'inglobamento dei costi esterni «chi inquina paga» e sono state fornite le seguenti indicazioni.

È opportuno che in tutta la comunità vengano attuati i principi per imputare i costi di protezione dell'ambiente contro l'inquinamento, per evitare distorsione agli scambi ed alla concorrenza, che sarebbero incompatibili con il buon funzionamento del mercato comune, e per tener conto degli obiettivi di espansione economica equilibrata perseguiti dalla CEE. Inoltre si evitino aiuti che addossano alla comunità i costi: se ci sono catene di inquinanti i costi devono riferirsi ai punti di catena. Si auspica la fissazione di un limite massimo di nocività. È necessario armonizzare le norme per la tutela dell'inquinamento oltre frontiera e riscuotere secondo la quantità dell'inquinamento con tassi uniformi fissati per unità di missione. Se lo scopo principale del canone è la redistribuzione, gli oneri collettivi di depurazione devono essere eguali alla somma dei canoni degli inquinatori. Il ricorso serve per le infrastrutture di depurazione o per aiuti che permetterebbero agli inquinatori di realizzarle al fine di compensare i servizi resi da questi inquinatori alla collettività. Sembra che con la dichiarazione si voglia riconoscere un contributo collettivo parziale agli inquinatori, solo per la parte corrispondente ai servizi da loro resi alla collettività. Comunque sono ammesse deroghe al principio per difficoltà concrete e tempi limitati.

Sulla « G. U. Com. Eur. » 30 settembre 1974 (p. 116) si legge che il 26 e 27 giugno 1974, sentito il parere della sezione « ecologia, salute pubblica e consumo » del 18 giugno 1974, si approva il progetto, però preferendo una direttiva ad una raccomandazione e si nota che non è giusto che paghi il consumatore finale, gravando i bilanci pubblici. Il comitato propone la fiscalità in via eccezionale per prodotti di prima necessità, al fine di ridurre gli oneri.

gravi sulla collettività, potrebbe provocare un'incidenza su parte di essa.

Comunque, il principio « chi inquina paga » è relativo alla seconda ipotesi formulata, che si verificherebbe nel caso in cui il tributo non rendesse inconveniente il comportamento assunto a presupposto; il tributo in tal caso verrebbe versato dall'inquinatore. Nel primo caso, invece, il tributo non sarebbe riscosso, se incidesse tanto da disincentivare quel comportamento. La carenza di riscossione resterebbe però espressione di quel principio; difatti, la norma si ispirerebbe ad esso, ma la concreta attuazione sarebbe impedita da una scelta, sebbene favorita dalla stessa norma, del contribuente volta ad evitare il realizzarsi del presupposto.

Le considerazioni svolte evidenziano l'opportunità del ricorso allo strumento tributario, allo scopo di produrre, nei limiti in cui ciò è possibile, il disincentivo assoluto al comportamento dannoso per l'ambiente (118). In tal modo, si eviterebbe il problema delicato dell'eliminazione dai corpi riceventi di agenti inquinanti, poiché questi ultimi non sarebbero emessi.

Gli imprenditori e la collettività non sarebbero gravati da alcun costo, se non al fine di particolari spese (119), quali l'installazione di depuratori.

Tuttavia queste considerazioni relative all'opportunità di utilizzare uno strumento finanziario o l'altro non possono considerarsi valide in senso assoluto; difatti l'esercizio in tale direzione della potestà finanziaria, nei limiti in cui lo consente la tecnologia, pone una serie di delicati problemi, la cui soluzione incide inevitabilmente sulla scelta.

(118) Sulla base di tali considerazioni, poco conveniente sembra la combinazione tra tributi e sussidi esposta da BARDE J. P., *Essay d'analyse du Principe Pollueur - Payeur a partir d'études de cas OECD*, Paris, 1972. Sulla scelta tra tributi e sussidi, in vista anche dell'incremento dell'occupazione cfr. OSCULATI F., *Note su alcune proposte...*, cit. e VICTOR P., *Economics of Pollution*, London, 1972, p. 24.

(119) NEBBIA G., *Ecologia ed economia*, cit. riconosce che può infastidire pensare che gli inquinati debbano pagare per esercitare il diritto all'aria ed all'acqua pulita; questo tipo di partecipazione della collettività va considerato appunto eccezionale. SILVIA D'AIERTI G., *Qualità della vita...*, cit., ipotizza tre tipi di interventi in rapporto all'incidenza sull'inquinatore, sulla collettività o su ambedue. L'eccezionalità del secondo criterio implica che il sistema sia informato al terzo e perciò sia misto, anche se con prevalenza assoluta del primo. L'opportunità di una combinazione dei due criteri è sottolineata anche da MURARO G., *L'impiego dei sussidi...*, cit., il quale supera le perplessità da lui stesso evidenziate in altro scritto: *Anti-Pollution Policy and Cost Allocation: The Issues in Practice in OECD*, in « Problems of Environmental Economics », Paris, 1972, p. 41.

21. Bisogna, innanzitutto, chiedersi in relazione ad una certa produzione merceologica, qual'è la richiesta di risorse naturali, di merci ambientali e di beni associati ad essa e qual è la produzione e la destinazione degli agenti inquinanti. Inoltre, è necessario individuare il settore economico nel quale è opportuno intervenire e quali effetti si avranno su altri settori, alla luce degli obiettivi di politica economica, al fine di eliminare od almeno ridurre taluni agenti inquinanti in certe componenti dell'ambiente (120).

E, infatti, intuibile che qualsiasi di tali interventi produrrebbe sul piano economico effetti rilevanti, come quelli sui prezzi, sui profitti, sugli investimenti, sull'occupazione, sul commercio con l'estero e sulla distribuzione del reddito.

A titolo esemplificativo, è opportuno considerare le conseguenze di un'imposta proporzionale sul contenuto in zolfo dei combustibili usati nel riscaldamento elettrico o di agevolazioni e contributi concessi per l'uso di gas naturali (121); questi interventi produrrebbero la diminuzione delle vendite dell'olio combustibile da parte delle raffinerie, la modifica del costo dei prodotti raffinati a basso contenuto di zolfo, che si ottengono come riprodotti insieme all'olio combustibile nelle medesime raffinerie, la modifica della qualità e della quantità del prodotto greggio importato e la variazione della produzione di anidride solforosa nel processo di raffinazione del greggio e così via.

Queste considerazioni non devono indurre a ritenere che lo strumento finanziario, nei limiti in cui tutela gli interessi diffusi in materia ambientale, implica necessariamente un costo in termini di ostacoli allo sviluppo economico equilibrato. Anzi, in tempi di bassa congiuntura, la politica economica a fini ecologici è stata utilizzata (122) a sostegno della domanda globale. Inoltre, come si è osser-

(120) MARCHAN J. R. e RUSSEL K. P., *Externalities, Liability, Separability and Resource Allocation*, in « American Economic Review », 1973, p. 611, analizzano gli effetti sull'allocazione delle risorse sia dell'imposizione di tributi sia della corresponsione di contributi.

Ancora sull'alternatività tra i due strumenti e sulle relative difficoltà cfr. DOLBEAR F. T., *On the Theory of Optimum Externality: Reply*, in « American Economic Review », 1968, p. 520.

(121) V. in arg. G. NEBBIA, *Ecologia ed economia*, cit.

(122) Così GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., introduzione.

L'A. richiama l'esperienza svedese, ove il sussidio agli impianti di depurazione è aumentato sino all'85 % del capitale investito, sostenendo la domanda.

NEBBIA G., *Ecologia ed economia*, cit., osserva appunto che per gli svedesi depurare significa più tributi, ma anche più lavoro ed ambiente più pulito venduto all'estero e perciò maggiore benessere. Questo è l'aspetto più interessante della questione ecologica.

vato (123), l'incremento conseguente della produzione agricola e del turismo può consentire la vendita all'estero dei relativi prodotti e servizi e lo svincolo da condizioni di crisi economiche dei paesi industrializzati, quali l'aumento continuo del prezzo delle materie prime da importare; gli stessi problemi degli investimenti e dell'occupazione possono trovare soluzioni più convenienti per effetto di tale strategia.

Ovviamente, l'analisi di queste conseguenze, che condiziona la validità dell'intervento, implica dei costi (124).

È indispensabile calcolare l'alternatività e gli effetti delle scelte. Non può ritenersi che l'adozione di uno strumento rispetto ad altro determinerebbe una riduzione dei costi (125). Difatti ciò che muta sarebbe irrilevante (126), in quanto inerebbe ad un momento successivo a quello dell'individuazione del comportamento da scoraggiare a favore di altro.

Successivamente a tale individuazione e perciò quando è esaurito il processo informativo, si sceglierebbe l'interesse da incidere. In tal modo si ridimensionerebbe quello a comportarsi in termini inquinanti o si potenzierebbe l'opposto.

(123) V. in arg. NERBIA G., *Ecologia ed economia*, cit.

(124) Cfr. sulla valutazione dei costi del controllo dell'inquinamento nel prossimo futuro i risultati della riunione internazionale tenuta a Parigi dal 12 al 14 aprile 1972 presso l'OCSE, *National and International Efforts to Appraise, Present Knowledge of Effects of Environmental Pollution*, V. anche *Economic Implications of Pollution Control: A General Assessment*, Paris, 1973; e BARRET L. B., VADDELL T. E., *The Cost of Air Pollution Damages - A Status Report*, in « Cumulative Regulatory Effects of the Cost of Automatic Transportation », Washington, 1972.

(125) MISHAN E. J., *On the Theory of Optimum Externality: Comment*, in « American Economic Review », 1968, p. 523 e A. V. KNEESE, *The Economics of Regional Water Quality Management*, Baltimore, 1964, notano che il costo delle informazioni è necessario per creare una regolazione ottimale degli effetti esterni; costo che varia, ad avviso degli AA., se lo stato gravi l'inquinatore con tassa o se conceda contributi. HEAD J. H., *Public Policies...*, cit., scrive che l'imposta pigouviana ideale richiede disponibilità di informazioni sulle funzioni delle domande e dei costi individuali e che, in presenza di pluralità di unità inquinanti ed imperfezioni di mercato, la raccolta di tali informazioni comporta costi molto elevati e problemi praticamente insolubili: egli ritiene improbabile che nella realtà il sistema di imposte possa contenere in modo efficiente i danni all'ambiente, però rileva che l'alternativa è costituita da sussidi pigouviani per le tecniche non inquinanti, la quale è però anche condizionata alla disponibilità delle informazioni sullo stesso oggetto. Dopo aver esaminata la proposta del Knight sull'adozione dei prezzi per le risorse e considerato che anche essi implicano costi di informazione, ritiene sistema ideale la combinazione del controllo diretto relativo alla regolamentazione pubblica, con il sistema dell'imposizione pigouviana o Knightiano. È esatta l'identità del problema dei costi per ciascuno degli strumenti; è da sottolineare che egli, pur ritenendo poco idoneo allo scopo il tributo, poi lo consiglia, sebbene integrato.

(126) MURARO G., *L'impiego dei sussidi...*, cit.

L'attività finanziaria, che è strumento di politica economica e che è particolarmente idonea a neutralizzare gli effetti di « esternalità » (127), è già destinata per sua natura ad incidere sulle realtà richiamate nei confronti delle quali la strategia ambientale produce decisive conseguenze.

Perciò ben si presta ad assolvere in termini completi la funzione di strumento di tutela ambientale.

La finanza pubblica rivendica così ulteriori problemi e decisioni che inerivano all'assetto economico privato, introducendo nel tradizionale calcolo delle convenienze economiche un discorso di costi e benefici sociali. La scienza delle finanze include nell'oggetto dei suoi studi i beni pubblici ed il fallimento dei mercati, cosicché può abbracciare, modernamente intesa, la tecnologia economica della difesa della natura che poggia le sue basi sui fenomeni accennati (128). Il diritto finanziario ha ad oggetto le norme relative, fondate sulle regole costituzionali esaminate.

Siamo nel campo delle matrici intersettoriali dell'economia, trasformando le tabelle, di tale natura ed espresse in unità fisiche, in matrici ed in unità monetarie. È dato cogliere una nuova forma di matrice, qualificata « dei rifiuti », che risulta particolarmente interessante, perché presenta gli scambi economico-ecologici in unità fisiche o naturali, cioè come pesi di sostanze, unità di energie per il calore, il rumore, la radioattività e le ore di lavoro (129). Questa

(127) V. in tal senso OSCULATI F., *Note su alcune proposte...*, cit. e MURARO G., *L'impiego dei sussidi...*, cit.

(128) Così GERELLI E., *Economia e tutela dell'ambiente*, cit., introduzione.

(129) Le proposte di matrici di rifiuti sono così definibili:

I - UNIVERSITY OF MARYLAND, COLLEGE PARK:

CUMBERLAND J. H. e HIBBS J. R. *Alternative Future Environments: Some Economic Aspects*, Institute of Management Sciences, 9 March 1970; KORBACH R. J., *A Regional Environmental Input-Output Model*, Dissertation, University of Maryland, 1973; CUMBERLAND J. H. e SRAM B. N., *Effects of Economic Development upon Water Resources*, University of Maryland, Water Resources Research Center, No. 18, Spring 1974;

II - UNIVERSITY OF CALIFORNIA, BERKELEY:

GOLUEKE C. G. e MCGAUEHEY P. H., *Comprehensive Studies of Solid Waste Management. First Annual Report*, Sanitary Engineering Research Laboratory, University of California, Berkeley, SERL-Report No. 67-7, May 1967, p. 41; GOLUEKE C. G., *Comprehensive Studies of Solid Waste Management. Third Annual Report*, Sanitary Engineering Research Laboratory, University of California, Berkeley, 1971, 66;

nuova forma di matrice è destinata a subire un'ulteriore qualificazione, che è connessa alla sua funzione di motivazione dell'intervento finanziario nel settore ambientale.

III - ISARD, CAMBRIDGE, U.S.A.:

ROMANOFF E., *Material Reclamation Industries in Regional Economics (Input-Output Analysis of Solid Waste)*, IEEE Conferences on Decision and Control, December 1972; SARD W. I. e CESARIO A. (editors), *Working Papers on the Use of Regional Science Techniques in Environmental Management*, Ithaca, New York, June 1974; DALY H. E., *On Economics as a Life Science*, «Journal of Political Economy», 76, p. 392, May-June 1968; SMITH F. A., *The Economics of Industrial Waste Production and Disposal*, tesi di dottorato, Northwestern University, Evanston, Illinois, June 1968;

IV - RESOURCES FOR THE FUTURE, WASHINGTON:

AYRES R. U., *A Materials-Process-Product Model*, in: KNEESE A. V. e BOWER B. T. (editors), «Environmental Quality Analysis; Theory and Method in the Social Sciences», Baltimore, Md., 1972, p. 35; RUSSEL C. S. e SPOFFORD W. O. Jr., *A quantitative Framework For Residuals Analysis Management Decisions*, in «Environmental Quality Analysis», cit., p. 115;

V - HARVARD UNIVERSITY, CAMBRIDGE:

RUSSEL C. S. e VAUGHAN W. J., *A Linear Programming Model of Residuals Management for Integrated Iron and Steel Production*, «Journal of Environmental Economics and Management», 1 (1), 197, p. 17;

VI - LEONTIEF, CAMBRIDGE, U.S.A.:

LEONTIEF W., *Environmental Repercussions and the Economic Structure: An Input-Output Approach*, «Review of Economics and Statistics», 52 (3), p. 262, August 1970; anche in: TSURU S. (Editor), «Environmental disruptions», Tokyo, 1970, p. 114; traduzione italiana col titolo: *Relazioni fra le strutture economiche ed i loro effetti sull'ambiente secondo l'analisi input-output*, nel volume a cura di G. CANNATA, «Saggi di economia dell'ambiente», Milano, 1974; LEONTIEF W. e FORD D., *Air Pollution and the Economic Structure: Empirical Results of Input-Output Computations* in: BRODY A. e CARTER A. P. (Editors), *Input-Output Techniques. Proceedings of the Fifth International Conference on Input-Output Techniques, 1971*, Amsterdam, 1972, p. 9; W. LEONTIEF, *National Income, Economic Structure and Environmental Externalities*, in: M. MOSS (Editor), *The Measurement of Economic and Social Performance*, Columbia University Press, New York, 1973, p. 565;

VII - STONE R., *The Evolution of Pollution; Balancing Gains and Losses*, Minerva, 1972, 10, p. 412;

VIII - MEADE J. E., *Citizens' Demands for a Clean Environment*, in «Industria», 1972, (3/4), p. 145;

IX - MULLER:

MULLER F. e PELUPLESSY, *Economische vaardering van der scaarse lucht in Rijnmond (Valutazione economica dell'aria come risorsa scarsa a Rijnmond)*, «Economisch-Statistische Berichten», Marzo 1971, p. 293; MULLER F., *An Operational Mathematical Programming Model for the Planning of Economic Activities in Relation to the Environment*, «Socio-economic planning science», 7, 1973, p. 123;

X - GEORGESCU-ROEGEN N., *The Entropy Law and the Economic Process*, Cambridge, Mass., 1971, p. 254;

La costituzione, quindi, indica come particolarmente idonea a tutelare gli interessi diffusi in materia ambientale, l'attività finanziaria, la quale per sua natura già tutela gli altri interessi diffusi e

XI - IIITE J. C. e LAURENT E. A., *Empirical Study of Economic-ecological Linkages in a Coasted Area*, « Water Resources Research », 7, October 1971, p. 1070;

XII - MYERNICK W., *Environmental Management and Regional Economic Development*, Paper presented at the Southern Regional Science Association, Miami Beach, Florida, Novembre 6, 1971;

XIII - VICTOR P., *Pollution, Economy and Environment*, London, 1972;

XIV - UNIVERSITY OF OSLO:

FORSUND F. R. e STROM S., *Industrial Structure, Growth and Spillovers: A Macroeconomic Multi-sectoral Approach*, in : ROTHENBER J. (editor), « Proceedings, Symposium of the International Economics Association », Copenhagen, 1972, Cambridge, Mass., in corso di stampa; FORSUND, F. R., *Environmental Externalities: An Equilibrium Approach*, « Regional and Urban Economics », 3, 1973, p. 3;

XV - UNIVERSITÀ DI BARI:

NEBBIA G., *Attività umane, rifiuti, inquinamento*, in « Atti della 14ª riunione scientifica della società italiana degli economisti », Milano 1975, p. 129; NEBBIA G., *Uno strumento ecologico ed economico: le matrici dei rifiuti*, « Mercurio », 17, giugno 1974, p. 45;

XVI - IRT. ARLINGTON, VIRGINIA:

GUTMANIS I., *Environmental Implications of Economic growth in the United States, 1970-2000: An Input-Output Analysis*, « Proceedings of the 1972 IEEE Conference on Decision and Control and 11th Symposium on Adaptive processes », p. 487; AYRES R. U., NOBLE S. B. e STERN M. O., *Input-Output in Environmental Protection Agency's Strategic Environmental Assessment System (SEAS)*, IRT-339-P, 1974;

XVII - BATTELLE, GINEVRA:

BATTELLE GENEVA RESEARCH CENTER, *Elements pour l'elaboration d'un programme input-output Antipollution 1980*, Genève, Mars 1972.

Si veda anche il più recente: *Un modello socio-economico-ecologico per lo sviluppo locale e regionale*, Ginevra, gennaio 1974; BÖRLIN, *Economic Environmental Input-Output Models*, in: O.E.C.D., *Energy and Environmental*, Paris, 1974;

XVIII - AHMED, *Input-Output Analysis in Environmental Modelling: Current Status*, « Working Proceedings of NATO Conference on Mathematical Analysis of Decision Problems in Ecology », Istanbul, July 1973;

XIX - Systems Research Group Inc., SRG (Toronto), *The Waste Production Model*, Toronto, Ontario, 1971; BOUDEVILLE, J. R., *La gestion de l'environnement*, « Revue économique du Sud-ouest », 22, (1), p. 13-34 (1973);

XX - OVERBURY R. E. (London), *Features of a Closed-system Economy*, « Nature », 242, p. 561 (27 April 1973): si veda anche la lettera dello stesso Overbury, « Nature », 243, p. 554, 29 June 1973;

XXI - Environmental Protection Agency (EPA) Washington, *The Strategic Environmental Assessment Systems*, Office of Research and Development, Washington Environmental Research Center, 29 October 1973;

perciò si introdurrebbe efficacemente nella vasta area di conflittualità per stabilire l'equilibrio imposto.

Tanto, non escluderebbe la partecipazione della sanzione (130), che pur implica costi di informazione e che però è estranea alla suddetta area conflittuale, nel senso che in alcuni casi è in grado di tutelare soltanto i primi interessi e non anche gli altri con i quali si pongono in contrasto.

22. La tutela degli interessi diffusi in materia ambientale, in quanto indirettamente garantiti da altre norme costituzionali, si pone accanto al fine del finanziamento delle spese pubbliche, cui tutti sono tenuti in ragione della loro capacità contributiva.

Pertanto la legge istitutiva di tributi, che rivestisse la natura di strumento di strategia ambientale, perseguirebbe il fine principale della tutela di tali interessi ed il fine secondario del finanziamento, che si attenuerebbe nella stessa misura in cui si rinvigorisce la funzione disincentivante dell'intervento.

Il principio della capacità contributiva è imposto al legislatore in relazione ad ogni norma di prelievo, anche se non è diretta al fine del finanziamento delle spese pubbliche.

Per le finalità extrafiscali, infatti, non si applicano solo le relative norme costituzionali diverse da quelle sulla capacità contributiva (131).

Non esiste un motivo convincente che induca a ritenere escluse le leggi tributarie extrafiscali dall'ambito di operatività dell'art. 53 (132)

XXII - LÄMMEL P., *Wo kommt das Schwefeldioxid tatsächlich her?*, « Umwelt », Juni 1974, p. 21;

XXIII - PAGE, *Extension of the Ayres-Kneese Model*, « IEEE, Conference on Decision and Control », cit., December 1972;

XXIV - CHEN, *Input-Output Economic Analysis of Environmental Impact*, « IEEE Transactions on Systems, Man and Cybernetics », November 1973;

XXV - MAXIM:

MAXIM e BRAZIE, *A Multi-stage Input-Output Model for Evaluation of Environmental Impact of Energy Systems*, « IEEE Transactions on Systems, Man and Cybernetics », November 1973.

Per una completa indicazione bibliografica cfr. NEBBIA G., *Contributo allo studio...*, cit.

(130) Così GERA G., *Difesa ecologica...*, cit.

(131) Nota FICHERA F., *Imposizione ed extrafiscaltà...*, cit., p. 149, che una stessa potenzialità economica può legittimare o meno tributi per diversi fini. Ciò dimostra la rilevanza che possono assumere i fini rispetto alla potenzialità economica.

(132) MICHELI G. A., *Profili critici in tema di potestà di imposizione*, in

Cost., il quale contiene una norma che si informa al principio di finanza funzionale, recepito dal nostro sistema costituzionale.

Sarebbe ipotizzabile l'inversione della natura delle due finalità; sarebbe il caso in cui il momento ecologico investisse soltanto la spesa pubblica, nel senso che il tributo fosse riscosso per tener fronte ad erogazione di mezzi economici diretti di per sé a tutelare l'ambiente. In tal caso il prelievo sarebbe giustificato dalla finalità, che consisterebbe nell'intento di reperire i fondi per concessione di contributi o di compensare la riduzione di entrate tributarie per effetto di agevolazioni e che si tradurrebbe perciò nel finanziamento di spese pubbliche, anche se di particolare natura. Ovviamente la natura dei due scopi potrebbe coincidere, per l'idoneità del tributo e della spesa a tutelare i suddetti interessi diffusi. Queste considerazioni sulla riconducibilità del finanziamento della spesa pubblica nell'ambito della strategia ambientale, nel senso che un tributo potrebbe essere imposto solo al fine di reperire i mezzi per tener fronte a certe spese necessarie per tutelare l'ambiente, presuppongono il riconoscimento dell'imposta di scopo, la cui rilevanza costituzionale è individuabile nel comma 4° dell'art. 81, anche se sottoposta a certe condizioni.

La capacità contributiva consiste, perciò, nell'idoneità del soggetto ad essere sottoposto ad imposizione al fine di contribuire alle spese pubbliche o di tutelare altri interessi diffusi o meramente pubblici, assunti anche indirettamente a fondamento delle norme costituzionali (133). L'idoneità deve risultare da dati obiettivamente valuta-

« Riv. dir. fin. sc. fin. », 1964, I, p. 30 e MANZONI I., *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965 escludono, a ragione, che possano esservi norme tributarie, fiscali o meno, che si sottraggono all'art. 53 Cost.

MAFFEZZONI F., *Il principio della capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, p. 327, sostiene appunto che può derogarsi al vincolo della capacità contributiva nell'interesse dei principi distributivi extrafiscali, perché sfuggirebbe all'art. 53 Cost. il prelievo destinato a fini sociali ed extrafiscali e rientrerebbe solo quello pubblico destinato al finanziamento delle spese pubbliche e perché ciò faciliterebbe l'attuazione di tali principi fissati dalla Costituzione e recepiti dalla legge programma, senza la quale sussisterebbe un ostacolo all'attuazione di tali fini (p. 337). La carenza della legge programma costituisce una difficoltà, ma non un ostacolo al perseguimento di fini extrafiscali attraverso lo strumento finanziario: difatti, il legislatore ordinario può, in sede di utilizzazione di tali strumenti e di tutti gli altri di politica economica, costruire un utile piano di intervento e di volta in volta adattarlo o modificarlo, in rapporto ai documenti che approva annualmente in materia di bilancio, nel quadro della verifica del rapporto di omogeneità politica che lo vincola al governo.

(133) Questo concetto è esposto da MAFFEZZONI F., *Il principio della capacità contributiva...*, cit., p. 20, il quale, pur tenendo distinti, come si è osservato, i fini extrafiscali dall'ambito di applicazione dell'art. 53 Cost., osserva

bili, quali i vantaggi ricevuti dalla partecipazione al consorzio civile, la forza economica e le situazioni attinenti agli interessi garantiti (134). In tale prospettiva, il principio di capacità contributiva costituisce un limite al potere discrezionale che il legislatore detiene.

che il principio della capacità contributiva, anche mantenendo la funzione di identificare, attraverso i presupposti di fatto delle entrate pubbliche, i soggetti passivi di questi, può combinarsi nei modi più vari con i principi distributivi extrafiscali previsti dalla nostra Costituzione, quali la repressione degli illeciti, la redistribuzione della ricchezza, la protezione delle imprese interne, la manovra dei consumi, gli investimenti ed il credito.

(134) La Corte Costituzionale, con le sentenze nn. 45 del 1964 e 44 del 1966, definisce la capacità contributiva come l'idoneità del soggetto all'obbligazione di imposta, quale è rilevata dal presupposto, cui la prestazione è collegata e non la capacità economica del soggetto. Con le sentenze nn. 45 del 1964, 50 del 1965 e 44 del 1966, precisa che la capacità contributiva si deduce non dalla capacità economica, ma dall'idoneità del presupposto, che può essere potenziale e presunta.

Con la sentenza n. 16 del 1965, considera la capacità contributiva quale base per la tassazione e l'attitudine del bene a produrre un reddito economico, se l'oggetto dell'imposizione è un bene produttivo, altrimenti un reddito personale.

Ed ancora, con la sentenza n. 97 del 1968, esclude la competenza a sindacare l'effettiva idoneità del reddito ad esprimere la capacità economica e perciò non esclude che tra presupposto e capacità economica del soggetto possa esistere un abisso.

La configurazione della Corte è vincolata perciò esclusivamente ad una dimensione « reale » e non personale della capacità contributiva. Circa la non rispondenza tra il principio esposto dalla Corte e il contenuto di una decisione (n. 62 del 1960), cfr. MAFFEZZONI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 275.

In dottrina, il principio in esame è stato costruito nella ampia prospettiva che consegue dal suo coordinamento con altre regole costituzionali.

MICHELI G. A., *Profili critici...*, cit., osserva che la capacità contributiva consiste nell'idoneità del soggetto a concorrere alle spese pubbliche, risultante da dati obiettivamente valutabili, siano essi vantaggi, siano essi elementi della capacità economica. ABBAMONTE G., *Principi...*, cit., p. 89, precisa che il riferimento alla capacità contributiva integra sul piano dell'effettività ed in coerenza con il precetto fondamentale dell'eguaglianza di trattamento le garanzie delle libertà civili e politiche che concorrono a formare la personalità del cittadino nel vigente sistema. MAFFEZZONI F., *Il principio della capacità contributiva...*, cit., p. 78, configura la capacità contributiva come la manifestazione di godimento di servizi pubblici e come la nozione che importa la valutazione dell'apporto dei servizi pubblici in base al grado di godimento manifestato dai presupposti di fatto delle pubbliche entrate. GIARDINA E., *Le basi teoriche della capacità contributiva*, Milano, 1961, p. 344, definisce indici di capacità contributiva ciascuno dei cespiti che illumina una parte della situazione economica del soggetto e tutti nel loro insieme compongono la situazione economica complessiva. Inoltre (p. 111) nota che la capacità contributiva risulta da principi fondamentali dello stato e della coscienza giuridica politico-sociale, i quali ineriscono anche a fattori politici estranei a singoli e relativi alle società ed alla giustizia. GAFFURI F., *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, p. 137, ritiene che la capacità contributiva è espressione di ricchezza non classificabile tra fonti produttive. MOSCHERTI F., *Il principio della capacità contributiva*, cit., p. 238 la considera quale forza economica che debba giudicarsi idonea a concorrere alle spese pubbliche alla luce delle fondamentali esigenze economiche e sociali accolte dalla Costituzione. PEREZ DE AYALA

L'utilizzazione del tributo come strumento di politica ambientale presupporrebbe, quale condizione di legittimità, la capacità inquinatrice, che ovviamente sarebbe solo potenziale, se la legge istitutiva perseguisse il fine di disincentivare il comportamento coincidente con il presupposto. La capacità contributiva si ricongiunge, a livello di natura, alla finalità dell'imposizione. Si tratta, però, di una coesistenza logicamente necessaria; difatti, se il tributo fosse diretto a tutelare l'ambiente, non potrebbe che gravare su comportamenti che lo deteriorano, scoraggiandoli. Tuttavia, la qualificazione ecologica del presupposto di imposta, espressione di solidarietà nel cui ambito rientra il dovere di contribuzione, denuncia la legittimità in connessione con le altre condizioni che costituiscono l'essenza del principio di capacità contributiva e che sono desumibili principalmente dalle altre garanzie costituzionali e dalla coscienza giuridica politico-sociale.

In tale prospettiva, il tributo rappresenterebbe lo strumento di incidenza degli interessi diffusi su situazioni giuridiche dei singoli limitandole. Il dovere di contribuire ed il corrispondente dovere di esigere costituirebbero le componenti di quella situazione imputata ad un tempo al cittadino ed alla p.a. per realizzare la suddetta delimitazione.

Il riferimento alla capacità contributiva integra perciò le garanzie delle libertà civili e politiche che concorrono a formare la personalità del cittadino nell'ambito del nuovo modello sociale imposto dalla Costituzione.

Si delinea un nuovo campo della finanza pubblica certamente affascinante, anche perché connaturato a problemi di miglioramento della qualità della vita. Non resta che coltivarlo in dimensioni interdisciplinari per indicare allo stato economico le linee di intervento, allo scopo di realizzare, attraverso la potestà finanziaria, in una prospettiva di armonizzazione comunitaria e di accordi internazionali, il benessere sociale, che si concretizza principalmente nella tutela della sicurezza, dignità e salute umana.

ANDREA AMATUCCI

Università di Napoli

J. L. e GONZALES F., *Curso de derecho tributario*, Madrid, 1975, p. 190, è dell'avviso che la capacità economica risponde sempre ad un principio economico-finanziario e perciò legittima l'intervento pubblico.

STRUMENTI PER ATTENUARE GLI EFFETTI DISTORSIVI DELL'INFLAZIONE NELLA IMPOSIZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA (*)

SOMMARIO: Osservazioni introduttive. — 2. Aumento generale della pressione fiscale e imposizioni speciali sui sovraprofiti speculativi. — 3. Strumenti per attenuare gli effetti negativi dell'inflazione sulle imprese. — 4. Manovre fiscali e finanziarie connesse. — 5. Inflazione e imposizione diretta italiana. — 6. Conclusioni relative all'ordinamento tributario italiano. — 7. Il dibattito sulla diminuzione della pressione fiscale.

1. Il titolo ed il contenuto della mia relazione è in parte mutato rispetto a quello fissato inizialmente. Mentre inizialmente mi ripromettevo di esaminare solo i rapporti tra inflazione e criteri di determinazione del reddito di impresa, man mano che proseguivo mi rendevo conto che tutti i punti che andavo esaminando mi portavano verso una visione un po' più ampia della problematica e cioè ai rapporti tra inflazione e imposizione sul reddito delle imprese e non semplicemente tra inflazione e criteri di determinazione del reddito di impresa.

Mi riprometto dunque di analizzare i rapporti tra inflazione e imposizione del reddito d'impresa (e più in particolare del reddito delle società) (1), di esaminare le reazioni che i principali ordinamenti fiscali hanno avuto di fronte all'inflazione-recessione che ci ha colpito negli ultimi anni, ed infine di analizzare quali strumenti correttivi esistano nell'ordinamento italiano per attenuare gli effetti distorsivi dell'inflazione nella imposizione del reddito d'impresa.

Prendo le mosse dalla premessa che la contabilità tradizionale

(*) Questo scritto riproduce il testo della relazione al Convegno tenuto a Pavia il 28 giugno 1975 su «Inflazione e sistema fiscale», organizzato dall'Istituto di Finanza e dalla Camera di Commercio. Gli atti del Convegno sono in corso di pubblicazione presso l'editore Franco Angeli, Milano.

(1) Mi riferisco quindi sostanzialmente ad una imposizione proporzionale, in quanto i problemi connessi alla imposizione progressiva sono più utilmente inquadrabili nella problematica relativa alla imposizione del reddito delle persone fisiche.

a costi storici è, in periodi di forte inflazione, più che mai insufficiente a misurare con ragionevole attendibilità il risultato d'esercizio. Normalmente essa tende a sopravvalutare l'utile delle imprese manifatturiere (2), principalmente per effetto degli insufficienti ammortamenti delle immobilizzazioni tecniche basati sui costi storici, e del fatto che nella determinazione del costo del venduto i consumi possono essere calcolati con costi inferiori al costo corrente degli acquisti (c.d. utili di magazzino). Secondo il « *Wall Street Journal* » nel 1974 per le società americane gli utili di magazzino sono stimabili in 34 miliardi di dollari e gli utili per ammortamenti insufficienti in 11 miliardi di dollari, a fronte di un totale di utili delle società prima delle imposte di 140 miliardi di dollari.

Qualunque sia il grado di approssimazione di questi dati, esiste un consenso generale in tutti i paesi violentemente toccati dall'inflazione che il fenomeno esiste ed è grave. Esistono tecniche contabili atte a misurare gli utili in periodo di inflazione in modo meno impreciso di quanto sia possibile fare con le tecniche contabili tradizionali, e queste nuove tecniche si stanno diffondendo per fini conoscitivi di gestione. Gli ordinamenti fiscali al contrario, salvo rare eccezioni, continuano a basarsi sull'utile determinato secondo i criteri contabili tradizionali. Se è vera la premessa che l'utile contabile a costi storici è tendenzialmente inflazionato, ne deriva un aumento occulto del prelievo fiscale, cioè un aumentato prelievo in termini reali in presenza di aliquote nominalmente identiche. In parole semplici, il fisco preleva utili che non esisterebbero se le società calcolassero un fattore correttivo necessario per assicurare l'integrità del capitale investito, cioè utili che sono solo la conseguenza del fatto che i conti vengono fatti utilizzando metri di misura non omogenei, utili dunque che non dovrebbero essere distribuiti né agli azionisti né a quell'azionista di maggioranza che è il fisco. Tutto ciò si riflette nel deterioramento della liquidità delle imprese e nell'aumento del loro livello di indebitamento. I principali effetti immediati dell'inflazione sulle imprese possono così riassumersi:

1) distorsione effettiva dei risultati economici: ciò deriva da effetti speculativi che soprattutto nella fase iniziale dell'inflazione

(2) È necessario peraltro sottolineare che l'applicazione corretta dei moderni sistemi di contabilità per l'inflazione dimostra che non si tratta di una conseguenza necessaria. L'utile sui valori monetari, che è uno dei dati più significativi evidenziato dai sistemi di contabilità per l'inflazione può infatti compensare gli effetti negativi dell'inflazione.

possono portare a utili straordinari (come è successo in Italia per molte imprese nella prima metà del 1974); per alcune imprese l'inflazione permette una ricostituzione abbastanza stabile dei margini in precedenza ridotti o negativi; per la maggioranza, svanito l'eventuale effetto speculativo iniziale, a una erosione effettiva dei margini;

2) distorsione del significato dei dati contabili tradizionali: normalmente tale distorsione tende a nascondere l'effettiva erosione dei margini con l'evidenziazione di utili meramente contabili;

3) deterioramento della liquidità: è possibile dimostrare che in *tutte* le imprese coinvolte in un processo inflazionistico, il grado di liquidità, *per il solo fatto dell'inflazione*, a parità di margine, si deteriora. Se non vi è un margine addizionale sull'aumento dei costi, la liquidità normale non è sufficiente a finanziare il nuovo livello inflazionato di crediti e magazzino;

4) aumento del fabbisogno di capitale per fronteggiare la riduzione di liquidità, l'erosione del capitale e gli investimenti necessari per ricercare incrementi di produttività.

Le conseguenze 3 e 4 sono accentuate dall'aumento occulto del prelievo fiscale, conseguenza del fatto che le imposte si basano sugli utili determinati secondo le tecniche contabili tradizionali a costi storici. Ma, come vedremo, il legislatore fiscale riconosce questa realtà introducendo strumenti correttivi atti ad attenuare, in misura maggiore o minore, il fenomeno in esame.

2. Non vi è dubbio che, nonostante quanto illustrato nel paragrafo precedente, una prima risposta che la maggior parte dei paesi ha dato all'accentuarsi dell'inflazione è stata rappresentata da un aumento della pressione fiscale non solo sui redditi e sui consumi individuali ma anche sui redditi societari: si cerca di sostituire quella selvaggia e incontrollata imposta che è l'inflazione con delle imposte approvate per legge secondo le direttive delle autorità di governo. Inoltre, nella prima fase dell'inflazione, sono possibili sovraprofitti speculativi che offrono ulteriori giustificazioni agli inasprimenti fiscali. Limitandoci all'imposizione dei redditi societari, troviamo sia aumenti generalizzati d'imposta sia l'introduzione di sovraimposte speciali sui sovraprofitti da inflazione. I primi rientrano nella manovra generale contro l'inflazione, le seconde sono una risposta specifica a certe distorsioni speculative create dall'inflazione a favore di certi settori o di certe imprese. Troviamo, ad esempio, en-

trambe le misure in Spagna dove dall'aprile 1975 l'aliquota dell'imposta sulle società è elevata dal 32,7 % al 36 % e contestualmente viene introdotta una sovraimposta straordinaria del 10 % sugli utili che eccedono il 7 % del capitale investito (vedremo però come questa sovraimposta venga collegata ad un credito d'imposta per nuovi investimenti). Anche in Francia troviamo sia un aumento generale dell'imposizione sulle società realizzato nel 1974 attraverso una addizionale del 18 % ed una riduzione dei coefficienti di ammortamento, che un prelievo speciale sui sovraprofitti da inflazione. Nel 1975 viene introdotto il « *prélèvement conjoncturel* », un prelievo temporaneo che tende a congelare i sovraprofitti da inflazione. Questo prelievo, assai complesso, si applica a tutte le imprese, individuali o societarie, escluse quelle di minori dimensioni. L'aliquota è del 33-1/3 % e la base imponibile è l'incremento del margine lordo (calcolato secondo una formula piuttosto complicata) rispetto all'anno base nella misura in cui tale incremento supera un certo ammontare (3). Sono previsti prepagamenti basati sull'anno precedente o su una previsione dell'anno in corso, in modo da assicurare che il prelievo venga riscosso, nella massima misura possibile, nel corso dell'esercizio al quale si riferisce (4). L'ammontare totale del prelievo sarà rimborsato ai contribuenti quando il provvedimento verrà a cessare e per questo carattere temporaneo il prelievo non viene considerato un'imposta. Esso cesserà automaticamente quando l'indice dei prezzi al consumo dei prodotti industriali non aumenterà più dell'1,5 % in un periodo di tre mesi consecutivi, o quando il Parlamento deciderà di non rinnovare il prelievo. I rimborsi dovranno essere utilizzati per finanziare

(3) Il margine si calcola tenendo conto dei seguenti elementi: ricavi, giacenze finali, provvigioni, redditi di capitale (esclusi dividendi ed altri utili societari, sempre che provengano da società francesi sottoposte all'imposta) — meno — giacenze iniziali, acquisti, servizi resi da terzi, oneri finanziari, spese di viaggi e trasporti, imposte e tasse diverse dalle imposte sui redditi, distribuzione di utili a dipendenti secondo piani di compartecipazione, altre spese operative escluse quelle di rappresentanza (sono espressamente esclusi costi del lavoro, ammortamenti, contributi ricevuti, perdite o guadagni di capitale) — uguale — margine lordo prima degli aggiustamenti.

Il margine viene poi aggiustato in senso positivo o negativo da coefficienti specifici basati sulle ore di lavoro, ammortamenti, variazioni dei fondi perdite su crediti e fondi per oscillazioni prezzi. La differenza tra il margine, così calcolato, di ogni singolo anno e l'anno base è imponibile nella misura in cui supera una certa percentuale fissata anno per anno rispetto all'anno base. Per il 1975 la percentuale è il 14,3 % se l'anno base è il 1974 ed il 16 % se l'anno base è il 1973 (i contribuenti possono scegliere come anno base il 1974 o il 1973).

(4) Le scadenze sono: Aprile 30: 10 % dell'imposta; Luglio 31: 15 %; Ottobre 31: 25 %; Gennaio 31: 30 %.

gli investimenti dell'impresa. Gli esperti francesi da me consultati, ritengono che sia troppo presto per esprimere giudizi sugli effetti di questo prelievo così complesso ed originale (5).

Anche in Giappone nel corso del 1974 viene elevata l'imposta generale sulle società dal 36,75 % al 40 % (contestualmente vengono aumentate anche le imposte locali a Tokyo e vengono accelerati i tempi di riscossione dell'imposta sulle società), e viene introdotta una addizionale straordinaria e temporanea (per il 1974 e 1975). L'addizionale viene applicata con aliquota del 10 % per i redditi imponibili superiori a \$ 1,8 milioni o superiori al 20 % del capitale investito.

Ho citato tre esempi significativi di aumenti del prelievo fiscale a carico delle società, ma la lista di paesi che hanno seguito questa via è assai lunga. Così in Belgio l'aliquota generale sulle società (che sino a pochi anni fa era del 30 %) è stata nel 1975 aumentata dal 42 % al 48 %; in Inghilterra il bilancio 1975 ha confermato l'aliquota generale sulle società al 52 % (era il 40 % nel 1973); in Grecia nel marzo 1975 l'aliquota generale sugli utili societari non distribuiti è stata portata dal 35 % al 40 % per le società non quotate e dal 30 % al 35 % per le società quotate alla borsa di Atene e l'aliquota dell'imposta sui dividendi dal 38 % al 41 % per le società non quotate e dal 30 % al 33 % per le società quotate alla Borsa di Atene; in Svizzera il Governo riproporrà il referendum per l'aumento dell'imposta federale che era stato respinto nel referendum del dicembre 1974; massicci aumenti fiscali hanno avuto luogo in numerosi paesi del Sud-America ed in paesi minori (da Portorico dove da un'aliquota del 40 % all'inizio del 1974 si è passati ad un'aliquota del 47 % nel 1975, a Hong-Kong). Persino nel Liechtenstein il governo ha proposto un aumento delle aliquote, peraltro bocciato con un referendum del 2 marzo 1975.

3. Ma l'aumento delle aliquote fiscali appare ben presto come una risposta troppo grossolana ai problemi dell'inflazione-recessione nella quale i paesi occidentali si trovano.

Si allarga rapidamente in tutti i paesi la coscienza dell'inadeguatezza delle convenzioni contabili tradizionali e del fatto che queste rischiano di evidenziare utili contabili che non riflettono la reale

(5) È peraltro significativo che la riscossione della prima rata che scadeva nell'aprile 1975 sia stata sospesa. Non sono pochi gli esperti francesi che ritengono che questo prelievo, per la sua complessità e per il rapido mutare della congiuntura, finirà per non essere per nulla applicato.

situazione e le reali necessità finanziarie delle imprese. Da qui la conseguenza che, attraverso distribuzioni di utili che appaiono giustificabili in base ai dati storici ma che sono eccessive se misurate in termini reali ed attraverso il prelievo fiscale, la consistenza patrimoniale reale delle imprese risulta colpita con effetti negativi sulla loro capacità di investimento e di sviluppo. Si allarga altresì la coscienza che la, certamente necessaria, manovra di aumento generale della imposizione fiscale rischia di accentuare queste distorsioni negative.

Nei paragrafi che seguono, prima di passare all'esame di alcuni aspetti del sistema tributario italiano, cercherò di illustrare le reazioni, a mio avviso più significative, di vari ordinamenti fiscali alla problematica in oggetto. In linea di massima prenderò in esame il periodo 1973-1975. Accanto ai nuovi strumenti introdotti recentemente e specificamente per fronteggiare l'inflazione, ricorderò altri strumenti più tradizionali, inizialmente introdotti per scopi diversi, ma che in una situazione inflazionistica hanno acquistato una rinnovata importanza anche ai fini della problematica in oggetto.

Nel valutare le reazioni dei vari ordinamenti tributari è necessario peraltro considerare che, se l'inflazione è diventata un fenomeno generale, il grado di inflazione è, nei vari paesi, assai diverso.

a) *Incentivi fiscali per nuovi investimenti.* Da vari anni si sono andate diffondendo varie forme di incentivi fiscali (o di corrispondenti contributi finanziari) collegate a nuovi investimenti. Inizialmente introdotti come stimolo agli investimenti e come strumenti di manovra congiunturale, questi strumenti sono stati più recentemente utilizzati anche come una risposta agli effetti dell'inflazione sulle imprese. Naturalmente non è sempre facile né probabilmente utile distinguere quale delle varie motivazioni abbiano avuto la prevalenza nella scelta di reintrodurre od aumentare questi incentivi. Ma non vi è dubbio che in vari paesi (ed in primo luogo negli Stati Uniti) le considerazioni sugli effetti dell'inflazione hanno dato un nuovo ruolo ed una nuova importanza agli stessi. Il legislatore, pressato da richieste di riduzioni generali del prelievo fiscale sia attraverso manovre sulle aliquote che attraverso il riconoscimento degli effetti dell'inflazione nella contabilità aziendale, preferisce, di solito, ricorrere a questo strumento che può raggiungere risultati analoghi ma in via selettiva e subordinatamente all'impegno delle imprese in programmi di rinnovamento delle strutture produttive e quindi con un congiunto effetto di stimolo all'economia. Emblematica della

difficoltà dei governi a reagire tempestivamente sia all'inflazione che alla recessione è, in questo settore, la vicenda tedesca: nel maggio 1973 si introduce un'imposta straordinaria dell'11 % sui nuovi investimenti in immobilizzazioni tecniche per frenare tali investimenti e si sospende la facoltà di effettuare ammortamenti accelerati; ma già nel dicembre 1973 l'imposta straordinaria dell'11 % viene eliminata e la facoltà di effettuare ammortamenti accelerati viene reintrodotta; nel dicembre 1974 si introduce addirittura un contributo a fondo perduto del 7,4 % del costo di nuovi investimenti per beni strumentali (il contributo non è imponibile e non diminuisce la base ammortizzabile dei cespiti). In pochi mesi dunque la politica fiscale su questo punto viene completamente rovesciata e l'accentuarsi dell'inflazione, accanto alle vicende congiunturali, ha giocato un ruolo importante in questo rovesciamento di tendenza. In Spagna, a partire dal 1974, la sopracitata sovraimposta del 10 % può essere compensata con un credito d'imposta pari al 10 % del costo dei nuovi investimenti che eccede il 7 % del capitale investito. In Belgio, mentre nel 1974 si riducono gli incentivi finanziari in vigore per nuovi investimenti in specifiche aree o settori, già all'inizio del 1975 si fa macchina indietro reintroducendo contributi a fondo perduto in conto capitali o interessi sino ad un massimo del 5 % annuo per cinque anni sul 75 % del costo dell'investimento (il contributo è articolato per settori o investimenti qualificati e cioè investimenti per ridurre i consumi di energia, per il riciclaggio di determinati materiali, per esportazioni verso paesi produttori di materie prime importate, ecc.).

In Olanda nel 1973 viene reintrodotta un credito d'imposta per nuovi investimenti in fabbricati industriali del 10 % dell'investimento e nel 1974 viene reintrodotta un credito d'imposta generale pari all'8 % per nuovi investimenti (suddiviso nei primi due esercizi) e viene aumentato al 16 % quello per nuovi fabbricati industriali. Misure simili vengono introdotte in Canada, ma su questo mi riprometto di ritornare perché si inseriscono strettamente in un quadro complesso di misure fiscali. Ed infine negli USA, nonostante molti autorevoli pareri contrari, il recente Tax Reduction Act (1975) non solo ha confermato il preesistente credito d'imposta per nuovi investimenti ma lo ha portato dal 7 % al 10 % del costo dei nuovi investimenti (ulteriormente aumentabile all'11 % se la società trasferisce azioni ai propri dipendenti per un ammontare equivalente al credito d'imposta addizionale dell'1 %, nel quadro di un piano per la diffusione del capitale azionario tra i dipendenti).

Questi tipi di incentivi vengono dunque oggi visti anche come una risposta alternativa (rispetto ad altre tecnicamente più complesse e meno selettive) all'insufficienza degli ammortamenti tradizionali per salvaguardare la capacità d'investimento delle imprese. Praticamente si tratta di strumenti che tendono ormai a diventare permanenti nella maggior parte degli ordinamenti fiscali dei maggiori paesi industrializzati, salva la loro temporanea sospensione per motivi congiunturali.

b) *Esenzioni o differimenti di imposta per plusvalori realizzati e reinvestiti.* Un altro strumento ampiamente diffuso ed in molti paesi già entrato come elemento permanente del sistema fiscale è quello delle esenzioni o differimenti d'imposta per plusvalori sui beni strumentali realizzati e reinvestiti in cespiti produttivi. Qui la motivazione di mitigare gli effetti dell'inflazione a carico delle imprese è evidente. Partendo dalla premessa che almeno buona parte di questi plusvalori sono monetari, non si vuole che il prelievo tributario, con un drenaggio massiccio della liquidità realizzata, ostacoli il processo di reinvestimento. Tuttavia di norma l'ordinamento fiscale subordina il beneficio fiscale all'effettivo reinvestimento. Ed a questo punto anche questo strumento assume una funzione più complessa di quella di evitare una tassazione di semplici utili monetari. Diventa anche strumento di stimolo per gli investimenti. A questa seconda anche se strettamente connessa funzione deve ricollegarsi il fatto che, di norma, il beneficio fiscale non si limita ad eliminare o differire la imposizione dei soli plusvalori monetari ma si estende anche ai plusvalori reali, senza distinguere tra gli uni e gli altri. Tra i paesi da me esaminati (ed elencati nel prospetto riassuntivo) solo la Svezia ha un meccanismo permanente per isolare i plusvalori monetari relativi agli immobili: per questi il plusvalore imponibile è dato dal prezzo di realizzo meno il costo d'acquisto ricalcolato con l'inserimento di coefficienti di rivalutazione fissati periodicamente dal governo. In questo caso, cadendo la funzione di stimolo agli investimenti, le plusvalenze reali sono imponibili, ma la non imponibilità di quelle monetarie non è più agganciata all'effettuazione di determinati reinvestimenti. Talora, come in Belgio, effetti analoghi sono ottenuti con l'applicazione ai plusvalori realizzati di aliquote ampiamente ridotte.

Raramente il beneficio in esame è strutturato come vera e propria esenzione. Più spesso si tratta di un semplice, sia pure assai importante, differimento di imposta (più è elevata l'inflazione e più il

differimento tende in realtà a diventare una vera e propria esenzione) in quanto l'imposta viene recuperata attraverso la indeducibilità degli ammortamenti dei nuovi investimenti o con altre tecniche. È interessante notare, come esempio della diffusione di questo strumento, come un differimento di imposta sui plusvalori reinvestiti in cespiti produttivi, è previsto anche in un paese come la Norvegia, dove il governo ha, anche di recente, assunto una posizione assai severa sul problema fisco-inflazione.

c) *Ammortamenti accelerati.* Non si può non menzionare, sia pur brevemente, questo strumento tra quelli che, introdotti in periodi di relativa stabilità monetaria e per motivazioni diverse, hanno assunto in periodi di inflazione un accentuato rilievo. L'ammortamento accelerato può portare a significative riduzioni dell'imponibile rispetto agli utili determinati con ammortamenti basati sull'ordinaria vita utile dei cespiti, e quindi a significative diminuzioni del prelievo fiscale con effetti positivi sulla liquidità dell'impresa. Anche qui siamo di fronte ad un semplice differimento d'imposta, ma soprattutto nei grandi complessi dove i nuovi investimenti, anche semplicemente sostitutivi, sono ricorrenti, noi osserviamo che, in effetti, il differimento d'imposta connesso a questo strumento tende a diventare permanente. Inoltre, come è il caso di ogni differimento d'imposta in periodi di inflazione, tende a trasformarsi, di fatto, in una vera e propria esenzione almeno parziale. Gli ammortamenti accelerati, in misura e con modalità diverse, sono ormai un elemento permanente della maggior parte degli ordinamenti fiscali. Può essere interessante ricordare l'esempio dell'Inghilterra dove dal 1972 gli ammortamenti accelerati possono raggiungere anche il 100 % del costo dell'investimento nel primo anno. È significativo anche osservare come sono pochi i grandi complessi che utilizzano, nella misura massima consentita, gli ammortamenti accelerati cui avrebbero diritto, il che non può non lasciarci freddi sui presunti vantaggi che si attendono dal provvedimento di rivalutazione delle attività.

d) *Rivalutazione non tassata delle attività.* È questa una misura tipica dei periodi di intensa inflazione. Consiste nel riallineare i costi storici degli investimenti a valori che riflettano totalmente o parzialmente la perdita di valore della moneta. Mira sostanzialmente a correggere i valori di bilancio della situazione patrimoniale, a permettere ammortamenti più elevati (e quindi a diminuire il prelievo fiscale e migliorare la liquidità) ad attenuare la tassazione dei

plusvalori realizzati. La rivalutazione può essere permanente, periodica o *una tantum*. Contrariamente a quello che si può pensare, negli ultimi 10 anni, misure di rivalutazione monetaria con effetti fiscali sono state assai rare. Tra i 14 paesi da me esaminati troviamo un sistema di rivalutazione permanente in Brasile (certamente il più valido ed il più sperimentato del mondo), una rivalutazione limitata agli immobili in Grecia nel periodo 1972-1974 ed una rivalutazione in Spagna nel 1974 (che fa seguito ad una precedente rivalutazione del 1964). In tutti gli altri paesi la rivalutazione non tassata delle attività non è ammessa, nella maggior parte degli stessi non esistono neppure pressioni significative perché sia introdotta, ed in alcuni paesi dove è insistentemente richiesta è stata respinta con decisione dalle autorità di governo (es. Francia, Belgio).

Tratterò a parte il caso del Brasile, e mi limiterò qui a brevi cenni alle altre due rivalutazioni recentemente ammesse. In Spagna in relazione alla realizzazione di una riforma fiscale fu introdotta nel 1964 la possibilità di una «Regolarizzazione della contabilità». Si trattava di un provvedimento complesso perché prevedeva sia la possibilità di rivalutare le attività secondo coefficienti di svalutazione monetaria che la possibilità di regolarizzare certe poste attive e passive non comprese nel bilancio o non correttamente contabilizzate. Il netto risultante poteva essere portato ad aumento gratuito del capitale previo pagamento di una modesta imposta proporzionale. Nel 1974 è stata in sostanza ripresa la stessa misura di rivalutazione e, congiuntamente, di regolarizzazione. È significativo osservare che una delle poche modifiche apportate, sulla base dell'esperienza, è stata quella di stabilire che il netto patrimoniale che ne risulta non può essere né distribuito, né portato ad aumento del capitale. Questo nuovo divieto si basa sull'esigenza di non favorire manovre speculative e di non permettere alle aziende un gonfiamento fittizio (7) del capitale nominale circolante con la conseguente esigenza di remunerare lo stesso. È anche interessante notare che lo stesso provvedimento che ha introdotto le possibilità di rivalutazione ha contestualmente introdotto una temporanea limitazione alla possibilità di distribuire dividendi. Per effettuare la rivalutazione i contribuenti devono informare il Ministero delle Finanze della loro intenzione impegnandosi ad adottare le norme generali di contabilità

(7) Al quale cioè non corrisponde l'immissione di liquidità nella società.

che il governo emetterà probabilmente verso la fine del 1975. Ma sembra importante anche sottolineare che la rivalutazione con l'applicazione di coefficienti di rivalutazione monetaria è limitata alle immobilizzazioni tecniche. La legge contiene anche misure di rivalutazione per crediti in valuta, azioni o titoli a reddito fisso emessi in valuta estera e azioni e partecipazioni spagnole. Ma per questi cespiti la tecnica adottata è completamente diversa e non ha nulla a che fare con quella della rivalutazione con coefficienti di svalutazione monetaria:

— i crediti in valuta estera possono essere rivalutati applicando il cambio in vigore nel giorno di riferimento;

— le azioni ed i titoli in valuta estera devono essere valutati applicando il cambio in vigore nel giorno di riferimento al prezzo d'acquisto espresso in valuta estera;

— le azioni spagnole quotate possono essere rivalutate applicando il prezzo medio di borsa dei 6 mesi precedenti la data di chiusura del bilancio nel quale si effettua la regolarizzazione;

— le partecipazioni spagnole possono essere rivalutate sulla base del patrimonio netto contabile (eventualmente rivalutato a termini di legge) della società partecipata.

Può essere utile ricordare che anche in Brasile la rivalutazione permanente obbligatoria è limitata alle immobilizzazioni tecniche.

In Grecia la rivalutazione del 1972-1974 è stata limitata agli immobili. L'ammortamento può basarsi sul costo rivalutato a partire dal 1973. È interessante notare che contestualmente all'introduzione di questa possibilità il decreto n. 88 del 23 luglio 1973 ha introdotto la norma che gli ammortamenti sono in ogni caso obbligatori nella misura risultante dai coefficienti fissati dal governo. Inoltre sempre nel 1973 sono state introdotte limitazioni alla distribuzione di dividendi.

C'è da domandarsi perché le rivalutazioni dell'attivo siano così poco popolari in un periodo di così forte inflazione. I motivi sono molti e complessi. Limitandoci al piano puramente fiscale, ciò è anche da collegare all'evoluzione della tecnica tributaria ed all'applicazione di misure assai diffuse che tendono, sul piano fiscale, a raggiungere gli stessi obiettivi, quali: esenzioni o differimenti d'imposta per plusvalori reinvestiti, ammortamenti accelerati e crediti di imposta per nuovi investimenti, riserve speciali non tassate per la sal-

vaguardia del capitale investito nell'impresa (che vedremo nei prossimi paragrafi).

Non sembrano molto convincenti le ragioni fiscali a favore della rivalutazione in paesi che già hanno recepito nel loro ordinamento tutta la gamma di questi strumenti. Sul piano puramente informativo poi la rivalutazione delle immobilizzazioni è comunque un provvedimento parziale e zoppo. Sul semplice piano informativo è meglio andare oltre ed adottare bilanci integralmente redatti con le più moderne tecniche della contabilità per l'inflazione.

Ho avuto la possibilità di esaminare un assai approfondito studio non pubblico dal titolo *Adjustment of taxable profits for price changes* predisposto nell'ambito dell'International Monetary Fund. In questo studio si esaminano a fondo le rivalutazioni con effetto fiscale realizzate in tutto il mondo dalla fine della seconda guerra mondiale sino al 1974, con cenni anche a quelle ammesse nel periodo tra le due guerre mondiali. Mi sembra interessante riassumere, da queste studio, le seguenti informazioni:

Periodo tra le due guerre mondiali: la Germania e l'Austria (rispettivamente nel 1921 e 1922-24) ammisero la rivalutazione limitata alle immobilizzazioni tecniche. Misure analoghe furono introdotte in Belgio nel 1926. La Francia ammise una rivalutazione, limitata alle immobilizzazioni tecniche, nel 1930, mentre nel 1939 introdusse un sistema di riserva generale non tassata. Anche l'Italia introdusse una rivalutazione nel 1936. Nessun altro dei paesi industrializzati, ivi compresi gli Stati Uniti, l'Inghilterra, il Canada ha ammesso in questo periodo la rivalutazione non tassata delle attività.

Periodo 1945-1974: 1) Paesi Europei: Francia (rivalutazione facoltativa nel periodo 1945-58; rivalutazione generale obbligatoria nel 1959); Italia (rivalutazioni obbligatorie nel 1946-48-51); Belgio (rivalutazione facoltativa *una tantum* nel 1947 sostanzialmente limitata agli impianti industriali acquistati prima della guerra); Olanda (rivalutazione facoltativa nel 1950); Spagna (rivalutazioni facoltative nel 1961-64-74). L'Austria (1948-1955) si limitò ad aumentare le quote di ammortamento senza il mutamento del valore dei cespiti; la stessa tecnica fu adottata da Israele nel 1958-64-69; Germania (1949 rivalutazione obbligatoria connessa al mutamento della moneta).

Osserva lo studio in oggetto che nella grande maggioranza dei casi la rivalutazione fu limitata alle immobilizzazioni tecniche, e che

in pochissimi casi fu estesa alle scorte e ad alcune attività monetarie in valuta. In particolare si osserva che « solo in Germania la rivalutazione fu estesa a tutte le voci del bilancio per il fatto che era necessario riallineare anche i valori monetari alla nuova moneta ».

2) Paesi asiatici: Giappone (rivalutazioni facoltative nel 1950-52 e 1953, obbligatoria nel 1954 e nuovamente facoltativa nel 1957 - dal 1953 dalle rivalutazioni sono esclusi i titoli e le partecipazioni in altre società); Corea (rivalutazione obbligatoria nel 1958 e facoltativa nel 1962); Indonesia (rivalutazioni facoltative nel 1953 e 1971 limitatamente alle immobilizzazioni tecniche).

3) Paesi sudamericani: dal 1942 ad oggi otto paesi sudamericani hanno adottato provvedimenti di rivalutazione con effetti fiscali (Argentina, Bolivia, Brasile, Cile, Colombia, Messico, Perù, Uruguay).

Bolivia, Messico, Perù hanno adottato rivalutazioni *una tantum* (rispettivamente nel 1973, 1954, 1951) che sono state in tutti e tre i casi limitate alle immobilizzazioni tecniche. L'Uruguay dal 1960 ha introdotto rivalutazioni periodiche biennali per immobilizzazioni tecniche (obbligatorie) e scorte (facoltative). In Cile e Brasile il sistema si è sviluppato verso sistemi di rivalutazione permanente con tecniche diverse da quelle tradizionali e che si agganciano alle tecniche della contabilità per l'inflazione: in Cile il coefficiente di rivalutazione (obbligatoria) si applica all'attivo netto (capital proprio) ma nel calcolare questo elemento si devono dedurre dalle attività il valore dei titoli e delle partecipazioni, i crediti indicizzati e altre voci dell'attivo monetario; in Brasile la rivalutazione obbligatoria è limitata alle immobilizzazioni tecniche, mentre è opzionale un aggiustamento al « working capital ». I provvedimenti più recenti adottati in Argentina (1973) e Colombia (1961) sono basati sulla tecnica dell'aumento dei coefficienti di ammortamento e sono, naturalmente, limitati ai cespiti ammortizzabili.

È da notare che anche nel periodo 1945-1974 nessuna rivalutazione con effetti fiscali è stata ammessa in paesi altamente industrializzati come gli Stati Uniti, l'Inghilterra, il Canada, i paesi scandinavi.

Quando ho potuto disporre dello studio in esame avevo già sviluppato le osservazioni contenute nella prima parte del presente paragrafo. È quindi di particolare interesse confrontare quelle osservazioni con le seguenti osservazioni e conclusioni contenute nello studio citato:

— nella grandissima maggioranza dei casi la rivalutazione a fini fiscali è stata limitata alle immobilizzazioni tecniche (*« the most commonly accepted solution to this problem is the revaluation of depreciable assets such as buildings, plant and equipment... »*). Lo studio stesso, pur così approfondito, non reputa neppure necessario analizzare le conseguenze della rivalutazione di titoli e partecipazioni in quanto considerata sostanzialmente estranea alla problematica in oggetto.

Lo studio cita una delle più serie analisi effettuate sugli effetti sul mercato azionario di provvedimenti di rivalutazione (CUTLER R.S., WESTWICK C.A., *The Impact of Inflation Accounting on the Stock Market*, « Accountancy », marzo 1973), analisi che ha esaminato gli effetti di provvedimenti di rivalutazione su un numero di società quotate alla Borsa di Londra che in totale coprono il 75 % del valore totale di mercato nel 1971. Nel commentare i risultati di questa analisi si osserva: *« As expected, financial companies including those in banking and insurance were not effected because they owned little or no depreciable assets or inventories »*.

Un provvedimento che ammettesse la rivalutazione di titoli e partecipazioni con la tecnica dei coefficienti di svalutazione monetaria (a prescindere dalle incongruenze di tecnica contabile) porterebbe a conclusioni completamente opposte, con il massimo dei vantaggi alle società finanziarie, bancarie, assicurative.

— La rivalutazione crea una discriminazione tra contribuenti imprese e altri contribuenti (*« however well it can be rationalized by accounting principles and economic theory (la rivalutazione) confers a special benefit on most business firms that mitigates the effects of inflation on their burden. Without comparable adjustments for other classes of income it results in a redistribution of income taxes among different income sources »*).

— La rivalutazione parziale (cioè non basata sulle tecniche di rivalutazione generale dei bilanci) crea distorsioni tra impresa ed impresa a seconda della loro struttura patrimoniale e finanziaria. Normalmente la rivalutazione premia le società più vecchie, che meno hanno rinnovato gli impianti e che hanno un elevato livello di capitale investito per addetto (8). Altre forme alternative (credito d'im-

(8) È anche in base a considerazioni di questo tipo che il Tucker Committee nel 1951 respinse la soluzione di una rivalutazione delle attività in

posta, ammortamenti accelerati e flessibili) tendono al contrario a favorire le imprese più dinamiche (*« There would be an entirely different distribution of the tax benefits under liberized capital recovery allowances and revaluation. The latter would be enjoyed mostly by long-established business with older assets, whereas accelerated depreciation would be more available to newer firms and those undertaking expansion. In this respect, accelerated depreciation and especially investments allowances or tax credits, would represent a more positive inducement to capital investment as the tax benefits are a function of new investment. Of the various techniques investment credit is perhaps the simplest, because it is applied directly to the tax calculated in accordance with tax law based on accepted accounting principles and does not require the alteration of a company's accounts »*).

— Schemi di rivalutazione monetaria sono adatti in momenti particolari dopo inflazioni particolarmente violente e nel quadro di piani generali di stabilizzazione monetaria (*« Revaluation of assets is well adapted to the re-establishment of realistic values following a period of rapid inflation, as part of a broad stabilization program »*).

— Al di fuori di situazioni del tipo descritto al punto precedente, è forse meglio indirizzarsi verso l'uso di strumenti alternativi (*« Despite the increasing acceptance of inflation accounting for financial reporting purposes, other techniques for adjusting taxable business income to inflation may be more suitable on grounds of efficiency, equity and administration. With regard to inventory investment, one alternative that recognizes higher replacement cost is the last-in first-out LIFO inventory method, which has been accepted in the United States, Italy, and Canada (9) but in few other countries. With regard to capital allowances, the adoption of accelerated depreciation and investment allowances has been proposed. The ultimate form of accelerated depreciation is the write-off of capital expenditures in the year made, sometimes provided under so called free depreciation. This per-*

favore di ammortamenti accelerati e flessibili (*Report of the Committee on the Taxation of Trading Profits*, London, His Majesty's Stationery office, 1951). La stessa posizione è stata assunta nel 1955 dal Royal Commission on the Taxation of Trading Profits.

(9) In realtà in Canada il LIFO non è attualmente ammesso.

mits full recovery of the cost of plant and equipment at the current price level. Accelerated depreciation (and/or investment allowances) can be designed to yield substantially the same aggregate tax benefits as replacement cost depreciation. Estimates for the United States show roughly equivalent benefits between 1946 and 1973. However, the distribution of tax relief and its economic effects would be somewhat different. Both new and established companies would benefit from accelerated depreciation, and during a period of rising prices the timing of the tax relief would be better synchronized with investment plans for replacement and expansion. As a result, accelerated depreciation probably would contribute more to demand pressures than replacement cost techniques »).

e) *Valutazione delle giacenze a costo LIFO e riserve non tassate per variazioni prezzi.* Nei paragrafi precedenti ho esaminato una serie di istituti che si collegano essenzialmente alle immobilizzazioni tecniche. Ma gran parte degli utili da inflazione si collega alla variazione dei prezzi dei materiali utilizzati nella produzione. Gli utili calcolati sulla base del costo storico dei prodotti impiegati nella produzione possono risultare apparenti se nel frattempo tali costi sono aumentati. Se questi utili apparenti vengono distribuiti ad azionisti od al fisco, si determina una erosione del capitale investito nell'impresa.

La risposta principale a questo problema è data dalla possibilità di ricorrere alle valutazioni a costi LIFO. La valutazione a costo LIFO permette di conservare il costo storico per le quantità di giacenze finali corrispondenti a quelle iniziali, sicché a costo del venduto vanno i costi più recenti. In tempi di rapidissima inflazione anche questo metodo non è sufficiente ed è indispensabile adottare il metodo NIFO (*next-in, first-out*), ma fiscalmente il metodo LIFO è già una importante difesa contro il pericolo dell'erosione del capitale per effetto dell'inflazione.

Non sono molti i paesi che ammettono fiscalmente la valutazione a costi LIFO. Ma questa osservazione va integrata con il fatto che alcuni paesi hanno adottato soluzioni alternative (riserve non tassate per variazione prezzi) che tendono sostanzialmente agli stessi risultati. Le soluzioni alternative talora portano a risultati più favorevoli del LIFO, ma spesso sono più restrittive. Nei paesi da me esaminati la situazione può riassumersi come segue:

Paesi che ammettono valutazioni LIFO	Paesi che non ammettono valutazioni LIFO ma hanno adottato strumenti alternativi	Paesi che non ammettono valutazioni LIFO e non hanno adottato soluzioni alternative
U.S.A. Italia Giappone (3) Grecia	Belgio (1) Germania (2-4) Inghilterra (1) Danimarca (2) Francia (2) Svezia (2)	Norvegia Olanda (4) Spagna

(1) In via temporanea.

(2) In via permanente.

(3) Oltre al LIFO è ammessa una riserva per variazione prezzi.

(4) Il LIFO può essere utilizzato solo in situazioni particolari.

Il paese dove negli ultimi due anni si è assistito ad una massiccia diffusione del metodo di valutazione LIFO, come uno dei principali strumenti per attenuare gli effetti fiscali connessi dall'inflazione, sono gli Stati Uniti. In questo paese il LIFO era praticamente sconosciuto nella prassi delle grandi società che da tempo erano tutte allineate sul sistema FIFO. Si può parlare di una vera e propria riscoperta del LIFO che nel 1974-75 è stato uno degli argomenti più dibattuti sui giornali finanziari. Il mutamento massiccio dalla valutazione FIFO alla valutazione LIFO per centinaia di società è un fenomeno che va al di là delle implicazioni tecniche, e diventa un momento importante del mutamento del clima generale del mercato finanziario statunitense. Da un sistema basato sugli utili ad ogni costo, sul magico rapporto « *price/earning per share* », si è passati rapidamente ad una impostazione profondamente diversa. Il mutamento di clima emerge chiaramente da questi passi di un articolo del « *The Wall Street Journal* » del 5 agosto 1974 dal titolo « *The FIFO CRISIS* »:

« La comunità finanziaria americana avrebbe potuto prevenire questa crisi. La crisi è in gran parte collegata al metodo contabile di valutazione delle scorte che era seguito dalla maggior parte delle società americane, il metodo FIFO ... Sorprendentemente la maggior parte delle società aveva scelto il FIFO anche se il metodo LIFO era chiaramente nel suo interesse... Ora si può ancora trovare qualche sofisticato difensore del FIFO che spiegherà che evidenziando maggiori utili si tengono elevati i corsi delle azioni e si difende quindi la capacità di credito della società, sicché alla fine se ne avrà un vantaggio. Ma come possono salire i corsi dei vostri titoli quando la vostra società dà via delle risorse? In effetti se il mercato ha quel grado di efficienza che le ricerche accademiche sullo stesso indicano, il mu-

tamento dal FIFO al LIFO muterà solamente il multiplo degli utili; il prezzo delle azioni non sarà influenzato... È solo per le gratifiche degli alti dirigenti che la storia cambia, perché questi sì sono collegati alla quota di utile che emerge dal bilancio... E forse la più grande lezione che si può trarre dalla crisi del FIFO è che questa mistica (dell' "*earning per share* ") è sbagliata, che le imprese servono meglio se stesse e la società in cui operano se non guardano solo agli utili emergenti dal bilancio ma al sottostante grado di salute dell'azienda ».

Per comprendere il tono di questo dibattito bisogna considerare che dall'aprile 1974 al novembre 1974 le società quotate alla Borsa di New York che hanno annunciato il mutamento dal FIFO al LIFO sono state 119 e che questa tendenza è continuata ininterrotta. Tra queste vi sono società come la *TEXACO* per la quale il mutamento da FIFO a LIFO ha comportato nel 1974 una diminuzione degli utili, al netto dell'effetto fiscale, di \$ 165 milioni, la *DUPONT* con un effetto sugli utili, al netto dell'effetto fiscale, per i soli primi 9 mesi del 1974 di \$ 125 milioni (10), la *KODAK* con un effetto di \$ 41 milioni, etc.

Ma indicativa del clima ed al tempo stesso di altri tipi di preoccupazioni è la seguente notizia tratta dal « *Chicago Tribune* » dell'11 agosto 1974:

« Il senatore William Proxmire ha dichiarato venerdì che un poco noto sotterfugio (" *little known loophole* ") permesso dalla legge fiscale darà quest'anno alle società un vantaggio fiscale valutabile fra i 6 e i 9 miliardi di dollari ... adottando un sistema chiamato " *Last in, First out* " ».

È da rilevare che il LIFO italiano è più generoso del LIFO statunitense: infatti negli USA una volta adottato il metodo LIFO non è più possibile (fiscalmente) adottare la regola del più basso tra il costo o il mercato (da noi: valore normale degli ultimi tre mesi). È da notare inoltre che la valutazione dell'inventario è uno dei pochi casi in cui la legge fiscale americana pretende l'identità tra bilancio fiscale e bilancio commerciale: una volta adottato il LIFO questo criterio di valutazione deve essere rispettato anche per il bilancio pubblicato per gli azionisti. Gli altri due paesi che (oltre agli Stati Uniti ed all'Italia) ammettono il LIFO sono la Grecia ed il Giappone. Ma

(10) Secondo una notizia del *The Wall Street Journal* del 10 gennaio 1975 la riduzione degli utili prima nelle imposte della *DUPONT* nel 1974 per effetto del mutamento al LIFO è stimabile in \$ 300 milioni con una riduzione del prelievo fiscale di \$ 150 milioni.

in entrambi i paesi una volta adottato il LIFO non è più possibile cambiare. Inoltre in Giappone una società che segue un metodo diverso ben difficilmente viene autorizzata a passare al LIFO. Esaminerò ora brevemente la situazione nei paesi che non ammettono il LIFO ma che hanno introdotto sistemi alternativi. Qui è necessario distinguere tra paesi che permettono la costituzione di riserve forfetarie di magazzino non necessariamente connesse a variazioni di prezzi, e paesi che ammettono solo riserve collegate a variazioni di prezzi.

Rientrano nel primo gruppo la Svezia e la Danimarca:

— Svezia: in Svezia è possibile operare una svalutazione forfetaria del 5 % per obsolescenza e sul residuo una svalutazione forfetaria del 60 %. In questo modo il valore delle giacenze può essere ridotto al 38 % del valore più basso tra il costo (determinato su base FIFO) ed il mercato. Per le materie prime la società ha l'opzione di prendere il più basso valore di mercato degli ultimi 10 anni e di svalutarlo ulteriormente del 30 %. Si tratta di criteri di valutazione permanenti e che rappresentano di gran lunga il regime più generoso tra tutti quelli qui esaminati, molto più generoso della stessa valutazione LIFO;

— Danimarca: è possibile costituire una riserva libera non tassata pari al 30 % del valore delle giacenze determinato sulla base della regola del più basso tra il costo (FIFO) ed il mercato.

Rientrano nel secondo gruppo Belgio, Germania, Inghilterra e Francia:

— Belgio: recentemente l'Amministrazione finanziaria, in via amministrativa, ha concesso la costituzione di una riserva non tassata per variazione prezzi delle scorte per l'esercizio 1974 e per gli esercizi chiusi prima del 31 dicembre 1975. Tuttavia la regolamentazione stabilita è così complessa che gli esperti belgi ritengono che la misura non troverà pratica applicazione. Il Governo ha preannunciato nuove misure di carattere permanente;

— Germania: sin dal 1955 è stata introdotta come misura permanente la possibilità di creare una riserva non tassata nel caso di aumento dei prezzi, nel corso dell'esercizio, superiore al 10 %. La riserva si calcola come dal seguente esempio:

Prezzo al 31/12/1974		1.500
Prezzo al 31/12/1973	1.000	
+ 10%	100	
		<u>1.100</u>
Incremento che dà diritto alla riserva		<u>400</u>
Riserva pari al 20,6% del prezzo finale.		

Tuttavia la riserva così costituita deve essere stornata a utile tassabile entro sei esercizi da quello della sua costituzione.

— Inghilterra: nel 1972 è stata introdotta per due esercizi la possibilità di creare una riserva non tassata per gli aumenti del valore delle scorte imputabili ad aumenti dei prezzi. Peraltro la riserva deve essere diminuita di un ammontare pari al 10 % degli utili dell'esercizio. La riserva rappresenta un semplice differimento d'imposta e non si sa se la facoltà di costituirla verrà rinnovata.

— Francia: sino al 1959 la Francia ha fatto largo uso della tecnica delle riserve non tassate per assicurare il rimpiazzo delle scorte i cui prezzi fossero aumentati. Dal 1959 questa possibilità è limitata al caso in cui vi sia, per una certa categoria di beni, un incremento del prezzo, superiore al 10 % per un periodo di 2 anni. La riserva deve essere stornata a utile tassabile dopo 6 anni. Esiste anche la possibilità di costituire una riserva per variazione del prezzo di materiali il cui prezzo è influenzato da quotazioni mondiali.

f) *Costituzione di riserve non tassate a salvaguardia del capitale investito e per fini di stabilizzazione.* Nel paragrafo precedente ho citato casi in cui è ammessa la costituzione di riserve non tassate per assicurare il rimpiazzo delle scorte. In alcuni paesi è peraltro possibile in via permanente o temporanea costituire riserve generiche (o'collegate a investimenti) non tassate che mirano, in generale, a salvaguardare la capacità di investimento dell'impresa. I casi più significativi sono i seguenti:

— Svezia: dal 1955 esiste la possibilità di costituire una « *tax free equalitation reserve* »; il 40 % degli utili possono essere accantonati a questa riserva ma il 46 % deve essere congelato in un conto bloccato. L'ammontare bloccato può essere utilizzato per nuovi investimenti previa autorizzazione. L'autorizzazione non è più richiesta per il 30 % dell'ammontare bloccato dopo 5 anni.

— Danimarca: dal 1959 esiste la possibilità di accantonare il

20 % degli utili ordinari in una riserva non tassata per assicurare il rimpiazzo delle attività. La metà di queste riserve deve essere tuttavia congelata in un conto bloccato. Se non utilizzata per nuovi investimenti entro 12 anni la riserva deve essere stornata a utile tassabile con il pagamento di interessi del 5 % all'anno.

— Grecia: il 40 % degli utili può essere accantonato a una riserva non tassata a fronte di nuovi investimenti. È misura temporanea.

g) *Il caso brasiliano*: il caso brasiliano si colloca decisamente a parte. Questo paese ha dal 1964 sviluppato il più efficace e sperimentato sistema per eliminare il prelievo fiscale dai profitti da inflazione. La premessa da cui si è partiti è il riconoscimento dell'importanza per il Brasile della salvaguardia del capitale investito nelle imprese. Le tecniche adottate sono simili a quelle proprie dei sistemi di contabilità per l'inflazione sviluppati soprattutto negli USA ed in Inghilterra, con alcune semplificazioni ed adattamenti. Il sistema brasiliano ha però il vantaggio di funzionare da 10 anni in un'economia in sviluppo di 100 milioni di persone. Vale dunque la pena di spiegare, nella maniera più semplice possibile, come funziona. Il sistema di correzione monetaria brasiliano si basa essenzialmente su due aggiustamenti da inserire nella determinazione del risultato d'esercizio.

a) Una volta all'anno tutte le immobilizzazioni tecniche sono rivalutate secondo indici di svalutazione pubblicati dal Governo federale. Nella pratica contabile le immobilizzazioni sono rivalutate sulla base dell'indice di inflazione dal momento dell'acquisto alla data di riferimento del biennio. Ad esempio:

Anno di acquisto	Costo di acquisto	Fondo ammortamento
1968	200	110
1970	120	42
1971	180	45
Bilancio al 31/12/1973	500	197

Il fattore di correzione monetaria è calcolato come segue:

Anno di acquisto	Indice di svalutazione	Correzione monetaria	
		Del costo	Del Fondo ammortamento
1968	1,23	246	135
1970	0,58	70	24
1971	0,31	56	14
Correzione monetaria al 1974		372	173
Meno: correzione monetaria calcolata nei bilanci precedenti		272	130
Correzione monetaria netta		100	43

La correzione monetaria così calcolata viene poi contabilizzata con la seguente scrittura:

	Dr.	Cr.
Correzione monetaria del costo	100	—
Correzione monetaria del fondo ammortamento		43
Riserva da correzione monetaria		57
	100	100

Il *surplus* di 57 è disponibile per aumenti di capitale. Gli ammortamenti sono calcolati sul costo rivalutato.

b) Il secondo aggiustamento è rappresentato da un accantonamento per la salvaguardia del capitale investito. La sua funzione è di eliminare dagli utili imponibili quella quota imputabile agli effetti dell'inflazione. Ad esempio:

Totali di bilancio al 31/12/1973	
Attivo corrente	1.000
Attivo non corrente	200
Meno:	
Passivo corrente	(300)
Passivo non corrente	(500)
Base di calcolo	400
Indice di inflazione 1973	14 %
Accantonamento per la salvaguardia del capitale investito (14% di 400)	56

Gli utili 1973 della società come risultano prima dell'aggiustamento possono essere diminuiti di 56 con costituzione di apposito fondo disponibile per aumento di capitale. Il sistema, tra i tanti vantaggi, evita una delle conseguenze più inique delle tradizionali rivalutazioni delle attività: quella di premiare chi ha finanziato i suoi investimenti prevalentemente con i debiti. Un altro esempio servirà ad illustrare l'effetto di questo aggiustamento. Ipotizziamo una società senza immobilizzazioni tecniche, con un patrimonio netto di 100, con un rendimento del 20 % sul patrimonio netto, con un'inflazione del 14 %. La situazione sarà la seguente:

	Prima dell'Aggiusta- mento per Inflazione	Aggiustamento	Dopo l'Aggiusta- mento per Inflazione
Patrimonio netto al 1° gennaio	100		100
Utili dell'anno	20	(14)	6
Fattore di correzione per inflazione (non disponibile per imposte e distribuzione)	—	14	14
Patrimonio netto al 31/12	120	—	120

Il sistema evidenzia che il rendimento effettivo della società è il 6 % in termini reali, che 14 non è disponibile per distribuzione nè al fisco nè agli azionisti.

Il sistema va anche visto in stretta connessione con un diffuso sistema di indicizzazioni che mirano a salvaguardare il risparmio investito e con una serie di incentivi fiscali per il risparmio e gli investimenti che è stata ulteriormente ampliata negli ultimi tempi.

h) Il caso canadese: attraverso non sempre facili vicende parlamentari il Governo canadese ha cercato di utilizzare, con provvedimenti assai articolati e sofisticati, lo strumento della imposizione diretta per fronteggiare gli effetti dell'inflazione. Mi sembra che gli aspetti più interessanti della politica fiscale canadese siano i seguenti: è stato il primo paese importante che ha affrontato l'inflazione con misure di riduzione fiscale, sia pure, in parte, settoriali; uso dello strumento fiscale in funzione produttivistica e selettiva con rifiuto di provvedimenti generali e indiscriminati come quello della rivalutazione delle attività; stretta connessione tra la manovra nei confronti delle società e delle persone fisiche. La manovra fiscale che

si è andata articolando in una serie di interventi dal 1972 ha trovato il suo momento di sintesi nel bilancio 1974 che è stato presentato il 18 novembre 1974 dal Ministro delle Finanze con le seguenti espressioni:

« aimed at increasing the supply of goods and services, moderating the prices of certain products of importance to Canadian family budgets, maintaining the real income of those Canadian least able to protect themselves against the rising cost of living and aimed at helping to stem the erosion in the value of savings ... » (perseguendo il duplice obiettivo) « to moderate inflation and to achieve sound growth of production and employment ».

Della complessa serie di misure approvate possiamo sottolineare le seguenti:

— riduzione dell'aliquota generale sulle società dal 49 % al 40 % per il reddito di attività manifatturiere (ulteriormente riducibile al 20 % per le imprese manifatturiere minori);

— ammortamento in due anni del costo di nuovi macchinari ed impianti per le società manifatturiere (misura introdotta inizialmente in via temporanea e poi rinnovata a tempo indeterminato);

— riduzione dell'aliquota al 25-30 % per il reddito da attività dirette allo sviluppo delle risorse naturali;

— esenzione per le pensioni minori e per i dividendi e gli interessi dei piccoli risparmiatori;

— correzione automatica delle deduzioni personali e degli scaglioni di reddito delle persone fisiche in funzione di un coefficiente di inflazione collegato all'indice dei prezzi al consumo;

— numerose misure dirette ad eliminare vantaggi fiscali derivanti dall'inflazione a società o persone fisiche in funzione di particolari situazioni.

4. Le manovre fiscali sopra ricordate dirette ad attenuare gli effetti distorsivi dell'inflazione sulle imprese, si accompagnano spesso ad altre manovre fiscali e finanziarie connesse. Si tratta di manovre sia dirette ad impedire che le imprese traggano indebiti vantaggi dall'inflazione, che dirette a rafforzare la struttura finanziaria delle imprese. Non posso scendere in un'analisi di queste misure, ma, a semplice titolo illustrativo, vorrei limitarmi ad elencarne alcune utilizzate in vari paesi negli anni più recenti.

a) *Manovre sui tempi di riscossione delle imposte*: in tempi di inflazione accentuata, il momesto di riscossione delle imposte assume una maggiore importanza. Pagare prima o pagare dopo vuol anche dire, in termini reali, pagare di più o pagare di meno. Perciò il legislatore fiscale interviene, spesso in relazione a incentivi concessi alle imprese, con misure dirette ad accelerare i tempi di riscossione delle imposte. Ciò si è verificato ad esempio in Belgio (dove dal 1975 i contribuenti che non effettuano prepagamenti dell'imposta nel corso dell'anno devono corrispondere un'addizionale collegata al tasso di risconto presso la Banca Centrale); in Grecia nel 1974, in Giappone nel 1974; in Norvegia nel 1975. Ma non mancano casi in cui la manovra sui tempi di riscossione delle imposte è effettuata in senso opposto. Così nel 1974 l'Olanda ha rinviato al 1° gennaio 1975 la riscossione delle imposte 1973, soprattutto per alleviare la posizione delle società che si trovavano in crisi di liquidità.

b) *Restrizioni alla deducibilità degli interessi passivi*: in tempi di inflazione la possibilità di effettuare investimenti che non producono reddito imponibile con finanziamenti che producono il costo deducibile degli interessi passivi può creare significative rendite fiscali diminuendo, a spese dell'erario, il costo netto degli investimenti. Mentre questo fenomeno è particolarmente acuto nell'ambito dell'imposizione personale progressiva, esso può avere un notevole rilievo anche nell'ambito dell'imposizione societaria. Parecchi ordinamenti fiscali hanno risposto, negli ultimi anni, con drastiche riduzioni della deducibilità di interessi passivi sia per persone fisiche che per società nei casi in cui i fondi venissero impiegati in investimenti non produttivi di reddito.

c) *Limitazioni alla distribuzione di dividendi*: abbiamo già ricordato alcuni paesi (Olanda, Danimarca, Grecia, Spagna) che, nell'ambito di piani di stabilizzazione, hanno introdotto limitazioni temporanee alla distribuzione di dividendi. Si tratta di una misura diretta a rafforzare la posizione di liquidità delle imprese, una contropartita che il fisco chiede per far sì che il rafforzamento finanziario delle imprese sia a carico di tutti gli azionisti e non solo dell'azionista fisco.

d) *Misure dirette a rafforzare i mercati mobiliari e ad agevolare l'accesso del risparmio alle imprese*: in vari paesi i provvedimenti di stabilizzazione hanno previsto una serie di misure dirette ad alleviare le pressioni finanziarie sulle imprese con misure di in-

centivazione al risparmio ed agli investimenti nelle imprese. In particolare troviamo misure assai significative in questo senso in Brasile, e, sia pure con una portata minore, in Belgio, Canada, Giappone.

5. L'ordinamento fiscale italiano può già contare su una gamma di strumenti atti ad attenuare in modo significativo gli effetti distortivi dell'inflazione sulle imprese. Riepiloghiamo brevemente:

a) *Ammortamenti accelerati*: l'ordinamento italiano offre un sistema permanente di ammortamenti accelerati ben equilibrato. Nei primi tre esercizi è possibile prendere, in aggiunta agli ammortamenti ordinari, per ciascun esercizio una detrazione ulteriore del 15 %. La nuova legge è stata formulata in modo da assicurare la più ampia applicazione, essendo stati tolti alcuni limiti artificiosi prima esistenti. Con questo sistema un cespite ordinariamente ammortizzabile in dieci anni può venire totalmente ammortizzato in cinque anni e mezzo.

Per molti bilanci 1974 gli ammortamenti accelerati hanno avuto un ruolo assai importante per deflazionare gli utili che emergevano dalla contabilità tradizionale. Ne avremo meno bisogno nel 1975.

b) *Differimento d'imposta per plusvalenze patrimoniali reinvestite*: l'art. 54 del d.p.r. 597 ha introdotto in forma permanente un assai generoso differimento d'imposta sulle plusvalenze patrimoniali (monetarie ma anche reali) reinvestite nell'impresa. Tali plusvalenze non sono imponibili in ogni caso per i primi due anni. Al termine del biennio l'imposta è recuperata, peraltro senza neppure il pagamento di interessi, sulla quota non reinvestita, perché tecnicamente l'obbligazione tributaria nasce solo alla fine del biennio per le plusvalenze non reinvestite. Per l'ammontare reinvestito l'imposta è differita sul periodo di vita utile dei cespiti oggetto del reinvestimento; essa verrà recuperata attraverso la mancata detrazione fiscale degli ammortamenti dei nuovi cespiti. Naturalmente, come per tutti i differimenti in periodo di inflazione, il differimento tende a trasformarsi, almeno parzialmente, in una vera e propria esenzione soprattutto se la vita utile dei cespiti nei quali il reinvestimento è stato effettuato è lunga (es. fabbricati industriali). La formulazione della norma è assai ampia ed a mio avviso comprende anche le plusvalenze patrimoniali realizzate in sede di cessione o di apporto di aziende. Direi anzi che sotto questo profilo la norma soffre di quella ingenuità tipica del legislatore fiscale italiano che ignora la proble-

matica della tassazione dei gruppi di società e quindi si presta anche ad abusi.

Si tratta in sostanza di un beneficio di grande rilievo e sono pochi gli ordinamenti che ne dispongono in forma così ampia e sistematica.

c) *Possibilità di rivalutazione dei cespiti delle società fuse in sede di fusione per incorporazione*: l'art. 16 del d.p.r. 558 permette di iscrivere nel bilancio della società incorporante, in sede di fusione, senza imposizione, le plusvalenze della incorporata fino a concorrenza della differenza tra il costo delle azioni o quote delle società incorporate ed il patrimonio netto contabile delle stesse. Siamo di fronte ad un provvedimento non specificamente pensato in funzione degli effetti dell'inflazione, ma che si inserisce perfettamente nella problematica in oggetto. In pratica esso permette, in via permanente, di realizzare una ampia ristrutturazione dei conti patrimoniali delle società incorporate ogni volta in cui si realizza una fusione, o si realizza una acquisizione utilizzando la tecnica della fusione.

d) *LIFO*: ho già ricordato che l'Italia è uno dei pochi paesi al mondo che ammette la valutazione delle scorte a costo LIFO. È questa una saggia scelta che il legislatore fiscale italiano ha fatto da tempo con lungimiranza. Ho anche ricordato che il sistema italiano è più generoso di quello degli Stati Uniti perché permette, sia pure con dei limiti, anche di scendere sotto il costo LIFO ove il mercato (valore normale) sia inferiore. Il sistema LIFO è stato in particolare di grande importanza per deflazionare gli utili da inflazione del 1974. Naturalmente anche questo sistema ha dei limiti, ma la sua efficacia rimane grande una volta che lo si sappia impostare ed utilizzare abilmente. Un problema interpretativo che non è perfettamente chiaro è se possibile adottare in un particolare esercizio valori superiori al costo LIFO, ritornando poi, sia pure con una nuova base di partenza, al costo LIFO. Il problema si collega all'interpretazione del quinto comma dell'art. 62 del d.p.r. 597 che mi auguro venga formulato in modo meno equivoco in sede di decreti correttivi.

e) *Altre misure*: esistono altre misure frutto di scelte specifiche od anche solo di non scelte che direttamente od indirettamente servono anche ad attenuare l'effetto dell'inflazione sui redditi d'impresa. Tra queste vorrei citare: la rivaluzione disordinata ed iniqua che è stata surrettiziamente realizzata in sede di condono; la man-

canza di iscrizione provvisoria a ruolo o di altre forme di prepagamenti d'imposta; l'esenzione per le plusvalenze mobiliari realizzate dalle persone fisiche senza intento speculativo; il fatto che tutti i redditi di capitale realizzati dalle persone fisiche sono soggetti a imposizione proporzionale.

f) *Rivalutazione delle attività*: è stato presentato un progetto per la rivalutazione delle attività delle società. Non conoscendo il testo non possono scendere ad un'analisi dettagliata. È peraltro da ricordare che il nostro ordinamento già dispone di strumenti normalmente considerati alternativi ad una rivalutazione. Io posso solo augurarmi che il provvedimento venga formulato dopo un attento studio del problema e delle esperienze fatte e non si riduca ad un premio alle grandi immobiliari, alla finanza speculativa, a chi ha gli impianti più vecchi ed a chi ha finanziato i suoi investimenti prevalentemente con i debiti. Personalmente mentre all'inizio di questo studio ero favorevole alla rivalutazione, l'analisi condotta, il confronto con le altre esperienze e le acute osservazioni contenute nel citato studio del Fondo Monetario Internazionale mi hanno fatto maturare seri dubbi sull'opportunità di questo provvedimento, perlomeno con le modalità con le quali è stato annunciato. Probabilmente un credito d'imposta per nuovi investimenti potrebbe essere un'alternativa da prendere in attenta considerazione come meglio rispondente agli interessi dell'industria italiana più dinamica e più sana.

6. Abbiamo visto che l'ordinamento tributario italiano già dispone di alcuni dei principali strumenti normalmente utilizzati per attenuare gli effetti negativi dell'inflazione sulle imprese societarie. Se la annunciata rivalutazione delle immobilizzazioni tecniche diventerà legge si può forse affermare che l'Italia è uno dei paesi che dispone di un complesso di strumenti tra i più articolati ed efficaci, prescindendo dall'esperienza particolare del Brasile; il che è anche comprensibile se si ricorda che l'Italia si colloca fra i paesi con il più elevato tasso di inflazione degli ultimi tre anni.

È auspicabile andare oltre introducendo un riconoscimento legislativo della contabilità dell'inflazione in modo da cercare di correggere in via continuativa le distorsioni derivanti, in periodi di forte inflazione, dai sistemi contabili tradizionali? La mia risposta è, per ora, negativa. Ed è una risposta certamente meditata se si considera che la società di consulenza nella quale opero è stata tra i pionieri

nello sviluppare i sistemi di contabilità per l'inflazione (11) e che è in molti paesi ed in primo luogo negli Stati Uniti, tra i più attivi sostenitori della necessità della contabilità per l'inflazione a fini gestionali ed informativi.

Non penso che l'argomento decisivo per respingere, per ora, soluzioni di questo tipo nel nostro paese sia che questi sistemi non sono sufficientemente a punto. Essi sono già a punto ed in misura tecnicamente accettabile e vengono sempre più impiegati con utilità dalle direzioni aziendali ai fini di gestione. I principali argomenti contrari sono a mio avviso i seguenti:

— innanzitutto non abbiamo ancora le idee sufficientemente chiare sul tipo di inflazione in cui viviamo e sul suo presumibile ritmo di sviluppo. Se il ritmo di inflazione tenderà a diminuire, queste soluzioni appaiono meno necessarie. Se invece il ritmo di inflazione tenderà a crescere od a mantenersi a tassi assai elevati, gli squilibri economici, sociali e politici, che ne seguiranno ci porranno di fronte a problemi di ben altro rilievo;

— il passaggio a sistemi di contabilità per l'inflazione presuppone il raggiungimento di un più elevato grado di omogeneità e di certezza nell'applicazione dei principi contabili tradizionali e della legge fiscale. In un paese in cui gli ammortamenti sono ancora una variabile largamente indipendentemente secondo la volontà degli amministratori, in cui i bilanci consolidati sono ancora una « rara avis » (quasi sempre tenuta nascosta nel cassetto), in cui l'applicazione della legge fiscale era sino a poco tempo fa (e le prospettive non sembrano particolarmente promettenti) un fatto largamente arbitrario, il parlare di adottare, con effetti legali e fiscali, sofisticati sistemi di contabilità per l'inflazione è prematuro. Sono dunque d'accordo con la CONSOB francese che sull'argomento ha concluso di non dovere, per il momento, raccomandare al legislatore francese l'introduzione di norme che permettano di introdurre la contabilità per l'inflazione con effetti legali, motivando tra l'altro con la seguente affermazione:

« Le comptes des sociétés françaises sont déjà considérés à l'étranger comme moins fiables que ceux des entreprises des autres pays. »

(11) Probabilmente la prima società nel mondo che ha iniziato sin dal 1954 a pubblicare regolarmente i bilanci predisposti con le tecniche della contabilità per inflazione accanto a quelli a costi storici è stata la *Indiana Telephone Corporation*, con l'assistenza della *Arthur Andersen & Co.*

Toute singularité risquerait d'être un nouveau facteur de doute et donc de dissuasion »;

— l'adottare in via legale sistemi di contabilità per l'inflazione è un problema che non può essere visto isolatamente, ma che va inserito in una organizzazione diversa dell'economia, ed in particolare in forme assai diffuse e generalizzate di indicizzazione. Tutto ciò e quindi anche la contabilità per l'inflazione diventerà indispensabile se continueremo con i livelli di inflazione recenti, se raggiungeremo il punto a cui era giunto il Brasile, per cercare, come il Brasile, di tornare indietro. Ma non credo che questi strumenti ci possano realmente aiutare a non raggiungere quel punto se le forze sociali e politiche spingeranno in quella direzione.

Del resto a conclusioni analoghe si è giunti anche negli Stati Uniti da parte di qualificati esperti contabili che pur sono tra i maggiori promotori della contabilità per l'inflazione a fini gestionali ed informativi. Sotto questo profilo sono interessanti le analogie tra la posizione dell'attuale Ministro delle Finanze italiano, illustrata nel Convegno organizzato dalla Società per lo studio dei problemi fiscali nell'ottobre del 1974, e i seguenti commenti di uno dei massimi esperti contabili statunitensi:

« La contabilità per l'inflazione non è la risposta. La proposta della professione contabile di adottare la contabilità per l'inflazione come uno strumento per misurare i costi dell'inflazione e per comunicare queste informazioni ai risparmiatori è una proposta che da poco tempo è stata presa in considerazione. Questo strumento avrebbe un modesto effetto sull'inflazione stessa e non è uno strumento che si prefigga lo scopo di controllare l'inflazione... Alla fine qualche forma di contabilità dell'inflazione dovrà essere introdotta; ma sino a quando essa non godrà di una larga accettazione nel mondo degli affari e tra il pubblico in generale, non sembra pratico tentare di introdurre questi metodi nuovi nel sistema fiscale dove è invece necessaria oggi ed urgentemente una azione efficace (12) ».

Quanto sopra detto non vuol dire che non esista spazio per ulteriori correttivi che, pur nel quadro di una rigorosa fiscalità, mirino a difendere la capacità produttiva delle aziende italiane di fronte ai nuovi problemi creati dall'inflazione. L'attuale Ministro delle Fi-

(12) *A Capital Crisis in the Making. Restoring Balanced Taxation, An Address by Harvey Kapnick Before the Arthur Andersen Worldwide Partners' Meeting, New York, September 13, 1974.*

nanze nel Convegno organizzato dalla società per lo studio dei problemi fiscali nell'ottobre 1974 ha suggerito che ad una prima rivalutazione dovrebbe seguire per un certo numero di anni una correzione automatica, secondo coefficienti annuali fissati con decreto, delle poste del conto economico e del conto patrimoniale:

« Occorre quindi che per l'avvenire, e per un periodo di almeno tre o quattro anni, sia prevista la possibilità della tempestiva rettifica della contabilità aziendale ... La legge dovrà stabilire il principio per il quale in ciascuno dei tre (o quattro) esercizi successivi le imprese potranno rettificare le poste del conto economico e del conto patrimoniale coinvolte nella speciale disciplina secondo il coefficiente che per ciascun anno precedente sarà disposto entro il mese di gennaio, con decreto del Presidente della Repubblica » (13).

Mi sembra che se il discorso è limitato alla possibilità di una periodica rivalutazione delle immobilizzazioni tecniche, la proposta meriti attenzione. Ma sotto questo profilo la proposta potrebbe essere valutata in alternativa con l'istituzionalizzazione di un credito d'imposta per nuovi investimenti, manovrabile dal Governo anche alla luce di considerazioni congiunturali. Questa alternativa potrebbe raggiungere risultati simili sotto il profilo del rafforzamento delle strutture produttive, risultati probabilmente più efficaci sotto il profilo della liquidità delle imprese e potrebbe, inoltre, svolgere una utile funzione nella manovra congiunturale (14).

Nel già citato convegno, l'attuale Ministro delle Finanze ha anche sottolineato la necessità di perfezionare i risultati, pur notevoli, che già si ottengono con il LIFO nell'escludere dalla base imponibile i profitti da magazzino. Anche in relazione a questa proposta che merita un attento studio, mi sembra interessante sottolineare la stretta analogia con proposte simili formulate negli Stati Uniti (15):

« Per eliminare le imposte sui profitti di inflazione del magazzino è necessario adottare il metodo LIFO. Ma questa valutazione

(13) VISENTINI B., *Il problema del riconoscimento degli effetti esercitati dalle variazioni dei prezzi e dei cambi sui bilanci dell'impresa e la regolamentazione legislativa civile e tributaria*, in « I problemi delle Imprese di fronte alle variazioni dei prezzi e dei cambi », Padova, CEDAM, 1975, p. 268.

(14) Questa soluzione avrebbe invece un valore evidentemente nullo sotto il profilo dell'adeguamento del patrimonio netto contabile, ma confesso che considero questa esigenza assolutamente secondaria, perché ritengo che il « valore » del capitale è definito dal reddito e, soprattutto in periodi di inflazione, dal reddito disponibile (dopo aver accantonato la liquidità necessaria per salvaguardare l'integrità e lo sviluppo delle strutture produttive) che produce.

(15) KAPNICK H., rel. cit.

comporta tre diversi ordini di problemi. In primo luogo si verifica una riduzione degli utili correnti e, in base ai regolamenti attualmente in vigore, ad eccezione che nel primo esercizio, non è possibile informare gli azionisti di quale sia la riduzione degli utili dovuta al metodo LIFO a confronto di una valutazione a metodo FIFO. Ciò crea varie distorsioni nella compatibilità dei risultati delle società. In secondo luogo si ha una significativa sottovalutazione dell'attivo della società il che crea varie distorsioni nel calcolo degli indici patrimoniali. In terzo luogo se le quantità in magazzino diminuiscono, le riserve create dal LIFO emergono e vengono tassate comunque. Si potrebbe suggerire un nuovo metodo per le società che ritengono più corretto continuare ad adottare il FIFO, e cioè la possibilità per queste società di creare una riserva non tassata nella misura risultante dagli incrementi di prezzi, con un risultato fiscale che si avvicinerebbe a quello che si ottiene adottando il metodo LIFO ».

Ma ci sono altre cose che si possono fare, cose che possono sembrare estranee al tema, ma che non lo sono. Se è vero infatti che i maggiori effetti distorsivi dell'inflazione sono collegati da un lato alla crescente differenziazione tra reddito contabile (e quindi fiscale) e reddito economico e dall'altro al deterioramento della liquidità delle imprese, dobbiamo innanzitutto domandarci se nel nostro sistema fiscale non esistano disposizioni che, senza valide giustificazioni, portano alla tassazione di redditi non esistenti o alla doppia tassazione dello stesso reddito o rendono più difficile il finanziamento delle imprese. Mi sembra che ci siano e, se così è, è opportuno, oltre che curare le specifiche distorsioni create dall'inflazione, curare anche queste distorsioni generali che comunque rendono più difficile alle imprese il rafforzamento delle proprie strutture economico-finanziarie e quindi anche il fronteggiare le difficoltà aggiuntive create dall'inflazione. La lista è lunga e mi limiterò a citare quelle che sono, a mio avviso, le più importanti:

a) *Struttura generale del sistema delle imposte dirette*: è necessario riaffrontare il problema della multitassazione dei dividendi societari. Se non si vuole arrivare al sistema del credito d'imposta per il percipiente ultimo, è indispensabile perlomeno eliminare la doppia tassazione dei dividendi intersocietari (una tassazione che è stata praticamente eliminata o largamente attenuata in quasi tutti i paesi, mentre da noi esiste solo l'attenuazione per le finanziarie).

Una società che debba operare anche attraverso società sussidiarie e che abbia bisogno del dividendo di queste per « fare » il proprio dividendo è sottoposta ad una tassazione proibitiva:

		Imposta totale
Utile della società sussidiaria	100	
Imposta a carico della stessa	(50)	50
Utile distribuito	50	
Cedolare a carico della percipiente (30%)	(15)	15
Netto da distribuire	35	
Cedolare a carico dell'azionista (30%)	(10,5)	10,5
	24,5	75,5

b) Norme relative alla determinazione del reddito imponibile: si stanno dimostrando largamente penalizzanti nel senso che portano in molti casi alla tassazione anticipata di redditi non esistenti le norme relative al trattamento delle spese di ricerca e sviluppo, all'accantonamento per rischi su crediti (che se per certi settori sono un vero e proprio premio, per molti sono largamente insufficienti) alle spese di manutenzione, alla valutazione delle commesse ultrannuale. Devono essere urgentemente riesaminate.

c) Credito d'imposta per i redditi esteri: mi sembra che l'assoluta insufficienza di questo istituto, come è attualmente regolato, e le gravi conseguenze che ciò comporta per le imprese italiane operanti all'estero, soprattutto nel settore impiantistico, non sia più da dimostrare.

d) Finanziamento delle imprese: devono essere eliminati tutti gli ostacoli legali e fiscali che rendono difficile ed oneroso il finanziamento delle imprese direttamente da parte dei risparmiatori con capitale di rischio, con impieghi a breve di eccedenze di cassa e con finanziamenti a lungo termine. Il governatore della Banca d'Italia ha affermato che occorre creare « un mercato monetario in cui abbia accesso il pubblico ». È confortante questa autorevole presa di posizione, ma è necessario affermare che l'orientamento del legislatore fiscale sembra, sino ad ora, muoversi in una direzione opposta, cioè nel senso di rendere, artificiosamente, il sistema bancario una specie di canale « fiscalmente » obbligatorio per gli impieghi di liquidità dei privati e ciò mi sembra contrario all'interesse pubblico. Talora si tratta apparentemente di piccole cose, banalità alle quali gli economisti guardano con fastidio. Ma quanti economisti sanno che uno dei più seri ostacoli allo sviluppo del mercato della carta commerciale e

delle accettazioni bancarie a breve è rappresentato dalla struttura dell'imposta di bollo? E c'è qualche esperto che può dare spiegazioni accettabili del perché il decreto 28 marzo 1975 n. 60 ha trasformato in ritenuta d'imposta la ritenuta del 15 % sugli interessi bancari percepiti dagli enti non commerciali (un'ampia categoria di contribuenti muniti spesso di elevata liquidità) mentre ha conservato la natura di acconto alla ritenuta sugli interessi percepiti dagli stessi enti su obbligazioni industriali? Sono piccole cose ma dalle conseguenze molto ampie, piccoli esempi di un grande problema che deve essere riesaminato a fondo e che è riacutizzato proprio dall'inflazione e dagli effetti di questa sulla liquidità delle imprese. Bisogna togliere ogni ostacolo legale e fiscale al finanziamento delle imprese, all'introduzione ed allo sviluppo di nuovi strumenti finanziari, perché l'unica risposta seria all'inflazione è nel risparmio investito nell'industria e nella produzione e non nel risparmio manovrato dai centri finanziari per motivi speculativi e di potere. Ogni discriminazione fiscale a favore di determinati canali finanziari deve essere eliminata se non si basa su ben meditati motivi di interesse pubblico. Come contribuire sul piano legale e fiscale a rendere operative queste parole del governatore della Banca d'Italia:

« La creazione di un mercato monetario non dovrebbe essere circoscritta ai soli titoli pubblici; occorre inserirvi titoli destinati al finanziamento delle imprese. Timidi accenni in questo senso si sono manifestati; incoraggiamenti ufficiali non mancheranno. Un mercato monetario e il suo progressivo ampliamento inserirebbero nel nostro sistema finanziario un elemento di concorrenza del quale le banche non dovrebbero non tenere conto ».

Ecco un bel tema al quale il Consiglio Superiore delle Finanze potrebbe utilmente dedicarsi.

7. Nei paragrafi precedenti ho parlato di strumenti atti ad attenuare l'imposizione sugli utili da inflazione per evitare il fenomeno dell'erosione del capitale; di correttivi per eliminare dalla base imponibile redditi economicamente non esistenti; di correttivi per eliminare distorsioni nel finanziamento delle imprese. Non ho parlato di riduzione delle imposte. Non ho parlato di esenzioni o di incentivi particolari. Penso che mai come ora sia necessaria una rigida fiscalità se vogliamo uscire dal tunnel dell'inflazione. È necessario coprire le spese pubbliche con le imposte ed è necessario lottare perché il denaro pubblico sia utilizzato in modo onesto ed efficiente. Dobbiamo ricercare e pretendere la produttività nel settore pubblico con la

stessa decisione con la quale la perseguiamo nel settore privato. Cercare di sfuggire a queste esigenze attraverso riduzioni fiscali, rivalutazioni, altri artifici contabili, attenuazioni, esenzioni, incentivi, evasioni, etc. non è altro che fuga nell'inflazione. Per sfuggire a questa spirale è necessario rigore fiscale e finanziario ed è necessario combattere la logica dei centri di potere finanziario con la logica dell'industria e della produzione. Eppure in molti paesi sta rispuntando come unica risposta quella della finanza facile. Anche negli Stati Uniti questo dibattito è in corso e mi piace concludere con due citazioni tratte da questo dibattito perché esse esprimono con straordinaria chiarezza anche il mio pensiero.

La prima proviene da uno dei *leaders* della consulenza aziendale:

« Permettere a noi stessi, come nazione, di spendere più di quello che paghiamo con le imposte è a lungo termine irresponsabile.

... Noi come collettività non abbiamo voluto riconoscere che, in un governo rappresentativo, una volta che i programmi pubblici sono approvati, noi, che abbiamo eletto i nostri rappresentanti, siamo responsabili per provvedere i fondi necessari per finanziare questi programmi ... Noi semplicemente non possiamo continuare a generare ogni anno *deficits* federali nell'ordine di decine di miliardi di dollari senza alla fine distruggere il nostro sistema economico e politico ... Perciò la chiave per garantire un bilancio pubblico equilibrato, una volta che per un anno sia stabilito un *deficit*, potrebbe essere una sovraimposta automatica (*"automatic surcharge"*) nella misura necessaria per finanziare il *deficit*. Questo meccanismo ci obbligherebbe automaticamente a pagare per tutti i programmi pubblici approvati, a meno che il Congresso non ritenga opportuno, con una apposita deliberazione, di sospendere la sovraimposta automatica per quell'anno ... » (16).

La seconda viene dalla politica ed è la dichiarazione di voto di un senatore che ha votato contro il recente *Tax Reduction Act* (17):

« Signor Presidente, si possono svolgere dei validi argomenti in favore di una riduzione delle imposte per stimolare l'economia in periodi di recessione, sempre che la spesa pubblica eccessiva sia riportata sotto controllo. Ma questa non è la nostra presente situazione. Anzi la nostra situazione è perfettamente contraria. Ciò che ci viene proposto è di diminuire le imposte di 30 miliardi di dollari e di aumentare le spese di 40 miliardi di dollari, con un *deficit* aggiuntivo superiore ai 70 miliardi di dollari. Io non credo che sia logico e saggio ridurre le imposte senza mettere sotto controllo la spesa pubblica

(16) KAPNICK H., *Return to Reality, An Address in the Distinguished Lecturship in Accounting Series*, Oklahoma State University, November 1974.

(17) *Congressional Record, Senate*, Marzo 19, 1975, dichiarazione del senatore H. F. BYRD, Jr.

eccessiva. Se non riduciamo anche le spese la riduzione fiscale sarà illusoria. Essa sarà semplicemente pagata da un'altra tassa, la tassa occulta e crudele dell'inflazione. ... Per quanto una riduzione delle imposte è sempre popolare, io ho concluso che, nelle presenti circostanze, devo votare contro tale riduzione. Nel votare contro la proposta di riduzione fiscale per 30 miliardi di dollari, io mi rendo conto che sto sostituendo il mio giudizio a quello degli esperti. Ma la mia esperienza con gli esperti di Washington D.C. è che essi hanno più frequentemente torto che ragione. ... Certamente un *deficit* addizionale di 70 miliardi di dollari stimolerà l'economia temporaneamente. Ma la riduzione fiscale di 30 miliardi di dollari congiuntamente al massiccio aumento della spesa pubblica porrà il fondamento per maggiori difficoltà nel futuro. ... L'effetto combinato dell'incremento della spesa pubblica e della riduzione delle imposte semplicemente aumenterà il livello del debito federale, e questo vuol dire aumento del ruolo prevalente del governo sul mercato monetario, aumento della circolazione monetaria, aumento dell'inflazione. ... È mia profonda convinzione che non riusciremo a riportare sotto controllo il costo della vita sino a che non riporteremo sotto controllo il costo del governo ».

Università di Pavia

MARCO VITALE

SCHEDA I: *Andamento dei prezzi al consumo 1960-1973 e 1974 e 1975 (*)*

	Aumento cumulativo dei prezzi (%)	Aumento medio dei prezzi (%)	Tasso di inflazione 1973 (%)	Tasso di inflazione 1974 (%)	Tasso di Inflazione previsto per il 1975 (%)
Australia	72,0	5,5	20,3	15,1	14,0
Brasile	4076,0	339,7	15,5	27,4	23,0
Canada	51,8	4,0	7,6	10,9	9,7
Colombia	400,3	30,8	31,5	24,5	18,0
Francia	82,2	6,6	9,0	13,7	12,5
Germania	52,1	4,0	6,8	7,0	5,2
Italia	880,9	6,2	11,0	24,1	20,0
Giappone	118,5	9,1	19,6	24,4	11,3
Messico	46,2	3,6	12,0	22,5	15,0
Olanda	93,0	7,2	7,8	9,6	9,5
Perù	205,0	15,8	9,5	16,9	16,0
Svezia	81,0	6,2	7,1	9,9	9,0
Svizzera	70,9	5,5	8,7	9,9	6,8
Inghilterra	79,4	6,6	9,2	16,1	21,4
Venezuela	44,9	3,5	6,3	8,5	10,0
Stati Uniti	—	—	—	11,0	8,5

(*) Le prime tre colonne sono un'elaborazione tratta da uno studio in corso sugli effetti dell'inflazione sui sistemi fiscali a cura del *Tax Policy Committee* dell'*American Institute of Certified Public Accountants*. Le ultime due colonne sono dati *City Bank*; per il 1975 si tratta delle previsioni disponibili alla fine di maggio. Le percentuali sono basate su medie annuali.

SCHEDA II: PROSPETTO RIEPILOGATIVO

	Tasso di inflazione (1)	Aliquota globale imposta società %	Rivalutazione non tassata di immobilizzazioni tecniche	Valutazione LIFO delle scorte
BELGIO				
1973	7,3	42 (2)	Non ammessa. Esistono forti pressioni in favore di questa misura, ma la sua introduzione non sembra probabile.	Non ammessa
1974	15,7	42 (2)		
1975	12,0	48 (2)		
GERMANIA				
1973	6,9	16,2 (3) 55,8 (4)	Non ammessa. Estremamente improbabile che venga introdotta.	Non ammessa
1974	7,0	16,2 (3) 55,8 (4)		
1975	5,2	15,4 (3) 52,5 (4)		
GIAPPONE				
1973	19,0	48,3	Non ammessa e non prevista a breve termine.	Ammessa
1974	24,4	52,6		
1975	11,3	52,6		
GRECIA				
1973	15,5	38,24	Rivalutazione limitata a immobili ammessa nel 1972 sino al 1974.	Ammessa
1974	26,9	38,24		
1975	14,2	43,40		
INGHILTERRA				
1973	11,0	40	Non ammessa e non prevista a breve termine.	Non ammessa
1974	16,1	52		
1975	21,4	52		

Riserva non tassata per variazione prezzi delle merci	Credito d'imposta o analoghe misure per nuovi investimenti	Altre misure in atto o proposte
mentemente introdotta gli esercizi 1974-1975. assai difficile applica- re.	NO (Salvo incentivi fi- nanziari per particolari settori).	1) È stata preannunciata l'introduzione di un credito d'imposta per nuovi investi- menti. 2) Aliquota ridotta per guadagni di capitale. 3) Il Governo ha annunciato misure di ca- rattere permanente per eliminare utili da inflazione.
nessa dal 1955. elemento permanente sistema fiscale.	Contributo finanziario per nuovi investimenti dal 1975 del 7,5%.	
nessa in via perma- nente.	NO 40 per cento degli utili possono essere accan- tonati in una riserva non tassata per nuovi investimenti in mac- chinari.	Addizionale (2 anni) per i sovraprofiti da inflazione. Nel 1973 sono state introdotte limitazioni a distribuzione di dividendi.
nessa in via tempo- ranea.	NO (ma ammortamenti iniziali molto genero- si).	

	Tasso di inflazione (1)	Aliquota globale imposta società %	Rivalutazione non tassata di immobilizzazioni tecniche	Valutazione LIFO delle scorte
NORVEGIA				
1973	7,4	50,8	Non ammessa. Non esistono si- gnificative pressioni per la sua introduzione.	Non ammessa
1974	9,6	50,8		
1975	11,5	50,8		
OLANDA				
1973	8,1	48	Non ammessa. Non esistono si- gnificative pressioni per la sua introduzione.	Non ammessa
1974	9,6	48		
1975	9,5	48		
SPAGNA				
1973	14,2	32,7	Ammessa nel 1974 (Precedente nel 1964)	Non ammessa
1974	17,9	32,7		
1975	17,2	36		
STATI UNITI				
1973	8,0	48	Non ammessa. Possibilità che sia ammessa fiscalmente molto modeste.	Ammessa
1974	11,0	48		
1975	8,5	48		

Riserva non tassata per variazione prezzi delle merci	Credito d'imposta o analoghe misure per nuovi investimenti	Altre misure in atto o proposte
	NO (riserva sino a 25 per cento degli utili poteva essere accantonata per nuovi investimenti, ma è stata eliminata nel 1973).	1) Vari incentivi a favore di determinati settori e zone che in pratica funzionano anche come difesa contro gli effetti dell'inflazione. 2) Differimenti di imposta sui plusvalori reinvestiti.
	SI (reintrodotta in termini generali nel 1974).	1) Nel 1974 sono state introdotte limitazioni a distribuzioni di dividendi. 2) Recentemente il Governo ha istituito una Commissione di esperti per studiare a fondo il problema fisco/inflazione.
	SI (pari al 10% dei nuovi investimenti che superano il 7% del capitale investito). Inoltre se gli utili eccedono il 6% del patrimonio netto, sino al 50% degli utili non distribuiti può essere accantonato in una riserva non tassata per reinvestimenti.	1) Sovrainposta straordinaria sui sovraprofitti. 2) Altre riserve non tassate per reinvestimenti che funzionano in pratica anche come misure contro gli effetti dell'inflazione (plusvalori reinvestiti; investimenti nel settore dell'esportazione, etc.). 3) Limitazioni alla distribuzione di dividendi per il 1975.
	SI (aumentato dal 7% al 10% nel 1975).	Sono allo studio misure dirette ad agevolare la ricapitalizzazione delle società. Tra le misure allo studio (ma non molto probabili): eliminazione totale dalla doppia tassazione degli utili societari distribuiti; esenzione per dividendi ed interessi di piccoli risparmiatori.

	Tasso di inflazione (1)	Alliquota globale imposta società %	Rivalutazione non tassata di immobilizzazioni tecniche	Valutazione LIFO delle scorte
DANIMARCA				
1973	12,6	36	Non ammessa nè probabile.	Non ammessa
1974	12,5	36		
1975	9,0	37		
FRANCIA				
1973	8,5	59	Non ammessa. Esistono pressioni per introdurla ma il ministro delle finanze ha recentemente annunciato di essere contrario. (Ultima rivalutazione 1959).	Non ammessa
1974	13,7	50		
1975	12,5	50		
SVEZIA				
1973	7,6	52	Non ammessa. Non esistono significative pressioni per la sua introduzione.	Non ammessa
1974	9,9	52		
1975	9,0	57		

NOTE

(1) Le fonti non sono sempre omogenee. I dati sono quindi largamente indicativi. Per il 1975 sono state utilizzate per quasi tutti i paesi stime *Citybank*.

Riserva non tassata per variazione prezzi delle merci	Credito d'imposta o analoghe misure per nuovi investimenti	Altre misure in atto o proposte
La valutazione delle scorte può essere ridotta del 10%. La riserva così costituita è liberamente utilizzabile. Si tratta di una misura permanente introdotta nel 1967.	NO ma dal 1959 una riserva non tassata sino al 20 per cento degli utili può essere costituita per assicurare rinnovo degli impianti.	1) Limitazioni a distribuzioni di dividendi e ad aumenti di capitale gratuiti sono state introdotte nel 1974. 2) Esiste una proposta secondo la quale dovrebbe in ogni caso essere possibile ammortizzare il 120 per cento del costo.
1) Riserva per variazioni prezzi di materiali determinate da fluttuazioni dei mercati mondiali. Di uso più comune è riserva per aumento prezzi introdotta sin dal 1959 (per aumenti superiori al 10% per due anni e per certi tipi di beni.)	SI. Reintrodotto nel maggio 1975 per nuovi investimenti ordinati nel periodo 30 aprile - 31 dicembre 1975. Accredibile a fronte dei pagamenti IVA in modo da ottenere un effetto finanziario immediato.	
ammessa in via permanente in termini che risultano più vantaggiosi della valutazione LIFO.	NO (esisteva sino al 30-6-1973).	1) Riserva non tassata di stabilizzazione introdotta in via permanente sin dal 1955. 2) Rivalutazione del costo degli immobili per limitare tassazione plusvalori monetari.

(2) Se non vengono effettuati prepagamenti, l'aliquota è aumentata di un'addizionale del 15% per il 1973 e 1974 e del 20,5% per il 1975.

(3) Su utili distribuiti.

(4) Su utili non distribuiti.

APPUNTI E RASSEGNE

CONSIDERAZIONI SULLA POSIZIONE DEL NOTAIO NELL'APPLICAZIONE DEI TRIBUTI DI REGISTRO E SULL'INCREMENTO DI VALORE DEGLI IMMOBILI (*)

1. La posizione del notaio, nel procedimento di applicazione dei tributi indiretti, merita un rinnovato esame dopo la revisione della disciplina delle imposte di registro e ipotecarie e l'istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (INVIM).

Qui non si vogliono esporre e vagliare le opposte qualificazioni attribuite dalla dottrina al complesso degli obblighi che fanno capo al notaio, ritenuto da alcuni responsabile di imposta, da altri coobbligato con il soggetto passivo principale, o infine soggetto autonomo di obbligazione tributaria, ma semplicemente indagare sugli obblighi e sui poteri che le norme regolatrici dei tributi in esame attribuiscono ai notai, onde precisarne il contenuto, rilevarne le eventuali insufficienze, e proporre — *de jure condendo* — rimedi alle medesime.

Esaminiamo anzitutto le norme sull'imposta di registro, anche perché ad essa fa espresso rinvio l'art. 31 del d.p.r. 643/1972 sull'INVIM, in ordine all'accertamento, liquidazione e riscossione e quanto altro non sia disciplinato dal detto decreto per i casi di alienazione a titolo oneroso.

L'art. 10 del d.p.r. n. 634 (che riproduce sostanzialmente il disposto dell'art. 80 della precedente legge di registro) contempla fra i soggetti obbligati a chiedere la registrazione anche i notai per gli atti da essi compiuti, ricevuti o autenticati.

In forza degli artt. 16 e 52 L.R., il notaio (come gli altri soggetti tenuti alla richiesta di registrazione) ha l'obbligo di pagare — contestualmente a tale richiesta — l'imposta nella misura liquidata dall'uf-

(*) NOTA BIBLIOGRAFICA.

ALLORIO, *Diritto Processuale Tributario*, Torino, 1953, p. 203 ss.; BERLIRI, *Le Leggi del Registro*, Milano, 1961, p. 57 ss., e 570 ss.; Id., *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1957, p. 116 ss.; BRACCINI, *Struttura dell'obbligazione notarile di registro e suoi riflessi processuali*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 1962, I, 367; COCIVERA, *Il sostituto d'imposta*, in *Studi in memoria di G. Zanobini*, Milano, 1965, p. 141 ss.; GENTILE, *L'Imposta di Registro*, Roma, 1970, I, p. 864 ss.; GIANNINI A. D., *Istituzioni di Diritto Tributario*, Milano, 1968, p. 133 ss.; JAMMARINO, *Commento alla legge sull'imposta di Registro*, Torino, 1962, p. 748; MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 125 ss.; PARLATO, *Il responsabile di imposta*, Milano, 1963, p. 101 ss.; POMINI, *L'obbligazione tributaria del notaio nella legge di registro*, in *Rivista del Notariato*, 1961, p. 456; RASTELLO, *Il tributo di registro*, Roma, 1955, p. 178 ss.; UCKMAR, *La Legge di Registro*, Padova, 1958, p. 36 ss., 139 ss.

ficio, ovvero di depositare la somma richiesta se la liquidazione viene rinviata a norma del primo comma dell'art. 16.

L'art. 55 stabilisce che l'obbligo di pagamento del tributo di registro incombe, oltre che ai pubblici ufficiali che hanno redatto (aggiungerei o autenticato) l'atto, e ai soggetti nel cui interesse fu richiesta la registrazione, solidalmente anche alle parti contraenti.

Precisa inoltre che la responsabilità dei notai non si estende al pagamento delle imposte complementari e suppletive (e cioè anche quando queste abbiano per oggetto atti registrati per errore con imposta fissa o in esenzione da imposta).

In forza dell'art. 56, il notaio che ha pagato l'imposta subentra in tutte le ragioni, azioni e privilegi spettanti all'amministrazione finanziaria e può ottenere — contro i soggetti nel cui interesse ha richiesto la registrazione — un'ingiunzione di pagamento provvisoriamente esecutiva, contro la quale una eventuale opposizione non è ammissibile se fondata sul motivo che:

- le imposte non erano dovute
- o fossero dovute in misura minore.

Questo articolo ha un'estensione non del tutto uguale a quella dell'art. 98 della abrogata legge di registro; esso infatti non riproduce la prevista esecutività del decreto entro le 24 ore, e non fa obbligo al debitore dell'imposta di dimostrare l'avvenuto rimborso a chi ha pagato il tributo per lui.

Inoltre, nel novero dei soggetti legittimati alla detta azione dalla nuova legge, sono compresi soltanto quelli indicati ai numeri 2 et 3 dell'art. 10 L.R. e non anche «tutti coloro i quali hanno pagato l'imposta di registro per conto delle parti obbligate».

Non è previsto invece il regresso dei notai, funzionari e pubblici ufficiali verso le parti per le sopratasse pagate, quando non siano stati loro somministrati i fondi necessari per pagare le imposte di registro, regresso che era invece contemplato all'art. 99 della precedente legge; in coerenza, peraltro, con il sistema delle sanzioni, secondo cui le fattispecie considerate per l'applicazione delle sopratasse sono estranee a quei soggetti.

Viene ribadito dall'art. 16 che la registrazione è eseguita — anche se per iniziativa dell'ufficio, a norma dell'art. 15 — previa riscossione dell'imposta *liquidata dall'ufficio*, e, in mancanza dell'atto pubblico o autenticato, anche sulla base degli elementi desumibili dal repertorio.

2. Per quanto riguarda in particolare l'INVIM, l'art. 5 del d.p.r. n. 643 stabilisce che i notai (e gli altri pubblici ufficiali) sono obbligati, secondo le norme e nei medesimi casi previsti per l'imposta di registro, al pagamento delle imposte e sopratasse, ed hanno diritto ad esercitare la relativa rivalsa.

Essi debbono inoltre:

- richiedere la dichiarazione per gli atti stipulati (e deve intendersi anche autenticati) con il loro ministero:

— produrre all'ufficio — con l'atto — tale dichiarazione, allegando copia di quello e la documentazione delle spese di cui all'art. 11.

Tali obblighi, di pagare il tributo e di richiedere e produrre la dichiarazione, sono sanzionati dall'art. 23 del d.p.r. in esame.

3. Prima di procedere nell'indagine, gioverà rilevare:

a) che l'obbligo posto a carico del notaio, di pagare il tributo di registro, trova fondamento e giustificazione nel fatto che egli (sia pure con intensità varia, a seconda che trattisi di atto stipulato, o autenticato o semplicemente depositato per suo mezzo) contribuisce personalmente alla formazione di un atto che dà occasione al tributo, che costituisce cioè il presupposto di diritto dell'applicazione di questo; mentre nel caso dell'INVIM, l'obbligo del pagamento del tributo si ricollega ad una dichiarazione di parte alla cui formazione il notaio, quale pubblico ufficiale, è totalmente estraneo; e ciò costituisce una riconferma del fatto che, specie per questo tributo, egli esercita, come si dirà in seguito, una mera funzione di ausiliario dell'Amministrazione finanziaria;

b) che in linea generale il notaio viene obbligato in proprio al pagamento del tributo non già perché partecipa alla situazione base considerata dal legislatore, che stabilisce invece quali siano i veri destinatari del tributo, ma perché egli esercita la sua funzione in una fase di formazione del presupposto, in cui la riscossione del tributo si presenta più agevole e più sicura; l'adempimento del notaio perciò non costituisce il fine che il legislatore si prefigge, ma uno dei mezzi che consentono al fisco di raggiungere più agevolmente quel fine;

c) che la legge professionale del notaio (e non quella fiscale) gli consente (art. 28 L.N.) di ... «ricusare il suo ministero se le parti non depositino ... l'importo delle imposte... e delle spese dell'atto, ...»; trattasi evidentemente di un onere che grava sulle parti che richiedono la prestazione del notaio;

d) che, in particolare per ciò che riguarda l'applicazione dell'INVIM, il privilegio che assiste il credito di imposta, nel quale il notaio subentra per avere pagato il tributo (*ex* art. 56 L.R. — richiamato genericamente dall'art. 5 del d.p.r. n. 643) colpisce gli immobili trasferiti, e cioè — nel caso di alienazione a titolo oneroso — beni che quando sorge l'obbligazione tributaria, e con essa il privilegio, sono usciti dal patrimonio del soggetto passivo;

e) che, per i casi di vendita forzata, la posizione del cancelliere, nell'adempimento dell'obbligo di pagare il tributo per la registrazione dell'atto, alla cui formazione ha partecipato, e di pagare la correlativa INVIM, è di gran lunga migliore rispetto a quella degli altri pubblici ufficiali; infatti quegli è tenuto, è vero, al pagamento (o al deposito) del tributo a norma dell'art. 10 n. 3 L.R., ma detiene in deposito dall'acquirente, il prezzo stesso della vendita, dal quale può agevolmente detrarre quanto necessario per pagare l'INVIM, prima che il prezzo venga ripartito fra i creditori dal giudice dell'esecuzione.

4. Tornando alla posizione del notaio, nel procedimento di applicazione dei tributi in esame, si può agevolmente rilevare che egli (come, in alcuni casi, anche altri pubblici ufficiali) sino a quando non ha ricevuto o autenticato l'atto, non è soggetto di alcun obbligo nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non è soggetto passivo, ma soggetto attivo « sussidiario » o meglio « ausiliario » della finanza, della quale esercita, sia pure entro certi limiti, la potestà di imperio, partecipando alle funzioni:

— di accertamento della fattispecie (esame dei documenti, di situazioni, ecc....), per liquidare, determinare in concreto il debito di imposta del soggetto passivo;

— di riscossione del tributo, nella misura da lui stesso stabilita (v. Rastello, Braccini).

Non partecipa invece all'attività sanzionatoria.

Ma questa posizione del notaio, evidentemente privilegiata, perde gran parte della sua forza non appena egli abbia ricevuto o autenticato l'atto. Ciò si verifica sia nei confronti dei soggetti passivi di imposta, contro i quali egli, per ottenere quel versamento dei tributi (non ottenuto prima di prestare il suo ministero), può agire soltanto in via di rivalsa, e cioè dopo di aver pagato egli stesso il tributo, sia nei confronti del soggetto attivo, contro la cui liquidazione (*ex art. 16, primo comma*) non gli è dato fare alcuna opposizione formale, secondo quanto viene affermato dalla dottrina più accettata (v. per tutti: Braccini).

Durante il lasso di tempo che va dalla stipula (o dall'autentica) al pagamento del tributo all'Erario, egli è privo di azione nei confronti del contribuente e indifeso dalle pretese eventualmente infondate del fisco, delle quali sopporta da solo, sia pure temporaneamente, l'onere finanziario che non avesse previsto, e ciò anche nei casi di errata, dubbia o difficile applicazione del tributo. (Si pensi, ad esempio, a tutti i casi di agevolazioni tributarie, di atti assoggettabili solo parzialmente ad IVA, ecc.).

Il che diviene ancora più grave se si considera che, nonostante il subentro nel privilegio ai fini dell'INVIM, gli può accadere di affrontare con scarso successo il soggetto passivo del tributo (nel caso di alienazione a titolo oneroso), e ciò per la ragione sopradetta.

Non sembrerà eccessivo ipotizzare il caso — tutt'altro che scolastico — in cui, a stipulazione avvenuta, l'ufficio, da un lato, avanzi pretese infondate e le parti contraenti, ciascuna per l'imposta dovuta, dall'altro, facciano orecchie da mercante alla richiesta del notaio di integrare il deposito per le spese di registro e dell'INVIM.

La sproporzione, tra l'obbligo che incombe al pubblico ufficiale di *anticipare* il pagamento all'Amministrazione e quello degli interessati di versare soltanto in via di rimborso, è assai grave, e può anche essere di notevole pregiudizio al pubblico ufficiale, sia perché a questi può mancare la disponibilità della somma richiesta dall'ufficio sia perché nel periodo sia pure breve, che intercorre fra il pagamento e il recupero dell'imposta, la situazione economica del vero debitore del tributo può

deteriorarsi al punto da rendere irrecuperabile la somma anticipata, sia perché, infine, — nel caso di importi cospicui — l'incidenza economica dell'esposizione finanziaria può essere rilevante.

Né si vede in base a quale principio di logica giuridica e di equità l'obbligo di pagamento del tributo da parte del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, cioè proprio da parte di colui che la norma in definitiva vuole colpire, debba restare sospeso dal momento della redazione dell'atto sino alla richiesta in via di rimborso.

Se ben si considera, nell'ipotesi surriferita si realizza una evidente disparità di trattamento tra il contribuente soggetto passivo che è tenuto personalmente a richiedere la registrazione dell'atto non autenticato — il quale è pure obbligato a versare subito l'imposta nella misura che l'ufficio ritiene dovuta — e il soggetto di un atto di uguale contenuto (per cui sia stata richiesta l'opera del pubblico ufficiale) che può invece rinviare il pagamento sino a quando questo non gli venga ingiunto, e assolvere la sua obbligazione sotto forma di mero rimborso.

In quest'ultimo caso infatti il contribuente sopporta un sacrificio minore, e per di più a scapito di un altro soggetto — il pubblico ufficiale — estraneo alla situazione base del tributo.

Si osservi poi che il notaio, quale pubblico ufficiale, si può considerare tenuto alla regolarità dell'atto anche dal punto di vista tributario; egli deve cioè assicurare che l'imposizione avvenga secondo le previsioni del legislatore, il che non si verifica — ad esempio — allorché una parte contraente è chiamata — in virtù della solidarietà — a sopportare oneri fiscali che non le sono attribuiti in via principale dalla legge e il cui recupero può divenire lungo, costoso, se non addirittura impossibile, a causa dell'insolvibilità del soggetto obbligato in via principale.

Ne deriva l'esigenza di riconoscere che al notaio spettano, già in base all'attuale legislazione, dei poteri più ampi di quelli che egli esercitava generalmente nell'applicazione del tributo di registro, e ciò sia evidenziando quelle facoltà che — in connessione alla veste più sopra illustrata di ausiliario della finanza — gli competono, sia con il sostegno di adeguate norme amministrative, sia infine, occorrendo, con la emanazione di nuove disposizioni di legge.

Ad esempio, sinteticamente, riconoscendogli la facoltà:

— di ottenere dichiarazione e documenti per la INVIM con un certo anticipo — specie nei casi più complessi — e non alla stipula, onde ridurre l'eventualità di errori;

— di ottenere la liquidazione preventiva e il controllo dei documenti da parte dell'ufficio del registro (sia per INVIM che per registro), quanto meno nei casi più dubbi e complessi.

L'amministrazione potrebbe disporre dal canto suo, e con semplice norma amministrativa, che la dichiarazione per l'INVIM sia compilata in tutte le sue parti, e cioè anche nell'ultima pagina dell'attuale modulo, e con obbligo perciò di dettagliare tutti i calcoli eseguiti, predisponendo a tal fine due colonne e cioè una da compilarsi a cura del dichiarante e l'altra per l'ufficio, onde consentire una più rapida e sicura verifica dei calcoli e del procedimento.

Infine, si dovrebbe vagliare attentamente l'opportunità che apposite norme di legge prevedano espressamente — in sede tributaria perciò — l'obbligo delle parti di versare al notaio le somme che questi richieda, prima o dopo la stipula, per il pagamento dei tributi che alle stesse fanno carico in base al negozio giuridico posto in essere col ministero del notaio o da questi autenticato o ricevuto per il deposito; eliminando ogni possibile dubbio sulla facoltà del pubblico ufficiale di richiedere il pagamento dei tributi, in qualunque tempo, ed evitando ogni sospensione — dell'obbligo del contribuente — che, al lume delle considerazioni che precedono, non appare minimamente giustificata né sotto l'aspetto fiscale-amministrativo, né sotto quello civile, e che, in caso di ritardo e difficoltà del notaio, potrebbe anche arrecare pregiudizio non rimediabile alle stesse ragioni del fisco, nonché nocimento alle altre parti contraenti.

Le norme correttive potrebbero essere:

a) per l'imposta di registro, da aggiungere quale ultimo comma all'art. 52:

« I soggetti, nel cui interesse è stato redatto l'atto con intervento di pubblico ufficiale, che — a norma della presente legge — siano obbligati a pagare l'imposta sono tenuti a depositare in tempo utile al pubblico ufficiale stesso la somma che questi ritiene corrispondente all'imposta dovuta.

Della somma depositata viene rilasciata ricevuta ».

b) Per l'imposta sull'incremento di valore degli immobili, quale ultimo comma dell'art. 18:

« La parte contraente, indicata dalla legge quale soggetto passivo del tributo, è tenuta, sotto la sua responsabilità, a consegnare, — entro un congruo termine —, anteriormente alla formazione dell'atto di alienazione, al pubblico ufficiale che presti il suo ministero, unitamente alla dichiarazione, la documentazione idonea a consentire l'adempimento degli obblighi posti a carico del pubblico ufficiale e a depositargli in tempo utile la somma che questi ritiene corrispondente all'imposta dovuta.

Della somma depositata viene rilasciata ricevuta ».

5. Dalla realizzazione di quanto proposto, non può che derivare un più ordinato svolgimento del procedimento di imposizione, che vedrebbe meglio individuati gli obblighi e le facoltà dei vari soggetti interessati nella prima fase di applicazione della norma tributaria ad ogni fattispecie concreta, con la conseguente, simultanea e concorrente tutela degli interessi del fisco, del pubblico ufficiale, che con esso collabora, e di tutte le parti contraenti.

ANDREA JEMMA
notaio in Roma

R E C E N S I O N I

HOCHMAN H. M., PETERSON G. E. (Eds.), *Redistribution through Public Choice*. New York and London, Columbia University Press, 1974, pp. XXVIII-341, s.p.

Gli scritti pubblicati in questo libro furono originariamente presentati alla conferenza su *L'economia politica della distribuzione del reddito*, patrocinata dallo *Urban Institute* nel marzo del 1973 e sono appunto dedicati al problema della redistribuzione dei redditi; un problema che, sacrificato per parecchi decenni agli interessi degli economisti per il livello del reddito nazionale e per il suo saggio di sviluppo, è ritornato perentoriamente alla ribalta tra gli studiosi di cose economiche proprio negli Stati Uniti d'America. Le ragioni di questo, per molti versi, sorprendente *revival* in un paese quale gli USA, tra i più restii, per cultura e tradizione, a sostituire un processo di scelte decentrate con l'intervento diretto dello stato nell'economia, non sembrano direttamente riconducibili a fatti della storia economica, ma a fatti della storia del pensiero economico: anche se è indubbio che lo spunto può essere partito da tendenze concrete, come del resto ricordano i due curatori nella loro prefazione, è altrettanto vero, tuttavia, che il dibattito odierno sulla distribuzione dei redditi negli USA, di cui il volume in esame costituisce un ottimo esempio, ha potuto prendere piede soltanto quando si è tentato di spiegare la esigenza di una redistribuzione dei redditi sulla base di scelte decentrate e volontaristiche, sviluppandosi quindi su di un piano strettamente teorico, che ha potuto prendere lo spunto dai noti contributi di BUCHANAN, TULLOCK, DOWNS, RODGERS e HOCHMAN e sul quale ha poi lavorato un numero crescente di economisti, i quali hanno tentato di interpretare la redistribuzione come una particolare forma di bene pubblico.

Non sappiamo se questo filone di indagine risulterà sufficientemente fertile e sarà in grado di condurre a risultati concreti, o se non sia piuttosto costretto nelle sue ambizioni a tentare di superare su di un piano solo strettamente teorico gli scogli contro cui si scontra tuttora l'economia del benessere, e cioè l'inadeguatezza del criterio paretiano, la dicotomia tra allocazione e distribuzione, la impossibilità di utilizzare il criterio paretiano ai fini della distribuzione ottimale.

Il filone di studio è pur tuttavia troppo recente perché si possa fare il punto della situazione e la letteratura è al contempo già troppo ampia perché si possano isolare affinità comuni, se si eccettua lo sforzo, già dianzi ricordato, di escludere, anche dallo studio della distribuzione, le valutazioni di ordine personale.

Gli scritti ospitati in questo *reading*, tutti di buona qualità, vengono così ad inserirsi in un dibattito non certo chiuso e ne forniscono una buona panoramica.

La prima parte, che ospita gli scritti di BREIT, BUCHANAN, BRADFORD e OATES, è dedicata all'ambiente istituzionale nel quale si colloca il problema

redistributivo. La seconda parte tratta gli effetti sulla distribuzione di politiche rivolte alla allocazione delle risorse; in essa si segnala l'articolo di BAUMOL dedicato agli effetti sulla distribuzione del reddito di politiche di protezione dell'ambiente, anche perché il modello di BAUMOL consente di riesaminare, verificare e condizionare con molta eleganza la diffusa opinione secondo la quale politiche di protezione ambientale favorirebbero le famiglie appartenenti alle classi più elevate dei redditi piuttosto che le famiglie delle classi più modeste. Il libro si conclude con tre saggi dedicati alla rilevanza dell'aspetto redistributivo sui processi di scelte politiche (ITALO MAGNANI).

FORTE F., REVIGLIO F., *La finanza della sicurezza sociale*.

Torino, UTET, 1975, p. XII-296, Lit. 11.000.

Il volume è dedicato ad un settore dell'intervento pubblico che pur impegnando oltre il 40 % della spesa complessiva del settore pubblico in Italia e negli altri paesi industrializzati, e rappresentando quindi la più importante categoria di spesa pubblica, è relativamente trascurato dagli studiosi italiani. Mancano contributi specifici soprattutto sul funzionamento e sugli effetti dei programmi settoriali, nonché idee sfruttabili per far uscire il sistema della sicurezza sociale dall'attuale stato di grave inefficienza allocativa e distributiva. Per la verità, soltanto alcune aree d'indagine (in particolare i metodi di finanziamento e la manovrabilità dei contributi ai fini della politica congiunturale), per la chiara assimilabilità ai temi tradizionali di scienza delle finanze, sono stati sufficientemente esplorati, per lo più con studi di carattere teorico. In effetti, anche in questo campo, come in molti altri dell'economia pubblica, la povertà del materiale statistico disponibile limita molto la possibilità di compiere ricerche aggiornate e dettagliate.

Nella prima parte del libro qui presentato, che oltre a costituire in sé un apporto di notevole rilievo offre a quanti si ponessero il compito di colmare le lacune segnalate un'occasione preziosa di inquadramento concettuale della materia, F. FORTE sottopone la previdenza sociale ad un confronto con altri strumenti dell'azione sociale (prezzi politici, politiche antimonopolistiche, riduzioni dei carichi fiscali, ecc.) da cui risulta che la lotta alla povertà deve essere affrontata con un ampio strumentario, ma soprattutto con « l'aumento del consumo privato ad iniziativa pubblica e del consumo e dell'investimento pubblico nonché mediante la tassazione e gli schemi di reddito garantito ». Non bisogna però dimenticare, secondo quanto scrivono gli AA. nella premessa, che le stesse rilevanti dimensioni assunte dalla sicurezza sociale favoriscono il prodursi di sprechi e di inefficienze, riducendo la possibilità di ricorrere agli altri strumenti. Tra questi, riveste oggi, in presenza di una grave crisi recessiva e dei conti con l'estero, un'importanza particolare il passaggio dai consumi privati ai consumi pubblici, caratterizzati da un contenuto in importazioni inferiore a quello dei consumi privati e, forse, da un maggior impiego di manodopera.

La seconda parte del volume, scritta da F. REVIGLIO, studia gli aspetti istituzionali e finanziari della sicurezza sociale. In questa parte, l'A., analizzando una serie di dati statistici riguardanti la spesa pubblica, rileva come proprio alla previdenza sociale sia da attribuire la maggior parte di respon-

sabilità dell'aumento del peso dei trasferimenti sugli esborsi globali del settore pubblico, fenomeno che si è registrato in moltissimi paesi. Passando al difficile tema dell'incidenza dei contributi sociali, l'A. sottolinea come sia impossibile giungere a conclusioni valide nella generalità dei casi e come la tesi che i contributi nel lungo periodo gravino sui salari possa essere accettata solo come ipotesi di prima approssimazione.

La terza parte del libro, anch'essa dovuta a REVIGLIO, illustra gli effetti della sicurezza sociale sull'impiego delle risorse, sia dal lato dell'offerta (incentivi al lavoro), sia dal lato della produzione pubblica e privata dei servizi di assistenza. L'A. determina poi le condizioni nelle quali la sicurezza sociale può ottenere concreti risultati in termini di redistribuzione dei redditi e i motivi per cui i contributi possono essere utilizzati come strumento automatico e discrezionale di stabilizzazione del ciclo economico.

Sul tema dell'efficienza della spesa per la previdenza sociale, l'A. osserva che la «paurosa» moltitudine di enti (che, si noti incidentalmente, potrebbe forse essere giustificata se, al contrario di quanto avviene in Italia, i lavoratori pur costretti dalla legge a destinare una quota del salario alla copertura di determinati rischi potessero scegliere liberamente l'ente pubblico o privato presso il quale assicurarsi) è tra le cause del cattivo funzionamento del settore, mentre neppure in teoria il frazionamento degli istituti erogatori dei servizi per i diversi rischi e settori corrisponde ad esigenze di razionalità. Occorrerebbe pertanto una gestione unitaria di tutti i rischi per gruppi di popolazione. Per quanto riguarda poi il grave spreco che si verifica nell'assistenza sanitaria, REVIGLIO giudica necessario ricercare forme di controllo non nei confronti degli utenti, ma nei confronti del personale sanitario. Ciò dovrebbe avvenire nel più ampio ambito della riorganizzazione dei servizi sanitari che, tra l'altro, potrebbe utilizzare come strumento di razionalizzazione la programmazione di bilancio (FRANCO OSCULATI).

SCIENZA DELLE FINANZE

AA. VV. - *Scritti in onore di Guglielmo Tagliacarne.*

Roma, a cura dell'Istituto di Statistica Economica dell'Università, 1974, pp. 571, fuori commercio.

Con la pubblicazione di questo volume, l'Istituto di Statistica Economica dell'Università di Roma rende omaggio al professor Tagliacarne ed ai suoi cinquant'anni di insegnamento. Preceduto da una nota biografica e da una bibliografia degli scritti di Tagliacarne che documentano l'assiduità e l'impegno costante di docente e di scienza del T., il volume raccoglie più di venticinque saggi scritti di alcuni tra i più noti studiosi di scienze statistiche ed economiche italiani e stranieri.

AA. VV. - *Studi in memoria di Antonio Pesenti.*

Pisa, Pacini Editore, 1975, pp. 408, Lit. 13.000.

Il volume, curato da G. Galeotti con la collaborazione dell'Istituto di Economia e Finanza della Facoltà di Giurisprudenza della Università di Pisa, onora degnamente la figura morale e scientifica del Professor Antonio Pesenti docente dell'Ateneo di Pisa dal 1961 al 1971. Preceduto dalle commemorazioni di U. Natoli e V. Vitello e corredato da un'ampia bibliografia degli scritti del Maestro, il volume raccoglie poco meno di 15 pregevoli saggi di alcuni tra i più noti studiosi di Economia e Finanza italiani che spaziano dalla teoria pura alla storia delle dottrine economiche, alla politica economica, alla scienza delle finanze ed al diritto tributario.

AA. VV. - *Teoria delle unioni monetarie e integrazione europea.*

Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 1974, pp. 402, Lit. 10.000.

Presentati da L. Giusso, sono raccolti in questo volume una serie di saggi sulla teoria delle unioni monetarie e l'integrazione europea. In particolare, nella parte seconda e terza vengono analizzati i problemi di un'ottima area monetaria e dell'equilibrio dei pagamenti fra regioni all'interno di uno

(*) Per l'inserzione in questa rubrica, gli editori sono pregati di inviare copia dei nuovi libri di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario alla Redazione di Pavia. La Direzione si riserva di far successivamente recensire le opere qui segnalate.

stesso paese, attraverso una selezione di saggi che rappresentano i migliori contributi, soprattutto da parte di autori anglosassoni, all'analisi di questi temi. Opportunamente, nella parte quarta, si pone l'accento sul tema degli squilibri regionali, che rischiano di essere accentuati dalla struttura attuale del processo di integrazione europea.

TIATO S. E. - *La tassazione dei trasferimenti della ricchezza a titolo gratuito.*
Milano, Giuffrè, 1974, pp. 416, Lit. 6.000.

Il volume presenta, in forma sistematica, una trattazione dal punto di vista economico dei problemi connessi alla tassazione dei trasferimenti della ricchezza a titolo gratuito. Nella prima parte vengono studiati la natura e gli effetti economici dell'imposta successoria, mentre la seconda parte prende in esame i problemi connessi alla scelta del tipo di imposizione sulle successioni, sotto i diversi profili dell'eguaglianza del trattamento fiscale, della formulazione tecnica, dell'amministrazione del tributo, del gettito, degli effetti economici sugli incentivi e degli effetti redistributivi. Di particolare rilievo in questo volume l'apparato bibliografico che correda l'analisi.

CAGLIOZZI R. - *Infrastruttura di trasporto e sviluppo del Mezzogiorno.*
Milano, Giuffrè, 1975, pp. 80, Lit. 2.000.

CAGLIOZZI R. - *L'ammodernamento delle ferrovie ed il ruolo del trasporto ferroviario nel Mezzogiorno.*
Milano, Giuffrè, 1975, pp. 173, Lit. 3.500.

I due saggi, ospitati nella collana della SVIMEZ, si occupano dell'investimento pubblico nel settore dei trasporti ferroviari nel Mezzogiorno. Il primo esamina le relazioni intercorrenti tra sviluppo economico delle infrastrutture (con particolare riferimento ai criteri di valutazione dei programmi di investimento) ed i trasporti terrestri, ed anche marittimi, a partire dagli anni cinquanta.

La seconda monografia è invece dedicata ad una ampia ricognizione dello stato delle ferrovie, sia dello stato sia in concessione. Si considera così l'andamento del traffico complessivo e la sua distribuzione territoriale, per passare ad un puntuale esame dei risultati della politica di ammodernamento e potenziamento dei trasporti e delle principali giustificazioni che militano a favore di un rilancio dei trasporti ferroviari.

CANTILLON R. - *Saggio sulla natura del commercio in generale.*
Torino, Einaudi, 1974, pp. XXV-200, Lit. 2.000.

Interessante l'iniziativa dell'editore di accogliere nella collana dei « Reprints Einaudi » l'opera del Cantillon già apparsa nel '55 nella collana dei « Classici dell'economia » a cura di S. Cotta e A. Giolitti e con introduzione di L. Einaudi. È anch'essa un segno del rinnovato interesse verso

i padri dell'economia anche da parte dei non addetti ai lavori. Ci limitiamo a segnalare la traduzione assai curata, l'esauriente bibliografia degli autori citati dal C. ed il completo indice analitico.

CITTÀ DI TORINO, ASSESSORATO ALLA PROGRAMMAZIONE - *Indagine sulla finanza comunale: struttura e prospettive di evoluzione.*

Torino, 1974, pp. 161, s.p.

Indagine empirica sulle entrate e le spese del comune di Torino nel periodo 1955-1970 e proiezioni pluriennali, 1973-1977, delle medesime voci. Il lavoro, svolto da una équipe di specialisti diretta da G. Zandano, è utile non soltanto sotto il profilo meramente conoscitivo, ma anche perché indica un metodo da seguire proficuamente nell'impostazione del bilancio e dei piani di intervento dell'ente comunale.

CREDITO FONDIARIO S.p.A. - *Costruire ed abitare. Aspetti, problemi e prospettive.*
Verona, Valdonega, 2 voll., 1973, pp. 329 + 474, fuori commercio.

I due volumi, in veste tipografica sontuosa, celebrano il 75° anno di fondazione del Credito Fondiario S.p.A. e raccolgono una serie di scritti di autori vari in materia di edilizia, in particolare quella residenziale.

FREY L. - *L'occupazione terziaria. Con particolare riguardo all'Italia.*
Milano, Franco Angeli Editore, 1975, pp. 112, Lit. 1800.

Esame delle ipotesi utilizzabili per spiegare le variazioni dell'occupazione terziaria. Scartati gli schemi teorici di tipo keynesiano, l'A. illustra un modello che lega la struttura sociale in classi all'offerta di lavoro e all'occupazione. L'A. discute anche una serie di informazioni sull'occupazione terziaria in diversi paesi e sui relativi aspetti strutturali; analizza i dati sull'occupazione terziaria in Italia dal 1951 al 1972 e fornisce previsioni sull'andamento di alcune attività terziarie nel nostro paese.

GERA G. - *L'imposizione progressiva nella antica Atene.*
Roma, Bretschneider, prefazione di E. D'Albergo, 1975, pp. 212, Lit. 10.000.

Uno dei rari esempi, nell'antichità e nel medioevo, di sistemi fiscali effettivamente progressivi, è stato quello realizzato dalla repubblica ateniese. Gli stessi economisti moderni, tra cui Pareto, se ne sono interessati, specie verso la fine del secolo scorso, nell'ambito del dibattito su pregi ed inconvenienti dell'imposizione progressiva rispetto a quella proporzionale. L'A. riprende qui l'argomento con una novità di approccio, integrando l'indagine storico-filologica con l'uso degli attuali strumenti di analisi economica. Dopo la descrizione dell'imposizione patrimoniale, delle altre prestazioni fiscali e della politica di spesa degli ateniesi, discute quanto la

esistenza della imposizione progressiva possa aver contribuito al decadimento economico della repubblica.

GOBBO F. - *L'industria italiana della carta: un oligopolio imperfetto.*

Bologna, Il Mulino, 1974, pp. 170, Lit. 3.000.

Indagine sulla struttura del settore, sulla condotta delle imprese e sui loro risultati economico-finanziari, alla luce dell'efficienza nella allocazione delle risorse, dello sviluppo tecnologico, della politica dell'occupazione e della strategia dei prezzi.

ISTITUTO DI STATISTICA ECONOMICA DELL'UNIVERSITÀ DI ROMA - *Saggi di statistica economica.*

Roma, 1974, pp. 213, Lit. 6.000.

Questa raccolta di saggi comprende contributi di ALVARO, CARBONARO, ERBA e MONTANARI rispettivamente su una valutazione del capitale umano emigrato dal Mezzogiorno nel periodo 1951-71, sulle relazioni strutturali tra prezzi e costi primari nell'economia italiana nel 1965-69, sulla curva di domanda dell'istruzione e sul valore aggiunto delle attività primarie.

JAMES D. D. - *Used Machinery and Economic Development.*

Michigan State University, Graduate School of Business Administration, 1974, pp. 204, \$ 6.00.

Questo libro cerca di valutare se i paesi meno sviluppati utilizzino in modo non ottimale gli impianti industriali di «seconda mano». L'autore conclude che nonostante gli impianti usati abbiano un ruolo modesto nello sviluppo economico dei paesi del terzo mondo, tuttavia la loro importanza dovrebbe auspicabilmente crescere nel futuro in misura considerevole. Il libro, che ricalca da vicino lo strumentario accademico microeconomico tradizionale, non arriva a stime quantitative.

MERHAV M. - *Dipendenza tecnologica e sottosviluppo.*

Torino, Einaudi, traduzione M. Vitta e prefazione G. Arrighi, 1973, pp. XVII-257, Lit. 6.000.

Per progredire, i paesi sottosviluppati debbono importare tecnologie che non riescono a produrre all'interno. Tali tecnologie sono però adatte a scale di produzione superiori a quelle normali nei mercati in cui vengono introdotte, così che in questi si formano strutture monopolistiche ed oligopolistiche che, a loro volta, limitano la crescita. Dopo aver analizzato questa causa, relativamente trascurata, del ristagno che si può manifestare già nelle prime fasi di sviluppo dei paesi arretrati, l'A. esamina come l'intervento pubblico, le esportazioni e la redistribuzione del reddito possano, allargando e rendendo più efficienti i mercati, aiutare ad uscire dall'im-

passee anche quegli stati che hanno scelto di conservare un sistema basato sull'iniziativa privata. Il discorso è svolto a livello teorico, ma non in modo formale, nell'ambito del filone post-keynesiano.

MUSU I. (a cura di) - *Lo sviluppo economico ottimale; teoria pura della pianificazione.*

Milano, Franco Angeli Editore, 1975, pp. 264, Lit. 7.500.

Negli ultimi anni è venuta aumentando considerevolmente la letteratura che impiega l'analisi matematica ormai nota come teoria dei controlli ottimi dei sistemi per studiare ad esempio quale sia la quota ottima del reddito nazionale da dedicare agli investimenti al fine di massimizzare il benessere intertemporale, o per studiare quale debba essere il meccanismo dinamico di ripartizione degli investimenti tra i diversi settori. Il libro in esame risponde bene all'esigenza di presentare in un unico volume una serie di saggi che, per ragioni diverse, appaiono tra i più significativi in questa branca della disciplina economica. Vengono così presentati i lavori ormai classici di RAMSEY e KOOPMANS, gli sviluppi di teoria pura proposti da STIGLITZ e BRUNO nel campo della teoria del capitale in situazioni dinamiche, i contributi di FOLEY, SIDRAUSKY, SHELL ed altri dedicati alla politica monetaria e fiscale per lo sviluppo economico ottimale.

OECD - *Housing Finance: Present Problems.*

Paris, OECD, 1974, pp. 99, \$ 4.50.

I tre rapporti raccolti in questo volume trattano alcuni importanti problemi ed aspetti delle politiche dei paesi membri dell'OECD nel campo del finanziamento delle abitazioni e costituiscono un contributo puntuale al non sopito dibattito sui problemi della politica delle abitazioni nei paesi occidentali.

OECD - *Urban Traffic Models: Possibilities for Simplification.*

Paris, OECD, 1975, pp. 127, \$ 5.00.

Il libro pubblica i risultati di una ricerca svolta presso l'OECD intesa a valutare ed a migliorare i modelli decisionali computerizzati di traffico. Il rapporto si concentra sullo studio dei modelli strategici e compie un importante passo in avanti verso il tentativo di rendere tali modelli utili ai fini di una concreta pianificazione dei trasporti.

ONIDA F. - *La bilancia dei pagamenti come vincolo alla politica economica.*

Milano, Franco Angeli Editore, Collana Ispe, 1975, pp. 152, Lit. 4.500.

L'evoluzione recente dell'andamento congiunturale dell'economia italiana ha posto in particolare rilievo, anche nel nostro paese, l'importanza del vincolo della bilancia dei pagamenti alla gestione della politica economica. Questo volume si pone quindi come un rilevante contributo alla conoscenza

teorica del fenomeno e come premessa per una interpretazione corretta delle più recenti crisi congiunturali. Dopo aver analizzato, nel primo capitolo, gli squilibri della bilancia dei pagamenti come vincolo alla politica economica in diversi regimi di tassi di cambio, vengono analizzate, nel capitolo secondo, le politiche di aggiustamento, ponendo l'accento, in particolare, sulle politiche che influiscono sui movimenti di capitale. Nel capitolo terzo, infine, vengono tratte le conclusioni dell'analisi precedente e viene schizzato un confronto fra le tre crisi recenti della bilancia dei pagamenti italiana. Il volume, ricco di contributi teorici all'analisi del problema, si presenta di rilevante utilità anche per una interpretazione concreta dei fenomeni caratteristici dell'economia italiana.

PEDALINO A. - *Keynes e Galbraith.*

Bari, De Donato, 1974, pp. 147, Lit. 1.500.

Breve saggio nel quale si sottolinea la continuità del discorso tra Keynes e Galbraith, che secondo l'A. sono da annoverare tra coloro che più consapevolmente hanno saputo trarre dalla legione della « grande crisi » materia per un ripensamento della scienza economica tradizionale: crisi di fiducia nelle capacità autoregolatrici del sistema capitalistico; nella neutralità della scienza economica; nel mercato come garante di un'« equa » remunerazione dei fattori produttivi. P. sottolinea inoltre la matrice ideologica delle analisi e delle proposte positive dei due grandi economisti.

PASCA P. - *Il « ciclo del prodotto nuovo ». Importante passo per una teoria dinamica del commercio internazionale.*

Napoli, Jovene, 1974, pp. 103, Lit. 2.500.

Dopo una breve rassegna dell'evoluzione della teoria del commercio internazionale, si considera il ruolo svolto dal « ciclo del prodotto » sui flussi internazionali. Si mostra così che la teoria del « ciclo del prodotto » si rivela uno strumento fecondo per lo studio di una serie di problemi attinenti allo sviluppo economico, al progresso tecnico, alla particolare configurazione delle imprese multinazionali. Il lavoro è corredato da un'appendice nella quale si applica la teoria del « ciclo del prodotto » al commercio estero italiano nell'ultimo dopoguerra.

PENROSE E. T. - *La teoria dell'espansione dell'impresa.*

Milano, Franco Angeli Editore, 1974, pp. 345, Lit. 8.500.

Il libro per quanto apparso in tempi recenti (fu pubblicato originariamente nel 1959) ha avuto un successo ed una risonanza talmente ampi e meriti da farlo collocare a buon diritto tra i classici della teoria dell'impresa; il suo contributo fortemente innovativo ed orientato ai problemi concreti lo raccomanda non solo agli economisti, sia teorici sia aziendali, ma anche agli amministratori, ai dirigenti di impresa ed a tutti coloro che abbiano interessi culturali. Opportuna dunque l'iniziativa di

una traduzione in lingua italiana, traduzione eseguita con sperimentata perizia da M. T. Bruno. Il volume considera l'espansione dell'impresa come un processo interno di sviluppo, piuttosto che come un meccanismo per approfittare delle dimensioni di scala alla ricerca del massimo profitto e di una dimensione ottimale; la dimensione dell'impresa è considerata un derivato del processo di espansione, per giunta temporaneo, nel senso che la dinamica crea situazioni di squilibrio da cui trae motivo per nuovi processi di espansione.

PORTERI A. - *Il mercato ipotecario e il finanziamento dell'edilizia residenziale negli Stati Uniti.*

Milano, Giuffrè, 1974, pp. 268, Lit. 5.000.

Ricerca sul funzionamento e sulle istituzioni del mercato ipotecario degli USA con particolare riferimento alle recenti modificazioni strutturali. Dal lavoro risulta che il tratto più caratteristico del sistema americano consiste nell'estrema varietà degli intermediari finanziari che compongono l'offerta dei crediti ipotecari, a differenza della specializzazione tipica di altri paesi. L'esperienza statunitense mostra anche come certi esempi di intervento nel settore dell'edilizia abitativa, se opportunamente congegnati e inseriti in una struttura efficiente, non arrecano oneri a carico della collettività.

RISCOSSA S. - *Appunti di politica economica.*

Torino, Giappichelli, 1970, pp. 148, Lit. 3.000.

RISCOSSA S. (a cura di) - *Antologia di politica economica.*

Torino, Giappichelli, 1971, pp. 201, Lit. 2.700.

Sono ormai da alcuni anni in circolazione queste due opere di carattere didattico, tra cui gli *Appunti* intendono fornire un « minimo culturale » agli studenti della facoltà di Economia e Commercio, formulato in forma letteraria con un minimo di tecniche analitiche, l'*Antologia* si propone di completarli con una indovinata scelta di scritti tratti dalla letteratura italiana.

RONCAGLIA A. - *Sraffa e la teoria dei prezzi.*

Bari, Laterza, 1975, pp. XV-200, Lit. 3.300.

Il pregevole saggio di A. Roncaglia si propone di mettere a fuoco il significato del contributo di Sraffa, sottolineando come il tentativo del mondo accademico dominante di riassorbire nell'ambito della scuola marginalista l'insegnamento *Produzione di merci* è fuorviante e come il concentrarsi sugli aspetti formali della teoria sraffiana impedisca di valutare appieno i cambiamenti radicali di concetti e di metodo che essa ha apportato. Si sottolinea così la contrapposizione netta con la teoria marginalistica e la proposta ad un ritorno critico ai classici ed a Marx in particolare. La prima parte del saggio è dedicata all'esame del quadro di riferimento in

cui è possibile inserire lo schema sraffiano per lo studio dei prezzi relativi. Nella seconda parte si esaminano taluni strumenti analitici (beni base e non-base, merce tipo, etc.), proposti da Sraffa; l'ultima parte è dedicata ad un confronto della teoria sraffiana con la teoria marginalistica e con quella marxiana. Il volume è corredato da una ricca bibliografia.

SYLOS LABINI P. - *Problemi dello sviluppo economico*.

Bari, Laterza, III edizione, 1974, pp. 265, Lit. 1.700.

La terza edizione riproduce la seconda, riveduta nel 1972, di questa raccolta di saggi sullo sviluppo economico. Dopo l'introduzione ed alcune riflessioni generali sull'argomento, sono esposte criticamente le teorie dello sviluppo elaborate da Marx e da Schumpeter. Vengono poi esaminati alcuni aspetti dello sviluppo economico inglese, per passare, quindi al nucleo principale del volume, in cui si tenta di individuare la logica del meccanismo dello sviluppo economico italiano e di effettuare un esame critico delle fasi attraverso cui esso è passato dopo l'unificazione. Gli ultimi due saggi sono dedicati alle relazioni fra agricoltura e industria ed all'analisi della grande impresa industriale.

SYLOS LABINI P. - *Saggio sulle classi sociali*.

Bari, Laterza, V edizione, 1975, pp. 196, Lit. 1.500.

In dieci mesi è giunto alla quinta edizione il testo definitivo *in libro* di questo saggio, in cui S. L. ha inteso « presentare un abbozzo di analisi, anche quantitativa delle classi sociali considerate, in prima istanza, dal punto di vista economico ». Stime quantitative e l'analisi di tendenze sia retrospettive sia prospettive hanno portato l'A. a concludere che la evoluzione contemporanea della stratificazione sociale è stata anche in Italia caratterizzata dall'espansione della piccola borghesia e che ciò pone « inquietanti problemi » quanto alle « alleanze che si vanno stabilendo tra le varie classi per favorire od impedire le riforme sociali ». Queste conclusioni hanno fatto del saggio, oltretutto un *best-seller*, anche un punto di riferimento obbligato per l'attuale dibattito politico-culturale nel nostro paese.

WESTON J. F., BRIGHAM E. F. - *Finanza aziendale*.

Bologna, Il Mulino, 1974, pp. 797, Lit. 15.000.

Questo manuale riunisce teoria astratta, modelli e tecniche di decisione operativi, ed una descrizione di tipo istituzionale del modo in cui vengono prese le decisioni finanziarie aziendali. Vengono affrontati tutti i principali problemi in materia che si possono così ripartire: 1) analisi, pianificazione e controllo finanziario; 2) decisioni di investimento a lungo termine; 3) valutazione delle aziende e struttura finanziaria aziendale; 4) gestione del capitale circolante; 5) finanziamento a lungo termine; 6) valutazione delle aziende in occasione di fusioni o di procedure coattive o volontarie di liquidazione o di riorganizzazione; 1) interdipendenze tra i

diversi settori della finanza aziendale. L'esposizione dei concetti fondamentali, così come la trattazione dei casi pratici, è condotta in modo piano e facilmente comprensibile.

ZANDANO G., *Saggi sulla spesa pubblica locale*.

Milano, Giuffrè, 1975, pp. X-145, Lit. 3.000.

La crisi della finanza locale, conseguente alla fase inflazionistica e alla stessa riforma tributaria, è in questo momento al centro degli interessi di studiosi e politici. Quanto è finora emerso dal dibattito sul tema indica nella razionalizzazione delle scelte e delle procedure di spesa e nel reperimento di nuove fonti di entrata autonome le due possibili vie di soluzione da percorrersi parallelamente. Il libro si inserisce in questo dibattito sia per l'analisi del comportamento di spesa degli enti locali, sia per quanto di propositivo vi è convenuto.

I saggi accolti nel volume sono soprattutto dedicati agli aspetti metodologici dei problemi. In particolare i temi trattati sono: la spiegazione della variabilità della spesa; la valutazione dei benefici degli investimenti; le modalità di applicazione della programmazione di bilancio alla regione; la allocazione ottimale delle funzioni tra diversi livelli di governo.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

Bosco M. - *Il regime giuridico dei prezzi in congiuntura di inflazione.*
Napoli, Jovene, 1974, pp. 239, Lit. 5000.

Ad un esauriente lavoro di ricostruzione dell'evoluzione normativa in materia — dal periodo pre-bellico sino all'attuale congiuntura —, e ad una cospicua serie di riferimenti comparatistici agli ordinamenti inglese e francese, si fa seguire la trattazione del procedimento amministrativo di disciplina dei prezzi, con riguardo particolare alle formule di determinazione autoritativa dei prezzi dei servizi e delle fonti di energia. Una certa attenzione è dedicata — ed è la parte forse più stimolante del lavoro — anche alla problematica afferente i tipi di prezzo e le «pratiche commerciali» legittime in relazione all'imposizione autoritativa dei prezzi medesimi. L'idea pratica unitaria intorno a cui si raccoglie il volume pare comunque essere non tanto quella di una ricostruzione dogmatica o critica degli istituti, quanto quella di una descrittiva della loro dinamica.

DEADMAN W. B. - WALL G. G. - *Taxation in Europe.*
London, Farringdon Publ. Co., 1975.

Taxation in Europe — lo si legge nell'intestazione — è stato concepito come strumento di rapida consultazione per l'operatore pratico, soprattutto per quanto riguarda i tributi che gravano le imprese nei maggiori paesi dell'Europa Occidentale (Mec, Efta ed alcuni territori considerati fiscalmente come «paradisi fiscali»).

Alla suddetta funzione pratica si può dire ch'esso adempia nella maniera più esauriente per la chiarezza e semplicità dell'esposizione, corredata da una chiara esemplificazione che fa intendere meglio di ogni discorso l'aspetto «quantitativo» del problema. Sono riportate in appendice utili tavole informative riassuntive, per gran parte degli stati, dei principali sistemi di trattenuta alla fonte delle imposte sui dividendi, interessi, royalties e dell'altezza della relativa aliquota. Siccome intento della pubblicazione è solo quello di fornire certe informazioni di base, gli A.A. consigliano sovente il ricorso ad esperti della materia per più precise e dettagliate informazioni; e questo è già di per sé sintomatico della serietà del lavoro.

DEADMAN W. B. - HOCKEY P. J. - *Capital Transfer Tax. Based on Finance Act 1975.*

London, Farringdon Publ. Co., 1975, pp. 56, £ 1.50.

La collana della *Farringdon Publishing* si arricchisce di un nuovo opuscolo che illustra la disciplina dell'imposta sulle donazioni (*Capital Transfer*

Tax o *CTT*) entrata in vigore il 27 marzo 1974 e coordinata con l'imposta sulle successioni entrata in vigore il 31 marzo 1975. Sconosciuta prima del 27 marzo al sistema fiscale britannico, l'imposta è stata introdotta principalmente per ovviare alle manovre compiute dai contribuenti inglesi per l'evasione dell'imposta sulle successioni, a ragione delle altissime aliquote (fino all'80 %) cui quest'ultima sottometteva l'imponibile del *de cuius*. Dal volumetto si apprende che la *Capital Transfer Tax* è stata descritta dai suoi fautori come una imposta eccellente, dai detrattori come suscettiva di creare distorsioni nell'economia. La conclusione è quella che la verità sta nel mezzo anche se lacune ed imperfezioni si sono riscontrate nel testo, in ragione dei brevi tempi in cui è stato approvato e della carente discussione nelle aule del Parlamento.

FAZIO G. - *Il bilancio dello stato. La funzione e la gestione del bilancio nel sistema giuridico ed economico.*

Milano, Giuffrè, 1974, pp. 416, Lit. 6000.

La trattazione si articola in una *prima parte* dedicata alla struttura ed alle funzioni del bilancio dello stato (qui particolarmente interessanti per il lettore possono riuscire i riferimenti al bilancio come strumento di politica economica; alla natura giuridica della legge di bilancio; ai principi costituzionali in materia; alla problematica relativa al rapporto tra il bilancio dello stato e quello economico nazionale); ed in una *seconda parte* interamente dedicata alla gestione del bilancio sotto il profilo dell'entrata (qui si colloca pure l'esposizione, invero alquanto sommaria degli istituti che si compendiano nel cosiddetto «accertamento tributario»), dell'erogazione della spesa e della gestione dei residui.

Segue un'amplissima appendice recante le norme di contabilità dello stato.

PUOTI G. - *Il lavoro dipendente nel diritto tributario.*

Milano, Franco Angeli Editore, Collana di diritto del lavoro, 1975, pp. 275, Lit. 6500.

La monografia di Giovanni Puoti rappresenta l'ultima, ma la più completa e la più felice, esperienza di innesto, sul corpo di una trattazione generale della materia giuslavoristica, di una indagine specifica di diritto tributario. Indagine della quale gioverà segnalare al lettore soprattutto due tratti qualificanti. Dapprima il decisivo contributo portato all'interpretazione (sin qui alquanto perplessa) dell'art. 46 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597: qui infatti è rivista *funditus* l'idea, comunemente ricevuta, che la qualificazione (nella normativa tributaria) del rapporto di lavoro non possa realizzarsi se non attraverso elencazioni di carattere esemplificativo, mentre un'analisi penetrante frutta l'indicazione precisa del nucleo nozionale del «lavoro dipendente» nel diritto tributario, che troverebbe proprio nella fonte di provenienza del reddito di lavoro la sua peculiarità distintiva. Poi la felice ambientazione di tutta la materia all'interno della problema-

tica relativa al principio generale della capacità contributiva. Ma gli argomenti trattati sono assai più vasti ed articolati: dai particolari « profili interpretativi » delle norme tributarie sul lavoro alla proiezione *in subiecta materia* dei temi classici del diritto tributario « formale » (dichiarazione; ritenute; liquidazione; imposizione), via via sino alla ricostruzione dell'incidenza dell'imposizione indiretta sulla contrattazione e sul nuovo rito processuale del lavoro. Tutto ciò testimonia, come si diceva, del carattere di completezza proprio di un'opera che media, tra l'altro, felicemente i contenuti dell'analisi scientifica con le esigenze di una lettura non rigorosamente specialistica.

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI

SCIENZA DELLE FINANZE

ARGOMENTI GENERALI

- BEDDINGTON J. R. - WATTS C. M. K. - WRIGHTS W. D. C. - *Optimal Hopping of Self-Reproducible Natural Resources*, «Econometrica», 1975, 789.
- Bös D. - *Die finanzpolitische Entwicklung in Österreich 1971-1974*, «Finanzarchiv», 1975, 305.
- BREJON DE LAVERGNÉE N. - *La problématique de l'intervention de l'État dans une économie en croissance: une tentative de reformulation*, «R. écon. pol.», 1975, 539.
- BUCHANAN J. M. - TULLOCK G. - *Polluters' Profits and Political Response: Direct Controls versus Taxes*, «Am. Econ. R.», 1975, 139.
- CUMMINGS R. G. - GRIGALUNAS T. A. - MC FARLAND J. W. - KULLER R. G. - *Energy Commodities and Natural Resource Exploitation*, «Southern Econ. J.», 1975, 382.
- COLITTI M. - *Lo sviluppo del settore pubblico dal dopoguerra a oggi*, «Econ. pubbl.», 1975, 5-6, 3.
- DENZAU A. T. - *An Empirical Survey of Studies on Public School Financing*, «Nat. Tax J.», 1975, 241.
- DOREFMAN N. S. - SNOW A. - *Who Will Pay for the Pollution Control? The Distribution by Income of the Burden of the National Environmental Protection Program, 1971-1980*, «Nat. Tax J.», 1975, 101.
- GRIESON R. E. - *On the Optimal Level of Taxation, Borrowing and Government Expenditures*, «Nat. Tax J.», 1975, 251.
- HELLER P. S. - *A Model of Public Fiscal Behavior in Developing Countries: Aid, Investment and Taxation*, «Am. Econ. R.», 1975, 429.
- LENTI L. - *Economic and Financial Flows in the Italian Economic System*, «R. Econ. Cond. It.», 1975, 3.
- LUSKY R. - *Consumers' Preferences and Ecological Consciousness*, «Internat. Econ. R.», 1975, 188.
- MILLS E. S. - PETERSON F. M. - *Environmental Quality: the First Five Years*, «Am. Econ. R.», 1975, 259.
- NANDY A. - *The Economic and Psychoeconomic Contexts of Political Commitment and Dissent*, «Econ. Devel. Cult. Change», 1975, 653.
- PESTIEAU P. - *The Role of Taxation in the Determination of the Social Discount Rate*, «Internat. Econ. R.», 1975, 362.
- REVIGLIO F. - *La crisi della finanza pubblica (1970-1974): indicazioni per una diagnosi e una terapia*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1975, 157.
- RICHTER D. K. - *Existence of a General Equilibrium in Multi-Regional Economics with Public Goods*, «Internat. Econ. R.», 1975, 201.
- ROSKAMP K. W. - *Public Goods, Merit Goods, Private Goods, Pareto Optimum and Social Optimum*, «Publ. Finance», 1975, 61.
- THUROW L. C. - *The Economics of Public Finance*, «Nat. Tax J.», 1975, 185.
- WEINSTEIN M. C. - ZECKHAUSER R. J. - *Optimal Consumption of Depletable Resources*, «Quart. J. Econ.», 1975, 371.

EFFETTI DELLE IMPOSTE

- BLØRN E. - *The Distributive Effects of Indirect Taxation: An Econometric Model and Empirical Results Based on Norwegian Data*, «Swedish J. Econ.», 1975, 1.
- BRANNON G. - *U.S. Taxes on Energy Resources*, «Am. Econ. R.», 1975, 397.
- BOADWAY R. W. - TREDDENICK J. M. - *The Effect of Corporate Tax Changes by Industry on Employment in Canada: A Short Run Analysis*, «Publ. Finance», 1975, 43.
- COEN R. M. - *Investment Behavior, the Measurement of Depreciation and Tax Policy*, «Am. Econ. R.», 1975, 59.
- FOSTER J. - *The Redistributive Effects of the Composite Income Tax Arrangement*, «Manchester School», 1975, 144.
- FRANZEN T. - LÖVGREN K. - ROSENBERG I. - *Redistributional Effects of Taxes and Public Expenditures in Sweden*, «Swedish J. Econ.», 1975, 31.
- GILLIS M. - MC LURE C. - *Incidence of World Taxes on Natural Resources with Special Reference to Bauxite*, «Am. Econ. R.», 1975, 397.
- LEVY H. - SARNAT M. - *Investment Incentives and the Allocation of Resources*, «Econ. Devel. Cult. Change», 1975, 431.
- OBERHOFER T. - *The Redistributive Effect of the Federal Income Tax*, «Nat. Tax J.», 1975, 127.
- SCARTH W. M. - *The effects on economy stability of indexing the tax system and government bond yields for inflation*, «Canad. J. Econ.», 1975, 383.
- SMITH W. K. - DEYAK T. A. - *A comparison of tax capitalization effects on owneroccupied and rental housing in the United States*, «Appl. Econ.», 1975, 167.

POLITICA ECONOMICA E FINANZIARIA - CONGIUNTURA E SVILUPPO

- BHATT V. V. - *Some aspects of financial policies in developing countries*, «Finance develop.», 1974, 4, 29.
- DAHL D. C. - *Public Policy Changes Needed to Cope with Changing Structure*, «Am. J. Agric. Econ.», 1975, 206.
- HENRY S. G. B. - DESAI M. - *Fiscal Policy Simulations and Stabilization Policy*, «R. Econ. Stud.», 1975, 347.
- LAMAX D. - *Fresh thoughts on anti-inflation policy*, «The Banker», 1975, 633.
- MACKAY R. J. - WEBER W. E. - *Some Avenues for the Improvement of Price Forecasts Generated by Macroeconometric Models: Discussion*, «Am. J. Agric. Econ.», 1975, 178.
- MC KENZIE G. W. - *Shorter - Run Problems of the Balance of Payments*, «Weltwirtsch. Arch.», 1975, 423.
- MOODY T. - SMITH K. G. D. - *Some Problems in the Evaluation of Subsidies to British Manufacturing Industry*, «Oxford Econ. Pap.», 1975, 274.
- ROMANIS BRAUN A. - *What is incomes policy, and what can it achieve?*, «Finance develop.», 1975, 1, 34.
- STEINHERR A. - *Economic Policy in an Open Economy under Alternative Exchange Rate Systems: Effectiveness and Stability in the Short and Long Run*, «Weltwirtsch. Arch.», 1975, 24.
- TSIANG S. C. - *Capital Flows, Internal and External Balance*, «Quart. J. Econ.», 1975, 195.
- WAI U. T. - *Some economic concepts and policy issues in developing countries*, «Finance develop.», 1975, 2, 27.
- WHITMAN M. - *The Payments Adjustment Process and the Exchange Rate Regime: What Have We Learned?*, «Am. Econ. R.», 1975, 133.

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

- BARATTIERI V. - GAMBALE S. - *Il cumulo dei redditi*, « Moneta cred. », 1975, 197.
- BRADLEY J. F. - *Economic Aspects of a Net Wealth Tax for the Republic of Ireland*, « British Tax J. », 1975, 142.
- COWELL F. A. - *Income tax incidence in an ageing population*, « Europ. Econ. R. », 1975, 343.
- FELDSTEIN M. - *The Income Tax and Charitable Contributions: Part I, Aggregate and Distributional Effects*, « Nat. Tax. J. », 1975, 117.
- FELDSTEIN M. - *The Income Tax and Charitable Contributions: Part II, The Impact on Religious, Educational and Other Organizations*, « Nat. Tax J. », 1975, 209.
- HUFBAUER G. C. - *The Taxation of Export Profits*, « Nat. Tax J. », 1975, 43.
- JAIN A. K. - *A Note on the Concept of Income under the Indian Income Tax*, « Publ. Finance », 1975, 86.
- JENKINS G. P. - WRIGHT B. D. - *Taxation of Income of Multinational Corporations: the Case of the United States Petroleum Industry*, « R. Econ. Stat. », 1975, 1.
- KYROUZ M. E. - *Foreign Tax Rates and Tax Bases*, « Nat. Tax J. », 1975, 61.
- MATTHIESSEN L. - *Recent Trends in Personal Income Taxation in Sweden*, « Finanzarchiv », 1975, 272.
- MOCK K. A. - *Income Tax Evasion: Some Empirical Evidence*, « Publ. Finance », 1975, 70.
- PAISH F. W. - *Inflation, Personal Income and Taxation*, « Lloyds Bank R. », 1975, 116, 1.
- RUSSO E. - *Una proposta alternativa di riforma dell'imposta generale sul reddito delle persone fisiche*, « Econ. & Lav. », 1975, 111.
- SPICER M. W. - *New Approaches to the Problem of Tax Evasion*, « British Tax R. », 1975, 152.
- VISENTINI B. - *Il problema del riconoscimento degli effetti esercitati dalle variazioni dei prezzi e dei cambi sul bilancio dell'impresa e la regolamentazione legislativa civile e tributaria - II*, « Bancaria », 1975, 483.
- VON FÜRSTENBERG G. M. - *Individual Income Taxation and Inflation*, « Nat. Tax J. », 1975, 117.

IMPOSTE INDIRETTE

- CNOSSEN S. - *Sales Tax and Excise System of the World*, « Finanzarchiv », 1975, 177.
- CNOSSEN S. - *The role and structure of sales tax and excise systems*, « Finance develop. », 1975, 1, 29.
- LENT G. E. - *Value-added tax in developing countries*, « Finance develop. », 1974, 4, 35.
- MC LURE C. E. - *The Proper Use of Indirect Taxation in Latin America: the Practice of Economic Marksmanship*, « Publ. Finance », 1975, 20.
- SMITH R. S. - *Highway Pricing and Motor Vehicle Taxation in Developing Countries: Theory and Practice*, « Finanzarchiv », 1975, 451.

DOGANE E COMMERCIO INTERNAZIONALE

- BRUNI M. - DEL MONTE A. - *Le teorie del commercio internazionale e l'evoluzione della struttura industriale delle aree depresse*, « Studi econ. », 1975, 2, 111.

- FALISE M. - LEPAS A. - *Regard micro-économique sur les unions douanières*, « R. écon. pol. », 1975, 447.
- GUERARD M. - *Fiscal versus trade incentives for industrialization*, « Finance develop. », 1975, 2, 19.
- HAUSAFUS K. F. - *Trade Finance, Capital Movements and the Stability of the Foreign Exchange Market*, « Internat. Econ. R. », 1975, 404.
- LAPAN H. E. - *The possibility of reserving the trade pattern with internationally-diffused localized technical progress*, « J. Internat. Econ. », 1975, 289.
- MILLER R. II. - *Forward exchange facilities in developing countries*, « Finance develop. », 1975, 1, 12.
- MURRAY T. - WALTER I. - *The Impact of Export Subsidy and Tax Programs on Effective Protection*, « Weltwirtsch. Arch. », 1975, 439.
- NSOULI S. M. - *Theoretical aspects of trade, risk and growth*, « J. Internat. Econ. », 1975, 239.
- RIEDEL J. - *The Nature and Determinants of Export - Oriented Direct Foreign Investment in a Developing Country: A Case Study of Taiwan*, « Weltwirtsch. Arch. », 1975, 505.
- TOGAN S. - *The gains from international trade in the context of a growing economy*, « J. Internat. Econ. », 1975, 229.

FINANZA E PROGRAMMAZIONE LOCALE

- ADAMÍČEK J. - *Consumer Types of Houscholds in Czechoslovakia and Their Economic Characterization*, « East. Europ. Econ. », 1975, 3, 66.
- AMATO P. W. - *Wisconsin Citizien Attitudes toward Public Control of and Incentives to Urban Development*, « Land Econ. », 1975, 164.
- ARCHER B. H. - *Local housing demand in Anglesey and Caernarvonshire*, « Reg. Stud. », 1975, 79.
- BOLOGNIN C. - *Contributi delle ferrovie alla mobilità nelle aree metropolitane*, « Strade traff. », 1975, 61.
- BRUTZKUS E. - *Centralized versus Dccentralized Pattern of Urbanization in Developing Countries: An Attempt to Elucidate a Guideline Principle*, « Econ. Devel. Cult. Change », 1975, 633.
- CAMPBELL M. - *A spatial and typological disaggregation of unemployment as a guide to regional policy - A case study of North-West England 1959-1972*, « Reg. Stud. », 1975, 203.
- COPEP P. - STEED G. - *Regional policy and settlement strategy: constraints and contradictions in Newfoundland's experience*, « Reg. Stud. », 1975, 93.
- CORNISH M. S. - CORNISH S. R. - *Planners' conception of rural-urban characteristic: the North Yorkshire and Teesside structure plans*, « Reg. Stud. », 1975, 169.
- DE SALVO J. S. - *Benefits and Costs of New York City's Middle Income Housing Program*, « J. Pol. Econ. », 1975, 791.
- DUSANSKY R. - NORDELL L. P. - *City and Suburb: the Anatomy of Fiscal Dilemma*, « Land Econ. », 1975, 133.
- GRIMES O. F. - *Urban land taxes and land planning*, « Finance develop. », 1975, 1, 16.
- KUCH P. J. - *A regional model for planning public investment in education*, « Reg. Sc. Urb. Econ. », 1975, 375.
- LADD II. F. - *Local Education Expenditures, Fiscal Capacity and the Composition of the Property Tax Base*, « Nat. Tax J. », 1975, 145.

- LE GRAND J. - *Fiscal equity and central government grants to local authorities*, «Econ. J.», 1975, 531.
- LEONARD J. - *Indices des prix, structure de la consommation et formation économique et sociale urbaine*, «R. écon. pol.», 1975, 599.
- METCALF D. - *Urban unemployment in England*, «Econ. J.», 1975, 578.
- MUJAHID G. B. S. - *Rural-Urban Migration, Urban Underemployment and Earnings Differentials in Pakistan*, «Weltwirtsch. Arch.», 1975, 585.
- STRUYK R. J. - MARSHALL S. A. - *Income and Urban Home Ownership*, «R. Econ. Stat.», 1975, 19.
- SVEIKAUSKAS L. - *The Productivity of Cities*, «Quart. J. Econ.», 1975, 393.
- WALKER D. F. - *Governmental influence on manufacturing location: Canadian experience with special reference to the Atlantic provinces*, «Reg. Stud.», 1975, 203.
- WATERSTON A. - *A viable model for rural development*, «Finance develop.», 1974, 4, 22.
- WILSON T. A. - JUMP G. V. - *Economic Effects of Provincial Fiscal Policies, 1975-1976*, «Canad. Tax J.», 1975, 257.

IMPRESE PUBBLICHE

- CAPPELLINI A. - *La recente letteratura tedesca sull'impresa pubblica*, «Econ. pubbl.», 1975, 5-6, 29.
- GOLDSTEIN G. S. - MOSES L. N. - *Transportation Controls and the Spatial Structure of Urban Areas*, «Am. Econ. R.», 1975, 289.
- GORDON R. L. - *Optimization of Input Supply Patterns in the Case of Fuels for Electric Power Generation*, «J. Industr. Econ.», 1974, 19.
- HALVORSEN R. - *Residential Demand for Electric Energy*, «R. Econ. Stat.», 1975, 12.
- JOSKOW P. - MC AVOY P. - *Regulation and the Financial Condition of the Electric Power Companies in the 1970's*, «Am. Econ. R.», 1975, 295.
- KRAJEWSKI L. J. - *Efficient employment planning in public utilities*, «Bell. J.», 1975, 314.
- LOCKERETZ W. - *Growth of Residential Consumption of Electricity: Distribution among Households at Various Consumption Levels*, «Land Econ.», 1975, 149.
- MORTON A. L. - *Northeast Rail Roads: Restructured or Nationalized?*, «Am. Econ. R.», 1975, 184.
- PETRILLI G. - *Il ruolo delle partecipazioni statali nella politica di sviluppo*, «Riv. Pol. Econ.», 1975, 763.
- PRIMEAUX W. J. - *The Decline in Electric Utility Competition*, «Land. Econ.», 1975, 144.
- ZYSMAN J. - *Tra Stato e Mercato: il dilemma della politica francese per l'industria elettronica*, «Econ. pubbl.», 1975, 7, 19.

SPESA PUBBLICA

- BRENNAN G. - «*Pareto-Optimal Redistribution*»: *A Perspective*, «Finanzarchiv», 1975, 237.
- BRENNAN G. - *Public Goods and Factor Prices*, «Publ. Finance», 1975, 1.
- MICHAS N. A. - *Wagner's Law of Public Expenditures: What is the Appropriate Measurement for a Valid Test?*, «Publ. Finance», 1975, 77.
- PASSALACQUA G. - *Alcuni dati sulla spesa statale per l'istruzione e la cultura*, «Econ. pubbl.», 1975, 8-9, 27.

STIGLITZ J. E. - *The Theory of « Screening », Education and the Distribution of Income*, « Am. Econ. R. », 1975, 283.

ZIMMERMAN D. - *On the Relationship Between Public Goods Theory and Expenditure Determinant Studies*, « Nat. Tax J. », 1975, 227.

STORIA DELLA FINANZA PUBBLICA E DELLE DOTTRINE FINANZIARIE

SPULBER N. - MOAYED DADKHAH K. - *The Pioncering Stage in Input-Output Economics: the Soviet National Economic Balance 1923-24, After Fifty Years*, « R. Econ. Stat. », 1975, 27.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

DIRITTO FINANZIARIO ITALIANO

MINGHETTI S. - *Aspetti giuridici ed aspetti economici dell'autonomia finanziaria delle regioni*, « Giur. imp. », 1973, III, 161.

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

1) *Problemi di teoria generale*

ASPREA E. - *Il cittadino e lo straniero nel linguaggio « europeo » della riforma*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1005.

DI CIACCIA S. - *L'obbligazione tributaria: momento di insorgenza*, « Tributi », giugno 1975, 35.

LONGO C. - *Nuovi orientamenti in tema di responsabilità solidale*, « Rass. iva e altre imp. », 1975, 761.

MIZZONI C. - *In tema di competenza ad emettere l'ingiunzione fiscale e di notifica non in mani proprie del contribuente*, « Giur. merito », 1975, III, 85.

2) *Problemi costituzionali*

D'AMATI N. - *Incostituzionalità delle norme che disciplinano la decadenza dei benefici tributari per la industrializzazione del Mezzogiorno*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 306.

GLENDI C. - *Problemi di tutela giurisdizionale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto e connesse questioni di legittimità costituzionale*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 330.

GRANELLI A. E. - *I « Tabezao » e l'imposta di pubblicità*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1311.

GRANELLI A. E. - *Sulla « convalidazione » dei decreti legge non convertiti*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1219.

GRANELLI A. E. - *L'applicazione dell'INVIM in un contesto inflazionistico e il principio della capacità contributiva*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1271.

GRANELLI A. E. - *INVIM e svalutazione monetaria: un altro nodo al pettine della Corte Costituzionale*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1072.

3) *Processo ed esecuzione*

BORTOLUZZI D. G. - *Riscossione imposte dirette - Risarcimento danni per provata responsabilità dell'esattore in sede esecutiva*, « Nuova riv. trib. », 1975, 270.

GENNUSO S. - *Giustizia amministrativa e controversie doganali*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1975, 633.

GLENDI C. - *L'estinzione del processo tributario per inattività delle parti*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 453.

GRANELLI A. E. - *Ancora sulla rivalsa IVA e sulla « lite tributaria »*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1068.

- LUCIFERO F. - *Processo tributario*, « Riv. dir. proc. », 1975, 206.
- MALAGÙ L. - *La competenza esclusiva del tribunale in materia di imposte e tasse ed il nuovo contenzioso tributario*, « Boll. trib. inf. », 1975, 925.
- MANCUSI R. - *La natura delle autorizzazioni previste dall'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 953.
- PODENZANA BONVINO D. - *L'indicazione del luogo di consegna della notificazione eseguita ai sensi dell'art. 159 cod. proc. civ.*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 356.
- SALVATORI A. - *Le commissioni tributarie sono organi giurisdizionali*, « Giur. imp. », 1975, III, 156.
- TACCHINI G. - *Nuove controversie in tema di fallimento fiscale dichiarato in pendenza di ricorso del contribuente*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 356.

4) Diritto penale tributario

- BENATTI F. - *Obbligazione di interesse e legge di condono*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1060.
- BENATTI F. - *In margine al condono: un caso singolare*, « Boll. trib. inf. », 1975, 981.
- CARRUBA S. - *Sono valide le domande di condono presentate dai possessori di redditi prodotti nel Mezzogiorno?*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 353.
- CASTELLO L. - *Indennità di mora e fallimento*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 350.
- MERLINO R. - *La pena pecuniaria nell'imposizione diretta*, « Tributi », giugno 1975, 11.
- SCUBOOGNA F. - *Alcune osservazioni in tema di prescrizione dei reati tributari*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 521.

5) Imposte dirette

- ANGIELLO M. - *Le aliquote delle imposte dirette*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 357.
- BOMPANI A. - *Contributo critico al D.D.L. sulla rivalutazione monetaria*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1250.
- BORTOLUZZI D. G. - *Riscossione imposte dirette - Risarcimento danni per provata responsabilità dell'esattore in sede esecutiva*, « Nuova riv. trib. », 1975, 270.
- DE FINA G. - *Sull'accertamento sintetico in materia di r.m. per i soggetti tassabili in base a bilancio*, « Giust. civ. », 1975, I, 727.
- EUGENI G. - *La classificazione dei servizi minori ai fini delle imposte dirette*, « Rif. fisc. », 1975, 307.
- GHINI A. - *La dichiarazione delle s.p.a. e delle altre società di capitali*, « Riv. cons. az. », 1975, 408.
- GIUSTINO M. - *L'infedele dichiarazione: nozione e sanzioni*, « Giust. trib. imp. dir. », 1975, 197.
- GIUSTINO M. - *Nozioni generali sui cespiti ammortizzabili e ammortamento dei beni materiali*, « Giust. trib. imp. dir. », 1975, 297.
- GRANELLI A. E. - *I compensi per prestazioni di lavoro dipendente rese all'imprenditore fallito e la ritenuta d'acconto*, « Boll. trib. inf. », 1975, 945.
- MAGNANI C. - *Sull'ambito di applicabilità dell'esenzione degli enti morali dall'imposta sulle società*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 300.
- MAYR S. - *La rettifica dei costi e dei ricavi ex artt. 53 e 56 D.P.R. n. 597: Presupposti soggetti, I*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1245.

- MERLINO R. - *La pena pecuniaria nell'imposizione diretta*, «Tributi», giugno 1975, 11.
- NAPOLITANO L. - *Interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli simili - Trattamento tributario ai fini delle imposte sul reddito*, «Giust. trib. imp. dir.», 1975, 293.
- PASSAMONTI G. - *Limiti fra reddito agrario e reddito di impresa negli allevamenti zootecnici di carattere intensivo*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1007.
- PIAZZA G. - *Imposte dirette - Enti non commerciali*, «Riv. cons. az.», 1975, 415.
- POLI O. - *I redditi diversi nell'imposizione diretta*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1165.
- PADOIN P. - *Cessione del contratto di esattoria: morte dell'esattore ed obbligazione di continuazione della gestione da parte degli eredi - Decadenza e reintegrazione dell'esattore*, «Nuova rass. leg. dottr. giur.», 1975, 1050.
- RINALDI L. G. - *Un equivoco da rimuovere: l'assoggettamento all'imposta sul reddito delle persone fisiche delle indennità corrisposte per l'esercizio di pubbliche funzioni*, «Boll. trib. inf.», 1975, 949.
- SALVAROLA D. - *Le associazioni in partecipazione nella riforma tributaria*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1172.
- SANTAMARIA T. - *Imposizione diretta e imposizione sul valore aggiunto - Procedimento per l'accertamento di imposte e l'accertamento delle violazioni: organi di accertamento ed organi di controllo*, «Rass. dir. tecn. dog.», 1975, 525.

6) Imposta sul valore aggiunto

- ACAMPORA G. - *Esportazioni e servizi internazionali nell'IVA*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1259.
- CERVONE T. - *IVA: obblighi degli esercenti arti e professioni secondo le disposizioni correttive*, «Tributi», maggio 1975, 21.
- D'ERRICO G. - *Permuta di bene presente contro bene futuro: in particolare di area contro costruendo edificio agli effetti IVA, Registro e INVIM*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1021.
- GHINI A. - *Gli interessi nella disciplina dell'IVA*, «Riv. cons. az.», 1975, 423.
- ORTONA M. - *Il cammino dell'IVA*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1010.
- SANTAMARIA T. - *Imposizione diretta ed imposizione sul valore aggiunto - Procedimento per l'accertamento di imposta e l'accertamento delle violazioni: organi di controllo ed organi di accertamento*, «Rass. dir. tecn. dog.», 1975, 525.
- SARGENTI L. - *Contribuenti esonerati e contribuenti minori nella nuova normativa tributaria*, «Riv. fisc.», 1975, 314.

7) Altri tributi indiretti

- CERNIGLIARO M. - *Sulla prescrizione degli interessi moratori maturati precedentemente alla stipulazione dell'atto di dilazione dell'imposta di successione*, «Dir. prat. trib.», 1975, II, 321.
- CICELLYN COMNENO C. - *Decadenza e prescrizione nella nuova legge di registro*, «Rass. tasse imp. ind. aff.», 1975, 139.
- CIULLO C. - *Procedure semplificate di accertamento in materia doganale*, «Rass. dir. tecn. dog.», 1975, 505.
- CORRADO T. - *Sulla valutazione dei beni conferiti in società agli effetti dell'imposta di registro*, «Boll. trib. inf.», 1975, 951.

- D'ERRICO G. - *Permuta di bene presente contro bene futuro - In particolare di arca contro costruendo edificio agli effetti IVA - Registro - INVIM*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1021.
- DE MARTIIS G. - TEBANO L. - *Limiti di applicazione della proroga dei termini di prescrizione e decadenza in materia di tasse e imposte indirette sugli affari*, « Tributi », maggio 1975, 37.
- DINI R. - *Avveramento del fatto condizionante nella vendita immobiliare di cosa futura e criteri di imposizione ai fini dell'imposta di registro*, « Boll. trib. inf. », 1975, 983.
- GENNUSO S. - *Giustizia amministrativa e controversie doganali*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1975, 633.
- MAGNANI C. - *L'imposta di registro sull'atto di imputazione a capitale sociale dei saldi di rivalutazione monetaria*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 312.
- NOCITI G. - *La motivazione negli accertamenti di valore*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1175.
- ODDONE M. T. - *Sui diritti catastali nel caso di registrazione dell'atto in misura fissa*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 312.
- PERULLI A. - *Gli errori «visibili» nella nuova legge del registro*, « Rass. tasse imp. ind. aff. », 1975, 64.
- PERULLI A. - *Considerazioni su alcune importanti considerazioni sulle nuove leggi del registro, di successione e INVIM*, « Rass. tasse imp. ind. aff. », 1975, 140.
- SANTAMARIA T. - *Accertamento e controllo nella legislazione doganale - La revisione dell'accertamento e l'accertamento «a posteriori»*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1975, 661.
- TESAURO F. - *Nota sulla tassazione delle disposizioni patrimoniali contenute nelle sentenze di separazione o divorzio*, « Giur. it. », 1975, I, 2, 611.
- 8) *Agevolazioni ed esenzioni*
- CATALANO F. - *Società cooperative agricole - Agevolazioni tributarie*, « Riv. cons. az. », 1975, 529.
- MAGNANI C. - *Sull'ambito di applicazione dell'esenzione degli enti morali dall'imposta sulle società*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 300.
- NOCELLI A. - *Sul carattere «oggettivo» delle agevolazioni tributarie concernenti la ricostruzione di abitati danneggiati*, « Foro it. », 1975, I, 1378.
- OLIVA V. - *Sulla presunta carenza legislativa della regione siciliana in materia di agevolazioni fiscali per l'edilizia*, « Riv. dir. ipotec. », 1975, 41.
- RUSO M. - *Le esenzioni fiscali quale manifestazione di privilegio politico: in particolare le esenzioni dall'imposta INVIM*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1178.
- SALVIO A. - *Agevolazioni fiscali definitivamente disciplinate dalla L. 29 settembre 1973, n. 601*, « Rass. tasse imp. ind. aff. », 1975, 72.
- 9) *Tributi locali*
- CRESTI E. - *Imposta sugli incrementi di valore degli immobili - Considerazioni sulle recenti disposizioni integrative*, « Riv. cons. az. », 1975, 535.
- GIACOBBE L. - *INVIM: la determinazione degli scaglioni di incremento imponibile prima e dopo il decreto correttivo 23 dicembre 1974, n. 688*, « Riv. notar. », 1975, 92.
- GRANELLI A. E. - *L'applicazione dell'INVIM in un contesto inflazionistico ed il principio della capacità contributiva*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1271.
- GRANELLI A. E. - *I «tabezao» e l'imposta di pubblicità*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1311.

GRANELLI A. E. - *INVIM e svalutazione monetaria: un altro nodo al pettine della Corte Costituzionale*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1072.

MARZA E. - *Imposta comunale sulla pubblicità: luci ed ombre nella nuova disciplina*, « Tributi », maggio 1975, 3.

PERULLI A. - *Considerazioni su alcune importanti considerazioni sulle nuove leggi del registro, di successione ed INVIM*, « Rass. tasse imp. ind. aff. », 1975, 140.

PRATO M. - *Il negozio di transazione - Applicabilità della disciplina INVIM*, « Nuova riv. trib. », 1975, 267.

10) Riforma tributaria

PAJARDI P. - *Fallimento e riforma delle imposte dirette*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 517.

SALVAROLA D. - *Le associazioni in partecipazione agli utili nella riforma tributaria*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1172.

VACANTE S. - *Un problema di scottante attualità: riuscirà la riforma tributaria?*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 265.

11) Diritto tributario straniero e comparato

ALLEGRETTI DE SALGADO M. A. - *El Impuesto al valor agregado en la Republica Argentina*, « Der. fisc. », 1975, 525.

ANTAL K. V. - *Procedural Aspects of Tax Cases in the Netherlands*, « Bull. internat. fisc. ass. », 1975, 131.

BIANCHI S. - *Diritto tributario svizzero*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1085.

BIRKHOZL H. - *Zur Wersungsgebundenheit der Personengesellschaft*, « Umsatzsteuer Rund. », 1975, 127.

GANGANDIN V. J. - *Fiscal Incentives in Guyana*, « Bull. internat. fisc. ass. », 1975, 223.

LOHLEIN F. - *Zum Tarifwahrrecht personenbezogener Kapital-gesellschaft*, « Fin. Rund. », 1975, 238.

WILSON H. - *Capital Transfer Tax - A Panoramic View*, « British Tax R. », 1975, 73.

12) Diritto tributario internazionale

CORREIA N. - *Les conventions fiscales internationales conclues par la France pour eviter la double imposition du revenue*, « Fisc. europ. », 1975, n. 2, 3.

IOVINE M. - *Il regime fiscale delle perdite di esercizio negli Stati membri della Comunità Europea con particolare riguardo all'Italia*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 345.

SIBILLE P. - *Convention fiscale des pays du pacte Andin - Point de vue des pays en voie du développement*, « Bull. internat. ass. », 1975, 179.

WEBER E. - *Ueberblick ueber das deutsch-australische Doppelbesteuerungsabkommen*, « Internat. Wietschaf.-Briefe », 1975, 231.

WIDMER M. - *Die revision des Musterabkommens der OECD - Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beim Einkommen und Vermoegen*, « Arch. Schweiz. Abgaberecht », 1975, 481.

...the

CASSAZIONE, Sez. I, 16 ottobre 1974, n. 2874 - Pres. Icardi - Est. Alibrandi - P. M. Mililotti (concl. conf.) - Soc. Sogeno c. Finanze.

Imposte dirette - Indennità di riscatto di concessione amministrativa - Lodo arbitrale.

Il provento spettante ad un'impresa commerciale in virtù del lodo arbitrale, determinativo dell'indennità di riscatto di una concessione amministrativa, va imputato, rispetto ai tributi per i quali sia seguito il criterio della competenza (nella specie: imposta di R. M. cat. B) al periodo d'imposta nel quale sia intervenuto il provvedimento pretorile che conferisce al lodo stesso efficacia esecutiva, a nulla rilevando l'eventuale successiva sospensione dell'esecuzione, disposta dal Tribunale in sede di impugnazione della sentenza arbitrale (1).

La plusvalenza realizzata costituisce reddito, tassabile agli effetti dell'imposizione diretta, soltanto se ed in quanto essa abbia carattere effettivo, e non meramente monetario: esula, pertanto, dalla nozione di reddito la maggiorazione corrisposta, rispetto all'indennità di riscatto dovuta al concessionario al termine della concessione, a titolo di adeguamento monetario (2).

La penale dovuta per il caso di inadempimento o ritardo, per la parte in cui costituisce risarcimento forfettario del danno, non costituisce sopravvenienza imponibile (3).

(Omissis). FATTO. — Con citazione del 26 gennaio 1970 la soc. a s. Sogeno di Viareggio espose che era concessionaria del mercato ortofrutticolo di quella città e che, avendo il comune proceduto al riscatto della concessione, aveva avuto luogo l'arbitrato previsto dall'art. 24 del r.d. 15 ottobre 1925, n. 2578, sia per il primo sia per il secondo grado conclusosi con lodo arbitrale, reso esecutivo dal pretore di Firenze con decreto dell'8 giugno 1965, lodo che

(1-3) Svalutazione monetaria, reddito e incrementi di valore.

Con l'annotata sentenza, che non esitiamo a definire « rivoluzionaria », il Supremo Collegio apre un nuovo corso giurisprudenziale in ordine al delicato, e oggi più che mai impellente problema della rilevanza fiscale della svalutazione monetaria.

La portata di questo *gran arrêt* si rivela tanto più significativa e gravida di implicazioni, ove ci si soffermi a considerare che alla medesima conclusione la Corte avrebbe potuto pervenire in base a un diverso ordine di argomentazioni, senza sbilanciarsi, come ha fatto, sul piano dei principi. Infatti, qualificata la maggiorazione, riconosciuta all'ex concessionario quale componente dell'« equa indennità » dovutagli, a

determinava l'indennità di riscatto dovuta dal comune in L. 152.416.240, elevata a L. 176.900.000, tenuto conto dell'intervenuta svalutazione della moneta; che, a seguito di tale lodo, l'ufficio distrettuale delle imposte dirette di Viareggio aveva accertato il reddito di ricchezza mobile, in cat. B, in L. 78.786.892; che contro tale accertamento l'esponente aveva reclamato percorrendo, con esito finale negativo, tutto l'*iter* delle commissioni tributarie; che l'anno di competenza per l'accertamento fiscale doveva individuarsi nel 1966 (anno in cui il lodo era divenuto definitivo) e non nel 1965, anno dell'emissione del lodo e del relativo decreto di esecutività; che, infine, dal reddito doveva essere detratta la parte relativa alla rivalutazione dell'indennità per effetto della svalutazione della moneta. Tutto ciò premesso, la società convenne l'amministra-

norma dell'art. 24 del T.U. 15 ottobre 1925, n. 2578, a seguito del riscatto della concessione, come elemento del ristoro accordatagli per il pregiudizio sofferto, la non configurabilità di una plusvalenza tassabile avrebbe potuto giustificarsi *de plano* in base al consolidato principio, secondo cui quanto sia percepito a titolo di risarcimento o indennizzo non costituisce, per il rappresentare una reintegrazione del patrimonio, componente di reddito (1). Invece, quasi mostrando di non volersi lasciar sfuggire l'occasione per affrontare di petto, e proprio nel momento in cui il deprezzamento della moneta assume i drammatici contorni di un « male del secolo », la *vexata quaestio* del rapporto fra reddito fiscale e svalutazione monetaria, il Supremo Collegio è pervenuto ad affermare, in motivazione, l'intassabilità delle plusvalenze monetarie.

Risultano quindi, per tal via, capovolti alcuni degli insegnamenti, sui quali la giurisprudenza era ormai da gran tempo attestata: in particolare, viene abbandonato il riferimento a quel « principio nominalistico » (art. 1277 cod. civ.) che era stato sin qui utilizzato, e raramente a proposito, come una specie di *passé-partout*, buono per accedere alla soluzione di qualsiasi fattispecie (2).

Già sotto il vigore dell'abrogato Codice civile del 1865, il criterio nominalistico, positivamente enunciato con esclusivo riferimento al rapporto di mutuo (art. 1821), era stato esteso, in sede di elaborazione teorica, a tutte le obbligazioni *di valuta*, rispetto alle quali la moneta costituisce *numeratum* (3), lasciandosi, invece, fuori della sua portata i debiti di valore, nei quali la moneta viene in rilievo come *numerationum* (4). Secondo tale teoria, quindi, la rilevanza giuridica del fenomeno svalutativo, e la sua idoneità ad influire sul regime del rapporto obbligatorio vien fatta dipendere dalla duplice funzione di cui il mezzo

(1) Cfr.: Cass., Sez. Un. civ., 17 marzo 1938, n. 905, in *Foro ital.*, 1938, I, 835, con nota di BIAMONTI, *Le plusvalenze monetarie costituiscono reddito tassabile quando siano realizzate in caso di alienazione?*

(2) Sui limiti del cosiddetto principio nominalistico, si cfr.: ASCARELLI, *La moneta*, Padova, 1928, pagg. 27 e segg.

(3) Cfr.: ASCARELLI, *La moneta*, cit., loc. cit.

(4) ASCARELLI, *Obbligazioni pecuniarie*, in *Commentario del codice civile* a cura di A. Scialoja e Branca, Bologna-Roma, 1960, pagg. 150 e segg.

zione delle finanze avanti il tribunale di Firenze che, con sentenza 19 luglio-7 ottobre 1974, respinse la domanda.

Su gravame della società la Corte d'appello di Firenze, con sentenza del 24 marzo-21 aprile 1973, ha confermato la pronuncia impugnata. Ha osservato, in motivazione, che, anche a voler seguire l'opinione della società appellante, secondo cui la decisione del collegio arbitrale di secondo grado, resa a norma del citato art. 24 r.d. del 1925, è suscettibile della impugnazione prevista dall'art. 828 cod. proc. civ., con la conseguenza, che nella specie, la decisione arbitrale sarebbe divenuta definitiva (non essendo stata notificata) solo allo spirare, in data 8 giugno 1966, dell'anno del decreto del pretore, restava tuttavia il fatto che il lodo, per effetto del decreto del pretore, aveva acqui-

monetario appare suscettibile, potendo esso costituire strumento di scambio, ovvero unità di misura dei valori patrimoniali (5). È, appunto, in applicazione del riferito indirizzo teorico che il Supremo Collegio venne elaborando, proprio agli effetti della tassazione mobiliare delle plusvalenze, l'insegnamento inteso a distinguere l'ipotesi in cui la differenza tra il costo ed il prezzo realizzato dipenda dalla « ragione di scambio » del cespite alienato, da quella in cui, per converso, la prestazione pecuniaria costituisca mero « surrogato » del bene, oggetto della obbligazione (*praetium succedit in locum rei*), ad affermare solo nel primo caso tassabili le variazioni « nominali » (6).

Tale orientamento trovò conferma, sul piano legislativo, in virtù del R.D. 4 febbraio 1937, n. 163, che, nell'intento di operare la stabilizzazione coattiva della lira, consentì, entro rigorosi limiti quantitativi, e con l'osservanza di termini perentori, la rivalutazione degli impianti degli enti tassabili in base al bilancio: in tal modo, infatti, il valore di iscrizione dei beni strumentali considerati veniva depurato — beninteso entro i limiti legalmente consentiti — della sua componente « nominale ». Tale provvedimento, tuttavia, successivamente abrogato con l'art. 11 del R.D. 27 maggio 1946, n. 436, risultava circoscritto entro limiti così angusti, da non costituire certo una valida ed organica soluzione del problema. Già la sua *occasio*, data dal mutato valore della parità aurea della lira, allora vigente, ne circoscriveva la ragion d'essere a circostanze storiche ben presto superate. In secondo luogo la predeterminazione di rigidi limiti quantitativi non offriva alcuna certezza di effettivo adeguamento delle valutazioni alla reale consistenza del fenomeno inflazionistico, autorizzando anzi una argomentazione *a contrariis* in favore della irrilevanza del deprezzamento monetario fuor dei casi e limiti considerati. Infine, esso non presentava alcun interesse dal punto di vista tributario, dappoichè, per l'essere in allora le plusvalenze tassabili, a norma del T.U. 24 agosto 1877, n. 4021, soltanto per l'ipotesi di realizzo, la rivalutazione non poteva in alcun modo influire sulla fattispecie impositiva.

(5) ASCARELLI, *Obbligazioni*, cit., loc. cit.

(6) Cfr.: Cass., Sez. Un. civ., 17 marzo 1938, n. 905. cit.

stato l'efficacia di una sentenza esecutiva già nel giugno del 1965; e poiché in tale epoca il credito era divenuto liquido, esso era entrato nel bilancio della società e, come tale, era tassabile rispetto al 1965. Ha aggiunto la Corte del merito che l'importo della rivalutazione del credito costituiva plusvalenza tassabile in ricchezza mobile e, in ogni caso, una sopravvenienza attiva fiscalmente rilevante, a norma dell'art. 106 del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645.

DIRITTO. — Con i primi due motivi del ricorso — da prendere in esame congiuntamente, svolgendo censure strettamente connesse — la società Sogeno, nel denunciare violazione e falsa applicazione degli art. 828 c.p.c. e 24 r.d. 15 ottobre 1925, n. 2578, in relazione agli art. 11 della Costituzione, 327, 360 e 325

E analogo discorso vale per la successiva L. 11 febbraio 1952, n. 74, con la quale venne consentita, entro determinati limiti, la rivalutazione dei cespiti acquistati anteriormente al 31 dicembre 1946 (7).

Pertanto, con l'art. 20 della L. 5 gennaio 1956, n. 1, venne introdotto, a fronte del realizzo, l'ulteriore presupposto della iscrizione in bilancio: principio poi recepito dall'art. 106 del successivo T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, e riprodotto, da ultimo, nei DD.PP.RR. 29 settembre 1973, nn. 597 e 598.

Ora, è evidente che, nell'ambito di cosiffatto regime, l'applicazione rigorosa del principio nominalistico, voltachè lo si assumesse *in parte qua* rilevante, avrebbe imposto di considerare tassabili solo alcune plusvalenze monetarie: infatti, mentre riguardo alle plusvalenze derivanti da realizzo poteva ipotizzarsi la funzione di scambio del mezzo monetario, riguardo a quelle meramente « iscritte » tale funzione non appariva in alcun modo configurabile. Tuttavia, le ricordate disposizioni, circoscriventi la facoltà di operare rivalutazioni per congruaglio monetario, offrivano, anche a tal riguardo, la base per una interpretazione restrittiva, intesa ad affermare in linea di principio imponibili le plusvalenze iscritte, e a riconoscere, come deroga al criterio, la « detassazione » consentita dalle leggi speciali (8).

Si pervenne, così, all'orientamento giurisprudenziale, secondo cui le plusvalenze, iscritte o anche realizzate, non sarebbero tassabili « nei limiti della svalutazione monetaria riconosciuta dalla legge » (9); soluzione, questa, senza dubbio inadeguata, sotto un duplice riguardo: in-

(7) Su tale evoluzione legislativa si cfr., da ultimo: VISENTINI, *Il problema del riconoscimento degli effetti esercitati dalle variazioni dei prezzi e dei cambi sul bilancio dell'impresa e la regolamentazione legislativa civile e tributaria*, in *I problemi delle imprese di fronte alle variazioni dei prezzi e dei cambi* (Atti del VII Convegno di Studi della Sez. It. dell'I.F.A.), Padova, 1973, pagg. 232 e segg., e specialem. 246 e segg.

(8) Cfr.: ROMANI A., *Contributo allo studio delle plusvalenze come presupposto dell'imposta di ricchezza mobile*, in *Giur. imp.*, 1960, 771 e segg.; *Alcune riflessioni in tema di presupposto dell'imposta di ricchezza mobile*, in questa *Rivista*, 1960, I, 384 e segg.

(9) Così, ad es., Comm. centr., 2 marzo 1964, n. 65036, in *Boll. trib. inf.*, 1966, 195.

cod. proc. civ., si duole che la Corte del merito abbia individuato nel 1965 l'anno di produzione del reddito, per la cui tassazione è controversia. Deduce anzitutto la ricorrente che la Corte d'appello, interpretando il citato art. 24 del r.d. del 1925 nel senso di escludere la possibilità del ricorso per cassazione contro la decisione arbitrale di secondo grado, ha attribuito alla norma una portata precettiva che non può essere condivisa, anche perché è in contrasto con quanto stabilisce l'art. 111 della Costituzione. Aggiunge che erroneamente la Corte del merito ha ritenuto acquisito al patrimonio di essa ricorrente un credito determinato in una decisione non definitiva, perché ancora soggetta ad impugnazione in quanto tale credito, malgrado la esecutività della sentenza, può essere caducato dalla pronunzia che definisce il giudizio di gra-

nanzitutto, perché consente la tassazione delle plusvalenze inflazionistiche relative a cespiti acquistati dal 1947 in avanti; secondariamente, perché, riguardando la citata legge n. 74 del 1952 gli enti tassabili in base a bilancio, essa non appare generalizzabile alla totalità dei contribuenti (10). Tale normativa porta, quindi, in ogni caso, ad una inammissibile discriminazione: a danno dei soggetti diversi da quelli tassabili — in base a bilancio, ove si ritenga che, nel silenzio della legge, le plusvalenze monetarie vadano tassate; in odio, per converso, a questi ultimi, ove si acceda all'opposta interpretazione secondo cui, non avendo il legislatore posto alcun limite alla detassazione delle variazioni nominali rispetto ai diversi soggetti, la svalutazione andrebbe considerata, riguardo agli stessi, nella sua effettiva consistenza (11).

In realtà, come la sentenza in esame sembra avere puntualmente avvertito, la sola corretta premessa metodologica, dalla quale è giocoforza prendere le mosse per una soddisfacente prospettazione del problema, è quella di prescindere, *in subiecta materia*, da ogni riferimento al principio nominalistico: l'art. 1277, infatti, risulta del tutto inidoneo ad offrire un valido criterio di soluzione.

L'inconferenza di tale norma appare, innanzitutto, di cristallina evidenza rispetto alle ipotesi in cui il metro monetario venga utilizzato quale strumento misuratore di valori, e non quale mezzo di pagamento: onde — lo osserviamo di passata — appare addirittura aberrante la pretesa di giustificare, con l'invocazione del citato articolo, la pretesa influenza della svalutazione monetaria riguardo alla determinazione delle variazioni soggette all'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili di cui alla L. 5 marzo 1963, n. 246 (12).

(10) Cfr.: Lo MAGLIO, *Plusvalenze e svalutazione monetaria. Riflessi fiscali della svalutazione monetaria nelle operazioni di cessione*, in *Cons. az.*, 1962, 626.

(11) CROXATTO, *Intassabilità in r.m. delle plusvalenze monetarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 1962, II, 101 e segg.

(12) Si vedano, nel senso criticato, le decisioni della Comm. centr., 11 luglio 1967, n. 92003-006-bis, in *Boll. trib. inf.*, 1967, 1975; 12 dicembre 1967, n. 93843, *ivi*, 1968, 1886; 22 dicembre 1967, n. 94176: *ibidem*, 2206; 23 gennaio 1968, n. 94620, *ibidem*, 2204; 20 febbraio 1968, n. 95322, *ivi*, 1968, 264; 9 aprile 1968, n. 96389, *ibidem*, 1882; 14 maggio 1968, n. 97045,

vame. Sostiene, infine, la ricorrente che il lodo di secondo grado, previsto dal citato art. 24, non ha carattere di sentenza di condanna, ma solo quello di sentenza di mero accertamento. Le riassunte censure non si ravvisano fondate.

Quanto alla prima — quella che si dirige contro l'interpretazione data dalla Corte d'appello all'art. 24 r.d. n. 2578 del 1925, specie per ciò che attiene all'impugnabilità della decisione emessa nel giudizio arbitrale di secondo grado — rilevasi che la sentenza impugnata non è incorsa nell'errore prospettato dalla ricorrente. Su tale punto, questa Corte Suprema ha avuto recentemente occasione di affermare che i collegi, ai quali è demandato in primo e in secondo grado, nell'ipotesi di mancato accordo fra le parti, di liquidare l'indennità dovuta agli ex concessionari di pubblici servizi, in caso di assunzione

Ma, anche nelle ipotesi in cui la fattispecie tributaria presenti una « ragione di scambio », nel cui ambito la moneta entri in gioco quale *instrumentum solvendi* (e tale è il caso della plusvalenza « realizzata »), non vediamo egualmente quale rilevanza possa assumere l'art. 1277 cod. civ., posto che esso riguarda esclusivamente l'estinzione dei debiti pecuniari (13). Esso regola, statuendone l'irrelevanza, eppertanto considerandola come un rischio normale del creditore, l'imputazione degli effetti economici dell'inflazione nei rapporti obbligatori: ma nulla dice, né può dire, in ordine al ben diverso problema della qualificazione, in termini di capacità contributiva, di un saldo attivo espresso monetariamente (14).

A nostro avviso, quindi, il problema della rilevanza fiscale della svalutazione non può che essere impostato e risolto, avuto riguardo alla *ratio* di ciascuna fattispecie, dal punto di vista dell'art. 53 della Costituzione: crediamo, infatti, di dover escludere che l'osservanza del principio costituzionale, secondo cui il prelievo di ricchezza dev'essere quantificato in funzione della capacità contributiva, imponga o vieti, in senso assoluto, di tener conto del fenomeno inflazionistico. In altri termini, il nostro convincimento è che l'inflazione possa dare luogo, oppur no, a situazioni rilevabili come indici di capacità contributiva, a seconda delle particolari modalità di applicazione che caratterizzano ciascun singolo tributo (15).

ibidem, 1984; 4 giugno 1968, n. 97476, *ibidem*, 2204; 8 luglio 1969, n. 7132, *ivi*, 1970, 1404; 16 luglio 1969, n. 7610, *ibidem*, 1615; 16 dicembre 1969, n. 12104, *ivi*, 1972, 796; 5 giugno 1970, n. 6138, *ivi*, 1971, 1989. E si cfr. altresì, nel medesimo senso: App. Bologna, 16 aprile 1969, in *Giur. ital.*, 1970, I, 2, 690, con nota di GRANELLI, *Vincoli di piano regolatore, « zone bianche » ed esenzioni oggettive dell'imposta straordinaria sul plusvalore delle aree edificabili*.

Contra: Cons. Stato, Ad. Plen., 12 novembre 1965, n. 31, in *Dir. e prat. trib.*, 1966, II, 513, con nota di GRANELLI, *Ancora sul regime impositivo degli incrementi di valore delle aree fabbricabili e sul trattamento fiscale della svalutazione monetaria*.

(13) Così: VISENTINI, *Il problema*, cit., loc. cit., e specialm. p. 242.

(14) Cfr., per tale rilievo, GRANELLI, *Plusvalenze monetarie e plusvalenze reali nella tassazione degli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, in *Riv. giur. edil.*, 1966, II, 77 e segg., e specialm. 82-83.

(15) Cfr.: VANONI, *Osservazioni sul concetto di reddito in finanza*, in *Ope-*

diretta di questi da parte dei comuni e delle province a norma del citato r.d. 15 ottobre 1925, n. 2578, hanno natura di collegi arbitrali rituali e che contro le decisioni di detti collegi sono ammesse soltanto l'impugnazione per nullità e quella per revocazione, mentre resta escluso il ricorso per cassazione *ex* art. 111 della Costituzione (sent. 7 agosto 1972, n. 2630; 21 ottobre 1972, n. 3178). E questo Collegio, che non ha alcun motivo per allontanarsi da tale orientamento presidiato da ragioni giuridiche di sicuro fondamento, non può condividere la doglianza della ricorrente in ordine alla esclusione del ricorso per cassazione, a norma dell'art. 11 della Costituzione, quale mezzo d'impugnazione del lodo di secondo grado. Sul punto la sentenza impugnata sfugge alla censura mossale.

D'altro lato è da rilevare che la Corte del merito ha esattamente consi-

Rispetto ad un'imposta sul reddito, quindi, è da ritenere che la rilevanza dell'inflazione dipenda dalle modalità, con cui la legge tributaria abbia definito e costruito la categoria del reddito imponibile (16). Il discorso, si ricollega, per tal via, all'esame delle differenti implicazioni che scaturiscono dall'accoglimento, in sede legislativa, della nozione del *reddito entrata*, ovvero di quella del *reddito prodotto* (17).

Volendo delineare, in estrema sintesi, il differente contenuto di tali nozioni, potrebbe affermarsi che, mentre il concetto del reddito come entrata ha riguardo *all'incremento effettivo del patrimonio individuale*, in sé e per sé considerato, la categoria del reddito prodotto riflette, invece, *la partecipazione* che il patrimonio individuale stesso abbia al reddito complessivo della collettività (18). Ciò spiega perché la prima nozione porti ad annoverare nel reddito tutti quegli incrementi patrimoniali che, per il non costituire il risultato di una « attività speculativa » (*id est*: per non essere prodotti dal beneficiario), si presentano, dal punto di vista della collettività, del tutto irrilevanti, in quanto, pur migliorando la posizione del singolo soggetto, nulla aggiungono al sistema economico globalmente considerato (19).

Ora, è osservazione corrente, e senza dubbio accettabile, che chi realizza un incremento di valore « nominale », ed ossia determinato da una variazione del metro monetario, non percepisce un guadagno, ma, semmai, evita un danno (20): onde il problema si traduce nello stabilire se, a quali condizioni, ed in quale misura, il *damnum vitatum* possa equipararsi ad un reddito.

re giuridiche, voi. II, Milano, 1962; GRIZIOTTI, *Le imposte sugli incrementi di valore nei capitali e sulle rendite nei redditi*, in *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, 1956, vol. I, pagg. 161 e segg.

(16) Sul carattere « relativistico » della nozione giuridica del reddito, vedasi l'interessante studio del D'AMATI, *La teoria del reddito tra dogmatismo e problematicità*, in *Dir. e prat. trib.*, 1969, I, 289 e segg.

(17) Cfr., per tale distinzione: ROMANI A., *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, Roma, 1964, pagg. 17 e segg.

(18) Per la definizione teorica del reddito prodotto, si veda DE VITI DE MARCO, *Principi di economia finanziaria*, Torino, 1939, pagg. 86 e segg.

(19) ROMANI A., *Gli incrementi*, cit., pag. 26.

(20) EINAUDI, *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, in *Scritti economici, storici e civili*, Milano, 1973, pagg. 5 e segg., e specialm. pagg. 82-84.

derato che il decreto del pretore di Firenze ha conferito al lodo efficacia di sentenza (art. 825, comma 3°, cod. proc. civ.). Da ciò, la Corte d'appello ha tratto la corretta conseguenza che l'anno di competenza del reddito della società non era il 1966, come da questa sostenuto, ma il 1965, nel quale la pronuncia del collegio arbitrale di secondo grado aveva acquistato efficacia esecutiva per effetto del decreto del pretore di Firenze dell'8 giugno 1965.

Tale conclusione, contrariamente a quanto denuncia la ricorrente, non può dirsi viziata da errore. Infatti, tenuto presente che il presupposto dell'imposta di ricchezza mobile è quella della produzione di un reddito netto (art. 31 t.u. 29 gennaio 1958, n. 645), e che è tenuto alla dichiarazione « chiunque possiede redditi » (art. 17 t.u. cit.) risulta che il concetto di produzione del red-

A nostro avviso, la soluzione affermativa è senz'altro da escludere, riguardo alla concezione del reddito come entrata. Infatti, poiché siffatta categoria esprime un incremento fisico del patrimonio, rilevabile nell'unità di tempo considerata, è da ritenere che essa non possa comprendere tutti quei saldi attivi, i quali dipendono, anziché da un nuovo apporto di ricchezza, ed ossia da una accresciuta capacità d'acquisto, da una variazione intervenuta nell'unità di misurazione dei valori patrimoniali (21). In tal caso, va, a nostro avviso, riconosciuto che il patrimonio del soggetto, i cui cespiti siano rimasti indenni da deprezzamento, non ha registrato alcun afflusso di reddito né ha visto in alcun modo accrescersi il suo *spending power*: onde, su un piano strettamente consequenziale alla nozione introdotta, il sistema ben lungi dal provocare l'assunzione a reddito imponibile di tali aumenti nominali di valore, dovrebbe anzi prevedere la deduzione, quali perdite, degli incrementi inferiori all'aumento del livello dei prezzi (22).

Beninteso, l'estensione dell'imposta sul reddito-entrata alle plusvalenze nominali (e la conseguente indetraibilità delle perdite da inflazione) potrà essere disposta in vista di particolari esigenze perequative: infatti, come è stato autorevolmente osservato, poiché l'inflazione « agisce come un'imposta. decurtando i redditi... e taluni patrimoni... », la situazione patrimoniale dei possessori di beni reali viene ad essere, in un contesto inflazionistico, « *relativamente* migliore rispetto a quella degli altri individui », onde l'imposta sul reddito, per la parte in cui venga ad incidere sulla plusvalenza nominale, può assumere il carattere di un complemento logico all'imposta inflazionistica (23). Sembra evidente, tuttavia, che la riferita soluzione *non è coessenziale alla nozione del reddito come entrata*, ma si ricollega a principi affatto diversi: essa, ben lungi dal derivare dalla particolare nozione di reddito, ne costituisce una de-
roga, giustificata da esigenze redistributive.

Concludendo sul punto, quindi, riteniamo che la categoria del red-

(21) FASIANI, *L'imposizione degli incrementi patrimoniali*, in *Rapporto della Commissione economica dell'Assemblea costituente*, voi. V, Roma, 1946.

(22) ROMANI A., *Gli incrementi*, cit., pag. 46.

(23) COSCIANI, *Istituzioni di scienze delle finanze*, Torino, 1970, 6ª ed., pag. 219.

dito si ricollega, temporalmente, al momento in cui viene ad esistenza il cespite produttore del reddito, mentre l'effettiva percezione da parte del contribuente del reddito stesso è circostanza estranea alla fattispecie legale che viene in considerazione. Ciò, d'altra parte, è in armonia con la presunzione posta dalla legge tributaria secondo cui i redditi prodotti s'intendono percepiti, onde il presupposto del tributo di ricchezza mobile si realizza con il verificarsi del fatto produttivo dell'incremento patrimoniale.

Con il terzo motivo del ricorso la società, nel denunciare violazione e falsa applicazione degli art. 81, 100 e 106 D.P.R. 29 gennaio 19588, n. 645, in relazione all'art. 360, n. 3, cod. proc. civ., deduce che l'importo di L. 24.483.773 (*rectius*: L. 24.483.760) incluso nell'accertamento non è tassabile in ricchezza

dito-entrata non comporti, in sé e per sé, ma anzi escluda ogni tassazione di plusvalenze nominali, salvo che il legislatore, con espressa statuizione, estenda il prelievo alle differenze nominali, istituendo così una sorta di tributo complementare inflazionistico che si presenta, dal punto di vista causale, del tutto autonomo rispetto all'imposizione del reddito (24).

La questione appare, invece, a nostro avviso più complessa, ove ci si riferisca alla nozione del reddito come prodotto. Infatti, tale categoria giuridico-economica non si concreta necessariamente in un effettivo incremento del patrimonio: la partecipazione individuale al prodotto collettivo, nella quale siffatta ipotesi di reddito in definitiva consiste, può bene identificarsi, senza alcuna contraddizione logica, anziché nella percezione di un guadagno, nella mancata sopportazione di una perdita che altri, invece, abbiano subito. In tale prospettiva, la conservazione del proprio patrimonio, in un contesto determinante il depauperamento delle altrui sostanze, può ben assurgere alla qualificazione di « reddito »: esso costituisce pur sempre il « prodotto » attivo di una scelta economica.

È noto, infatti, che, dal punto di vista economico, l'inflazione non è affatto « neutrale »: essa, non incidendo in modo uniforme su tutti i patrimoni, determina profonde modificazioni degli equilibri e dei rapporti intercorrenti fra i soggetti che appartengono al sistema (25). Sotto tale profilo, quindi, può bene affermarsi che il soggetto, nella misura in cui è riuscito a sottrarsi al prelievo inflazionistico, ha incrementato la propria partecipazione al prodotto collettivo: egli non ha acquisito, in senso fisico, nuova ricchezza, ma è divenuto, *relativamente*, più ricco (26).

Ora, lo stabilire se, ed a quali condizioni, tale situazione possa considerarsi produttiva di reddito, è questione che dipende, a nostro avviso, da una scelta di carattere generale, non limitata al solo campo tributario. In altri termini, lo stabilire se la plusvalenza monetaria acqui-

(24) ROMANI A., *Gli incrementi*, cit., loc. ult. cit.

(25) GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 196 e segg.; MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, pagg. 106 e segg.

(26) GIARDINA, *Il principio*, cit., loc. cit.

mobile, cat. B, in quanto rappresenta il compenso per il diminuito valore della moneta a causa della svalutazione intervenuta nel periodo cui il riscatto si riferisce. Deduce che il collegio arbitrale, nei determinare l'indennità, ha provveduto, trattandosi di debito di valore, ad adeguarla al valore corrente della moneta, aggiungendo la somma suindicata la quale, avendo specifica funzione risarcitoria, non ha carattere di nuova ricchezza assoggettabile al tributo di cui trattasi.

Il motivo è fondato. La Corte d'appello, interpretando la pronuncia arbitrale di secondo grado, ha stabilito che la somma liquidata alla società di L. 152.416.240, a titolo di « equa indennità », a norma dell'art. 24, comma 4°, del citato r.d.l. 2578 del 1925, era stata elevata a L. 176.900.000, tenendo conto

sita costituisca reddito dipende dal suo rendersi, oppur no, disponibile come guadagno, e, quindi, dalla sua possibilità di essere « spesa ».

In un sistema economico genericamente « indicizzato », e quindi non ispirato al principio nominalistico, è evidente che ciò non potrebbe avere luogo, in quanto, l'effetto di « relativo arricchimento » della svalutazione sarebbe controbilanciato e neutralizzato dai particolari meccanismi, intesi a ristabilire i precedenti equilibri.

Infatti, è da osservare come la nozione del reddito, di cui ci occupiamo, non si esaurisca nella produzione e definitiva acquisizione di novella ricchezza, ma implichi, altresì, una ulteriore condizione, ed ossia la disponibilità, in quanto tale, di siffatta ricchezza. Questo principio, nel quale risiede, a nostro avviso, la *ratio* giustificatrice dell'imposizione delle plusvalenze « iscritte », ha trovato di recente una significativa conferma nell'indirizzo giurisprudenziale, che afferma non costituire reddito gli « avanzi di gestione » conseguiti dagli enti pubblici, allorché la legge ne imponga il reinvestimento, sottraendoli, per l'appunto, alla disponibilità del percipiente (27). Ora, è evidente che la predetta condizione della disponibilità della plusvalenza monetaria verrebbe meno, dal punto di vista economico, nel caso in cui, alla rivalutazione della parte attiva del patrimonio, corrispondesse un adeguamento delle componenti passive, tale da determinare una compensazione dei guadagni monetari con perdite della stessa natura. Un corollario saliente del sistema, così delineato, consisterebbe, per quanto concerne le plusvalenze conseguite da società commerciali, dall'impossibilità di operare la distribuzione, per la parte in cui esse risultino da svalutazione della moneta, e dal conseguente vincolo di esse a reintegrazione del patrimonio sociale (28). In un sistema siffatto accadrebbe quindi, *almeno tendenzialmente*, un fenomeno « simile a quello che Alessandro Manzoni descrisse, parlando della folla che s'alzava in punta di piedi per vedere il gran cancelliere Ferrer quando nella carrozza portava in salvo il

(27) Comm. centr., 12 febbraio 1971, n. 1506, in *Boll. trib. inf.*, 1971, 1204.

(28) Per tale esigenza di adeguamento della normativa fiscale con quella civilistica, si cfr.: VISENTINI, *Il problema*, cit., loc. cit., e specialm. pagg. 253-54.

della svalutazione monetaria *medio tempore* verificatasi, onde la somma di L. 24.483.760 era stata attribuita all'odierna ricorrente a titolo di compenso per il diminuito valore della moneta.

Posta tale premessa — non censurabile in questa sede di legittimità, trattandosi di accertamento di fatto da parte del giudice del merito, mediante l'interpretazione di giudicato c.d. esterno — questa Corte Suprema rileva che, limitatamente alla predetta somma di L. 24.483.760, non ricorre l'oggetto dell'imposta di ricchezza mobile mancando una nuova ricchezza, cioè un aumento di valore che si sia verificato nel patrimonio della ricorrente. Invero, una volta che è stato accertato che la predetta somma è stata attribuita per reintegrare una diminuzione patrimoniale che la società avrebbe risentito nel caso in cui

tremante vicario di provvisione: tutti alzandosi in punta di piedi per veder meglio, ognuno vedeva esattamente come prima » (29).

Per converso, nel caso in cui il sistema, complessivamente considerato, non consenta di stabilire alcuna corrispondenza tra i riflessi attivi e quelli passivi della svalutazione, sembra a noi che — salve restando le particolari esenzioni riconosciute dalla legge — la nozione di reddito ben possa abbracciare l'ipotesi degli incrementi monetari: essi, infatti, costituiscono, per chi li abbia conseguiti, una ricchezza autonomamente disponibile.

Ora, che il nostro ordinamento rifletta, nei suoi principi informativi, e prescindendo dalle parziali, limitate correzioni apportate da specifiche norme (30), questa seconda ipotesi, appare indubitabile.

Innanzitutto, proprio l'art. 1277 cod. civ., determinando l'invarianza dei debiti di valuta, e la loro conseguente insensibilità al fenomeno inflazionistico, induce a qualificare l'incremento monetario conseguito come un mezzo per fare fronte, più agevolmente, alle proprie obbligazioni, e, quindi, come manifestazione di una ricchezza aggiuntiva: esso consente infatti, restando in metafora, al debitore, e non al creditore, di alzarsi in punta di piedi, e quindi al primo, e non al secondo, di mantenere intatta la propria visuale.

Ma v'è di più.

Spostando l'indagine alla materia societaria, viene in rilievo, ai fini che ne occupano, il 2° comma dell'art. 2433 cod. civ., che statuisce poter essere distribuiti soltanto gli « utili realmente conseguiti »: onde, se ed in quanto si ritenga consentita la distribuzione di plusvalenze monetarie, è gioco forza riconoscere alle stesse la qualificazione di nuova ricchezza, prodotta e disponibile per il soggetto percipiente. Al riguardo all'ipotesi interpretativa più « liberale », intesa ad affermare l'illimitata distribuibilità di tutte le plusvalenze monetarie (salvi, beninteso, i vincoli posti da leggi speciali), altra se ne contrappone, secondo cui,

(29) EINAUDI, *Il grande esperimento*, in *Il buon governo*, voi. I, Bari, 1973, pagg. 71 e segg., e specialm. pag. 74.

(30) Così, ad es., la « novella » all'art. 429 del cod. proc. civ., di cui alla legge 11 agosto 1973, n. 533, che dispone essere monetariamente rivalutati i crediti di lavoro.

l'indennità spettante non fosse stata adeguata al mutato valore della moneta, resta agevole escludere che essa possa farsi rientrare tra le plusvalenze o le sopravvenienze attive di cui agli art. 100 e 106 t.u. n. 645 del 1958, mandando l'incremento di valore che forma oggetto dell'imposta che viene in considerazione. A base di questa — non va omissso di considerare — è il principio che non può esservi imposta di ricchezza mobile senza reddito (inteso in senso ampio, si da includervi anche le plusvalenze e le sopravvenienze attive) e non può esservi reddito senza un effettivo aumento di ricchezza. E di questo può parlarsi solo rispetto a plusvalenze effettive, sul piano economico, non già rispetto a plusvalenze meramente nominali. Rispetto a queste non si ha, infatti, realizzo di maggior valore, cioè l'elemento tipico delle plusvalenze nel concetto

mentre l'art. 2433 cod. civ. (come già l'art. 181 del previgente Codice di commercio) osta alla distribuzione delle plusvalenze monetarie risultanti dal conto patrimoniale (iscritte), sarebbe, invece, consentita, senza limiti, la distribuzione delle plusvalenze emergenti dal conto economico (realizzate) (31).

Anche sotto tale profilo, sembra pertanto di dover concludere che tutte le plusvalenze monetarie, od almeno — ove si acceda alla teoria più restrittiva — quelle realizzate, costituiscono reddito, e sono quindi, in linea di principio, assoggettabili all'imposta diretta, senza che risulti, da ciò, minimamente compromessa l'attuazione del principio della capacità contributiva, canonizzato dall'art. 53 Cost. (32).

Per analogo ordine di considerazioni, riteniamo che, con particolare specifico riferimento al regime introdotto dalla riforma tributaria, l'esclusione delle plusvalenze monetarie non possa farsi puramente e semplicemente discendere dal disposto dell'art. 2, n. 16 della legge di delegazione 9 ottobre 1971, n. 823, secondo cui la determinazione dei redditi d'impresa deve avere luogo tenendo conto « delle esigenze di efficienza, rafforzamento e razionalizzazione dell'apparato produttivo », sì da porre in dubbio la legittimità costituzionale dell'imposizione delle plusvalenze monetarie, limitatamente, beninteso alle imprese commerciali, sotto il diverso profilo dell'art. 76 Cost. Indubbiamente, non può negarsi che la ricostituzione del patrimonio aziendale, falciato dall'inflazione, risponda alle predette esigenze: ma questo non sembra bastevole a giustificare l'intassabilità delle plusvalenze nominali, ove poi si verifichi, in contrasto con ogni principio di razionalizzazione dell'apparato produttivo, l'eventualità che dette plusvalenze non siano destinate alla ricostituzione dell'apparato stesso, ma possano venire dirottate da tale scopo, sotto forma di utile distribuito. Perché, dunque, tali plusvalenze

(31) Ne riferisce VISENTINI, *Il problema*, cit., loc. cit., e specialm. pagg. 250-51.

(32) *Contra*, da ultimo, in nota a questa stessa sentenza: V. UCKMAR, *Le differenze di numerario conseguenti alla svalutazione monetaria non sono assoggettabili a tassazione*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, II, 3 e segg. E si cfr. altresì, nello stesso senso: STEFANI, *Inflazione, capacità contributiva e tassazione del reddito d'impresa*, in *Boll. trib. inf.*, 1975, 5 e segg.

accolto dalla legislazione tributaria e ribadito dal d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, istitutivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (art. 54).

L'argomento letterale utilizzato dalla Corte del merito, la quale ha sottolineato l'ampia dizione del citato art. 106 («concorrono altresì a formare il reddito imponibile le sopravvenienze attive comunque conseguite nell'esercizio») non può indurre a diversa conclusione. Infatti, l'ampiezza della previsione legislativa si riferisce alle nazionalità di produzione del reddito in forma di sopravvenienze attive: ma queste, per essere tali, devono costituire nuova ricchezza che venga ad incrementare il patrimonio del contribuente. E ciò, nella specie, va escluso sulla base delle considerazioni dianze svolte.

Rilevasi, infine, che la soluzione accolta dalla sentenza impugnata è tale

possano ritenersi escluse dall'imposta a sensi del citato art. 2, è necessario un ulteriore elemento, consistente nel vincolo di destinazione: onde appare sufficiente, a garantire l'efficienza del sistema, il principio di cui all'art. 54, comma 5° del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 (richiamato dall'art. 5 del coevo D.P.R. n. 598), che statuisce non concorrere alla formazione del reddito le plusvalenze accantonate in apposito fondo e reinvestite, entro il biennio, in beni ammortizzabili.

Resta, naturalmente, aperto il problema della opportunità di escludere, in determinate ipotesi ed entro determinate misure, le plusvalenze monetarie dal prelievo dell'imposizione diretta: ma, nell'ambito di un sistema come quello da noi più avanti delineato, trattasi di scelta che attiene alla politica legislativa, e non invece, come parrebbe voler affermare l'annotata sentenza, di una necessaria implicazione della nozione giuridica del reddito prodotto (33).

Le considerazioni di cui sopra valgono, tuttavia, riguardo a quelle sole ipotesi, in cui l'incremento di valore di un cespite venga in rilievo (per essere «prodotto», e «realizzato» o contabilizzato) come componente di reddito, soggetto alla normale imposizione diretta. Ma *quid iuris* nel caso in cui si tratti di verificare l'incidenza della svalutazione monetaria rispetto a quei particolari tributi che, prescindendo così dalla «produzione» come dal «realizzo» (o contabilizzazione) dell'incremento, assumono a proprio oggetto quest'ultimo in sé e per sé considerato, e quindi non come particolare categoria di reddito, ma come autonoma entità giuridico-economica? Tale è, almeno secondo la ricostruzione da noi offertane, il caso dell'abrogata imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili (L. 5 marzo 1963, n. 246) (34) e della vigente im-

(33) Escludono invece, sul piano sistematico, l'imponibilità delle plusvalenze monetarie, fra gli altri: FALSITTA, *Le plusvalenze nel sistema dell'imposta mobiliare*, Milano, 1966, pagg. 173 e segg.; FEDELE A., *Profili dell'imposizione degli incrementi di valore nell'ordinamento tributario italiano*, in *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali* (Atti del V Convegno di Studi della Sez. It. dell'I.F.A.), Milano, 1970, pagg. 121 e segg. e specialm. 143 e segg.

(34) GRANELLI, *In tema di determinazione dei plusvalori imponibili ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sulle aree fabbricabili*, in *Boll. trib. inf.*, 1966, 557 e segg.

da condurre a conseguenze giuridiche palesemente inaccettabili, cioè quella di attribuire carattere di reddito, tassabile in ricchezza mobile, sia alla penale ex art. 1382 cod. civ. per la parte risarcitoria del danno emergente, sia agli interessi compensativi di cui all'art. 1499 cod. civ.

Pertanto, mentre i primi due motivi del ricorso vanno rigettati, la sentenza impugnata deve essere cassata in relazione al motivo accolto (3°), con rinvio della causa a giudice di pari grado che, nel riesaminarla, si uniformerà al principio di diritto secondo cui, in caso di assunzione dell'impianto e dell'esercizio di pubblici servizi da parte del comune, la somma che questo è tenuto a corrispondere al concessionario, a titolo di adeguamento monetario della dovuta indennità di riscatto, non è soggetta ad imposta di ricchezza mobile, cat. B. (*Omissis*).

posta sugli incrementi di valore degli immobili (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643) (35).

Anche a questo riguardo, la risposta non può offrirsi in termini assoluti, ma dipende dalla qualificazione del tributo, e dalla sua giustificazione teorica.

Indubbiamente, un'imposta di carattere generale sugli incrementi patrimoniali, che colpisse periodicamente tutti i cespiti in ragione del maggior valore degli stessi acquisito, ben potrebbe applicarsi prescindendo dalla svalutazione monetaria. Il problema verterebbe, in tal caso, sulla scelta fra il costruire tale prelievo come un tributo sull'effettivo aumento di valore, nel qual caso dovrebbero risulterne escluse le variazioni nominali, ovvero come un'imposta ordinaria sul patrimonio « non duplicativa », ed ossia applicabile sul valore non precedentemente tassato: ipotesi, questa, nella quale la tassazione delle differenze monetarie si porterebbe addirittura come coesistente al sistema.

Non altrettanto può dirsi, a nostro avviso, per quelle speciali forme di imposizione, che gravano sugli incrementi di valore dei cespiti immobiliari. Tali tributi, infatti, trovano la propria *ratio*, come altrove abbiamo sottolineato, non già nell'acquisizione dell'incremento, inteso alla stregua di un *capital gain*, e quindi in sé e per sé suscettibile d'imposizione come guadagno « non meritato », sibbene nella *considerazione causale* di detto incremento, nel suo essere, cioè, il prodotto di interventi e di scelte della collettività, dalle quali il bene abbia tratto un diretto particolare beneficio ed una obbiettiva valorizzazione. In tale prospettiva, sembra evidente che l'aumento di valore nominale non possa costituire oggetto di imposizione, proprio perché esso, ancorché sia *unrearded*, non riflette la particolare qualificazione eziologica, richiesta dalla struttura stessa del tributo.

ANTONIO EMANUELE GRANELLI

Università di Urbino.

(35) GRANELLI, *La tassazione dei plusvalori nella riforma tributaria*, in *Boll. trib. inf.*, 1972, 387 e segg.

I

CASSAZIONE CIVILE, Sez. I, 5 aprile 1974, n. 955 - Pres. ICARDI - Est. SPORSATO - P. M. SBROCCA - Leoni c. Fall.to s.p.a. Immobiliare Pasquetti.

Imposte dirette - Fallimento - Curatore - Compenso - Ritenuta d'acconto - Inapplicabilità.

Gli emolumenti corrisposti al curatore fallimentare non sono soggetti alla ritenuta d'acconto prevista dall'art. 3 della legge n. 801 del 1971 (1).

II

CASSAZIONE CIVILE, Sez. I, 11 luglio 1974, n. 2501 - Pres. LA PORTA - Est. PAJARDI - P. M. GENTILE - Verna c. Fall.to Pizzi.

Imposte dirette - Fallimento - Curatore - Compenso - Ritenuta d'acconto - Inapplicabilità.

Gli emolumenti corrisposti al curatore fallimentare non sono soggetti alla ritenuta d'acconto prevista dall'art. 3 della legge n. 801 del 1971 (2).

I

(Omissis). — Il giudice delegato al fallimento della società per azioni Immobiliare Pasquetti dispose che sul compenso liquidato al curatore, dott. Fran-

(1-2) Vecchia e nuova normativa in tema di ritenuta d'acconto sul compenso al curatore fallimentare.

1. Allorché si ebbero le prime pronunce giurisdizionali sulla legittimità o meno della ritenuta d'acconto sul compenso corrisposto al curatore fallimentare, nel commento a una sentenza del Tribunale di Milano (1) escludemmo recisamente che l'amministrazione fallimentare — proprio per le sue caratteristiche peculiari che la differenziano totalmente (e nella forma e nella sostanza) dai soggetti indicati nell'art. 3 della legge 28 ottobre 1970 n. 801 — potesse essere tenuta alla ritenuta d'acconto sui compensi pagati sia al curatore che a qualsiasi altro professionista che abbia svolto a favore della stessa delle prestazioni professionali (con la sola eccezione delle prestazioni rese da professionisti in sede di esercizio provvisorio ex art. 90 legge fallim.). Non solo, ma per giungere ad un risultato metodologicamente più appagante ritenemmo di approfondire l'analisi esegetica assumendo come punto di riferimento non la singola norma (art. 3 legge n. 801), ma la totalità delle norme racchiuse nel nostro ordinamento (2). Pertanto, anche in riferimento a

(1) *Ritenuta d'acconto e prestazioni professionali nel fallimento*, in questa *Rivista* 1973, II, 27.

(2) V. diffusamente FAZZEA, voce *Efficacia giuridica*, in *Enc. dir.*, p. 458 ss.; ma già CAPOGRASSI, ne *Il problema della scienza del diritto*, Milano, 1962, p. 113 ss., col suo « *nisi tota lege perspecta* ».

cesco Leoni, venisse operata la trattenuta di cui all'art. 3 della legge 26 ottobre 1971, n. 801.

Sostenendo che l'opera da lui prestata non poteva considerarsi come prestazione personale alla fallita impresa commerciale, il Leoni propose reclamo al Tribunale, ma il Tribunale di Milano, con decreto 26 ottobre-18 novembre 1971, respinse il reclamo, confermando la disposizione impartita dal giudice delegato.

Con atto del 17 gennaio 1972 il Leoni ha proposto contro il suddetto decreto, ricorso per cassazione in base a due motivi, illustrati con memoria.

Il fallimento, al quale il ricorso è stato notificato in persona del curatore speciale nominato all'uopo, non si è costituito.

MOTIVI DELLA DECISIONE. — Il ricorso è ammissibile giacché è stato proposto contro un provvedimento che ha natura di provvedimento giurisdizionale e non è soggetto a reclamo, ed ha, quindi, i caratteri della decisorietà e della

due obiezioni formulate l'una dall'amministrazione finanziaria e l'altra dal Tribunale milanese nella sentenza che annotavano, estendemmo l'indagine a tre aspetti sottordinati, e peraltro essenziali, del problema: a) quello sul concetto di impresa al fine di valutare la possibilità o meno di continuazione dell'impresa (al di fuori dell'ipotesi di cui all'art. 90 legge fallim.) durante la procedura fallimentare; b) quello sulla figura giuridica del curatore fallimentare allo scopo di stabilire se egli possa in ogni caso assumere la veste di imprenditore o comunque di sostituto dell'imprenditore fallito; c) quello relativo ad una possibile equiparazione della procedura fallimentare alla liquidazione volontaria dell'impresa. Sul primo punto concludemmo — in armonia con la dottrina dominante (3) — che per effetto della dichiarazione di fallimento e il conseguente venir meno nel fallito della qualifica di imprenditore, cessava immediatamente e automaticamente l'impresa; sul secondo punto — che si ricollegava all'esame (forzatamente sommario) in precedenza condotto sulla natura giuridica del fallimento — che il curatore, legato da un rapporto organico all'ufficio fallimentare e quindi come ausiliario di giustizia, non poteva in alcun modo essere accostato alla figura dell'imprenditore commerciale (4); sul terzo punto che non poteva esservi né affinità né analogia, in relazione all'argomento trattato, fra la liquidazione volontaria dell'impresa e la procedura fallimentare, essendo totalmente diverse le prospettive in cui si snodano le due procedure (5). Si veniva in tal modo a confermare il risultato primieramente raggiunto: e cioè che la curatela fallimentare non era compresa fra i soggetti in-

(3) *Contra*, però, con dovizia di argomentazioni, FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze nel fallimento e nelle altre procedure concorsuali*, ne *Le imp. dir. erar.*, 1973, I, 24 ss.

(4) Opinione che ha trovato, come si vedrà *infra*, il pieno conforto della sentenza 5 aprile 1974, n. 955.

(5) *Ritenuta d'acconto*, cit., p. 35 ss. Su tale conclusione v. però le diverse opinioni riferite alla nota 16.

definitività che lo rendono suscettibile di ricorso per cassazione a norma dell'art. 111 Cost.

Il Tribunale ha ritenuto l'applicabilità, nel caso del quale si tratta, dell'art. 3 della legge 26 ottobre 1971, n. 801, che prevede, fra l'altro, l'obbligo, per le società e le associazioni di ogni genere e per gli imprenditori commerciali, di operare una ritenuta sui due terzi delle somme corrisposte per prestazioni professionali — sostanzialmente considerando che in virtù del principio della sostituzione degli organi che procedono all'esecuzione coattiva al debitore inadempiente, gli atti dell'ufficio fallimentare sono da attribuire al debitore fallito e debbono, pertanto, ritenersi come pagate da costui e soggette alla ritenuta, le somme erogate al curatore a titolo di compenso per l'attività da lui svolta.

Il ricorrente — denunciando la violazione del citato art. 3 — deduce, con il primo motivo, che il curatore non rappresenta né sostituisce il fallito, ma è

dicati all'art. 3 della legge n. 801 e non era (6) quindi tenuta ad effettuare la ritenuta d'acconto sui compensi corrisposti al curatore.

2. Come hanno risolto il problema le due sentenze annotate? Entrambe puntano sulla figura del curatore, « quale organo investito di una pubblica funzione nell'ambito dell'amministrazione della giustizia » (7), vale a dire come ausiliario della giustizia investito di un mandato (*rectius* di una funzione) tipicamente pubblicistico derivantegli dal tribunale fallimentare (8); per cui ad uno sguardo superficiale parrebbe che le due sentenze siano pervenute alla medesima soluzione. E invece no. Per comprendere appieno la notevole differenza intercorrente fra gli *itinerari* logici seguiti dalla S.C. per risolvere la medesima questione interpretativa occorre rifarsi all'impostazione che demmo alla nostra precedente indagine, ove, prendendo le mosse dalla strutturazione della fattispecie, distinguiamo fra presupposti di legittimazione attiva e presupposti di legittimazione passiva. Precisammo in proposito, spiegandone il motivo, che i primi si identificavano nel soggetto obbligato ad effettuare la ritenuta d'acconto (sostituto d'imposta), i secondi nel soggetto (cosiddetto percipiente) a carico del quale veniva effettuata la ritenuta (sostituto) (9). Ora — come si è poc'anzi ricordato — tutta la nostra indagine si è incentrata nel verificarsi se la curatela fallimentare (o l'amministrazione fallimentare nell'ambito della quale il curatore opera come organo-motore) possa essere attivamente legittimata alla ritenuta d'acconto, possa, in definitiva, essere o meno ricompresa nell'espressione « imprenditori commerciali » riportata nell'art. 3 della legge n. 801. E

(6) Il tempo imperfetto è dovuto al fatto che la norma in esame ha cessato la propria operatività dal 1° gennaio 1974 con l'entrata in vigore dei decreti presidenziali di attuazione della riforma tributaria nell'ambito delle imposte dirette.

(7) Sentenza 5 aprile 1974, n. 955.

(8) Sentenza 11 luglio 1974, n. 2501.

(9) *Ritenuta d'acconto*, cit., pp. 30-31.

un soggetto imparziale che opera come organo investito di una pubblica funzione nell'interesse della giustizia, né, dunque, l'incarico da lui compiuto può essere ricondotto in un rapporto giuridico intercorso fra di lui ed il fallito o essere considerato come svolto in nome e per conto o nell'interesse di costui. Saggiunge, per quanto possa occorrere, che la dichiarazione di fallimento determina l'incapacità del fallito all'esercizio dell'impresa commerciale e che, di conseguenza, sia esso una persona fisica ovvero una società non può più essergli attribuita la qualità d'imprenditore commerciale che lo renderebbe soggetto all'obbligo di operare la ritenuta sui compensi erogati per prestazioni professionali.

Non occorre scendere all'esame del subordinato assunto del ricorrente giacché il motivo deve essere accolto in base alla preminente e decisiva ragione che — come questa Corte Suprema (v. la sentenza 7 giugno 1971, n. 2108) ha già avuto modo d'affermare — il curatore del fallimento, quale organo inve-

la conclusione, negativa, è quella stessa cui è pervenuta la S.C. nella prima delle due sentenze ora annotate.

3. Nella seconda sentenza, invece, tutto il ragionamento della S.C. coinvolge la figura del curatore come possibile presupposto di legittimazione passiva (nel senso dianzi prefigurato) della fattispecie in esame, per giungere alla conclusione, che, non potendo la sua attività essere equiparata ad un'attività professionale, non può essere assoggettato alla ritenuta d'acconto sul compenso ricevuto; anzi — considerando pregiudiziale (ma a nostro avviso non lo è) codesta argomentazione — osserva che dottrina e giurisprudenza, perdendosi a discutere se la dichiarazione di fallimento implichi o meno la cessazione dell'impresa e quindi se il curatore abbia o meno l'idoneità ad effettuare la ritenuta d'acconto, si sono fatte fuorviare « da una concezione del processo esecutivo concorsuale privatistico-amministrativa che rappresenta in definitiva il retroterra culturale dell'impostazione stessa del problema ». Anzitutto, e incidentalmente, può obiettarsi, in sede metodologica, che mentre l'organo giurisdizionale investito della soluzione di un dato problema deve seguire un certo ordine nella trattazione delle varie questioni, talché spesso, l'esito di una di esse preclude l'esame delle successive lasciandole irrisolte, la dottrina, nell'affrontare una ricerca esegetica, non può tralasciarne alcun aspetto dovendo anzi spaziare il più possibile nel mondo dei principi giuridici (10). Ma quello che qui preme rilevare è la sostanza delle considerazioni svolte dalla S.C. nella sentenza 11 luglio 1974 n. 2501 (alla quale si rivolgeranno criticamente le osservazioni che seguono), considerazioni che non possono non suscitare qualche perplessità, quando si afferma che il curatore, essendo investito di un mandato tipicamente pubblicistico derivantegli dal Tribunale fallimentare, « non è libero professionista, talché non occorre che

(10) « Il primo lavoro della scienza (giuridica) è la ricerca di questi principi che stanno alla base del comando » (CAPOGRASSI, *op. cit.*, p. 62).

stato di una pubblica funzione nell'ambito dell'amministrazione della giustizia, svolge un'attività distinta da quella del fallito o dei creditori ed agisce imparzialmente non in rappresentanza o in sostituzione del fallito o dei creditori, ma per far valere, di volta in volta, e sempre nell'interesse della giustizia, le ragioni dell'uno o degli altri o della massa attiva fallimentare.

Né tali affermazioni contrastano con la dottrina della sostituzione che, nella esecuzione forzata, ha luogo da parte degli organi giurisdizionali alle attività che si sarebbero dovute compiere dal debitore inadempiente. Questa dottrina, inesattamente posta a base della decisione del decreto impugnato, deve essere intesa non nel senso che l'organo, preposto all'attuazione dei diritti in via coattiva, subentri nella posizione soggettiva dell'obbligato, ma nel senso che costui perde la facoltà di disporre di determinati beni e questa facoltà passa al detto organo che la esercita come sua propria, disponendo dei beni del debitore, ma non in rappresentanza del debitore. In particolare, è la sentenza dichiarativa

sia iscritto in un'albo professionale, non svolge come curatore una libera professione, ha una deontologia professionale del tutto diversa da quella del professionista libero, fruisce di un sistema di retribuzione radicalmente distinto da quello delle professioni libere ecc.». Ora l'art. 3 della legge n. 801 più volte citato parla di «prestazioni professionali» senza nessun riferimento e quindi nessuna qualificazione riguardo al soggetto che le esegue. L'Assonime — aderendo al punto di vista dell'amministrazione finanziaria — ha ritenuto che nella predetta espressione vadano ricomprese, oltre alle prestazioni rese dagli iscritti in appositi albi od elenchi previsti da leggi speciali, quelle di *identico contenuto anche se rese da chi non è iscritto in detti albi od elenchi*. «Resta tuttavia fermo» — continua la circolare Assonime — «il criterio che la prestazione deve essere comunque riconducibile nell'ambito di una delle attività professionali per le quali sono previsti appositi albi o elenchi, onde ne restano escluse quelle non rientranti nel quadro di tali attività» (11). In precedenza la stessa circolare — riferendo l'operatività della norma in esame ad un rapporto che è di lavoro autonomo — aveva così esordito: «Avuto riguardo tuttavia alla volontà del legislatore, quale è fatta palese dai lavori preparatori nonché dal confronto con le altre disposizioni della legge (cfr. gli artt. 1 e 2), sembra lecito ritenere che nell'anzidetta espressione si siano voluti comprendere soltanto i rapporti aventi per oggetto una prestazione d'opera intellettuale, in quanto prevalentemente inerenti all'esercizio di quelle che convenzionalmente sono indicate come professioni intellettuali» (12).

4. Se, come a noi pare, non si possono disattendere — anche per la loro autorevolezza e per il loro riferimento ai lavori preparatori — codeste considerazioni, è d'uopo esaminare, nella loro ottica, la intrinseca natura della prestazione resa dal curatore di fallimento. E per na-

(11) Circ. 3 marzo 1971, n. 48, p. 15.

(12) *Ibidem*.

del fallimento che priva il fallito dell'amministrazione e della disponibilità dei suoi beni (art. 42 l. fall.) e ne investe l'ufficio fallimentare. È pertanto da escludere che gli atti dell'ufficio fallimentare possano essere considerati come atti del fallito pur avendo ad oggetto beni che appartengono al fallito.

L'accoglimento del primo motivo del ricorso comporta l'assorbimento del secondo motivo con il quale si sostiene che, se interpretato ed applicato così come è stato interpretato ed applicato dal decreto del Tribunale, il citato art. 3 della legge del 1971, implicherebbe una deroga, non espressa dal legislatore ed anche contrastante con il principio costituzionale della capacità contributiva, alla disposizione dell'art. 116 d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645, che stabilisce che i redditi derivanti da appalti, forniture ed incarichi debbono essere tassati con riguardo all'anno di competenza dei redditi medesimi e non all'anno in cui essi sono stati incassati.

In relazione al motivo accolto, il denunziato decreto deve essere cassato

tura deve intendersi la sostanza, il contenuto della prestazione, quale che sia la forma che essa viene ad assumere. Quando la S.C. parla di significato e funzione della figura operativa del curatore, « la quale si inserisce fin dal suo momento iniziale esistenziale nell'alveo di un processo esecutivo concorsuale di natura giurisdizionale, nel quale gli aspetti amministrativi liquidatori privatistici sfumano per diventare, processualizzandosi, elementi costituenti e istituzionali di un processo globale capace di conferire natura propria ad ogni elemento », ovvero quando conclude « che la garanzia di un processo, cioè dell'instaurazione di un complesso di adempimenti istituzionalizzato e caratterizzato dalla presenza di un giudice, qualunque sia il risultato economico concreto, rappresenta una garanzia che lo stato civile appresta a favore dei cittadini e che giustifica l'attribuzione allo stato giudice di ogni e qualsiasi nomina di soggetti ausiliari così come della responsabilità per la sorveglianza sul loro operato », essa, cioè la S.C., non fa che porre l'accento sull'incarico essenzialmente pubblicistico affidato al curatore, sul carattere pubblico della funzione da lui esercitata. Ma l'incarico, il mandato, la funzione non sono che la forma della prestazione o meglio dell'attività svolta dal curatore dappoiché proprio presso la dottrina pubblicistica si è individuata la funzione come un particolare aspetto della attività pubblica, tanto che si è autorevolmente parlato di attività *funzionalizzata* o meno a seconda che si tratti di attività svolta per un interesse generale o per un interesse proprio (13). Se pertanto la fun-

(13) GIANNINI M. S., *Diritto amministrativo*, vol. II, Milano, 1970, p. 438 ss. (cfr. OTTAVIANO, voce *Ente pubblico*, in *Enc. dir.*, p. 963). Com'è noto, la funzione è stata vista in dottrina come la concretizzazione del potere nell'atto (BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 118 ss.), sicché, come vi è un rapporto di forma a contenuto fra il procedimento e la funzione (BENVENUTI, *op. loc. cit.*; *contra*, però, GALEOTTI, *Contributo alla teoria del procedimento legislativo*, Milano, 1957, p. 31 ss.), così lo stesso rapporto intercorre fra la funzione e l'atto, tanto che questo assume una rilevanza effettuale tutt'affatto diversa — come si è rilevato nel

e la causa deve essere rinviata, per nuovo esame, allo stesso Tribunale di Milano, funzionalmente competente.

Deve essere ordinata la restituzione del deposito al ricorrente; il fallimento deve essere condannato alle spese del presente giudizio di cassazione. (*Omissis*).

II

(*Omissis*). — Con ricorso del 2 dicembre 1972, Verna Giuseppe, curatore del fallimento Pizzi Stefano, essendo stato approvato il conto della gestione, chiedeva la liquidazione del compenso e delle spese sostenute richiedendo espressamente che nella specie non venisse applicata la ritenuta d'acconto di cui all'art. 3 della legge n. 801 del 1970, trattandosi di fallimento di imprenditore individuale dichiarato dopo circa un anno dalla cessazione dell'esercizio dell'impresa. Con decreto 21 dicembre 1972, il Tribunale liquidava il compenso applicando invece la ritenuta di acconto.

zione ne è la forma, l'aspetto esteriore, qual è il contenuto dell'attività svolta dal curatore? Gli atti e le operazioni che questi pone in essere attengono essenzialmente all'amministrazione del fallimento; per il loro concreto svolgimento occorre quindi una certa conoscenza ed una certa esperienza della contabilità e della gestione aziendale, della legge fallimentare e delle altre norme che regolano i rapporti nascenti dall'attività commerciale (con estensione, talvolta, ai rapporti di diritto societario). Anche se non occorre l'iscrizione ad un apposito albo, il curatore viene nel 99 % dei casi scelto fra i ragionieri, i dottori commercialisti e gli avvocati (e procuratori legali) a seconda che nella procedura fallimentare cui si riferisce l'incarico prevalga l'aspetto aziendalistico o l'aspetto giuridico. Nei fallimenti delle maggiori imprese si usa nominare un coadiutore con preparazione aziendalistica se il curatore è un avvocato ovvero un coadiutore per le questioni legali, se il curatore è un ragioniere o un dottore commercialista. Questi dati di mero fatto, del resto estremamente noti a tutti gli operatori legali, portano ad evidenziare che l'incarico di curatore fallimentare viene sempre affidato a chi svolga o sia in grado di svolgere dei compiti e delle prestazioni che rientrano tipicamente nelle professioni di ragioniere, di dottore commercialista e di avvocato (o procuratore legale) sia o non sia, la persona officiata, iscritta al relativo albo. Se per la nomina a curatore non è richiesta l'iscrizione ad alcun albo, ciò non è dovuto al tipo (e cioè al contenuto) della prestazione richiesta, ma soltanto alla

testo — a seconda che si realizzi nell'ambito dell'esercizio di una funzione ovvero nell'ambito dell'autonomia privata come semplice prodotto della volizione del singolo (sulle relazioni fra potere e volontà e fra volizione ed azione v. i cenni in CIOGNANI, *Le fonti dell'obbligazione tributaria*, Forlì, 1967, p. 91 ss.). L'attività, invece, sempre secondo il BENVENUTI, rappresenta in senso pubblicistico il risultato della funzione (*Appunti di diritto amministrativo*, Padova, 1952, p. 91), dove la funzione costituisce pertanto un *prius* rispetto all'atto condizionandone il venire in essere; il che però incide, non già sul tipo di attività svolta, ma soltanto sul modo e sulla forma del suo realizzarsi.

Sosteneva il Tribunale di Milano che, una volta riconosciuta l'assoggettività alla procedura fallimentare, la qualifica di imprenditore del fallito non poteva essere messa in discussione, e l'attività del curatore restava pur sempre riferita al suo patrimonio, alla liquidazione del quale provvedeva per l'adempimento delle obbligazioni adempiute. Tuttavia, poiché la legge n. 801 del 1970 non poteva avere applicazioni retroattive, la ritenuta doveva essere applicata solo su una parte del compenso liquidato pari ad un sesto, essendo stata realizzata prima dell'entrata in vigore della legge attività pari a circa L. 3.000.000, cioè per la quasi totalità del loro ammontare. Contro tale decreto proponeva ricorso per cassazione Verna Giuseppe e il fallimento non si costituiva.

MOTIVI DELLA DECISIONE. — Con unico motivo di ricorso, si invoca violazione dell'art. 3 della legge 28 ottobre 1971, n. 801, in quanto, se è vero che la ritenuta d'acconto si applica agli imprenditori commerciali, non può ritenersi

circostanza che, provenendo la nomina dall'autorità giudiziaria, viene meno la necessità della garanzia che l'iscrizione ad un albo o ad un elenco offre al privato cittadino per la scelta di un professionista.

Ora se per « prestazioni professionali » devono intendersi — come si è detto — oltre a quelle per cui occorre l'iscrizione in certi albi od elenchi, quelle riconducibili — per il loro contenuto (14) e per la loro tipologia — nell'ambito delle attività professionali per cui necessita siffatta iscrizione, appare per lo meno dubbio che tali non siano le prestazioni svolte dal curatore fallimentare nell'espletamento del suo incarico. Né, quanto all'aggettivo « professionali », può farsi richiamo all'elemento della professionalità che caratterizza la figura dell'imprenditore commerciale, ove l'aggettivo « professionale » riferito all'attività esercitata, significa « abituale » o, più ancora, *stabile, duratura, svolta sistematicamente* (15); e ciò in quanto l'iscrizione ad un albo non implica affatto (come del resto avviene in pratica in diversi casi) l'esercizio abituale di una data professione limitandosi, detta iscrizione, a conferire l'autorizzazione all'esercizio, ancorché saltuario, di una certa professione. Del resto la stessa S.C. riconosce che le prestazioni del curatore sono sostanzialmente quelle svolte da un libero professionista nella liquidazione volontaria là dove afferma: « Né ancora deve impres-

(14) Circ. Assonime, cit., la cui relazione, com'è noto, è opera del BERLIRI; orbene in essa è detto espressamente che vanno assoggettati a ritenuta d'acconto « anche i compensi corrisposti a soggetti sforniti di speciali titoli di abilitazione professionale, quando le relative prestazioni, pur non assumendo la denominazione tipica di quelle sopra elencate, ne hanno *un identico contenuto* » (p. 15). Del resto nella nostra precedente indagine — nella quale avevamo assunto come punto di riferimento la strutturazione della fattispecie prevista dall'art. 3 della legge n. 801 — si era individuato, come presupposto oggettivo di tale fattispecie, l'*esecuzione di una prestazione professionale*; dove col termine *esecuzione* si intendeva ovviamente far riferimento non alla forma ed all'aspetto esteriore della prestazione, bensì al suo contenuto, alla sua intrinseca natura (*Ritenuta d'acconto*, cit., p. 32).

(15) FERRARA, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1971, p. 40.

che tale qualità permanga anche dopo la dichiarazione di fallimento, tanto più nell'ipotesi che l'imprenditore abbia cessato tale sua attività circa un anno prima di essere stato dichiarato fallito. Il fallimento non può restituire all'imprenditore una qualifica che egli ha da tempo perduto, mentre presupposto per l'applicazione della ritenuta d'acconto è l'esistenza di un imprenditore commerciale e non già di un'attività professionale che abbia come oggetto un patrimonio già appartenente ad un'impresa cessata.

Il ricorso, sia pure per motivi diversi da quelli addotti dal ricorrente, è fondato.

La ritenuta d'acconto quale si configura dal testo della legge istitutiva ed ancora più dal sistema tributario generale nel quale essa si inserisce ed in particolare dai criteri di fondo che la ispirano, attiene tipicamente ai rapporti di mandato privatistico tra un soggetto e, per quanto qui riguarda, un soggetto imprenditore commerciale, ed un libero professionista, con riferimento ad una

sionare il fatto che su un piano sostanzialistico il curatore vada ad operare un'attività liquidatoria che senza il fallimento qualunque libero professionista investito dall'imprenditore avrebbe potuto operare», e in quel «*qualunque libero professionista*» sta il convincimento che la preparazione e l'esperienza del curatore devono essere addirittura superiori, e quindi implicitamente *più professionali* (se si potesse dire) di quelle del libero professionista iscritto ad un albo.

Data quindi, come minimo, l'incertezza di poter escludere dal novero delle prestazioni professionali — cui fa riferimento l'art. 3 della legge n. 801 — la prestazione del curatore, sarebbe stato opportuno che la S.C., pur pervenendo al medesimo risultato finale, avesse passato in rassegna — attraverso un lavoro esegetico più penetrante e più appagante — anche gli altri aspetti del problema, specialmente quelli su cui la dottrina aveva più insistito e sui quali abbiamo riferito all'inizio di questa nota (16), tanto più che il difetto di legittimazione passiva (alla

(16) Per la verità vi è, nella sentenza 11 luglio 1974, n. 2051, un passo che ci è stato di notevole conforto, ed è là dove essa, trattando della relazione fra il liquidatore privato ed il curatore fallimentare, ha fatto proprio il senso delle osservazioni svolte sull'argomento nella nostra precedente nota (*Ritenuta d'acconto*, cit., p. 49 ss.) con l'affermare, principalmente, che fra le due figure sussiste «una differenziazione qualitativa e prospettica della più grande importanza, come tutte le volte che una situazione patologica del diritto sostanziale viene trasferita sul terreno processuale». E ciò in netto contrasto con quella dottrina che — criticandoci di essere scesi su siffatto terreno (ma per la verità noi ci eravamo limitati a confutare un'argomentazione del Tribunale milanese che ci era parsa inconferente) — aveva ritenuto che la diversità di *animus* che caratterizza le due procedure, quella volontaria e quella fallimentare, non avrebbe alcun rilievo — per il fine che ci occupa — sembrando decisivo «il fatto che in entrambe le procedure di liquidazione il risultato pratico si consegue mediante l'identico meccanismo formale del trasferimento a terzi dei beni» (GAFFURI, *L'I.V.A. e le vendite fallimentari*, in *Giur. comm.* 1974, I, 119; nello stesso senso, in precedenza, FALSITTA, *op. cit.*, p. 25, nota 44). Ora, invece, è proprio sulla diversità di codesto meccanismo formale che ha posto l'accento la S.C., non potendosi obliterare che, a differenza che nella

prestazione professionale, cioè un'opera di attività volta alla soluzione di problemi della vita del soggetto che esigono un operatore culturale autonomo.

Ciò premesso, appare evidente che tutta la diatriba sviluppata in dottrina e in giurisprudenza sul tema della persistenza dopo la dichiarazione di fallimento dell'imprenditore commerciale di tale qualità nel soggetto passivo della procedura concorsuale, in ordine quindi alla idoneità della dichiarazione di fallimento a fare cessare o meno detta qualifica, facendo in definitiva dipendere dalla soluzione di tale quesito la posizione del curatore di fronte alla ritenuta d'acconto, talché si è giunti a parlare di sostituzione del curatore al soggetto imprenditore commerciale originario, è fuorviata da una concezione del processo esecutivo concorsuale privatistico-amministrativo che rappresenta in definitiva il retroterra culturale dell'impostazione stessa del problema.

La ricerca sulla persistenza della qualifica di imprenditore commerciale dopo il fallimento del soggetto, utile a svariati fini, come quando la persistenza

ritenuta) nel curatore, quale soggetto percipiente, non rappresentava affatto una questione pregiudiziale rispetto a quella concernente il difetto di legittimazione attiva alla ritenuta nell'amministrazione fallimentare quale soggetto erogante il compenso.

5. La trattazione ci offre lo spunto per verificare se le interpretazioni (perché — come si è evidenziato — di due diverse interpretazioni si tratta) date dalla S.C. all'art. 3 della legge 28 ottobre 1970 n. 801 possano essere in qualche modo utilizzate per un'analisi esegetica delle nuove norme che, nell'ambito della riforma tributaria, disciplinano la materia a far capo dal 1° gennaio 1974. Orbene l'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 stabilisce che sono soggetti alla ritenuta d'acconto tutti i compensi, comunque denominati, per prestazioni di lavoro

liquidazione volontaria, nella liquidazione fallimentare il trasferimento ai creditori dei beni dell'attivo (o del loro ricavato) passa attraverso un organo, di giustizia e a tutta una gamma di rigorose formalità e di termini, per cui gli effetti che ne conseguono sono, *ceteris paribus*, assai diversi che nella liquidazione volontaria, come del resto si è dimostrato nella nostra precedente nota (*Ritenuta d'acconto*, cit., p. 49 ss.). È ben vero che le considerazioni dianzi riferite sono state formulate dalla S.C. nell'ottica del curatore in quanto sprovvisto di legittimazione passiva alla ritenuta, mentre noi le avevamo addotte al fine di distinguere la figura del curatore fallimentare da quella dell'imprenditore e quindi di negare al primo la legittimazione (attiva) all'effettuazione della ritenuta, ma la loro sostanza non cambia. Anzi, mentre esse non giovano punto a confortare l'opinione della S.C. perché, ove si guardi al curatore quale percipiente, non viene — come si è detto — in considerazione la forma dell'attività svolta o l'ambito (giudiziario o privatistico) in cui essa si sviluppa, bensì il tipo e il contenuto di tale attività, esse servono invece ad avvalorare la tesi della negazione di ogni equiparazione fra liquidazione volontaria dell'impresa e procedura fallimentare quando si guardi all'amministrazione fallimentare come soggetto erogante il compenso, poiché in siffatta prospettiva assume valore decisivo la forma dell'attività, cioè la funzione pubblica svolta dal tribunale fallimentare, il quale non può — proprio per la sua natura di organo giudiziario — essere in alcun modo considerato alla stregua di un qualsiasi imprenditore commerciale.

è stata ritenuta ai fini dell'applicazione dell'imposta sulle plusvalenze, come ancora quando è stata ritenuta persistente nella società ai fini di ritenere la sopravvivenza, come ancora quando si è considerato ai fini tributari che l'impresa non cessa col fallimento non soltanto quando si autorizza l'esercizio provvisorio, ma tutt'al più entra in una fase non più dinamica e soprattutto non più di dinamismo disponibile, non sembra avere alcuna utilità laddove, come nel caso, si debbano invece considerare non già le conseguenze di un passaggio di una situazione qualificatoria dell'operatore dalla fase precedente alla fase successiva alla dichiarazione di fallimento, bensì la genesi ontologica e funzionale dell'operatore di cui si dubita appunto che possa essere soggetto o no alla ritenuta d'acconto, cioè del curatore fallimentare. Ma per cogliere questo esatto termine del problema è necessario e sufficiente cogliere il significato e la funzione di questa figura operativa, la quale si inserisce fin dal suo momento iniziale esistenziale nell'alveo di un processo esecutivo concorsuale di

autonomo, con eccezione: 1) dei compensi relativi a prestazioni effettuate nell'esercizio di imprese, tranne che tali imprese facciano capo a soggetti residenti all'estero; 2) dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo effettuate all'estero, tranne quelle indicate alla lettera b) dell'articolo 49 (opere dell'ingegno utilizzabili economicamente, invenzioni industriali e simili); 3) dei compensi corrisposti a stabili organizzazioni in Italia di enti e società non residenti. In sostanza sono soggette al regime della ritenuta d'acconto tutte le prestazioni di lavoro autonomo rese in Italia da soggetti-persone fisiche fuori dall'esercizio di imprese. Pertanto, se si vuole ancora una volta, come appare dogmaticamente corretto, ancorare la ricerca ai più elementari schemi di teoria generale, il presupposto oggettivo della fattispecie (17) — vale a dire quella circostanza, oggettivamente intesa, in presenza della quale si verifica la corresponsione del compenso al soggetto-persona fisica — va individuato in una qualsiasi prestazione di lavoro autonomo resa al di fuori dell'esercizio di un'impresa (18). Per cui non si distingue più fra prestazioni d'opera intellettuale e prestazioni d'opera manuale e tanto meno, nell'ambito delle prime, fra prestazioni professionali e prestazioni non professionali; gli è che in quanto le prestazioni d'opera manuale si effettuano per lo più nell'esercizio di impresa, le prestazioni di lavoro autonomo previste dall'art. 25 del d.p.r. n. 600 riguardano in massima parte le prestazioni d'opera intellettuali (19) genericamente intese, anzi

(17) In merito alla strutturazione della fattispecie imponibile v. CICONANI, *Le fonti*, cit., p. 73 ss., su cui il richiamo del FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, p. 172 nota 45.

(18) Sulla nozione di esercizio d'impresa, quale è stata assunta in senso fiscale nei più recenti moduli legislativi, v. da ultimo l'autorevole contributo dei MICHELI (*Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in questa *Rivista*, 1974, I, 396 ss.).

(19) Le prestazioni di lavoro autonomo di carattere manuale dovrebbero coincidere — nel nuovo sistema positivo delle imposte dirette — con le attività di tipo artigianale non organizzate in forma d'impresa, il che — come rileva

natura giurisdizionale, nel quale gli aspetti amministrativi liquidatori privatistici sfumano per diventare, processualizzandosi, elementi costituenti e istituzionali di un processo globale capace di conferire natura propria ad ogni elemento; sussumendolo nel suo esistere e trasformandolo in adempimento finalizzato ad un traguardo finale quale quello del soddisfacimento paritetico di tutti i creditori con la liquidazione di tutto il patrimonio del debitore.

In questo esatto quadro, che male tollera sostegni concettuali complementari, il curatore fallimentare va considerato come un ausiliario di giustizia, il cui mandato tipicamente pubblicistico deriva a lui dal tribunale fallimentare quale organo sovrano della procedura concorsuale. Egli non è libero professionista, talché non occorre che sia iscritto in un albo professionale, non svolge come curatore una libera professione, ha una deontologia professionale del tutto diversa da quella del professionista libero, fruisce di un sistema di retribuzione radicalmente distinto da quello delle professioni libere, si inserisce in

tutte le prestazioni d'opera intellettuali rese in Italia da soggetti-persone fisiche (20). *Rebus sic stantibus* non si vede alcuna via d'uscita per sottrarre la prestazione resa dal curatore fallimentare dal novero di quelle oggettivamente indicate dal citato art. 25 (primo comma) del d. P.R. n. 600. E all'ora, anche a volerne consentire la fondatezza interpretativa, le disquisizioni della S.C. che emergono dalla sentenza 11 luglio 1974 n. 2501 non giovano a risolvere il problema, che oggi si ripresenta nella nuova normativa, dell'assoggettamento o meno alla ritenuta d'acconto del compenso corrisposto al curatore fallimentare.

6. Codesto problema può pertanto trovare adeguata soluzione soltanto trasferendo l'indagine sul presupposto soggettivo della fattispecie: vedere, cioè, se fra i soggetti obbligati ad effettuare la ritenuta d'acconto sul compenso al curatore (od a qualsiasi altro professionista che abbia svolto prestazioni a favore del fallimento, perché in siffatta prospettiva le due ipotesi non si differenziano) può essere ricompresa l'amministrazione fallimentare.

L'art. 25, primo comma, del d.P.R. n. 600 stabilisce che i soggetti obbligati in tal senso sono quelli indicati nel primo comma dell'art. 23 dello stesso decreto e cioè: a) gli enti e le società di cui all'art. 2 d.P.R.

implicitamente il MICHELI — rappresenta un'eventualità piuttosto rara (*Reddito d'impresa*, cit., p. 399 ss.).

(20) Né potrebbe essere di ostacolo a siffatta conclusione il disposto del secondo comma dell'art. 49 d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, che richiede il requisito dell'*abitudine* nell'esercizio di arti e professioni; e ciò in quanto tale limitazione è posta solo ai fini della qualificazione e della correlativa disciplina del reddito di lavoro autonomo, ma non contrasta col principio generale dell'assoggettamento a imposizione diretta di tutte le prestazioni di lavoro autonomo ancorché non svolte abitualmente, solo che queste ultime sono disciplinate nel Tit. VI, « Redditi diversi » (art. 77), anziché nel Tit. IV, « Redditi di lavoro ». D'altro canto l'art. 25 del d.P.R. n. 600 non opera, come si è visto, alcuna distinzione circa l'abitudine o meno nello svolgimento delle prestazioni *de quibus*, per cui *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

un sistema di rapporti interorganici con poteri, funzioni, interdipendenze, del tutto ignoto alla libera professione, si trova di fronte ad un regime di responsabilità e di rendiconto radicalmente « non professionale », e quant'altro. Egli non rappresenta i creditori, non rappresenta il fallito, bensì si colloca in un rapporto interorganico di un ufficio fallimentare che presiede al processo esecutivo concorsuale, ed il suo mandato nella sua genesi, come nel suo momento estintivo per qualunque ragione avvenga, lo vede in una relazione tipicamente pubblicistica e processuale con l'autorità giudiziaria ordinaria la quale lo investe con una sentenza idonea a fargli assumere la qualifica di pubblico ufficiale.

Che poi il denaro necessario per il soddisfacimento delle sue competenze sia tratto dal patrimonio del fallito, ed è questo fatto di notevole valore esponentiale e spettacolare, ma di scarsa significazione concettuale che può avere colpito gli interpreti, dipende unicamente da una scelta assolutamente

29 settembre 1973 n. 598; b) le società e le associazioni di cui all'articolo 5 d.p.r. 29 settembre 1973 n. 597; c) le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell'art. 51 dello stesso decreto o imprese agricole. Poiché i soggetti indicati *sub b)* e *sub c)* sono *prima facie* da escludersi, occorre vedere se il fallimento possa rientrare fra quelli *sub a)*, vale a dire fra i soggetti menzionati all'art. 2 del d.p.r. 29 settembre 1973 n. 598. Anche per questi sono subito da escludersi quelli ricordati alle lett. a) e d) dello stesso articolo per ragioni ovvie e quelli di cui alla lett. b) perché l'amministrazione fallimentare non può in nessun caso avere come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività commerciale, neppure quando sia stato provvisoriamente autorizzato l'esercizio provvisorio *ex* art. 90 legge fallim.; a meno che non si sostenga, come si è fatto da una parte della dottrina (21) e da parte dell'amministrazione finanziaria che l'impresa continua anche dopo la dichiarazione di fallimento, nel qual caso l'indagine si ferma perché non v'è alcun bisogno di ricercare un'identificazione dell'amministrazione fallimentare, autonomamente considerata (e non come reviviscenza dell'impresa fallita), fra i soggetti previsti dal primo comma dell'art. 23 del decreto n. 600. Ma una tale ipotesi sembra da accantonare dal momento che, come si è *supra* evidenziato, non solo la Cassazione nella sentenza 5 aprile 1974 n. 955, ma la prevalente dottrina ha escluso che la procedura fallimentare possa in qualche modo essere considerata come una continuazione dell'impresa fallita. E allora non resterebbe che da esaminare il contenuto della lett. c) del primo comma dell'art. 2 del d.p.r. n. 598, ove sono richiamati « gli enti pubblici e privati di cui alla precedente lett. b) non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali che hanno nel territorio dello stato la sede legale o amministrativa o l'oggetto principale ». Non ci pare, a prima vista, che il fallimento possa esgeticamente rientrare

(21) FALSITTA, *op. cit.*, p. 24 ss.

tecnica fatta dal legislatore nell'ambito di una economia processuale. In altri termini, il legislatore, come avviene per il giudizio penale, avrebbe potuto fare carico all'erario del soddisfacimento delle spese e delle competenze del curatore, salvo poi prevedere una rivalsa dell'erario sul patrimonio del fallito. Unicamente quindi con una norma tecnica priva di una sua ideologia concettuale si è preferito per semplicità prelevare dal patrimonio ormai liquidato del fallito e prima della ripartizione finale dell'attivo quanto occorre per compensare e rimborsare il curatore, subito peraltro aggiungendosi con un divieto penalmente sanzionato che il curatore non può ricavare alcunché da altri che attraverso questo meccanismo ufficializzato. Né ancora deve impressionare il fatto che su un piano sostanzialistico il curatore vada ad operare un'attività liquidatoria che senza il fallimento qualunque libero professionista investito dall'imprenditore avrebbe potuto operare, ché anche questa visione non tiene sufficiente-

nell'espressione «enti pubblici e privati» (22) anche se il legislatore pare aver voluto assegnare alla stessa un valore onnicomprensivo dal momento che «i consorzi, le associazioni non riconosciute nonché le altre organizzazioni senza personalità giuridica» (23) sembrano richiamati a titolo esemplificativo. Va poi considerato che l'amministrazione fallimentare non può neppure marginalmente, neppure in via del tutto secondaria avere per oggetto alcuna attività commerciale, ancorché si assuma l'espressione nel senso esteso che ad essa ha attribuito il legislatore della riforma (24); per cui sembra da escludere che in un'interpretazione letterale il fallimento possa essere ricompreso fra i soggetti obbligati alla ritenuta d'acconto sui compensi per prestazioni di lavoro autonomo. Ma v'è di più: l'art. 10 del d.p.r. n. 600 intitolato «Dichiarazione nei casi di liquidazione» al quarto comma inizia: «*Nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa ecc.*», dal che si desume che il fallimento, così come la liquidazione coatta amministrativa, sono considerati non come soggetti di diritto, ma come fasi della vita delle società ed enti previsti al primo comma dello stesso articolo. Il che, unitamente al disposto del primo comma dell'art. 73 del d.p.r. n. 597, dovrebbe segnare, per i sostenitori della tesi della continuazione dell'impresa fallita, un punto a loro favore (25). Senonché, pro-

(22) Se pure non può negarsi all'amministrazione fallimentare la qualifica di ente in senso filosofico (per il che v. LALANDE, *Dizionario critico della filosofia*, Milano, 1971, p. 270), va però detto che nella scienza giuridica il termine *Ente* acquista un significato più ristretto, anche se suscettibile di più o meno ampie accezioni (LANDI, voce *Ente (premessa)*, in *Enc. dir.*, p. 961). Esso comunque non può andare disgiunto dall'aggettivo che ne individua il campo di operatività, per cui la scienza del diritto ha sempre distinto fra enti pubblici ed enti privati senza lasciare spazio per altre qualificazioni (cfr. LANDI, *op. loc. cit.*; OTTAVIANO, *op. loc. cit.*).

(23) V. in proposito le nostre considerazioni nella precedente ricerca (*Ritenuta d'acconto*, cit., p. 47 ss.), le cui conclusioni, *mutatis mutandis*, non sembrano diverse nel sistema del nuovo ordinamento.

(24) MICHELI, *op. cit.*, p. 396 ss.

(25) FALSITTA, *Le plusvalenze e le sopravvenienze imponibili*, relazione al Convegno organizzato dal Banco di Roma su «*Il reddito d'impresa*» (di-

mente conto dell'importante ed esclusivo fenomeno del trasferimento di una situazione sostanziale imprenditoriale patologica sul terreno processuale a garanzia di tutti i soggetti e soprattutto a garanzia dell'affermarsi della regola della *par condicio*.

In altri termini, tra un liquidatore privato e il curatore fallimentare non sta solo una differenza nominale, ch  questo sarebbe esattamente il corollario che deriverebbe dall'applicazione della ritenuta d'acconto sul compenso del curatore; sta invece una differenziazione qualitativa e prospettica della pi  grande importanza, come tutte le volte che una situazione patologica del diritto sostanziale viene trasferita sul terreno processuale. Tanto pi  che nel caso del fallimento il trasferimento   reso obbligatorio dalla necessit , in varie norme conclamata e finanche sottolineata da un dovere del tribunale fallimentare di dichiarare d'ufficio il fallimento, che il fallimento come processo esecutivo

prio nella complessa e sistematica articolazione dell'art. 10 del decreto n. 600 sta la chiave di volta per una corretta ed esauriente soluzione del problema che ci occupa.

I primi tre commi di tale articolo trattano della liquidazione volontaria ed il terzo comma in particolare stabilisce che « se la liquidazione si prolunga oltre il periodo d'imposta in corso alla data indicata nel primo comma devono essere presentate, nei termini stabiliti dall'articolo 9, la dichiarazione relativa alla residua frazione del detto periodo e quelle relative ad ogni successivo periodo d'imposta ». Dunque nella liquidazione volontaria che duri oltre il periodo di imposta in cui essa ha avuto inizio, il liquidatore ha l'obbligo di presentare le *dichiarazioni annuali* dei redditi. Se ora si porta l'attenzione sul disposto del quarto comma dell'art. 10 in esame si rileva che « nei casi di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa le dichiarazioni di cui al primo e secondo comma devono essere presentate, anche se si tratta di imprese individuali, dal curatore o dal commissario liquidatore, rispettivamente entro quattro mesi dalla nomina ed entro quattro mesi dalla chiusura del fallimento e della liquidazione, e le dichiarazioni di cui al terzo comma devono essere presentate *soltanto se vi   stato esercizio*

cembre 1973) ora raccolta nel volume *Incontri con il Banco di Roma*, vol. III, tomo I, 1974, p. 182 ss.   facile peraltro replicare che l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi da parte del curatore per l'intero periodo di durata della procedura fallimentare si giustifica con la necessit  di sottoporre alla tassazione diretta eventuali plusvalenze verificatesi nel patrimonio dell'impresa fallita o per altre ragioni indipendenti dall'esercizio di una qualsiasi attivit  commerciale. In senso analogo il Tribunale di Milano, Sez. II, nella recente sentenza 19 dicembre 1974 (in *Boll. trib.*, 1975, 811), ha rilevato che l'obbligo *de quo* « trova fondamento nella necessit  di rilevare i dati necessari (per un opportuno controllo c.d. incrociato) per agevolare gli accertamenti fiscali sia in relazione alla pregressa attivit  d'impresa del fallito sia in dipendenza dell'insorgere di un'obbligazione tributaria a fronte di una produzione di ricchezza, immediatamente riferita al patrimonio (artt. 81 del T.U. del 1958, 76 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 e 12 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598) », rilevando acutamente che il legislatore ha fatto carico « al curatore, in materia fiscale, di un'attivit  di natura esclusivamente informativa ».

concorsuale si instauri ogniqualevolta l'impresa commerciale entra in una fase di decozione. Col che si vuole concludere che la garanzia di un processo, cioè dell'instaurazione di un complesso di adempimenti istituzionalizzato e caratterizzato dalla presenza di un giudice, qualunque sia il risultato economico concreto, rappresenta una garanzia che lo stato civile appresta a favore dei cittadini e che giustifica l'attribuzione allo stato giudice di ogni e qualsiasi nomina di soggetti ausiliari così come della responsabilità per la sorveglianza sul loro operato, giungendo ad avocare a sé la destinazione di una eventuale affermazione di responsabilità dei soggetti stessi. Il regime del procedimento di revoca del curatore e la monopolizzazione dell'azione di responsabilità nelle mani del nuovo curatore sono fin troppo chiaro indice di questo pubblicismo cui il sistema è improntato appunto a sottolineare uno sviluppo di processualizzazione.

provvisorio». Il curatore fallimentare ha pertanto l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale dei redditi (oltre s'intende, alle dichiarazioni, cui è in ogni caso tenuto, da presentare all'inizio e alla fine della procedura) soltanto nell'ipotesi in cui sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio dell'impresa (il che non implicita neppure l'esistenza di una impresa, sia pure nel particolare significato attribuito alla nozione in questi casi dalla dottrina (26), in quanto il legislatore fiscale ha nei nuovi schemi assunto come punto di riferimento semplicemente il dato di fatto dell'esercizio di un'attività commerciale). Si desume agevolmente da ciò che lo stesso curatore non ha alcun obbligo di presentare la dichiarazione annuale al di fuori dei casi di esercizio provvisorio; e poiché invece un tale obbligo incombe al liquidatore privato, dal confronto fra le norme che regolano i due istituti, la liquidazione volontaria e il fallimento, deve deduttivamente concludersi che mentre nella fase della liquidazione volontaria il legislatore ha presunto l'esercizio di un'attività commerciale (almeno in senso fiscale), nella procedura fallimentare lo stesso legislatore ha escluso la presenza di una qualsiasi attività commerciale al di fuori dei casi di esercizio provvisorio dapoiiché in sede fiscale si è fatto coincidere l'obbligo della dichiarazione annuale da parte dei soggetti non persone fisiche e non società commerciali con l'esercizio, sia pur minimo, di una qualsiasi attività commerciale.

Ora, e perché il fallimento non viene assunto come soggetto di diritto e perché esso, al di fuori dell'ipotesi prevista dall'art. 90 legge fallim., è per sua natura inidoneo all'esercizio di un'attività commerciale, l'amministrazione fallimentare non può essere assolutamente catalogata, fra i soggetti indicati alla lett. c) dell'art. 2 del decreto n. 598 e quindi in definitiva (dal momento che non può ipotizzarsi una persistenza dell'impresa fallita durante il fallimento) fra i soggetti indicati all'art. 25 del d.p.r. n. 600. Val quanto dire che anche nella nuova

(26) V. i riferimenti in FALSITTA, *La tassazione delle plusvalenze*, cit., p. 25 ss. e nella nostra più volte richiamata *Ritenuta d'acconto*, cit., p. 45 ss.

Non è certo questa la sede per esaminare come e diversamente il compenso del curatore è sottoponibile al regime fiscale vigente, essendo sufficiente stabilire la certa inapplicabilità della ritenuta d'acconto per le anzidette ragioni radicalmente diverse da quelle offerte dal ricorrente e insensibili alla particolarità della fattispecie che rimane assorbita nella soluzione generale. (*Omissis*).

normativa l'amministrazione fallimentare (o l'ufficio fallimentare che dir si voglia) non è tenuta ad effettuare la ritenuta d'acconto sul compenso al curatore, così come non è tenuta alla stessa ritenuta sugli altri compensi eventualmente pagati per prestazioni di lavoro autonomo svolte a favore del fallimento a meno che le stesse non siano state rese nell'ambito dell'esercizio provvisorio previsto dall'art. 90 legge fallimentare (27) (28).

ANTONIO CICOGNANI

Università di Bologna

(27) Alle stesse conclusioni è pervenuto il Tribunale di Milano nella sentenza 19 dicembre 1974, citata alla nota 25.

(28) Resta il problema dell'obbligo o meno della ritenuta sui compensi pagati per prestazioni di lavoro autonomo rese a favore dell'impresa prima della dichiarazione di fallimento (su di che v. nella precedente normativa la nostra *Ritenuta d'acconto*, cit., pp. 53-54), problema che siamo costretti a tralasciare per non eccedere i ristretti limiti della presente ricerca, segnalando peraltro che esso è stato risolto negativamente dal Tribunale milanese con la sentenza richiamata alla nota precedente.

CASSAZIONE, Sez. Un., 7 gennaio 1975, n. 137 - Pres. PECE Rel. LA TORRE - P. M. PEDACE - Amministrazione Finanziaria dello stato c. S.a.s. « Fratelli Turati » e altri.

Dogana - GATT - Principio della parità di trattamento tributario - Efficacia.

L'art. IV, par. 2, dell'accordo GATT stabilisce la parità del trattamento tributario complessivo tra i prodotti nazionali e quelli similari importati dai paesi aderenti all'accordo (1).

Tale norma internazionale tuttavia non può essere applicata nel caso in cui una disposizione interna stabilisca un diverso trattamento fiscale tra i prodotti esteri e quelli nazionali (2).

(Omissis). — La materia del contendere — tutt'altro che cessata, come eccepisce preliminarmente ma infondatamente la difesa dei resistenti (traendo spunto dalla risposta a un'interrogazione parlamentare rivolta al Ministro delle finanze, la cui dichiarazione, a parte il suo valore di atto politico, non ha avuto seguito né ripercussioni sul presente giudizio, al quale è rimasta del tutto estranea) — si incentra essenzialmente nel seguente quesito: se è esatta o no la tesi di parte secondo cui l'ig.e. all'importazione del cotone sodo proveniente dai paesi aderenti al GATT dovrebbe scontare la minore aliquota (4 %), che la legge 21 marzo 1958, n. 267, prevede all'interno per il cotone di produzione nazionale, in luogo di quella che la l. 12 agosto 1957, n. 752 stabilisce per il prodotto estero.

E poiché tale tesi, in accoglimento della quale la Corte di Milano ha senz'altro disposto la restituzione della maggior aliquota pagata dagli importatori, conduce al risultato di applicare a un prodotto (estero) il tributo che è

(1-2) L'efficacia del principio di non discriminazione sancito nell'accordo GATT rispetto alle disposizioni di diritto interno successive.

I. L'art. III, par. 2, dell'accordo GATT dispone che « i prodotti importati dal territorio di ogni parte contraente in quello di ogni altra parte contraente non saranno colpiti, direttamente o indirettamente, da imposte interne... superiori a quelle che colpiscono, direttamente o indirettamente, i prodotti nazionali similari » (1) (2).

(1) L'accordo GATT (General Agreement on Tariffs and Trade) è stato ratificato con legge 5 aprile 1950, n. 295. Su di esso in Italia non esiste una vasta letteratura; pregevoli sono, in ogni caso: GIULIANO, *La cooperazione degli stati e il commercio internazionale*, Milano, 1972, 99 ss.; COPPOLA D'ANNA, *L'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio (GATT)*, Roma, 1951, *passim*.

(2) Preferiamo indicare la disposizione internazionale come l'art. III, par. 2, dell'accordo, anziché come l'art. IV, par. 2, come risulta dal testo della sentenza annotata, perché riteniamo di dovere accettare la tesi del MURATORI, *Nuovo indirizzo giurisprudenziale in tema di uguaglianza tributaria tra prodotti nazionali e prodotti provenienti da paesi aderenti al GATT*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, II, 737. L'Autore contesta infatti l'entrata in vigore della legge 7 novembre 1957, n. 1307, la quale avrebbe dovuto operare la fusione dell'art. III con l'art. IV del trattato, a causa della mancata entrata in vigore degli accordi internazionali che emendavano l'accordo originario.

proprio di un altro prodotto (nazionale), è chiaro che la soluzione affermativa del quesito sopra enunciato postula la graduale verifica dei tre punti che, nell'impugnata sentenza, costituiscono altrettante tappe della *ratio decidendi*. E sono:

A) la regola della parità tributaria, sancita dall'art. III, n. 2 dell'accordo GATT (poi divenuto art. IV, n. 2, a seguito dei protocolli di emendamento approvati a Ginevra nel 1955), vige nell'ordinamento interno come legge dello stato e spiega immediata efficacia, stante il suo contenuto precettivo;

B) tale regola va intesa come formale e assoluta parificazione tributaria fra il prodotto nazionale e il similare prodotto importato dai paesi del GATT, nel senso che, indipendentemente dal carico fiscale complessivo, qualsiasi beneficio venga disposto dal legislatore a favore del primo vale anche per il secondo;

C) per effetto di ciò, la riduzione di aliquota dell'i.g.e. (al 4 %), disposta dall'art. 5, comma 2 della legge n. 267 del 1958 per il cotone di produzione nazionale, si estende automaticamente all'i.g.e. all'importazione del corrispondente prodotto proveniente da quei paesi, mancando in detta legge « una qualsiasi espressione letterale che possa far pensare all'intento del legislatore di limitare ai prodotti nazionali il trattamento tributario con la stessa norma disposto ».

Sono queste le affermazioni della sentenza contro le quali si appuntano le censure contenute nei primi due motivi del ricorso delle Finanze. E sono questi i tre punti, ma specialmente l'ultimo, su cui le vigili difese dei contendenti hanno approfondito il dibattito nella presente sede.

2. La prima affermazione (*sub* A) deve ritenersi esatta, non valendo a confutarla la contraria tesi, illustrata nel primo motivo di ricorso, con cui si sostiene che il principio della parità tributaria non è stato recepito nell'ordinamento giuridico interno a causa di un incompleto processo di adattamento al

La disposizione, comunemente denominata principio di non discriminazione, ha più volte formato oggetto di lite, sotto il profilo della sua efficacia rispetto a disposizioni posteriori aventi un contenuto (apparentemente (3)) contrario a quanto in essa statuito.

Di particolare, se non esclusivo, rilievo è l'applicazione compiutane rispetto all'i.g.e. all'importazione prevista per il cotone in massa proveniente dai paesi aderenti al trattato (4), su cui verte la decisione presa con la sentenza annotata, la quale, presumibilmente, chiude in modo defi-

(3) Come è noto, l'avverbio *apparentemente*, si rende necessario perché, molto spesso, la giurisprudenza ha contestato che le disposizioni interne successive, statuenti un diverso trattamento tra produzione estera e produzione nazionale, avessero un contenuto normativo contrario al principio di non discriminazione; per tale giurisprudenza cfr. il II paragrafo e le note relative.

(4) A parte il caso del trattamento fiscale dell'acquavite da vino importato dai paesi aderenti al trattato, per cui cfr. Cass. Sez. Un.. 8 giugno 1972, n. 1773. in *Foro it.*, I, 1972, 1963, con nota adesiva di GAGLIARDI, la questione ha interessato esclusivamente la determinazione dell'aliquota i.g.e. da applicare al cotone in massa depurato da semi.

diritto internazionale pattizio e che, comunque, non è suscettibile di immediata applicazione a causa del suo contenuto generico e del suo carattere meramente programmatico: sì da escludere, per un verso o per l'altro, che, all'impegno internazionale assunto dallo stato italiano di adeguare alle regole dell'accordo la propria legislazione, questa ne sia stata modificata con effetti rilevanti all'interno e già operanti sulle posizioni giuridiche dei cittadini.

Ma è una tesi, codesta, che già altre volte, e con non minor impegno, la difesa erariale ha invano patrocinato davanti a questa Suprema Corte, dalla cui giurisprudenza, che l'ha sempre respinta, non vi è qui fondata ragione per discostarsi. La questione, invero, è stata tratta a fondo nelle precedenti sentenze (dalla prima, a Sez. Sempl. n. 2293 del 1968, alle altre emesse dalle S.U., n. 867, 1771, 1773, e 1196 del 1972, richiamate anche dalla n. 1455 del 1973, fino alla sentenza pronunciata da questo stesso collegio, nella causa Finanze-Ferraretto, discussa insieme alla presente): di modo che, per disattendere il riproposto ma non nuovo assunto è sufficiente qui coordinare e illustrare gli ormai fermi risultati di tale elaborazione, che possono compiutamente ricapitolarsi nei seguenti punti:

a) l'Italia ha aderito all'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio (GATT: *General Agreement on Tariffs and Trade*) col Protocollo di Annecy del 10 ottobre 1949, che impegnava ognuno degli stati aderenti ad applicare incondizionatamente le parti I e III del trattato e la parte II « in tutta la misura compatibile con la sua legislazione esistente alla data del presente Protocollo ». In questa parte ricade appunto l'art. III, n. 2, così concepito: « I prodotti del territorio di ogni paese contraente, importati nel territorio di ogni altra parte contraente, non saranno colpiti direttamente o indirettamente da tasse o altre imposizioni interne, superiori a quelle che colpiscono, direttamente o indirettamente, i prodotti nazionali similari ».

b) Tale accordo è stato recepito nell'ordinamento interno italiano me-

nitivo una vicenda giurisprudenziale ricca di spunti per un approfondito dibattito (5).

Come è infatti noto, a seguito dell'entrata della legge 21 marzo 1958 n. 267, il cotone depurato da semi di produzione nazionale veniva colpito, ai fini dell'i.g.e., con un'aliquota *una tantum* del 4%, inferiore a quella applicata al similare prodotto estero, colpito all'importazione con una aliquota del 6% (6).

(5) Come si vedrà nelle note seguenti e nel testo, le sentenze in materia GATT hanno dato luogo a felici interventi della dottrina, la quale è inoltre riuscita a dimostrare come il tema dei rapporti tra diritto interno e diritto internazionale possa dar luogo a soluzioni non necessariamente ancorate a schemi consueti; cfr., al riguardo, CONDORELLI, *L'art. III, par. 2, dell'accordo GATT, la clausola del trattamento nazionale e la sua efficacia nell'ordinamento interno*, in *Riv. dir. internaz.*, 1968, 389; TIZZANO, *Pretesa diversità di effetti del GATT e dei trattati comunitari nell'ordinamento italiano*, in *Foro it.*, 1973, I, 2445.

(6) Con l'art. 9 della legge 1° agosto 1969 n. 478, le aliquote sono state riportate di nuovo allo stesso livello del 6%. Va però precisato che in seguito all'entrata in vigore di tale legge il cotone di produzione nazionale non era più soggetto all'i.g.e. sulla materia prima.

dante la legge di ratifica e di esecuzione 5 aprile 1950, n. 295, mentre la successiva legge 7 novembre 1957, n. 1307 ha reso esecutivi i Protocolli di emendamento adottati a Ginevra nel marzo 1955, a seguito dei quali la su trascritta norma, fermo restandone il contenuto, ha assunto la numerazione di art. IV n. 2. Nessun contrasto esiste fra le due leggi, l'una riguardando l'accordo originario e l'altra i successivi emendamenti, ed ambedue contengono il relativo ordine di esecuzione, se pur con la riserva, implicita nella prima ed esplicita nella seconda, di applicare le norme della parte II « in quanto compatibile con le leggi vigenti al 10 ottobre 1949 ».

c) È questa la c.d. clausola di riserva limitativa o *stand still*, che costituisce una modalità di accettazione di un trattato multilaterale volta a preservare, ma solo nel caso e nella misura della constatata incompatibilità, la preesistente legislazione dello stato riservante, che però, salvo questo limite, accetta e recepisce il trattato anche per la parte « riservata ». Cosicché, per stabilire in concreto se la riserva sia o no operante, cioè se esiste e in quale misura l'eventuale incompatibilità, avuto riguardo alla materia controversa, non occorre una ulteriore attività di produzione legislativa trattandosi solo di reperire e confrontare, sulla base dei consueti strumenti esegetici, fonti normative già esistenti.

d) Salvo dunque la prevalenza delle contrarie leggi già vigenti al 10 ottobre 1949 (se e in quanto esistano), ma salvo per quant'altro l'efficacia vincolante del recepito accordo (anche in ordine alla normativa della parte II), nulla osta a che il principio della parità tributaria sancito nell'art. IV del GATT sia immediatamente applicabile, al pari di ogni altra legge dello stato, nei confronti dei soggetti interni dell'ordinamento; parti, amministrazione, giudice. Quel principio, infatti, non si esaurisce in una mera e generica enunciazione programmatica, ma contiene un precetto sufficientemente specifico,

La diversificazione delle aliquote veniva ad incidere su una pregressa situazione di parità di trattamento, sancita dalla L. 12 agosto 1957, n. 757, nella quale era previsto che ambedue i prodotti venissero colpiti con un'aliquota del 6 %, cosicché gli importatori del prodotto estero proveniente dai paesi aderenti al GATT hanno ritenuto che la disparità di trattamento non dovesse valere nei loro confronti (7).

Essi infatti richiedevano l'applicazione del principio di non discriminazione il quale, parificando, a loro dire, i prodotti provenienti dall'area GATT con quelli nazionali, automaticamente conseguiva l'effetto di livellare l'aliquota applicabile all'importazione nella misura prevista per il cotone italiano.

Investita di tale questione, la giurisprudenza, inizialmente, non ha assunto un univoco orientamento (8); tuttavia successivamente, con mo-

(7) In effetti il cotone di produzione nazionale, oltre all'i.g.e. del 4 %, era soggetto all'i.g.e. dell'1 %, ai sensi della legge 267/1958, sugli scambi imponibili relativi alla materia prima.

(8) Cfr. Trib. Milano, 20 aprile 1966, in *Dir. sc. int.*, 1966, 295, nel quale

completo nei suoi elementi essenziali e, come tale, capace di operare senza bisogno di una ulteriore integrazione legislativa.

e) E non esorbita, ma rientra pienamente nei compiti istituzionali dell'amministrazione (in sede applicativa) e del giudice (in sede contenziosa), interpretare le norme del vigente diritto tributario in armonia alla regola, pur essa inserita nel sistema e a questo immanente, che prevede la parità di trattamento fiscale fra i prodotti nazionali e i similari prodotti importati dall'area del GATT.

Ciò posto, si tratta però di intendere tale regola nel suo corretto significato, al fine di individuarne il preciso contenuto percettivo e di delimitarne così la reale portata.

3. È chiaro infatti — si passa così all'affermazione *sub B*) — che solo se il principio di parità dovesse intendersi in senso « atomistico », cioè come formale e automatica parificazione (tributo per tributo, aliquota per aliquota, beneficio per beneficio: isolatamente considerati), potrebbe condividersi la tesi dell'impugnata sentenza, secondo la quale, una volta accertato che la legge prevede una aliquota ridotta per l'i.g.e. sul cotone nazionale, l'identica riduzione andrebbe per ciò stesso e senz'altro estesa al cotone importato.

A tanto invece non può accedersi, una tale decisione rivelandosi errata. e comunque affrettata, se quel principio — che oltre tutto, non essendo sovraordinato ma pariordinato rispetto alle leggi dello stato, non limita la sovranità di quest'ultimo e non gli impedisce perciò di introdurre norme abrogative o derogatorie, salvo le eventuali ripercussioni di tale condotta in sede internazionale — si deve intendere in senso « globale »: cioè come parità del carico fiscale complessivo, che, indipendentemente dalla singola imposta o dalla singola aliquota (che possono essere anche differenti), grava nell'insieme sul prodotto nazionale e sul corrispondente prodotto straniero,

tivazioni sempre più approfondite, ha accolto la tesi degli importatori equiparando l'aliquota, da applicare all'importazione del prodotto proveniente dall'area GATT, a quella prevista per il cotone di origine nazionale (9). Ne conseguiva, evidentemente, la condanna dello stato a restituire il 2 % sul valore imponibile, percepito in più all'atto dell'importazione.

La questione, peraltro, decisa dalle Corti di merito e dalla Cassazione, a sezione semplice, veniva portata avanti alle Sezioni Unite della Corte, la quale assumeva un orientamento che, se in astratto era favorevole alla tesi dei contribuenti, in concreto non consentiva l'automatica

appunto si negava il diritto al rimborso in base al principio generale in tema di successione della legge nel tempo, stabilito nell'art. 15 delle disp. prel. al c.c.

(9) A parte qualche isolata sentenza, che pure accetta la logica della giurisprudenza favorevole e nega il rimborso per motivi, se si vuole di fatto (cfr. il IV par. della nota), la giurisprudenza era concordemente favorevole all'equiparazione fiscale del prodotto importato dall'area GATT con quello similare nazionale.

in tal guisa da realizzare per entrambi, ma solo nel risultato finale, un'uguaglianza « sostanziale » di trattamento tributario.

Ed è proprio questa, in effetti, la tesi accolta dalle S. U. nelle sue ricordate sentenze (che, sul punto, hanno ripudiato l'opposto avviso espresso dalla prima sentenza, a Sez. semplice, n. 2293 del 1968, ancora seguita dalla Corte milanese): come non manca di avvertire la ricorrente Finanza con l'altra censura del primo motivo. Censura che è fondata solo per la parte in cui si richiama al principio della parità sostanziale, nei termini testé sintetizzati, mentre non lo è quando se ne vuol trarre l'estrema e inattendibile conseguenza del mancato adattamento del diritto interno alle regole dell'accordo (v. *retro*).

Nel confermare ora la precedente giurisprudenza, anche sul punto relativo all'interpretazione dell'art. IV del GATT, è qui opportuno ribadire e precisare che essa trova fondamento così nella lettera come nella *ratio legis*; l'una e l'altra decisamente inconciliabili con l'idea di una parità di trattamento riferita ad ogni singolo atto impositivo, anziché al complessivo carico fiscale. Ciò invero risulta dalla stessa formulazione della norma che, nel porre a confronto i prodotti importati con i similari prodotti nazionali, parla, al plurale, di « tasse o altre imposizioni interne », per le quali usa gli avverbi « direttamente o indirettamente » e specifica, per quelle afferenti ai prodotti importati, « di qualunque natura esse siano », dando chiaramente a intendere che il divieto di colpire questi ultimi in misura superiore ai prodotti nazionali va ragguagliato all'intero carico tributario e non alle singole componenti di esso. Lo conferma poi la *ratio legis*, che, in aderenza al vero e precipuo scopo perseguito dalle parti contraenti con la normativa pattizia internazionale è diretta: per un verso, ad impedire che all'interno di ogni singolo stato lo strumento fiscale venga applicato in maniera protezionistica per i prodotti nazionali e discriminatoria per quelli importati: per altro

equiparazione del prodotto importato con quello nazionale, rendendo così problematico il diritto al rimborso vantato dagli importatori (10).

Nelle sentenze considerate infatti, se, da un lato, veniva riaffermata la efficacia dell'art. III, par. 2, dell'accordo rispetto alle norme interne successive (11), dall'altro, si stabiliva l'impossibilità di equiparare automaticamente i prodotti rispetto all'imposta prevista per la merce di origine nazionale, poiché la discriminazione (vietata) non poteva deri-

(10) Per tale orientamento cfr. Cass. Sez. Un., 27 aprile 1972, n. 1196, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, II, 736; Cass. Sez. Un., 8 giugno 1972, n. 1771, in *Riv. dir. fin.*, II, 245 ss.; Cass. Sez. Un., 8 giugno 1972, n. 1773, in *Foro it.*, 1972, I, 1963.

(11) Naturalmente questa conclusione, in tema di rapporti tra ordinamento interno e ordinamento internazionale, riposa su presupposti, se vogliamo, di mero fatto, cioè sulla interpretazione della disposizione di diritto interno, a cui si attribuisce una *ratio* non collidente con quella del principio internazionale. Per questo aspetto la giurisprudenza, come nota il CONDORELLI, *L'art. III, par. 2, cit.*, 389, mostra di voler seguire vie nuove per giungere alla soluzione del delicato problema.

verso, e di conseguenza, a far sì che gli uni e gli altri prodotti siano posti, quanto a incidenza fiscale, sul medesimo piano competitivo di mercato. Il che non può realizzarsi se non attraverso una parità di trattamento sostanziale, ossia quantitativamente uguale ancorché qualitativamente disuguale. Infatti quel che importa al suindicato fine, non è già il singolo atto impositivo, poichè, riguardo ad esso, una eventuale differenza fra la merce interna e quella esterna ben potrebbe essere compensata dal diverso regime di altre imposizioni sul medesimo prodotto, onde, a voler operare la parificazione, in modo formale e automatico, per ciascun tributo (o aliquota) a sé stante, si rischierebbe il più delle volte di creare (in danno del prodotto nazionale) piuttosto che di eliminare (a sollievo del prodotto estero), l'asserita disparità di trattamento. Ciò che invece importa, valendo insieme ad evitare questo rischio e a realizzare quel fine, non è altro che il « costo fiscale » del prodotto, questo e soltanto essendo il parametro che consente di istituire, fra i due termini di paragone, un reale e completo confronto, giusta il quale è possibile al fine giudicare, in base appunto al trattamento complessivamente riservato ai prodotti nazionali ed ai prodotti importati, se davvero esiste e in che misura una sperequazione in danno di questi ultimi. Sempre che, naturalmente, l'interpretazione della singola fattispecie normativa — nel porre la quale lo stato esercita la sua sovranità, non compromessa all'interno della pur recepita ma non prioritaria norma pattizia internazionale — non indichi una diversa volontà legislativa, che sia con certezza orientata nel senso di escludere dal confronto dei due regimi fiscali (sul prodotto nazionale e su quello importato) una differenza volutamente introdotta sotto forma di alleggerimento del primo e di aggravio del secondo. Il che può verificarsi in due ipotesi: quando consti che il legislatore, così statuendo, ha espresso il deliberato proposito di derogare al principio del trattamento paritario, o più semplicemente quando, al di fuori di un siffatto proposito ma nel preciso intento

vare dal singolo tributo applicato, ma doveva essere verificata (12) a livello del *carico fiscale complessivo* che colpiva ciascun prodotto.

Che cosa la Corte sottintendesse con il concetto di *carico fiscale complessivo* non era precisamente determinato (13); presumibilmente il prin-

(12) Cfr. le sentenze citate alla nota 10; in tale giurisprudenza è inoltre messo in evidenza come il giudice e l'amministrazione, una volta effettuata la verifica sulla sussistenza della discriminazione, avessero anche il potere di eliminarla.

(13) Solo nella Cass. Sez. Un., 8 giugno 1972, n. 1771, in *Riv. dir. fin.*, cit., si accenna in modo esplicito alla necessità di ricomprendere nel carico fiscale complessivo le imposte corrisposte durante il ciclo di produzione della merce nazionale. Già in tal senso, peraltro, cfr. Trib. Genova, 31 marzo 1969, in *Dir. e prat. trib.*, 1969, II, 900.

In dottrina, comunque sono contrari, a causa della diversità dei prodotti su cui dovrebbe vertere la comparazione, MURATORI, *Nuovo orientamento*, cit., 751; FALSITTA, *Considerazioni sulla efficacia della clausola del trattamento nazionale di cui all'art. IV, par. 2, del GATT e sul diritto al rimborso vantato dagli importatori di cotone*, in *Giur. it.*, 1972, I, 2, 256. Cfr., anche, GAGLIARDI, *Ancora sugli effetti delle leggi di esecuzione del GATT*, in *Foro it.*, 1974, V, 158 ss.

di eliminare una — reale o supposta — sperequazione in danno della merce italiana, lo stesso legislatore ha diminuito l'imposta sul prodotto nazionale o ha inasprito quella sul prodotto straniero con l'intenzione, altrettanto certa, di lasciare definitivamente a carico di quest'ultimo il disposto aggravio.

A parte questa precisazione — che sarà ripresa in seguito — e tornando alla regola generale, giova peraltro soggiungere, a scanso di equivoci, che la norma in esame concepisce la parità tributaria solo con riferimento alle « tasse o altre imposizioni interne » cui i prodotti vengono assoggettati nel territorio dello Stato che li importa. Ciò vuol dire che nel determinare il loro carico fiscale, ai fini del giudizio comparativo con i corrispondenti prodotti nazionali, non si può e non si deve tener conto delle tasse o altre imposizioni che non siano « interne ». E quindi: a) né dei tributi che il prodotto abbia già scontato nel Paese di provenienza, trattandosi di un prelievo fiscale esterno e del tutto estraneo allo Stato importatore; b) né di quelli che qui si riscuotono per il fatto e all'atto dell'importazione, trattandosi di tributi doganali (non contemplati dalla clausola di parità in questione), che, per loro natura, colpiscono solo i prodotti importati e non pure i prodotti nazionali, nei cui confronti, pertanto, vien meno la stessa possibilità di una omogenea comparazione. Se, però, un'imposta applicata sulla merce estera al momento dell'importazione corrisponde a quella che, pur se diversamente congegnata, colpisce la stessa merce all'interno (come per es. l'i.g.e. all'importazione rispetto alla normale i.g.e.: cfr. l'art. 17 d.l. 9 gennaio 1940 n. 2 in rapporto al precedente art. 1), ed allora essa imposta deve considerarsi, agli effetti della parità voluta dall'art. IV del GATT (secondo il testo della norma e l'allegata nota interpretativa), come una vera e propria « imposizione interna », che, in quanto tale, va tenuta a calcolo nel computo degli oneri tributari da contrapporre a quelli gravanti sul similare prodotto nazionale. Il cui costo fiscale, dal canto suo, risulta dal coacervo delle varie « tasse o altre im-

cipio, fissato nella giurisprudenza che si considera, voleva indicare che il parametro per valutare l'esistenza e la consistenza della discriminazione era costituito, oltre che dai tributi applicati al prodotto nazionale in corrispondenza di quelli percepiti all'importazione del similare prodotto estero, anche dalle imposte che, secondo l'*id quod plerumque accidit* (14), colpivano il prodotto nazionale stesso durante il ciclo produttivo.

Se dunque si tiene conto del fatto che, secondo la legge n. 267 del 1958, il cotone di origine nazionale incorporava, oltre all'aliquota del 4 %, l'i.g.e. scontata sulla materia prima (cotone non depurato da semi) nella misura dell'1 % per ogni scambio imponibile, si comprende come il diritto al rimborso vantato dagli importatori di cotone non fosse così

(14) Giudice e amministrazione dovevano dunque effettuare una media che consentiva di individuare il carico fiscale complessivo che, secondo il criterio della normalità, colpiva il prodotto italiano.

Sul metodo per effettuare tale calcolo e sui risultati conseguenti, cfr. GAGLIARDI, *op. supra cit.*

posizioni interne» che si scontano lungo l'intero ciclo economico: dalla fase (iniziale) dell'acquisto e lavorazione della materia prima alla fase (finale) dello scambio del prodotto finito, avuto riguardo alla normalità delle operazioni economiche e al concetto di «media» secondo l'*id quod plerumque accidit* (sul punto v. *amplius* S. U. n. 1771 e 1773 del 1972, cit.).

È questa, in sintesi, l'indagine comparativa che — salvo diversa indicazione del legislatore — può e deve compiersi in sede amministrativa o giurisdizionale: al fine appunto di accertare, sul confronto del carico tributario complessivo che colpisce rispettivamente il prodotto nazionale e il prodotto importato, l'*an* e il *quantum* dell'asserita disparità in danno di quest'ultimo.

E l'impugnata sentenza, che a tale indagine si è totalmente sottratta, già per ciò stesso appare censurabile.

4. Di qui l'erroneità — denunciata col successivo motivo di ricorso — della terza e conclusiva affermazione della corte milanese (*sub C*), secondo cui la riduzione di aliquota dell'i.g.e. (al 4%) stabilita dall'art. 5 comma 2 della legge 21 marzo 1958, n. 267 «per il cotone di produzione nazionale», senza nulla disporsi per i prodotti importati in Italia dagli stati partecipanti all'accordo GATT, si dovrebbe intendere *de iure* estesa al cotone proveniente da tali stati: ciò per effetto della clausola di parità tributaria, cui non sarebbe di ostacolo una contraria indicazione legislativa, poiché nel cit. art. 5, «manca qualsiasi espressione letterale che possa far pensare all'intento del legislatore di limitare ai prodotti menzionati (nazionali) il trattamento tributario con la stessa norma disposta».

In contrario si deve anzitutto rilevare che, ove anche fosse esatta la spiegazione testé riferita, non per questo verrebbe meno l'errore della impugnata pronunzia, la cui illegittimità, determinata da una falsa interpretazione del principio di parità (inteso in senso formale o atomistico, anziché — com'è

certo e sicuro, come invece lo era a seguito dell'automatica equiparazione rispetto a ciascuno dei tributi applicabili (15).

L'incertezza sostanziale, generata dalla giurisprudenza, è stata dunque eliminata dalla sentenza che si annota con la quale la Corte esplicitamente nega ai contribuenti l'equiparazione tra il prodotto nazionale e quello importato dai paesi aderenti al GATT, stabilendo, in modo inequivoco, l'inesistenza del diritto al rimborso delle somme corrisposte a titolo d'i.g.e. alla importazione sul cotone depurato da semi.

II. Pur aparendo, ad una prima lettura, come una conclusione lineare (quasi una miglior precisazione) di quanto stabilito dai precedenti in materia, la sentenza che si annota muta in realtà radicalmente l'orientamento seguito dalla Corte.

(15) Il diritto al rimborso è infatti negato dalle Corti di merito che hanno provveduto a sommare le aliquote, previste per la tassazione della materia prima, a quella prevista per la tassazione del prodotto finito. Cfr. Trib. Genova, 31 marzo 1969, cit.; App. Venezia, 22 giugno 1973, in *Giust. civ.*, 1974, I, 960.

d'uopo — in senso sostanziale e globale), risiede in ogni caso nell'aver disposto il rimborso della somma pagata dagli importatori, in eccedenza all'aliquota del 4 %, senza aver prima effettuato il computo e il confronto di tutti gli oneri fiscali (v. sopra).

Ma l'addotta spiegazione non è neanche esatta, perché, contrariamente a quanto afferma la Corte di Milano (richiamandosi a Cass. n. 2293 del 1968, su questo punto superata dalla successiva giurisprudenza delle S. U.) l'intento del legislatore fu proprio quello di limitare all'i.g.e. sul prodotto italiano la riduzione di aliquota (dal 6 % al 4 %), disposta con l'art. 5 della legge n. 267 del 1958, che ha avuto come scopo di realizzare, per tale via, una perequazione del carico fiscale nei confronti dei cotonei greggi importati, di qualunque provenienza essi fossero, e di eliminare così una sperequazione che si era venuta a determinare, a danno del prodotto nazionale, per effetto della legge 12 agosto 1957, n. 757, (recante la disciplina della « imposta generale sull'entrata *una tantum* sui prodotti tessili »). Questa legge infatti, nel fissare l'i.g.e. per il cotone in massa, sia all'interno che all'importazione, con la stessa aliquota *una tantum* del 6 %, comprensiva degli scambi successivi ma non di quelli relativi alle fasi anteriori (cotone in seme), non aveva tenuto presente il maggior carico fiscale che, a paragone del prodotto estero (tassato con un'aliquota « condensata » del 6 %) veniva in tal modo a subire il cotone italiano, che, dovendo invero sottostare ad altri due gravami durante il processo di trasformazione della materia prima (cotone in seme), per il passaggio dell'agricoltura all'industria, era quindi soggetto al pagamento di un tributo di almeno l'8 %, in luogo dell'imposta unica del 6 % scontata dal cotone estero. E fu appunto per ovviare a tale inconveniente e togliere il prodotto nazionale da una così sfavorevole situazione (qualificata « assurda » in sede parlamentare), che si provvide a mitigarne il carico fiscale, in misura pari alla ritenuta eccedenza (2 %), mediante la successiva legge del 21 marzo

Infatti il tentativo di giustificare il dispositivo adottato con frequenti richiami ai precedenti appare all'attento lettore più come una giustificazione formale, che una adesione sostanziale a quanto deciso nelle sentenze richiamate in motivazione.

In buona sostanza la Corte nega recisamente ogni efficacia al principio di non discriminazione rispetto alle norme interne successive che diversificano il trattamento fiscale, rispettivamente previsto per i prodotti nazionali e quelli esteri importati dai paesi aderenti al GATT.

Il mutamento di orientamento non potrebbe essere quindi più radicale (16); anche se forse, è possibile affermare come la sentenza emanata non abbia fatto altro che trarre le più logiche conseguenze dalla

(16) Tale mutamento, in larga misura riposa su quella parte della motivazione in cui la Corte afferma l'esistenza della deroga al principio di non discriminazione anche nel caso in cui la norma interna, che diversifica i trattamenti fiscali, non palesa un intento protezionistico. La precedente giurisprudenza, invece, dalla coincidenza della *ratio* delle due norme faceva dipendere la possibilità di eliminare la discriminazione eventualmente prodottasi.

1958, n. 267, il cui art. 5 (2° co.), fermo lasciando il regime dell'i.g.e. all'importazione, statul che « per il cotone di produzione nazionale depurato dai semi l'aliquota è ridotta al 4 % ».

Che questo sia stato il preciso intento del legislatore è un dato che emerge con certezza dal risultato convergente dell'interpretazione letterale, logica e teleologica: a) letterale, perché la norma è formulata con specifico ed esclusivo riferimento al « cotone di produzione nazionale »; b) logica, perché è solo questo l'emendamento sostanziale apportato alla disciplina organica dell'i.g.e. contenuta nella legge 12 agosto 1957, n. 757, la quale, pur nell'identità di aliquota, teneva distinti i « prodotti nazionali » dai « prodotti provenienti dall'estero » (art. 2), onde la puntuale modifica normativa, intervenuta ad appena sette mesi di distanza con la legge n. 267 del 1958 ed espressamente limitata all'i.g.e. sul « cotone di produzione nazionale » (art. 5), non avrebbe alcuna plausibile spiegazione se, contro la chiara formula della norma modificatrice e contro la distinzione presente nella norma modificata, la disposta riduzione di aliquota (dal 6 % al 4 %) dovesse ritenersi dettata anche per il « cotone proveniente dall'estero »; c) teleologica, perché l'unica ragione per ridurre l'i.g.e. sul cotone italiano, astrattamente e alternativamente ravvisabile o in un fine protezionistico di tale prodotto o in un fine perequativo rispetto al più tenue regime fiscale del prodotto estero, fu senza dubbio quest'ultima, come risulta ripetutamente e univocamente ribadito durante i lavori preparatori della legge del 1958; unanimi essendo gli intervenuti nel denunciare la posizione di svantaggio tributario, cui la legge del 1957 aveva finito per porre il prodotto italiano con l'aliquota del 6 % (v. sopra) nel rispondere all'esigenza di eliminare questa « assurda situazione di disparità » (v. in particolare, gli atti della Camera dei Deputati, II legislatura, V Commissione, vol. II, p. 2069 e ss. nonché i corrispondenti atti del Senato, p. 3028, e ss.). Ed è noto che, dei lavori preparatori, deve tenersi conto ai fini erme-

interpretazione attribuita all'art. III, par. 2, dell'accordo, secondo la quale la (eventuale) discriminazione doveva essere verificata a livello di carico fiscale complessivo.

A nostra avviso infatti (17), una volta conferito il significato considerato alla norma dell'accordo GATT, la giurisprudenza non poteva che scegliere due vie: o, negare, come appunto ha fatto, ogni efficacia alla norma internazionale, oppure, ritornare, sia pure in linea di fatto (18), all'automatica equiparazione del prodotto straniero con quello nazionale.

Sotto questo profilo si può dire che la sentenza, malgrado le radicali innovazioni, si inserisce nella linea di tendenza segnata dalla giurisprudenza precedente, con la quale condivide il pregio dell'approfondimento del tema trattato, nonché il palese intento di razionalizzare il più possibile le conclusioni adottate.

(17) Cfr. ARDIZZONE, *In tema di principio di parità di trattamento tributario rispetto ai prodotti provinciali da stati aderenti al GATT*, in *Riv. dir. fn.*, II, 1974, 245.

(18) Cfr. ARDIZZONE, *op. cit.*, 277.

neutici per illuminare il significato di singole disposizioni normative, quando — come nella specie — essi non si sovrappongono, ma si armonizzano con la volontà della legge, quale risulta obiettivata nel testo normativo e quale si desume dal significato proprio delle parole, dalla *mens legis*, dalla sua *ratio* e dal suo coordinamento con le altre norme del sistema nel cui ambito viene ad inserirsi.

Se tale deve essere la corretta interpretazione del discusso articolo, il quale, a modifica della legge del 1957, ha ridotto l'aliquota dell'i.g.e. (dal 6 % al 4 %) solo per il cotone nazionale (e in tal senso, del resto, sono già due sentenze precedenti di queste S.U. n. 1771 e 1196 del 1972, par certo che, più che inconciliabile, appare contrastante e contraddittoria, col comando legislativo, l'idea di estendere la stessa riduzione al similare prodotto importato. Ciò infatti, non farebbe che ripristinare, ad un più basso livello di prelievo fiscale (certamente estraneo alla *mens legis*) proprio quella disparità di trattamento, in danno del prodotto italiano, che il legislatore del 1958 intendeva per l'appunto eliminare. Ed è vano, allora, appellarsi alla clausola di parità tributaria per dire che, fra i prodotti importati, dovrebbero distinguersi quelli provenienti dall'area del GATT, al fine di estendere solo ad essi la disposta riduzione di aliquota. Posto invero che questa fu introdotta non già per agevolare ma per perequare il cotone italiano al minimo carico fiscale dei cotonei esteri, di qualunque provenienza essi fossero, non v'è più luogo a distinguere, poiché la ipotizzata estensione sortirebbe l'effetto, ugualmente contrario al comando legislativo, di mantenere l'ingiustificata e non più voluta situazione di privilegio in favore dei (soli) prodotti provenienti dal GATT: quasi che essi, in contrasto e al di là della stessa regola di parità tributaria, dovessero fruire di un trattamento addirittura preferenziale rispetto ai prodotti nazionali.

Sono queste infatti le caratteristiche costanti che segnano l'evoluzione giurisprudenziale in tema di accordo GATT (19), qualunque tipo di dispositivo venisse adottato dagli organi giudicanti; cosicché l'esposizione di tale evoluzione può interessare anche sotto questo profilo, oltre che, naturalmente, per quanto in precedenza si è detto sui rapporti intercorrenti tra la sentenza annotata e i precedenti e sul valore che essa assume in merito alla definitiva chiusura della vicenda giurisprudenziale.

Sin dalle prime sentenze, quelle in cui le corti di merito statuirono il diritto al rimborso a favore degli importatori di cotone (20), gli organi giudicanti furono infatti portati ad approfondire i motivi delle loro decisioni. Il passaggio, da un regime di uguaglianza a un regime diver-

(19) Cfr. GAGLIARDI, *Sugli effetti delle leggi di esecuzione del GATT*, in *Foro it.*, 1972, I, 1963.

(20) Cfr. Corte d'Appello Milano, 7 luglio 1967, in *Giust. civ.*, 1967, I, 1708; vedila, anche, in *Dir. e prat. trib.*, II, 1968, 97 ss.; in *Riv. dir. internaz.*, 1968, 389 ss.; in *Giur. it.*, 1968, I, 2, 275, con note, tutte da considerare con attenzione, di MURATORI, CONDORELLI, *cit.*, e LA ROSA, *Considerazioni sulla rilevanza interna di una norma internazionale di eguaglianza tributaria*.

5. A questo punto, con l'accoglimento del secondo motivo di ricorso e la conseguente cassazione dell'impugnata pronunzia, la questione potrebbe dirsi virtualmente risolta, se, con riferimento all'indagine in oggetto non prospettasse un'ulteriore e più penetrante indagine in ordine al principio di diritto da enunciare nella presente sede (*ex* art. 384 c.p.c.) a precisazione e completamento dei rilievi conclusivi contenuti nelle precedenti sentenze di queste S. U. n. 1771 e n. 1196 del 1972. Al qual proposito giova ricordare che la prima di esse (n. 1771) culmina nell'affermazione secondo cui, non risultando, che, oltre alla finalità perequativa, il legislatore del 1958 «abbia inteso altresì attuare un trattamento differenziato e protezionistico in contrasto con l'impegno internazionale, rimane margine per il giudice di rinvio, di verificare, ferma l'applicabilità in sé dell'aliquota del 4% soltanto al prodotto nazionale, l'esistenza della parità complessiva fiscale». E, quanto alla seconda sentenza (n. 1196), il discorso si chiude con la seguente proposizione: «Dell'indicata finalità (perequativa) dovrà tener conto il giudice di rinvio nell'assolvimento del compito che gli viene affidato, in quanto potrà trarre importanti elementi per la determinazione dell'ammontare complessivo fiscale sui due prodotti (nazionale ed estero) e per la conseguente comparazione che ne dovrà fare allo scopo di accertare se è stato osservato, o non, il suindicato principio di parità tributaria sancito dalla convenzione GATT».

Orbene, nell'interpretare il significato di codeste enunciazioni, e in ogni modo per sentire qui riconoscere l'esattezza della sua tesi, la ricorrente Finanza sostiene che «una volta ritenuta la funzione semplicemente perequativa della legge in esame, non sarebbe comunque possibile svolgere un ulteriore sindacato, per accertare se, per avventura, la perequazione non sia stata realizzata in misura matematicamente precisa, essendo la relativa determinazione ovviamente rimessa alla valutazione discrezionale del legislatore».

sificato del cotone depurato da semi, secondo schemi classici non avrebbe infatti potuto che dar luogo ad una semplice constatazione della nuova realtà normativa, e, di conseguenza, al rigetto della domanda dei contribuenti (21).

Secondo i giudici di merito (22), tuttavia, la vigenza di una legge, che diversificava le aliquote di imposta tra prodotto nazionale e prodotto importato, non comportava necessariamente che le merci importate dai paesi aderenti al GATT dovessero essere tassate con l'i.g.e. prevista per la produzione di estera provenienza.

In ultima analisi, secondo gli organi giudicanti, la situazione normativa richiedeva che si interpretasse la disposizione fiscale interna, per vedere se effettivamente con essa il legislatore nazionale aveva voluto dar luogo ad una discriminazione, derogando quindi al principio di cui all'art. III, par. 2, dell'accordo. A seguito dell'interpretazione ef-

(21) Applicando evidentemente l'art. 15 delle disposizioni preliminari, in tema di efficacia delle leggi nel tempo: cfr., del resto in tal senso, Trib. Milano, 20 aprile 1966, *cit.*

(22) Cfr. *supra*, nota 20.

Questi, invero, avendo fissato la minor aliquota del 4 % per il solo cotone nazionale (legge n. 267 del 1958, art. 5), in modo da compensare gli oneri fiscali a cui esso soggiace nelle fasi economiche anteriori ed all'unico scopo di pareggiarne così il carico tributario rispetto all'imposta unica del 6 % gravante sul cotone importato, non ha fatto altro che regolare definitivamente in sede normativa, e con efficacia vincolante per chiunque, il giudizio comparativo in ordine al trattamento dei due prodotti, stabilendo insindacabilmente il rimedio idoneo al conseguimento di tale risultato. Quello, cioè, di lasciar ferma l'imposta del 6 % sui cotoni importati (di qualunque provenienza), considerandola « come aliquota media, comprensiva degli oneri gravanti il prodotto nazionale nelle fasi precedenti e, quindi, stabilire la minore aliquota del 4 % per i cotoni nazionali, con mero intento perequativo », che appunto si è voluto realizzare solo a mezzo di questo differenziato regime di aliquote. Dovrebbe pertanto ritenersi priva di qualsiasi validità, oltre che estranea all'insegnamento delle S.U., « l'ipotesi di una specifica verifica, ad opera del giudice, nei singoli casi, dell'onere complessivo dell'i.g.e. dovuta sui prodotti nazionali, per una pretesa inapplicabilità, per la parte eventualmente eccedente, di quella differenza del 2 % ($6\% - 4\% = 2\%$), alla quale invece il legislatore, nel suo sovrano apprezzamento, volle attribuire e attribuir una funzione compensativa e di conguaglio ». Che poi, soggiunge la ricorrente, il legislatore, nel determinare in tal modo (2 %) la differenza costituente il conguaglio tra le due imposizioni, possa, in ipotesi, aver commesso qualche errore di calcolo (ma si tratterebbe di esigenze di arrotondamento, in più o in meno, secondo il concetto di « media », di cui è menzione nelle sentenze n. 1171 e 1773 delle S. U.), è problema che non può certo riaprirsi in sede giurisdizionale per la ricerca e l'emenda del supposto errore, compito del giudice « essendo quello di giudicare secondo le leggi e quindi anche di verificare l'intenzione del legislatore, e non anche di fare a quest'ultimo un pro-

fettuata, le Corti di merito giungevano quindi alla conclusione per cui la disposizione, che diversificava le aliquote, non palesava, oggettivamente, l'intento di discriminare a sfavore della merce importata dall'area GATT, poiché nulla in merito veniva disposto dalla disposizione esaminata.

Poiché quest'ultima, inoltre, doveva essere interpretata secondo la regola per cui lo stato non intende violare i trattati, in presenza del principio di non discriminazione la disposizione, solo in apparenza discriminante, doveva assumere un significato che consentisse di applicare alla merce importata dai paesi aderenti al GATT l'aliquota prevista per i prodotti nazionali (23).

Come è stato posto ben in evidenza, da un autorevole commentatore

(23) I giudici, in tal modo, pervenivano, in fatto, ad una sovraordinazione della norma internazionale rispetto a quella interna. Cfr., in proposito, Cass. Sez. Un., 21 maggio 1973 n. 1445, in *Dir. e prat. trib.*, 1974, II, 813 con nota contraria di ARDIZZONE, *Sull'applicabilità del diritto per i servizi amministrativi per le importazioni dall'area GATT*.

cesso, per concludere, in ipotesi, per l'illegittimità parziale delle norme da esso poste ».

Alla tesi testé riassunta, ampiamente dibattuta dalle parti anche nella discussione orale, fa riscontro l'opinione diametralmente opposta dei resistenti. Essi, innanzi tutto, negano che la legge del 1958 abbia perseguito un intento perequativo, ciò — a loro avviso — non risultando dalla formulazione letterale dell'art. 5 (che parla di aliquota ridotta e quindi agevolata), né dalla sua *ratio*, riguardo alla quale non sarebbero probanti i lavori preparatori (ancorché indicativi di quell'intento): onde, trattandosi di una misura agevolativa, la riduzione di aliquota (al 4 %) disposta in favore del cotone italiano, dovrebbe senz'altro estendersi, per la regola della parità tributaria, al similare prodotto importato dall'area del GATT. Ma ciò che, soprattutto, sarebbe decisivo in tal senso — sempre a parere dei resistenti — è che, ammessa la finalità perequativa della legge del 1958, questa, di fatto, si è tradotta in un risultato fiscale discriminatorio per l'i.g.e. sul cotone importato, in quanto la preesistente sperequazione, erroneamente ritenuta in danno del cotone italiano, in realtà non sussisteva. Due sono gli argomenti addotti a sostegno di tale assunto, entrambi a dimostrare l'erroneo presupposto in forza del quale fu emanata la suddetta legge. Col primo argomento, fondato sulla interpretazione della legge precedente (n. 757 del 1957), e della voce n. 662 dell'allegata tabella A (« cotone in massa »), si sostiene che « tanto il cotone in seme quanto il cotone depurato dai semi assolvevano l'i.g.e. *una tantum* nella misura unica del 6 %, nel senso che per l'uno o l'altro tipo di cotone, italiano o straniero, una volta assolta l'i.g.e. al primo passaggio (se cotone nazionale) o all'atto dell'importazione (se cotone straniero), gli ulteriori scambi dei prodotti non erano più soggetti a tassazione »: non è vero, dunque, che con tale sistema — così affermano i resistenti — « si sarebbe attuato un regime impositivo più gravoso a carico del cotone nazionale », questo

di tale giurisprudenza (24), gli organi giudicanti avevano tentato di risolvere, in via interpretativa, un problema di cui si coglieva molto bene la rilevanza internazionale (25) ma si tralasciavano le esigenze derivanti dall'ordinamento interno.

In altri termini, pur ammettendosi l'esattezza del ragionamento in merito alla « *ratio* » della disposizione interna, tale giurisprudenza non risolveva l'ulteriore problema costituito dalla individuazione delle regole da applicare all'importazione dei prodotti provenienti dai paesi aderenti al GATT (26), poiché l'identificazione, in essi, di un « *tertium genus* » tra prodotti esteri e prodotti nazionali evidentemente risultava come una conclusione assai ardita rispetto a quanto stabilito nella legge

(24) Cfr. CONDORELLI, *L'art. III, par. 2, cit.*

(25) A causa della sovraordinazione della norma internazionale su quella interna.

(26) La lacuna è riscontrata dal CONDORELLI, *op. cit.*, e dal LA ROSA, *Considerazioni, cit.*

essendo soggetto allo stesso carico tributario del prodotto straniero (imposta unica del 6%); vero è invece che, allorché nella erronea supposizione del contrario, l'art. 5 della successiva legge (n. 267 del 1958), ridusse l'aliquota a favore del solo cotone italiano (dal 6% al 4%), si venne ad alterare, in danno del cotone straniero, un carico fiscale che sperequato non era per il prodotto nazionale, stante la pregressa situazione di parità. La quale infatti — ed è questo il secondo argomento — fu ripristinata mercé l'espressa abrogazione del suddetto art. 5 (comma 2), disposta con l'art. 9 della successiva legge 1 agosto 1969, n. 478 (che ha convertito con modificaz. il d.l. 2 luglio 1969, n. 319), emanata a seguito dei richiami pervenuti dagli organi del GATT. E dalla ripristinata equiparazione delle aliquote, nella misura unica del 6%, per entrambi i prodotti (nazionale e estero), traggono i resistenti un duplice corollario: a) il legislatore del 1969, come risulta dall'interpretazione logica dell'emesso provvedimento e come confermano i lavori preparatori, « ha riconosciuto che con la legge del 1958 si era attuata una discriminazione a danno del prodotto estero », non altro significato potendo attribuirsi alla funzione riequilibratrice e quindi riparatoria della legge del 1969; b) pertanto, ai fini di stabilire, se la normativa del 1958 fosse o no conforme alla regola della parità sostanziale (secondo le direttive tracciate dalle S. U.), il problema deve ormai ritenersi legislativamente risolto in senso negativo, sia nell'*an* che nel *quantum*, senza necessità di procedere a quello ulteriore accertamento di merito, circa l'individuazione e la valutazione del carico complessivo tributario, affidato al giudice di rinvio ». E ciò in quanto « proprio quella valutazione a compiersi dal giudice di rinvio è stata già operata, perché presupposta, dal legislatore del 1969 », il quale, tenendo conto dei vari passaggi di merce e perciò del carico tributario complessivo, ha in definitiva statuito « che il tributo, per essere uguale, doveva rispondere all'aliquota del 6% per tutti e due i prodotti ». Donde il diritto, ormai certo e incontestabile, degli importatori —

n. 267 del 1958, e, comunque, inidonea a giustificare l'applicazione dell'aliquota prevista per la produzione nazionale (27).

III. Tuttavia quella parte della dottrina, che era favorevole alla equiparazione della aliquota applicata i.g.e. al prodotto importato dall'area GATT con quella prevista per il similare prodotto nazionale, riuscì acutamente a dimostrare come il dispositivo delle Corti di merito, favorevole alla suddetta equiparazione, poteva essere correttamente giustificato in base alle classiche ricostruzioni in tema di produzione normativa, dovute agli studiosi di diritto internazionale (28).

Bastava infatti applicare alla questione le teorie del rinvio recettizio o di produzione, per arrivare alle medesime conclusioni cui era giunta la giurisprudenza. L'art. III, par. 2, dell'accordo infatti, doveva essere inteso, secondo la dottrina che si considera, come una norma a contenuto non determinato, perché influenzato dalle disposizioni emanate

(27) Cfr., ancora, CONDORELLI, *op. loco cit.*

(28) Cfr. CONDORELLI, *op. cit.*, 397 ss.

è questa la loro conclusione — di ottenere il rimborso della differenza pagata in più rispetto al 4 % fissato nel 1958 per il cotone italiano.

Poste a confronto le due opposte tesi, quella della Finanza e quella dei contribuenti, osservano queste S. U. che la prima deve essere accolta per le stesse ragioni che rendono inaccettabile la seconda.

Con essa invero si tenta per altra via, la conferma del principio di cui all'isolata e non più seguita sentenza n. 2293 del 1968, che aveva senz'altro esteso al cotone importato dall'area del GATT la riduzione d'aliquota disposta dalla legge n. 267 del 1958 per il solo cotone italiano, muovendo i resistenti dalla premessa che tale legge avrebbe perseguito un intento agevolativo e non perequativo. Ma è una premessa, codesta, che è stata già motivatamente disattesa con le sentenze a S. U. n. 1771 e 1196 del 1972, secondo cui « la ricordata riduzione dal 6 al 4 % fu introdotta certamente per fini perequativi nell'intento cioè di eliminare la situazione di sfavore in cui si trovava il cotone italiano rispetto a quello importato »; né occorre ripetere quanto si è qui aggiunto (v. sopra) per confermare l'esattezza di questa giurisprudenza e la inesattezza di quella premessa. Scartata la quale, dunque, non rimane che prendere atto del comando legislativo per come fu posto e voluto nella norma giuridica destinata ad attuarlo, vale a dire: secondo il suo contenuto oggettivo, nel senso di applicare l'aliquota ridotta al solo cotone nazionale, secondo la già illustrata *ratio legis*, nel senso di escludere i cotoni importati dalla disposta riduzione, attesa la finalità perequativa di quest'ultima. E si è visto che non vale richiamarsi alla parità tributaria per giustificare un'eccezione a favore dei cotoni importati dal GATT, poiché questi, al pari di tutti gli altri, versavano in quella situazione di privilegio fiscale che la legge del 1958 mirava precisamente a rimuovere, e volle rimuovere proprio per ristabilire la parità col più tassato prodotto italiano. Né vale obiettare, negando la preesistente sperequazione in danno di quest'ultimo, che tale legge, ancor-

dallo stato in merito al trattamento fiscale dei prodotti esteri e nazionali (29).

Peraltro, ogni volta che le norme interne venivano a discriminare tra i prodotti, la discriminazione operava come fatto idoneo a far assumere alla norma internazionale un contenuto, costituito dalla disciplina vigente per i prodotti nazionali.

Una volta che una norma di tal genere si fosse formata nell'ordinamento internazionale, essa entrava a far parte dell'ordinamento interno, poiché lo stato italiano aveva dato piena ed intera esecuzione all'accordo GATT, ratificato con la legge 5 aprile 1950, n. 295.

Contro tale ricostruzione del fenomeno non sono state avanzate riserve precise, o comunque relative alla logica che la giustificava; spunti per una critica, di principio, possono essere tuttavia giustificati da parte di un'autorevole dottrina (30), la quale in buona sostanza, negando

(29) In altri termini si conferisce all'art. III, par. 2, un contenuto di natura strumentale, analogo a quello attribuibile alla clausola della nazione più favorita.

(30) Ci riferiamo al LA ROSA, *Considerazioni*, cit., soprattutto, 279 ss.

ché perequativa nelle intenzioni, si rivelò discriminatoria nei risultati. Anche se ciò fosse vero si tratterebbe pur sempre di effetti ineluttabili della volizione normativa, ed ai quali perciò non potrebbe negarsi applicazione, dal momento che il legislatore, col preciso e unico obiettivo di eliminare l'accertata disparità — non importa se reale o erroneamente ritenuta, perché è su questo presupposto e per quello scopo che fu emanata la norma — ha comunque voluto e imperativamente statuito il differenziato regime di aliquote fra i due prodotti come misura perequativa e di congruaggio, avente carattere definitivo e non più suscettibile di revisione, in sede applicativa, né per l'an né per per il *quantum*.

Tale essendo il contenuto e il fine dell'art. 5 della legge del 1958, che, attesa l'esistenza della sperequazione ed accertatane anche la misura (2%) ha stabilito lo specifico rimedio atto ad eliminarla, è chiaro che ogni indagine circa l'esattezza o meno del presupposto del provvedimento legislativo (preesistente disparità a carico del prodotto italiano) e circa l'idoneità o meno del disposto rimedio (aliquota ridotta) rispetto allo scopo perseguito (equiparazione fiscale col prodotto importato) è stata ormai compiuta in sede normativa e non è più possibile riaprirli in sede giurisdizionale, non potendo il giudice disapplicare o modificare una norma giuridica affermando che essa è sbagliata. A pensarla diversamente, si dovrebbe accreditare l'inammissibile postulato che un precetto normativo, quale risulta chiaramente dalla lettera e dalla *ratio legis*, abbia forza vincolante solo se e nella misura in cui il risultato della sua applicazione coincida effettivamente e pienamente con la finalità che fu perseguita dal legislatore sulla base di una certa situazione (di fatto e di diritto) ritenuta esistente e come tale apprezzata: il che è quanto dire che se tale situazione non esisteva o fu male apprezzata, la legge non sarebbe applicabile o lo sarebbe solo per la parte che eventualmente residua dall'espunto errore. Enunciato, codesto, che non richiede una particolare dimo-

la possibilità di applicare alla materia il dogma del rinvio (ricettizio o di produzione), riteneva come l'operatività del principio di non discriminazione fosse in larga misura legata a concezioni che conferissero alla norma internazionale una posizione sovraordinata (31) rispetto a quelle successive interne di tenore contrario. Ove non si fosse accettato siffatto presupposto logico, secondo l'Autore considerato, difficilmente la norma internazionale avrebbe potuto svolgere una utile funzione rispetto all'ordinamento interno, poiché, in ultima analisi, è quest'ultimo che, in concreto, fissa il trattamento fiscale da applicare ai prodotti esteri e a quelli similari nazionali.

Per questo motivo, sia che lo stato equipari il trattamento fiscale,

(31) Secondo il LA ROSA, *op. cit.*, è sempre l'ordinamento interno che stabilisce quale trattamento fiscale applicare ai prodotti soggetti all'imposta. L'inapplicabilità, nella misura prevista dalle leggi nazionali, dell'aliquota disciplinata per i prodotti stranieri può essere giustificata solo dalla sovraordinazione del principio internazionale. Cfr., in tal senso, anche ASTOLFI, *Brevi considerazioni sulla norma costituzionale «pacta sunt servanda» e sull'obbligo di rispettare i trattati*, in *Dir. e scambi int.*, 1967, 237.

strazione, bastando qui ricordare che potere-dovere del giudice è di interpretare ed applicare fedelmente la legge, cui egli è soggetto (art. 101 Cost.), non rientrando fra i suoi compiti quello di completare l'opera del legislatore mediante la verifica, e se del caso, la rettifica delle norme che questi ha posto in essere. Ora il precetto in questione (art. 5, comma 2, legge n. 267 del 1958), giusto o errato che fosse, è certo che esprimeva l'univoca volontà del legislatore di escludere tutti i cotonei importati (compresi quelli provenienti dal GATT), dalla minore aliquota riservata al cotone nazionale (4 invece del 6 %) e di tener ferma questa differenza (2 %) — lo si è già notato — come definitiva e inalterabile misura di congruaglio idonea a realizzare, nella discrezionale e insindacabile valutazione normativa, il pareggiamento dei rispettivi carichi fiscali. Ed è altrettanto certo che se tale è la volontà legislativa, così inverteasi nella norma, questa deve ricevere integrale applicazione: senza possibilità, cioè, che il giudice — in tutto o in parte, direttamente o indirettamente — riconsideri la riduzione di aliquota per farne in qualche modo partecipe il prodotto importato, anche se, per un errato ma incensurabile calcolo del legislatore, la disposta e pur voluta misura dovesse apparire eccedente rispetto alla finalità perequativa.

Il discorso fin qui svolto è già tale da rendere irrilevante il primo argomento dei resistenti, che, peraltro, non è neanche fondato. Senza necessità di addentrarsi in una minuziosa analisi volta a stabilire se è vero — come assumono questi ultimi — che in base alla legge n. 757 del 1957, istitutiva dell'i.g.e. *una tantum* del 6 % sui prodotti tessili, quest'imposta colpiva una volta sola il cotone « in massa », volendo intendere per tale (come dicono i resistenti) sia quello in seme sia quello depurato dai semi, e che pertanto nessun altro onere gravava a questo titolo sul prodotto nazionale come su quello importato (sul che sia lecita ogni riserva), sta di fatto che, accanto alla riduzione di aliquota al 4 %, introdotta dall'art. 5, comma 2 della successiva legge

sia, che discrimini le aliquote tra i prodotti, a seconda della provenienza, è la norma interna che va applicata; né su di essa la norma internazionale può influire, salvo a considerarla come sovraordinata.

A nostro avviso, la notazione essenziale, contenuta in tale costruzione del fenomeno, è costituita proprio dall'idea che, comunque si esaminino la materia, la disciplina è sempre fornita dall'ordinamento nazionale. Se così è, rimane allora da spiegare perché nell'ordinamento internazionale, seguendo le teorie del rinvio, a volte la norma venga specificata dalla disposizione interna che disciplina il trattamento dei prodotti di estera provenienza (32), altre volte, in caso di discriminazione, dalla disposizione relativa ai prodotti nazionali.

La obbiezione potrebbe essere superata solo ritenendo che il contenuto della norma internazionale venga sempre e comunque ad essere costituito dalla disposizione che fissa il trattamento fiscale per i pro-

(32) Su questo punto assai felici ci sembrano le osservazioni del LA ROSA, *op. supra cit.*

n. 267 del 1958 per il cotone di produzione nazionale depurato dai semi, il comma 1 dello stesso art. 5 stabilì espressamente che «per gli atti economici aventi per oggetto il cotone greggio non ancora depurato dai semi (cotone in seme) l'i.g.e. è dovuta nei modi e nei termini normali con l'aliquota dell'1 %». Il che, per un verso, rilevò l'incidenza di almeno due imposizioni sulla media dei precedenti passaggi (per il processo di trasformazione dall'agricoltura all'industria), quanto alla *mens legis*, chiaramente intesa a raggiungere il livello del 6 %, e quindi la parità complessiva col prodotto importato, mediante il cumulo del duplice tributo sul cotone italiano in seme ($1 + 1 = 2\%$) con quello *una tantum* sullo stesso cotone depurato dei semi (4 %); per altro verso, e conseguentemente, esclude che tale innovazione legislativa (art. 5 cit.) fosse stata introdotta senza aver riguardo al confronto con l'imposta unica del 6 % gravante sul cotone importato, confronto che, viceversa, fu presupposto e calcolato come parametro al quale si ritenne conforme, e in corrispondenza del quale fu appunto introdotta, la riduzione di aliquota (al 4 %), sul «cotone nazionale».

Resta ancora l'altro argomento dei resistenti, secondo cui lo stesso legislatore avrebbe riconosciuto che, con l'art. 5 della legge n. 267 del 1958, si era attuata una discriminazione a danno del prodotto importato (anziché una perequazione del prodotto italiano) allorché, con l'art. 9 del d.l. 2 luglio 1969, n. 319, convertito con modif. nella l. 1 agosto 1969, n. 487, fu abrogato espressamente il suddetto art. 5, ripristinandosi così, per entrambi i prodotti, l'identità di aliquota (del 6 %), di cui alla legg. n. 757 del 1957 e riparandosi in tal modo al precedente errore.

Al riguardo è doveroso anzitutto avvertire — a scanso di affrettate illazioni circa una presunta violazione degli impegni internazionali in cui l'Italia sarebbe intenzionalmente incorsa con la legge del 1958 — che nel corso dei lavori preparatori della legge del 1969, citati dagli stessi resistenti, si tenne

dotti nazionali, con ciò eliminando ogni rilevanza giuridica alla eventuale discriminazione (33).

Evidentemente, se si accetta questa precisazione, si deve conseguentemente concludere che ogni qualvolta il legislatore palesi l'intenzione di discriminare in relazione alla materia disciplinata dall'art. III, par. 2, dell'accordo, la produzione automatica della norma non si verifica, poiché, in tal caso, la disposizione interna deroga al principio internazionale (34).

L'utilizzazione del dogma del rinvio, per giustificare il rimborso

(33) In altri termini è quindi necessario che tra la norma interna e quella internazionale esista una coincidenza di «ratio»; tuttavia anche in tal caso, non si vede perché la tassazione dei prodotti stranieri provenienti dai paesi aderenti al GATT debba avvenire in base alla norma che disciplina il trattamento dei prodotti nazionali. Ed infatti nella sentenza che si annota al quesito viene data una soluzione negativa per i contribuenti.

(34) Cfr. al riguardo, LA ROSA, *op. cit.*, 280 e seg.; vedi, anche, l'opposto parere del CONDORELLI, *op. cit.*, 398-400, nota 14, ove, implicitamente si subordina l'operatività della disposizione internazionale alla coincidenza di *ratio* con quella interna.

a chiarire o ribadire da più parti, non esclusi i relatori, che il pur abrogando art. 5 « non era senza una sua spiegazione logica », in quanto l'aliquota ridotta (4 %) accordata al cotone nazionale in massa « rifletteva la necessità di compensare in qualche maniera gli altri oneri tributari gravanti sul cotone nazionale e cioè l'i.g.e. sul cotone in seme, da cui mediante sgranatura si ottiene il cotone in massa »; si aggiunge, peraltro, che dovendosi, a seguito del richiamo pervenuto dagli organi del GATT, eliminare la « discriminazione — più apparente che reale — provocata dalla riduzione dell'aliquota dell'i.g.e. sul cotone in massa di produzione nazionale », quest'ultimo andava riassoggettato all'aliquota in vigore per un prodotto estero similare (6 %); ma « con l'importante precisazione, tuttavia, che l'i.g.e. assolta sul cotone in massa assorbe quella dovuta per il cotone in seme. Si raggiunge quindi secondo una tecnica impositiva più approvata e non contrastante con le regole del GATT, un equo assetto tributario per il cotone nazionale, al quale vengono evitate le successive imposizioni lungo l'arco del processo di trasformazione della materia prima » (cfr. relazione alla VI commissione della Camera dei deputati, pubblicazione n. 1659-A, pag. 5; interventi alla Camera, seduta del 22 luglio 1969; atti parlamentari, pag. 9628; relazione orale al Senato, seduta del 30 luglio 1969, atti della V legislatura, n. 8805). In ogni modo, quale che possa essere — avuto riguardo al testo definitivo dell'art. 9 (che ha finito con l'abrogarne solo il comma 2 dell'art. 5 della legge n. 267, del 1958), statuendo altresì che « per il cotone di produzione nazionale depurato dai semi, l'i.g.e. è dovuta con le modalità e l'applicazione dell'aliquota prevista dall'art. 2 della legge 12 agosto 1957 n. 752 e successive modificazioni ») — l'importanza da attribuire ai su riferiti passi dei lavori parlamentari, sui quali fanno pur assegnamento i resistenti, è certo che la vicenda legislativa del 1969, comunque considerata, non torna a favore della loro tesi (rimborso del 2 % di eccedenza), confermandone semmai la già rilevata infondatezza. Si dia in-

agli importatori di cotone, è stata compiuta in una sentenza della Cassazione a sezione semplice (35), nella quale, non solo, si accettano le conclusioni formulate in merito dalla dottrina, ma, se è possibile le si affinano, in quella parte della motivazione in cui, appunto, si precisa come il meccanismo del rinvio possa mettersi in moto solo in presenza di una norma interna la quale non deroghi al principio.

Tuttavia la conclusione perseguita non era definitiva; alcune Corti di merito infatti continuavano a negare il diritto al rimborso, introducendo, nel contempo, nella materia decisa ulteriori spunti problematici.

Ciò che, infatti caratterizza l'orientamento giurisprudenziale in questione è l'interpretazione, fornita dagli organi giudicanti, dell'art. III, par. 2, dell'accordo. Un aspetto problematico nuovo viene così inserito nella vicenda relativa al trattamento fiscale del cotone in massa im-

(35) Cass. 6 luglio 1968, n. 2293, in *Dir. e prat. trib.*, 1969, II, 65, con nota contraria del MURATORI; in *Riv. dir. internaz.*, 1969, 331, con nota adesiva del CONDORELLI, *Pacta non sunt servanda?*

fatti per ammesso che, nella ripristinata parità di aliquote (6 %), conseguente all'abrogazione dell'art. 5 della l. 267 del 1958, sia insito il riconoscimento della sperequazione in danno del cotone importato (anziché della perequazione in favore del cotone nazionale), cui l'abrogata norma avrebbe dato luogo per tutto il tempo in cui restò in vigore (marzo 1958-luglio 1969). Ebbene, non altra conseguenza verrebbe a trarsi dalla successione delle due leggi se non questa: che il trattamento fiscale differenziato, disposto e voluto dalla prima (n. 267 del 1958), venne a cessare solo allorché questa fu abrogata dalla seconda legge (n. 278 del 1969); la quale, invero, in tanto può dirsi che abbia eliminato l'asserita sperequazione in quanto evidentemente si riconosca che questa già esisteva ed operava con pienezza di effetti che al giudice non era dato di rimuovere o correggere (v. sopra), poiché altrimenti non sarebbe stato necessario ricorrere all'intervento abrogativo del legislatore. Ma, se è così, non si vede come un'importazione avvenuta sotto l'impero della legge anteriore (1958) e soggetta quindi al (più gravoso) regime fiscale ivi stabilito, possa vantare titolo, ora per allora, a vederselo ridurre dalla legge successiva (1969) senza attribuire a quest'ultima una efficacia retroattiva che certamente essa non ha. Di ciò non tiene conto la difesa dei resistenti quando afferma che, secondo il legislatore del 1969, « il tributo per essere uguale, doveva rispondere all'aliquota del 6 % per tutti e due i prodotti » (nazionale e importato), una tale enunciazione, ammesso che sia esatta ed abbia la sostanza di un precetto normativo, potendo valere solo per l'avvenire (art. 11 preleggi) e non pure per il passato, cioè per le situazioni regolate ed esauritesi sotto l'impero della legge precedente (n. 267 del 1958).

Riguardo alla quale, in definitiva, e considerando che con essa si volle la differenza di aliquota ($6\% - 4\% = 2\%$) al preciso scopo di compensare i maggiori oneri gravanti sul cotone nazionale per i precedenti passaggi, non si sfugge alla seguente alternativa: o il calcolo fatto dal legislatore, sia per

portato (36); tuttavia esso sembra favorire la soluzione, sia pure in senso negativo per i contribuenti.

L'art. III, par. 2, dell'accordo GATT, si legge nelle sentenze che si considerano, non deve essere interpretato come una norma che richiede l'adattamento automatico del trattamento fiscale, applicato al prodotto proveniente dai paesi aderenti al trattato, con quello previsto per il prodotto nazionale, ogni volta che l'ordinamento interno disponga una agevolazione a favore di quest'ultimo. La discriminazione vietata dalla norma internazionale non è quella derivante dalla singola imposta, ma quella che deriva dalla differenza dei carichi fiscali complessivi applicati a ciascun prodotto.

(36) Importante appare in questo nuovo orientamento (cfr. sentenze cit. alla nota 10 ed inoltre, App. Genova, 16 gennaio 1974, e App. Venezia, 22 giugno 1973, in *Giust. civ.*, 1974, I, 959) il collegamento effettuato con le disposizioni comunitarie in tema di parità di trattamento (art. 95 L. 14 ottobre 1957 n. 1203), tale da far apparire il divieto di discriminazione, come un principio generale del nostro ordinamento. *Contra*, MURATORI, *Ancora sull'aliquota dell'i.g.e. per le importazioni di cotone da paesi aderenti al GATT*, in *Dir. e prat. trib.*, I, 1969, II, 65.

l'an che per il *quantum* di questa differenza, fu esatto, sì da potersi riscontrare una perfetta armonia fra la disposizione normativa e lo scopo perseguito, e in tal caso *nulla quaestio*; o viceversa non fu esatto, e in tal caso il giudice, che un potere correttivo non ha neanche sugli atti di autonomia privata e *a fortiori* sugli atti di sovranità statuale come la legge, non può di certo sovrapporre il suo giudizio a quello del legislatore, al fine di emendare il supposto errore e rendere più congruo il precetto, ma questo deve applicare secondo il comando ivi espresso (nel senso innanzi precisato).

Si deve, allora, pervenire alla conclusione esattamente opposta a quella prospettata dai resistenti.

Costoro, invero, richiamandosi alla regola della parità tributaria complessiva fra il prodotto nazionale e quello importato dai paesi del GATT, da valutare in base al confronto dei rispettivi oneri fiscali, sostengono che, nella specie, tale indagine comparativa, normalmente affidata al giudice di merito, non è più necessaria, in quanto è stata già compiuta dal legislatore del 1969, che ha determinato tale parità nell'eguale aliquota del 6 % con la conseguenza che l'importo del 2 % pagato in più dagli importatori dovrebbe essere senz'altro e per intero restituito. Senonché, una volta escluso che la legge n. 478 del 1969, non retroattiva né interpretativa, possa spiegare una qualsiasi efficacia sul rapporto controverso, che è regolato esclusivamente dalla legge n. 267 del 1958, questa e non altra è la normativa applicabile. Questa normativa, però, non solo esclude che, nella presente sede, possa già riconoscersi un diritto al rimborso nella vantata misura (del 2 %), ma esclude altresì che un diritto di uguale o anche minor consistenza possa comunque risultare in sede di rinvio. E ciò proprio perché è lo stesso legislatore (ma con la legge del 1958, la sola che qui rilevi) che, nella sua assoluta discrezionalità, ha proceduto al confronto degli oneri fiscali gravanti sui due prodotti (nazionale e importato), e, rilevata l'esistenza di un divario di tratta-

Le Corti di merito, quindi, traevano la conseguenza che il cotone di produzione nazionale veniva a sopportare un carico fiscale complessivo pari a quello che colpiva il prodotto estero, poiché durante il ciclo di produzione la materia prima (cotone non depurato) era colpita dall'i.g.e. con aliquota complessiva del 2 %, la quale, aggiunta a quella del 4 % prevista per il prodotto finito, costituiva un costo fiscale complessivo del 6 %, identico a quello previsto per il similare prodotto estero (37).

La Corte di Cassazione, reinvestita della questione, con numerose sentenze emanate a sezioni unite accoglieva tale interpretazione dell'art. III, par. 2, dell'accordo, stabilendo tuttavia che il giudice di rinvio dovesse verificare la sussistenza o meno della discriminazione, provve-

(37) Cfr. Trib. Genova, 31 marzo 1969, *cit.*; App. Venezia, 22 giugno 1973, *cit.*; *contra*, in dottrina, MURATORI, *Nuovo indirizzo giurisprudenziale in tema di eguaglianza tributaria tra prodotti nazionali e prodotti provenienti dai paesi aderenti al GATT*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, II, 751 ss.; favorevole ARDIZZONE, *In tema di principio*, *cit.*, 263 ss.

mento, mediamente e insinducabilmente calcolata in ragione del 2 %, ha diversificato di altrettanto le rispettive aliquote, stabilendo che questa e non altra dovesse essere la misura compensativa idonea a stabilire la parità. Parità quale fu vista e concepita dal legislatore che, come tale specifico strumento, ossia col differenziato regime dell'i.g.e., intese attuarla in via definitiva e non subordinatamente all'esito di un ulteriore verifica da parte dell'interprete.

Ad un sì preciso disegno normativo sarebbe vano, nell'intento di correggerne i risultati in sede applicativa, opporre la generica presunzione di conformità della legge interna alle regole dell'accordo internazionale (e quindi all'art. IV del GATT).

Sarebbe vano, non perché il legislatore del 1958 abbia intenzionalmente legiferato in deroga al principio del trattamento paritario, ch  anzi — come si   visto — fu proprio per raggiungere la parit  che la legge fu emanata: ma per l'assorbente ragione che il mezzo all'uopo prescelto, e voluto come rimedio sufficiente e necessario per colmare il divario, fu quello predisposto tassativamente con l'art. 5, ossia la differenza di aliquota (dal 6 al 4 %), e perci  fu voluto anche a costo di un risultato insufficiente o eccedente rispetto alla funzione perequativa che comunque si ritenne di assegnare, e per intero, a quella differenza (del 2 %), la quale, pertanto, deve restar ferma e, vuoi per difetto vuoi per eccesso, non   pi  rivedibile o modificabile dal giudice, neanche sul piano della comparazione degli oneri fiscali complessivi, poich  in punto di i.g.e. — il solo su cui si appunti l'accusa di disparit  — il confronto tra i due prodotti (nazionale e importato)   stato gi  compiuto e risolto in sede legislativa.

Nei sensi su esposti, relativamente alla vicenda, dei cotonei importati e limitatamente al periodo di vigenza dell'art. 5 l. 21 marzo 1958 n. 267 (marzo 1958-luglio 1969), deve ritenersi chiarito e completato — o, per quanto occorra, riveduto — il pensiero espresso da queste S. U. nelle precedenti sen-

dendo, se del caso, ad eliminarla tenendo appunto conto del carico fiscale complessivo applicato a ciascun prodotto.

L'orientamento delle sezioni unite veniva cos  a completare l'orientamento delle corti di merito, colmando una lacuna (38) la quale poteva dare adito a serie perplessit  in tema di rapporti tra la norma internazionale, applicata secondo il nuovo significato attribuitole, e le disposizioni interne successive.

Un commento di tale orientamento giurisprudenziale non   tuttavia necessario, perch , a nostro avviso, una lettura approfondita della sentenza che si annota pu  servire a dimostrare le incongruenze che ne derivavano (39).

Occorre a tal fine, peraltro, valorizzare della sentenza annotata

(38) Era una lacuna dovuta al fatto che le Corti di merito avevano giudicato, stabilendo sulla inesistenza della discriminazione; evidentemente rimaneva cos  aperto il problema di quali fossero i poteri del giudice e dell'amministrazione nell'ipotesi in cui avessero dovuto applicare la disposizione internazionale in presenza della discriminazione.

(39) Gi  poste da noi in luce nella nota, *In tema di principio*, cit.

tenza n. 1771 e 1196 del 1972 (v. i brani sopra trascritti), in accoglimento della tesi sostenuta dalla difesa erariale col secondo motivo di ricorso.

6. Resta da esaminare il terzo ed ultimo motivo, col quale la Finanza, denunziando violazione di legge e difetto di motivazione, deduce:

a) il mancato o insufficiente accertamento, da parte della Corte milanese, dei presupposti per l'applicazione della clausola di parità tributaria, vale a dire: la provenienza dei cotonei da paesi dell'area del GATT e la sussistenza della condizione di reciprocità per ciascuno di tali paesi;

b) l'inapplicabilità del trattamento paritario alle importazioni dal Sudan, trattandosi di stato non aderente all'accordo;

c) gli errori di calcolo in cui l'impugnata sentenza sarebbe incorsa nella determinazione delle somme di cui i singoli importatori hanno chiesto e ottenuto il rimborso.

La censura *sub a*) è infondata, poiché la Corte d'appello non ha mancato di esaminare gli originali delle bolle doganali, da cui appunto risulta inconfutabilmente il luogo di provenienza della merce, ed ha accertato, con congruo giudizio di fatto, «che il cotone in questione venne importato da paesi aderenti all'accordo GATT». Né doveva ancora indagarsi se questi avessero o no recepito l'accordo nei rispettivi ordinamenti interni, perché l'asserita condizione di reciprocità non è richiesta ai fini dell'applicazione del trattato in Italia, una volta che questa, con l'ordine di esecuzione, ha recepito e inserito la convenzione nel proprio sistema normativo, senza subordinarne l'efficacia a ulteriori adempimenti da parte di altri soggetti di diritto internazionale (conf. S.U., sent. 1771 del 1972).

Fondata invece è la censura *sub b*), poiché il Sudan, originariamente compreso nella sfera dell'accordo in quanto rappresentato dall'aderente Gran Bretagna, non lo è più da quando, acquistata la propria indipendenza nel 1956,

quello che ci sembra il motivo essenziale della decisione adottata; tale motivo è da individuare nella affermazione degli organi giudicanti secondo cui è impossibile applicare la disposizione internazionale rispetto ad una disposizione interna di contenuto contrario, poiché si affiderebbe al giudice o all'amministrazione un potere normativo di cui essi non godono (40).

La Corte di Cassazione, in tal modo, fa proprie le osservazioni critiche di coloro che avevano avanzato dubbi e perplessità sul precedente orientamento delle Sezioni Unite, facendo appunto rilevare l'anomala situazione che ne derivava rispetto ai poteri del giudice e della amministrazione.

Evidentemente l'impossibilità di eliminare la eventuale discriminazione deriva, a sua volta, dal fatto che non esiste nell'ordinamento in-

(40) Ci permettiamo ancora di rinviare al nostro lavoro, *In tema*, cit., soprattutto a pp. 261 ss., ove vengono poste in luce le difficoltà di applicare il principio di diritto del «*carico fiscale complessivo*» sotto il profilo dei poteri spettanti all'A.G.O. e all'Amministrazione.

non ha formalmente dichiarato, come prescritto dall'art. XXVI n. 4 del GATT, di voler continuare a farne parte (conf. S.U. sent. n. 1196 del 1972).

Quanto poi alla censura *sub c)*, essa in sé considerata, è inattendibile, poiché la Corte di appello, dopo aver esaminato e risolto con apprezzamento di fatto non censurabile (né censurato) la questione contabile relativa al rimborso chiesto dalla società Cantoni, ha giustamente osservato che, a parte quest'asserito errore di calcolo, nessun altro risultava specificatamente indicato dalla Finanza, che, ancor oggi, mantiene al riguardo una posizione di assoluta e incontrollabile genericità, da cui non è dato desumere a quale indagine si sarebbero sottratti i giudici del merito.

Deve soggiungersi, peraltro, che a seguito della pronunzia rescindente emessa nella presente sede e del riesame della causa demandato al giudice di rinvio (che provvederà anche sulle spese, *cfr.* art. 385 c.p.c.), la questione oggetto della censura in esame scade di importanza pratica.

terno la norma in grado di assicurare la parità di trattamento, poiché la disposizione che altera l'equilibrio della aliquota tra il prodotto nazionale e quello importato va comunque applicata (41).

In buona sostanza dunque, l'art. III, par. 2, dell'accordo permane pienamente efficace nell'ordinamento internazionale, ma risulta abrogato o derogato ogni volta che il legislatore interno emani una disposizione che incida sfavorevolmente sul trattamento fiscale dei prodotti importati (42).

Sotto i profili esaminati, dunque poco rimane da dire sulla sentenza annotata, la quale, ponendosi, per così dire, alla fine di un approfondito esame condotto dalla dottrina e dalla giurisprudenza, rappresenta di sicuro il momento di chiusura della vicenda relativa al trattamento fiscale da riservare ai prodotti importati dall'area GATT.

Questo naturalmente vale in relazione agli argomenti vagliati dagli organi giudicanti al fine di giungere alla decisione, la quale tuttavia potrebbe rilevare sotto aspetti e profili di carattere generali, quali, ad esempio, la sua rilevanza nei confronti dell'art. 10, primo comma, della Costituzione.

Perché ovviamente se si dovesse ritenere la norma internazionale sovraordinata alle disposizioni interne, emanate con legge ordinaria, tutto il problema andrebbe riesaminato, come del resto parte della dottrina ha felicemente dimostrato (43).

GAETANO ARDIZZONE
*Professore incaricato
nell'Università di Teramo*

(41) In tal senso confronta anche il LA ROSA, *op. loco cit.*

(42) A nostro avviso (*cfr.*, *In tema*, cit.) questa situazione si è venuta a creare soprattutto per il significato attribuito alla disposizione internazionale.

(43) *Cfr.* LA ROSA, *op. loco cit.*; MONDINI, in *Foro it.*, 1968, I, 2462; ASTOLFI, *op. cit.*

I - DIRITTO FINANZIARIO GENERALE E COSTITUZIONALE

- 272. - Imposta complementare - Cumulo dei redditi della moglie con quelli del marito - Questione di illegittimità costituzionale - Non è manifestamente infondata.**

Non è manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 53 e 3, 29 e 31 Costituzione, la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 131, comma 2°, del T.U.II.DD., relativo al cumulo dei redditi della moglie con quelli del marito.

Comm. trib. 1° grado di Milano, Sez. III, 17 marzo 1974 - Boll. tribut. inform., 1975, 818.

- 273. - Imposta sul reddito delle persone fisiche - Cumulo dei redditi della moglie con quelli del marito - Questione di illegittimità costituzionale per eccesso di delega - Non è manifestamente infondata.**
Imposta sul reddito delle persone fisiche - Cumulo dei redditi - Questione di illegittimità per contrasto con gli artt. 3, 29, 31, 53, 4, 35 Cost. - Non sono manifestamente infondate.

Non è manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 76 e 77 Costituzione, la questione di illegittimità costituzionale degli artt. 4 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, ed 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, relativi al cumulo dei redditi in ragione dei rapporti familiari.

Non è manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 3, 29, 31, 53, 4 e 35 Costituzione, la questione di illegittimità costituzionale degli artt. 2 della legge 9 ottobre 1971, n. 825, 4 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 e 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Pret. Voghera, 2 aprile 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 814.

- 274. - Imposta incremento valore immobili - Svalutazione monetaria - Questione di incostituzionalità non manifestamente infondata.**

Non è manifestamente infondata, in riferimento all'art. 53 Costituzione, la questione di incostituzionalità dell'art. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, nella parte in cui non prevede che l'incremento di valore, soggetto all'INVIM, sia depurato delle variazioni nominali, dovute alla svalutazione monetaria.

Comm. trib. 1° grado di Tortona, 19 febbraio 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1071.

- 275. - Tributi e finanze - Imposta fabbricazione olii minerali - Questione di legittimità costituzionale.**

Non è manifestamente infondata, in relazione all'art. 3 Costituzione, che impone un trattamento differenziato a situazioni oggettivamente diverse, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 15 legge 2 luglio 1957, n. 474, che punisce con la medesima grave pena della reclusione e della multa proporzionale al tributo evaso, tanto chi trasporti senza il certificato di provenienza olii minerali combustibili per i quali il tributo sia stato assolto all'ori-

gine, quanto chi trasporti senza detto certificato olii combustibili per i quali il tributo non sia mai stato assolto. (La questione è stata ritenuta rilevante dalla Suprema Corte nell'ipotesi di verifica positiva di costituzionalità dell'art. 20 legge 7 gennaio 1929, n. 4, contemporaneamente deferito all'esame della Corte Costituzionale, che impedisce che nella materia del controllo della circolazione degli olii minerali abbia efficacia l'*abolitio criminis* operata con legge 15 dicembre 1971, n. 1167).

Cass., Sez. III, 5 marzo 1975, n. 1762 - Riv. pen., 1975, 692.

276. - Tributi e finanze - Repressioni - Questione di legittimità costituzionale.

Non è manifestamente infondata, in relazione all'art. 3 Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 legge 7 gennaio 1929, n. 4, che pone il principio della cosiddetta ultrattività delle leggi penali finanziarie, in contrasto con l'art. 2 cod. pen. che, in via generale, tranne che per le leggi eccezionali e temporanee, prevede una diversa disciplina, in materia di successione di leggi, comportando ciò una ingiustificata disparità di trattamento. (Fattispecie relativa a contrabbando di sale, previsto come delitto dagli artt. 32 e segg. legge 17 luglio 1942, n. 907, sul monopolio dei sali e dei tabacchi, ora punibile soltanto a titolo contravvenzionale a norma dell'art. 3 D.L. 18 dicembre 1972, n. 787, che ha modificato detta legge).

Cass., Sez. III, 5 marzo 1975, n. 1532 - Riv. pen., 1975, 693.

277. - Legittimità costituzionale - Questione - Manifesta infondatezza.

È manifestamente infondata la questione di illegittimità degli artt. 6, 10 e 11 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, sollevata, con riferimento all'art. 3 della Costituzione, sotto il profilo che — escludendo il condono per i contribuenti che, al momento dell'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 eguaglianza.

Cass., Sez. I, 15 marzo 1975, n. 1015 - Dir. e prat. trib., 1975, 420.

278. - Pendenze in materia tributaria - Definizione - Agevolazioni - Domanda - Criterio interpretativo - Rettifica - Eccezionalità - Condizioni.

L'interpretazione della domanda con cui il contribuente chiede l'applicazione delle disposizioni contenute nel D.L. 5 novembre 1973, n. 660, convertito con modificazioni in legge 19 dicembre 1973, n. 823, deve essere desunta unicamente dal significato delle espressioni usate dal contribuente medesimo secondo l'accezione accolta nel comune linguaggio, restando esclusa, in genere, la possibilità di successiva rettifica. Tale possibilità può essere tuttavia ammessa in via eccezionalissima, allorché gli eventuali errori di espressione, contenuti nella domanda di definizione, risultino da atti o documenti che comprovino, in modo inequivoco ed incontestabile, l'effettiva diversa volontà dell'interessato. La prova di cui sopra, comunque, deve essere fornita dal contribuente in data coeva o molto prossima a quella della domanda viziata da errori, sì da eliminare ogni possibile dubbio che si tratti di espediente surrettizio inteso a revocare o modificare la domanda medesima, in violazione dell'art. 10, 1° comma, del D.L. n. 660 del 1973.

Comm. trib. di 1° grado di Urbino, 3 dicembre 1974 - Leg. e giur. trib., 1975, 1.

279. - R.M. - Zone depresse del Centro-Nord - Alberghi - Esenzione ex legge n. 614 del 1966 - Non compete.

L'esenzione fiscale di cui all'art. 8 della legge 22 luglio 1966, n. 614, non compete agli alberghi, che sono imprese produttrici di servizio, in quanto il beneficio è accordato unicamente alle nuove imprese che abbiano per oggetto la produzione di beni.

Comm. Centr., Sez. IV, 29 ottobre 1973, n. 11266 - Boll. tribut. inform., 1975, 817.

280. - Tributi in genere - Cassa per il Mezzogiorno - Benefici fiscali - Estensione - Limiti - Fattispecie.

All'infuori dell'ambito di applicazione delle leggi 22 dicembre 1951, n. 1575, e 29 luglio 1957, n. 634, che espressamente estendono i benefici fiscali previsti dall'art. 26 legge 10 agosto 1950, n. 646, ai soggetti indicati nell'art. 8 di tale ultima legge quanto agli atti da essi compiuti nell'esecuzione di opere loro affidate dalla Cassa per il Mezzogiorno e previste nei piani, l'estensione dei benefici stessi ad atti posti in essere da soggetti diversi dalla Cassa, ancorché per suo affidamento, non può operarsi qualora non risulti una rigorosa conformità di tali atti alla *ratio* dei benefici, consistenti nel favorire il perseguimento di finalità e l'espletamento di funzioni proprie della Cassa medesima (nella specie, trattandosi di affidamento di operazione concernente un mutuo turistico-alberghiero, la predetta conformità è stata esclusa perché ritenuta mancante, nell'istituto affidatario, una legale abilitazione all'esercizio del credito alberghiero, non ancora concessa ai sensi dell'art. 5 legge 4 agosto 1955, n. 691).

Cass., Sez. I, 30 ottobre 1974, n. 3326 - Mass. Foro it., 1974, 762.

281. - Tributi in genere - Edilizia - Agevolazioni fiscali - Decadenza - Diritto dell'amministrazione al recupero dell'imposta - Prescrizione.

L'art. 4 legge 2 febbraio 1960, n. 35, modificato dall'art. 2 legge 6 ottobre 1962, n. 1493, nel disciplinare la prescrizione del diritto dell'amministrazione finanziaria al recupero di imposte dovute in conseguenza della decadenza del contribuente da benefici fiscali concessi dalla legge 2 luglio 1949, n. 408, si riferisce esclusivamente al caso in cui detta decadenza si sia già verificata.

Cass., Sez. I, 13 novembre 1974, n. 3594 - Mass. Foro it., 1974, 813.

282. - Tributi in genere - Zone depresse - Esenzione decennale da ogni imposta sul reddito — Ambito di applicazione.

L'esenzione decennale da ogni imposta sul reddito prevista dall'art. 8 legge 29 luglio 1957, n. 635, si applica a tutte le nuove imprese artigiane ed a tutte le nuove piccole industrie costituite nelle zone depresse indicate nella stessa legge, senza distinzione fra attività imprenditoriali rivolte alla produzione di beni e quelle rivolte alla produzione di servizi, in quanto ai fini del riconoscimento del suddetto beneficio occorre aver riguardo soltanto alle dimensioni delle nuove imprese, caratterizzate da una modesta organizzazione di lavoro e di capitali, ed all'esistenza della sede sociale nell'ambito territoriale della zona depressa, anche se l'impresa operi, come quelle di autotrasporto, al di fuori di detta area: questa interpretazione trova ulteriore conferma nella legge 13 giugno 1961, n. 526, la quale, chiarendo con una norma interpretativa che la suddetta esenzione si applica pure alle nuove imprese alberghiere ed alle nuove imprese esercenti impianti di trasporto a mezzo funi, indica che

già la precedente legge estendeva il beneficio anche alle imprese produttrici di servizi.

Cass., Sez. I, 16 gennaio 1975, n. 166 - Mass. Foro it., 1975, 46.

283. - Diritto erariale sugli spettacoli e trattenimenti - Spettacoli non espressamente indicati - Tassazione - Criterio - Parte integrante - È tale.

La nota esistente in calce alla tabella A allegata alla legge 26 novembre 1955, n. 1109, secondo la quale gli spettacoli, trattenimenti e giochi non espressamente indicati nella stessa tabella sono soggetti all'imposta da essa stabilita per le manifestazioni con le quali essi hanno maggiore analogia, è parte integrante di tale legge, dal momento che fa parte della tab. A, la quale è richiamata dal testo della legge medesima.

Cass., Sez. I, 17 luglio 1974 n. 2143 - Comm. trib. centr., 1974, II, 1127.

II. - DIRITTO FISCALE EUROPEO

284. - Dogana - Accordo G.A.T.T. - Prodotti nazionali e stranieri - Principio della parità tributaria - Operatività immediata - Limiti - Accertamento. Dogana - Accordo G.A.T.T. - Prodotti nazionali e stranieri - Principio della parità tributaria - Applicazione. Dogana - Accordo G.A.T.T. - Prodotti nazionali e stranieri - Principio della parità tributaria - Applicazione - Limiti. Dogana - Accordo G.A.T.T. - Prodotti nazionali e stranieri - Principio della parità tributaria - Prodotti similari - Nozione. Dogana - Accordo G.A.T.T. - Prodotti nazionali e stranieri - Principio della parità tributaria - Acquavite italiana e acquavite importata - Diverso regime fiscale - Conseguenze. Comunità europee - Principio della parità tributaria - Efficacia di diritto interno.

Il principio della parità tributaria fra i prodotti di consumo italiani e quelli importati in Italia dall'area del G.A.T.T., disposto dall'art. 4, n. 2, del protocollo di Ginevra del 10 marzo 1955, che modifica quello originario ivi sottoscritto il 30 ottobre 1947, cui l'Italia ha aderito con il protocollo di Annecy del 10 ottobre 1949, è recepito nell'ordinamento italiano, ed è quivi applicabile come fonte immediata di diritti soggettivi, per effetto delle leggi di esecuzione del 5 aprile 1950, n. 295, e 7 novembre 1957, n. 1307 e nei limiti di compatibilità con le norme legislative vigenti in Italia alla predetta data del 10 ottobre 1949; i predetti limiti di compatibilità possono essere accertati dall'interprete (pubblica amministrazione in sede applicativa, o giudice, in sede contenziosa) senza necessità di un intervento legislativo particolare.

Il principio della parità di trattamento tributario fra i prodotti italiani e quelli provenienti dall'area del G.A.T.T., previsto dall'art. 4, n. 2, dell'accordo G.A.T.T., va inteso non in senso atomistico, cioè come formale ed automatica parificazione riferibile ai singoli tributi, benefici ed aliquote, ma in senso globale, cioè con riferimento al carico fiscale complessivo che grava sul prodotto considerato, sì da realizzare tra il prodotto italiano e quello straniero corrispondente un'eguaglianza di trattamento come risultato finale.

Il principio della parità tributaria stabilito dall'art. 4 n. 2 dell'accordo G.A.T.T. va applicato avendo riguardo alle tasse ed altre imposizioni cui i prodotti stranieri vengono assoggettati nel territorio dello stato importatore, con esclusione quindi, sia dei tributi che il prodotto abbia già scontato nello stato di provenienza, sia dei tributi doganali (non contemplati nella disposizione predetta) che si riscuotono per il fatto e all'atto dell'importazione, salvo,

in questo secondo caso, che si tratti di una imposta corrispondente ad altra che colpisce anche merci nazionali.

Il rapporto di similarità, richiesto dall'art. 4 dell'accordo G.A.T.T. ai fini della parità di trattamento tributario, sussiste ogni qualvolta due prodotti siano tra loro su un piano di fungibilità e di concorrenza; sussiste detto rapporto tra il cognac francese importato e l'acquavite nazionale.

L'acquavite di vino italiana, siccome classificata tra gli spiriti di seconda categoria, è esente dal diritto erariale, che invece colpisce le acquaviti importate, quale il cognac, che sono soggette al regime fiscale dell'alcool etilico in genere; tale disparità di trattamento, tuttavia, esistendo già alla data del 10 ottobre 1949 ed essendo quindi giustificata dalla riserva limitativa formulata dall'Italia nell'aderire all'accordo G.A.T.T., non va considerata, agli effetti dell'art. 4 di tale accordo, nel raffronto comparativo degli oneri fiscali complessivi, e pertanto la relativa voce, nei limiti in cui essa incideva sul prodotto estero alla data suindicata, non può farsi rientrare nel costo fiscale del prodotto stesso, che è tenuto perciò a sopportarlo a parte e fuori conto rispetto all'esente prodotto italiano.

L'art. 95 del trattato istitutivo della Comunità Europea, reso esecutivo con legge 14 ottobre 1957, n. 1203, che stabilisce il principio della parità fiscale tra i prodotti nazionali e quelli simili provenienti dagli stati membri, costituisce, dal 1° gennaio 1963, diritto interno dello stato italiano, senza alcuna condizione di compatibilità con la legislazione italiana preesistente e sopravvenuta, avendo acquistato immediata ed automatica efficacia di fonte di diritti soggettivi a favore dei singoli: detto principio va inteso (come quello analogo stabilito dall'art. 4 dell'accordo G.A.T.T.) in senso globale, cioè come parificazione del carico fiscale complessivo.

Cass., Sez. Un., 4 gennaio 1975, n. 2 - Mass. Foro it., 1975, 2.

- 285. - Dogana - Accordo G.A.T.T. - Prodotti nazionali e stranieri - Principio della parità tributaria - Operatività immediata - Limiti - Accertamento.**
Dogana - Accordo G.A.T.T. - Prodotti nazionali e stranieri - Principio della parità tributaria - Applicazione.
Dogana - Accordo G.A.T.T. - Prodotti nazionali e stranieri - Principio della parità tributaria - Applicazione - Limiti.

Il principio della parità tributaria tra i prodotti di consumo italiani e quelli importati in Italia dall'area del G.A.T.T., disposto dall'art. 4, n. 2, del protocollo di Ginevra del 10 marzo 1955, che modifica quello originario ivi sottoscritto il 30 ottobre 1947, cui l'Italia ha aderito con il protocollo di Annecy del 10 ottobre 1949, è recepito nell'ordinamento italiano, ed è quivi applicato come fonte immediata di diritti soggettivi, per effetto delle leggi di esecuzione del 5 aprile 1950, n. 295 e 7 novembre 1957, n. 1307 e nei limiti di compatibilità con le norme legislative vigenti in Italia alla predetta data del 10 ottobre 1949; i predetti limiti di compatibilità possono essere accertati dall'interprete (pubblica amministrazione in sede applicativa, o giudice, in sede contenziosa) senza necessità di un intervento legislativo particolare.

Il principio della parità di trattamento tributario fra i prodotti italiani e quelli provenienti dall'area del G.A.T.T., va inteso non in senso atomistico, cioè come formale ed automatica parificazione riferibile ai singoli tributi, benefici ed aliquote, ma in senso globale, cioè con riferimento al carico fiscale complessivo che grava sul prodotto considerato, sì da realizzare tra il prodotto italiano e quello straniero corrispondente una uguaglianza di trattamento come risultato finale.

Il principio della parità tributaria stabilito dall'art. 4, n. 2, dell'accordo G.A.T.T., va applicato avendo riguardo alle tasse ed altre imposizioni cui i prodotti stranieri vengono assoggettati nel territorio dello stato importatore, con esclusione, quindi, sia dei tributi che il prodotto abbia già scontato nello stato di provenienza, sia dei tributi doganali (non contemplati nella disposi-

zione predetta) che si riscuotono per il fatto e all'atto dell'importazione, salvo, in questo secondo caso, che si tratti di una imposta corrispondente ad altra che colpisce anche merci nazionali.

Cass., Sez. Un., 7 gennaio 1975, n. 10 - Mass. Foro it., 1975, 5.

III. - DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

286. - Imposta sul valore aggiunto - Rimborso - Azione proposta nei confronti dell'erario - Autorità giudiziaria - Difetto di giurisdizione - Previa istanza amministrativa - Necessità - Questione di illegittimità costituzionale - Manifesta infondatezza.

Imposta sul valore aggiunto - Rivalsa - Azione promossa contro il cessionario o committente - Autorità giudiziaria - Giurisdizione - Sussiste.

Imposta sul valore aggiunto - Esenzioni - Enti mutualistici - Prestazioni assistenziali effettuate da terzi, soggetti all'imposta - Esclusione.

Il giudice ordinario difetta di giurisdizione in merito alla *condictio indebiti*, intesa a conseguire il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto che si assuma indebitamente versata, non potendo tale domanda proporsi in mancanza della previa richiesta in sede amministrativa, prescritta dall'art. 16, comma 3°, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636. Tale differimento di tutela non comporta, d'altro canto, alcuna violazione costituzionale, essendo giustificata da specifiche esigenze di ordine pubblico, e non risultandone esclusa, né eccessivamente limitata, la tutela giurisdizionale del contribuente.

Rientra nella giurisdizione del giudice ordinario la domanda proposta dal cedente, o dal prestatore di un servizio, contro il cessionario o committente, intesa a recuperare da quest'ultimo, in virtù del diritto di rivalsa, l'imposta sul valore aggiunto.

Non sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto le prestazioni assistenziali effettuate da terzi, soggetti all'imposta, a favore degli assistiti da enti mutualistici o previdenziali, e per conto di questi.

Trib. Genova, 8 marzo 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1066.

287. - Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le commissioni - Mancato intervento del rappresentante della Finanza per sciopero - Decisione - Validità.

Imposte dirette - Accertamento - Avviso di accertamento - Sottoscrizione da parte di funzionario non titolare - Ammissibilità.

Il principio del contraddittorio che l'art. 101 c.p.c. pone a fondamento del processo civile, non importa la necessaria partecipazione dell'una o dell'altra parte al giudizio, poiché per entrambe le parti ciò costituisce non un onere ma una semplice facoltà, onde ai fini del regolare svolgimento del processo si richiede soltanto che venga assicurata loro la possibilità di tale partecipazione. Pertanto, la omessa partecipazione del rappresentante dell'ufficio all'udienza, ove non sia determinata dalla omessa osservanza delle norme procedurali che presiedono alla instaurazione ed allo svolgimento del processo, non rende irriuale il giudizio.

Poiché competente all'accertamento è l'ufficio finanziario, ai fini della validità dell'atto non è necessaria la sottoscrizione da parte del titolare dell'Ufficio, essendo sufficiente che a tanto provveda il funzionario incaricato, secondo le norme di organizzazione interna, a svolgere funzioni vicarie in luogo del titolare.

Comm. Centr., Sez. II, 19 dicembre 1973, n. 14026 - Boll. tribut. inform., 1975, 810.

- 288. - Contenzioso - Questione di estimazione - Giurisdizione dell'A.G.O. - Tribunale - Diniego - Corte d'appello - Affermazione - Rimessione al primo giudice - Necessità - Contenzioso tributario - Principio del doppio grado di giurisdizione - Applicabilità - Disciplina transitoria.**

Nel caso in cui in un giudizio in materia tributaria (iniziato nel vigore della precedente regolamentazione del contenzioso tributario) il tribunale abbia dichiarato improponibile l'azione, trattandosi di questione di estimazione semplice, e la corte d'appello ritenga, invece, trattarsi di questione di estimazione complessa, con conseguente giurisdizione del magistrato ordinario, le parti vanno rinviate dinanzi al primo giudice a norma dell'art. 353 c.p.c.; il principio del rispetto del doppio grado di giurisdizione — che doveva essere salvaguardato, nel vigore della suddetta precedente regolamentazione, anche in materia tributaria — conserva validità anche dopo la revisione di tale regolamentazione, disposta con D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, in quanto l'art. 43 espressamente prevede, per le controversie pendenti, la possibilità per le parti di esperire l'azione giudiziaria dinanzi ai tribunali, secondo le disposizioni di legge anteriormente vigenti, ovvero di proporre ricorso per Cassazione, sempreché i rispettivi termini non siano decorsi; se tale è la regolamentazione transitoria, a maggior ragione essa vale per le cause già iniziate dinanzi al giudice ordinario, a prescindere da ogni indagine sulla data di insediamento delle commissioni tributarie cui si riferisce l'art. 42 dell'indicato decreto, dalla quale inizia ad applicarsi la nuova regolamentazione.

Cass., Sez. I, 8 luglio 1974, n. 1985 - Comm. trib. centr., 1974, II, 1014.

- 289. - Procedimento - Ricorsi - Termine - Art. 23 r.d. n. 1516 del 1937 - Ha portata generale - Provvedimento di esenzione - Mancata opposizione - Definitività - Ricorso contro il ruolo - Inammissibilità.**

Il termine stabilito dall'art. 23 del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516, ha portata generale e riguarda l'operato dell'ufficio e cioè ogni tipo di atto con cui l'operato medesimo, quali che ne siano la forma e la sostanza, viene portato a conoscenza della parte privata che, entro e non oltre il perentorio termine di legge, può dolersene. Pertanto è inammissibile il ricorso contro il ruolo se il provvedimento relativo al termine della esenzione si è reso definitivo per mancanza di opposizione.

Comm. Centr., Sez. I, 27 novembre 1974, n. 1074 - Boll. tribut. inform., 1975, 1054.

- 290. - Tributi in genere - Commissione centrale - Decisioni - Definitività per la finanza - Condizioni.**

L'art. 34 legge 8 giugno 1936, n. 1231, secondo cui la decisione della commissione centrale per le imposte diventa definitiva per la finanza ove non venga notificata dall'ufficio entro tre mesi dal giorno in cui è ad esso pervenuta, è applicabile anche in materia di imposte indirette.

Cass., Sez. Un., 25 gennaio 1975, n. 287 - Mass. Foro it., 1975, 73.

- 291. - Radiotelevisione - Abbonamento - Canone - Natura tributaria - Controversie relative - Competenza - Tribunale - Spetta.**

Stante la natura tributaria dell'obbligo di pagamento del canone gravante sull'abbonato alla radiotelevisione (considerata come servizio pubblico legittimamente riservato allo stato in regime di monopolio e da questo affidato in concessione amministrativa alla R.A.I.) spetta al tribunale, e non al giudice conciliatore (che nella specie sarebbe stato competente per valore), la competenza a decidere le relative controversie.

Cass., Sez. I, 16 gennaio 1975, n. 164 - Dir. e prat. trib., 1975, 421.

292. - Tributi in genere - Solidarietà tributaria - Giudicato - Effetti.

Il problema della comunicabilità agli altri condebitori solidali degli effetti del giudicato intervenuto nei confronti di alcuni soltanto di essi si pone, per quanto attiene alle obbligazioni tributarie solidali, negli stessi termini in cui si presenta rispetto alle obbligazioni solidali fondate su rapporti giuridici privatistici e trova la sua principale base normativa nel 2° comma dell'art. 1306 cod. civ.; pertanto, anche in materia fiscale, il principio accolto da questa norma, secondo cui la sentenza pronunciata fra il creditore ed uno dei condebitori è opponibile al creditore da parte degli altri debitori, ove sia favorevole e non fondata su ragioni personali al condebitore nei cui riguardi è stata emessa, opera nella sola ipotesi in cui i debitori che invocano tale sentenza siano rimasti estranei al giudizio; per contro, i condebitori che abbiano partecipato al processo sono soggetti alle preclusioni del giudicato formatosi nei loro confronti, in quanto la mancata impugnazione, da parte di uno dei debitori determina, rispetto al medesimo, il passaggio in giudicato della sentenza di condanna, ancorché questa, impugnata dagli altri condebitori, venga, poi, riformata.

Cass., Sez. I, 29 ottobre 1974, n. 3260 - Mass. Foro it., 1975, 752.

293. - Commissioni tributarie - Decisione - Elementi difensivi - Valutazione - Omissione - Nullità - Accertamento induttivo - Irrilevanza.

È nulla per difetto di motivazione la decisione delle commissioni di merito che manchi di esaminare e valutare tutti gli elementi concreti addotti dal contribuente per contrastare la pretesa fiscale, a nulla rilevando la considerazione che si sia proceduto all'accertamento con metodo induttivo per omessa dichiarazione.

Comm. Centr. Sez. I, 27 giugno 1973, n. 7848 - Dir. e prat. trib., 1975, 450.

294. - Tributi in genere - Accertamento - Concordato fiscale - Finalità - Disciplina - Fattispecie.

Il concordato fiscale è uno dei modi attraverso i quali si può provvedere all'accertamento della base imponibile di un tributo e, inserendosi, come sua fase, nel procedimento accertativo dell'imposizione fiscale, è di conseguenza regolato esclusivamente dalle norme di legge sia nel suo contenuto sia nei suoi limiti, e non può comprendere disposizioni contrastanti con le norme imperative della legge tributaria, a meno che la stessa non ne consenta la deroga; data la sua predetta finalità di definire l'imponibile, determinato dall'organo finanziario mediante l'adesione del contribuente, e considerato che il suo contenuto è quindi limitato alla determinazione economica degli elementi dai quali l'imponibile viene ricavato, il concordato non può andare oltre l'accertamento del presupposto di fatto dell'imposizione, rispetto al quale sussiste la possibilità, per l'organo finanziario, di un apprezzamento più o meno soggettivo; a tale finalità restano estranee le disposizioni che attengano al contenuto giuridico dell'imposizione, disciplinato da norme imperative di legge, non derogabili dall'amministrazione finanziaria, e se il concordato contiene disposizioni di tal genere, che non siano mera ripetizione delle norme stesse, esso è illegittimo (nella specie, la Suprema Corte ha ritenuto esatta la decisione della corte di merito, secondo cui il concordato riguardante l'imposta di famiglia era illegittimo, fra l'altro, per avere esso rinviato la definizione di parte dell'imponibile al verificarsi di evento futuro e incerto, quale l'accertamento di un imponibile, da sottoporre ad imposta complementare, che fosse superiore a quello dichiarato, e per avere quindi stabilito anche un criterio di valutazione, ai fini dell'imposta di famiglia, diverso da quello fissato dal T.U. per la finanza locale).

Cass., Sez. I, 16 dicembre 1974, n. 4289 - Mass. Foro it., 1974 9,65.

295. - Tributi in genere - Controversia sulla determinazione dell'imponibile - Litisconsorzio necessario - Esclusione - Fattispecie.

Applicandosi alle obbligazioni tributarie plurisoggettive i principi comuni delle obbligazioni solidali, deve escludersi la necessità del litisconsorzio fra i condebitori solidali d'imposta in una controversia concernente la determinazione dell'imponibile (nella specie, ai fini della tassazione della riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà).

Cass., Sez. I, 18 novembre 1974, n. 3671 - Mass. Foro it., 1974, 827.

296. - Registro - Imposta di titolo - *Nomen iuris* della convenzione - Specificazione in sentenza - Irrilevanza.

Per l'applicazione dell'imposta di titolo non occorre che la sentenza dia il *nomen iuris* della convenzione su cui si basa la domanda ma è necessario e sufficiente che dalla sentenza la convenzione risulti accertata nei suoi elementi costitutivi, in modo che se ne possa stabilire la natura, in conformità del testuale accenno dell'art. 22 legge di registro.

Cass., Sez. I, 18 novembre 1974, n. 3669 - Mass. Foro it., 1974, 826.

297. - Tributi in genere - Controversie - Commissione provinciale - Sezione di diritto - Competenza - Fattispecie.

Nell'ordinamento anteriore alla riforma tributaria (D.P. 26 ottobre 1972, n. 636) spettava alla sezione di diritto della commissione provinciale delle imposte la competenza a decidere in primo grado questioni di diritto e cioè tutte le questioni attinenti all'applicazione della legge, dalla cui risoluzione poteva dipendere la questione di valutazione del cespite ereditario (nella specie la Corte di Cassazione ha cassato con rinvio alla commissione tributaria di secondo grado, attualmente competente a decidere, la decisione della commissione provinciale in sede di gravame, la quale aveva proceduto alla qualificazione, alla stregua delle leggi che regolano la concessione delle farmacie e del certificato del prefetto, di una farmacia come semplice complesso di beni immobili, affermando che la farmacia non trasmissibile non può qualificarsi azienda ed escludendo, per tale motivo, che essa sia fornita di avviamento commerciale che possa costituire imponibile per l'imposta di successione).

Cass., Sez. I, 30 ottobre 1974, n. 3316 - Mass. Foro it., 1974, 760.

298. - Tributi in genere - Solidarietà passiva - Nozione - Limiti.

Tributi in genere - Accertamento - Avviso di rettifica a defunta - Reclamo dell'erede - Effetti.

Tributi in genere - Credito tributario - Indisponibilità ed irrinunciabilità - Acquiescenza - Esclusione.

In mancanza di una concreta norma di diritto positivo che sancisca l'unitarietà e l'inscindibilità dell'obbligazione solidale tributaria, vale anche per questa il principio generale secondo cui nell'obbligazione assunta da più soggetti in solido si ha una pluralità di obbligazioni con causa unica: con la conseguenza che la situazione di solidarietà passiva nel debito tributario non consente di ritenere giustificata anche una mutua rappresentanza processuale fra coobbligati, che valga ad estendere, in deroga alle disposizioni degli artt. 1309 e 2909 cod. civ., a tutti i coobbligati gli effetti del riconoscimento del debito e del giudicato intercorso e formatosi fra uno di essi e l'ente titolare del credito tributario.

L'avviso per rettifica di accertamento tributario intestato a persona defunta è nullo, ma la nullità è sanabile se l'erede cui l'avviso sia pervenuto per notificazione fattane al suo domicilio, abbia proposto reclamo alla commissione di prima istanza, assumendo la qualità ereditaria e difendendo nel merito.

Il criterio tributario, essendo indisponibile, non è neppure rinunciabile, né in forma espressa né in forma tacita; pertanto, può escludersi che nei confronti di esso operi l'efficacia negativa ed assoluta dell'acquiescenza; l'amministrazione finanziaria è bensì libera di valutare la fondatezza della sua pretesa e, ove la riconosca illegittima, può, anzi deve, in qualunque momento, ed anche nel corso di un giudizio, rinunciare alla medesima; ma la rinuncia non potrà impedire di rivedere la propria valutazione, e sarà essa pure revocabile sino a quando non si sia altrimenti verificata una preclusione d'ordine oggettivo, o per prescrizione o per decadenza o per giudicato.

Cass., Sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4041 - Mass. Foro it., 1974, 907.

299. - Imposte di consumo - Contenzioso - Azione avanti l'autorità giudiziaria - Termini - Fattispecie.

L'art. 90 R.D.L. 14 settembre 1931, n. 1175, sulla finanza locale deve essere interpretato nel senso che, in materia di imposta di consumo, l'esperimento dei ricorsi amministrativi e la successiva osservanza del termine di tre mesi per la proposizione dell'azione giudiziaria sono richiesti soltanto per le controversie attinenti alla liquidazione e alla riscossione del tributo, rimanendo, invece, libera la proponibilità di detta azione in tutti i casi di radicale contestazione del potere impositivo, sia che esso venga negato in astratto, sia che si contesti l'esistenza dei suoi presupposti nel caso concreto e, con riguardo all'ipotesi di esenzione, sia che si affermi in astratto la corrispondenza alla fattispecie in discussione alla previsione normativa, sia, infine, che venga affermata la ricorrenza in concreto di tutti i presupposti dell'esenzione (nella specie, è stata esclusa la necessità del previo esperimento dei ricorsi amministrativi in ordine alla controversia in cui si discuteva sul diritto del contribuente all'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali edilizi di cui alla legge n. 408 del 1949, per essere stata la costruzione iniziata prima del termine del 31 agosto 1959).

Cass., Sez. Un., 25 novembre 1974, n. 3808 - Mass. Foro it., 1974, 854.

300. - Procedimento - Ricorso interruttivo - Possibilità di individuare il *petitum* e la *causa petendi* - Validità.

Poiché il ricorso del contribuente contro l'avviso di accertamento non deve essere redatto secondo alcuna formula sacramentale, ma deve soltanto consentire di individuare sia il *petitum* che la *causa petendi*, deve ritenersi valido il ricorso nel quale il contribuente si riserva di addivenire ad un concordato, poiché attraverso tale reclamo la commissione tributaria di merito è in grado di individuare sia la *causa petendi* che il *petitum* consistente quanto meno nella richiesta di riduzione del reddito accertato.

Comm. Centr., Sez. II, 18 dicembre 1974, n. 2164 - Boll. tribut. inform., 1975, 974.

301. - Procedimento - Ricorso - Omessa o incompetela indicazione degli elementi di cui all'art. 15 del D.P.R. n. 636/1972 - Inammissibilità del ricorso - Esclusione se l'atto ha raggiunto il suo scopo.

Imposta complementare - Condono - Ex D.L. n. 660/1973 - Determinazione dell'imponibile.

Imposte dirette - Iscrizioni a ruolo - Insufficiente detrazione delle ritenute d'acconto - Omesso ricorso contro il ruolo - Ricorso per insufficiente detrazione ritenute d'acconto - Inammissibilità.

Imposte dirette - Obbligazione tributaria per il 1973 - Domanda di definizione ex art. 4 D.L. n. 660/1973 - Detrazione delle ritenute d'acconto operate per il periodo d'imposta precedente - Legittimità.

L'ammissibilità del ricorso, ai sensi del 2° comma dell'art. 15 D.P.R. n. 636 del 1972, non può essere dichiarata qualora gli elementi contenuti nel ricorso si siano dimostrati sufficienti per il raggiungimento dello scopo ed il regolare svolgimento del procedimento.

L'arrotondamento del reddito imponibile soggetto all'imposta complementare, in base alla tabella allegata al D.P.R. 25 maggio 1962, n. 667, opera unicamente ai fini dell'imposta e non incide minimamente agli altri effetti, sul reddito imponibile. Pertanto, in applicazione dell'art. 3 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, la maggiorazione del 10 per cento dell'imponibile del periodo d'imposta precedente va calcolata non sull'imponibile arrotondato, ma sull'imponibile determinato in base agli artt. 135 e 138 del T.U. n. 645 del 1958, su cui opera l'arrotondamento.

Se l'ufficio in violazione dell'art. 177 del T.U. n. 645 del 1958, ha detratto, in sede di iscrizione a ruolo dell'imposta, un ammontare inferiore alle ritenute d'acconto, il contribuente doveva ricorrere contro il ruolo nel termine di cui all'art. 188 del T.U. citato. Pertanto, è inammissibile, per la intervenuta irrevocabilità della originaria definizione, il ricorso contro il ruolo in sede di iscrizione conseguente alle definizioni per il condono di cui al D.L. n. 660 del 1973.

Se il contribuente ha presentato domanda di definizione automatica del reddito del 1973, ai sensi dell'art. 4 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, senza indicare l'ammontare delle ritenute d'acconto, legittimamente l'Ufficio procede alla deduzione delle ritenute operate per il periodo di imposta precedente.

Comm. trib. di 1° grado di Urbino, 2 dicembre 1974, n. 9 - Boll. tribut. inform., 1975, 976.

302. - Imposte dirette - Accertamento da parte di ufficio incompetente - Non seguito da accertamento dell'ufficio competente - Nullità.

AmMESSO che l'accertamento compiuto da ufficio imposte incompetente valga ad interrompere la prescrizione, è necessario che dopo tale interruzione l'accertamento sia compiuto dal competente ufficio.

Comm. Centr., Sez. II, 15 gennaio 1975, n. 410 - Boll. tribut. inform., 1975, 1055.

303. - R.M. - Procedimento - Decisioni delle commissioni - Determinazione induttiva del reddito in proporzione dei ricavi con riferimento alla situazione aziendale - Difetto di motivazione - Non sussiste.

La decisione con cui la commissione provinciale determina il reddito netto in ragione percentuale dei ricavi, seguendo lo stesso metodo adottato dall'ufficio, con riferimento alle caratteristiche dell'azienda, in considerazione della sua attrezzatura e della mano d'opera impiegata, deve considerarsi sorretta da idonea motivazione.

Comm. Centr., Sez. II, 11 dicembre 1974, n. 1756 - Boll. tribut. inform., 1975, 1056.

304. - Registro - Imposta suppletiva - Opposizione - Ingiunzione - Omessa revoca - Ufficio - Soccombenza - Spese processuali - Esonero - Esclusione.

L'amministrazione delle finanze dello Stato non può avvalersi, in caso di soccombenza in giudizio, della norma di esonero dall'onere delle spese processuali, di cui all'art. 148 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, qualora si tratti di opposizione riguardante imposta suppletiva proposta entro trenta giorni dalla

notificazione dell'ingiunzione e questa non sia stata comunque revocata prima della scadenza di detto termine.

Cass., Sez. I, 19 giugno 1974, n. 1814 - Dir. e prat. trib., 1975, 447.

305. - Tributi locali - Azione giudiziaria - Proponibilità - Condizioni.

Tributi locali - Accertamento - Motivazione insufficiente - Impugnativa - Potere integrativo delle commissioni tributarie - Conseguenze - Fatti-specie.

A norma dell'art. 285 R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, sulla finanza locale, per la proponibilità dell'azione giudiziaria è sufficiente che sia divenuta definitiva la decisione di una soltanto delle commissioni tributarie, anche se di primo grado.

Poiché le decisioni delle commissioni tributarie, previste dal R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, sulla finanza locale, si pongono come atti modificativi o sostitutivi del giudizio espresso dall'ente impositore circa la sussistenza e le modalità dell'obbligo tributario, alla mancanza o all'insufficienza di motivazione dell'atto di accertamento può validamente sopprimersi attraverso la motivazione delle pronunzie delle suindicate commissioni; pertanto, qualora l'accertamento dell'imposta sull'incremento di valore di un'area, in parte non edificabile, effettuato secondo il criterio fissato all'art. 15, ultimo comma, legge 5 marzo 1963, n. 246, non indichi i limiti di edificabilità di cui, secondo questa stessa norma, bisogna tener conto ai fini del calcolo dell'imponibile, il giudice non può dichiarare non dovuta l'imposta per il difetto di motivazione dell'atto di accertamento senza aver prima esaminato se questo vizio sia stato, o meno, sanato dalla decisione con la quale la commissione tributaria adita ha respinto il ricorso del contribuente.

Cass., Sez. Un., 4 gennaio 1975, n. 7 - Mass. Foro it., 1975, 4.

306. - Tributi locali - Imposta di famiglia - Avviso di accertamento - Notificazione - Nullità - Effetti.

Imposta di famiglia - Avviso di accertamento - Omessa notificazione - Azione giudiziaria - Termini.

In materia di imposta di famiglia, la nullità della notificazione dell'avviso di accertamento, per omissione della data, non impedisce la decorrenza del termine perentorio di sei mesi previsto dall'art. 285 T.U.F.L. per il ricorso all'autorità giudiziaria, in quanto tale decorrenza prende inizio dalla data di notificazione della cartella esattoriale.

In materia di imposta di famiglia, l'azione giudiziaria del contribuente, diretta a contestare la legittimità dell'iscrizione a ruolo non preceduta da regolare notificazione dell'avviso di accertamento deve essere proposta col rispetto del termine di cui all'art. 285 T.U.F.L., anche se configurata come azione di nullità ed anche se sia mancata la notificazione individuale di cui all'art. 277 del citato T.U.

Cass., Sez. I, 8 gennaio 1975, n. 37 - Mass. Foro it., 1975, 14.

307. - Tributi locali - Impugnativa e procedimento - Azione giudiziaria - Previo esaurimento del procedimento contenzioso amministrativo - Necessità.

In materia di tributi locali, l'esaurimento del procedimento contenzioso amministrativo è condizione di ammissibilità dell'azione giudiziaria, per cui se questa venga proposta prima, il giudice deve dichiararla inammissibile e non può disporre la sospensione del processo a norma dell'art. 295 cod. proc. civ.

Cass., Sez. I, 8 gennaio 1975, n. 37 - Mass. Foro it., 1975, 14.

**308. - Tributi locali - Contenzioso - Giunta provinciale amministrativa - Composizione - Declaratoria di incostituzionalità - Conseguenze.
Corte Costituzionale - Pronuncia di incostituzionalità di un organo giurisdizionale - Effetti - Fattispecie.**

La questione di illegittimità costituzionale dell'art. 1 D.L.L. 2 aprile 1945, n. 203, sulla composizione della giunta provinciale amministrativa in sede giurisdizionale, contenuta nella sentenza della Corte Costituzionale 22 marzo 1967, n. 30, non si estende alla sezione speciale per i tributi locali della stessa giunta, la cui composizione è regolata dall'art. 2 del suddetto decreto e dall'art. 282 R.D. 14 settembre 1931, n. 1175.

Le sentenze della Corte Costituzionale dichiarative dell'incostituzionalità di un organo giurisdizionale non comportano l'inefficacia della fase processuale svoltasi dinanzi a tale organo, ove intervengano dopo la conclusione di essa, salvo che la relativa questione di legittimità costituzionale sia stata sollevata prima dell'esaurimento di detta fase; pertanto, sono prive di rilevanza le questioni di legittimità costituzionale concernenti le norme sulla composizione delle commissioni tributarie comunali e della sezione speciale per i tributi locali delle giunte provinciali amministrative, ove siano state sollevate nel corso dei giudizi di gravame proposti contro le pronunzie di detti organi.

Cass., Sez. Un., 25 novembre 1974, n. 3820 - Mass. Foro it., 1974, 858.

IV. - ESECUZIONE E RISCOSSIONE

309. - Riscossione - Ingiunzione fiscale - Duplice natura - Efficacia - Fattispecie.

L'ingiunzione fiscale ha duplice natura: quella di atto di liquidazione del tributo e quella di precetto, che prelude alla esecuzione forzata; ciò non toglie che nell'ingiunzione medesima possa limitarsene espressamente l'efficacia a quella di solo atto di liquidazione del tributo (nella specie, l'amministrazione finanziaria, nel notificare ingiunzione per il pagamento di imposta complementare di successione al curatore di una eredità giacente, avvertiva espressamente che per il pagamento del credito tributario secondo la determinazione della commissione provinciale delle imposte, in ordina al quale aveva già presentato generica richiesta di collocazione, avrebbe chiesto la collocazione nello stato di graduazione a norma dell'art. 498 cod. civ.; la Suprema Corte non ha ritenuto meritevole di censura la pronunzia del giudice del merito che aveva rigettato l'opposizione proposta dal curatore, il quale aveva dedotto l'illegittimità dell'ingiunzione allegando l'impossibilità dell'azione esecutiva individuale promossa, a suo dire, dall'amministrazione).

Cass., Sez. I, 7 novembre 1974, n. 3389 - Mass. Foro it., 1974, 773.

310. - Riscossione delle imposte - Ingiunzione fiscale - Opposizione - Estremi. Registro - Cessioni di crediti verso la pubblica amministrazione - Eccedenza della sovvenzione rispetto alla cessione - Aliquota ridotta - Applicabilità - Condizioni.

Il giudizio di opposizione a ingiunzione fiscale ha per oggetto non già l'accertamento della regolarità formale dell'ingiunzione opposta, bensì l'accertamento della sussistenza dei presupposti di legge che determinano l'obbligo del contribuente di corrispondere il tributo o di corrisponderlo nella misura pretesa dall'ente impositore.

In tema di agevolazioni tributarie per le cessioni di credito verso pubbliche amministrazioni stipulate in relazione ad aperture di credito, anticipazioni di somme o finanziamenti, in casi di eccedenza della cessione rispetto alla sovvenzione, è necessario, ai fini dell'applicabilità della minore aliquota

dello zero venticinque per cento prevista dall'art. 4 lett. c) tariffa ali. A legge di registro, che l'atto contenga disposizioni limitative idonee ad escludere la possibilità di destinare i crediti ceduti a scopo diverso da quello dell'estinzione del finanziamento.

Cass., Sez. I, 12 novembre 1974, n. 3560 - Mass. Foro it., 1974, 806.

311. - Riscossione delle imposte - Morte dell'esattore - Subentro nell'esercizio - Legittimazione - Estremi - Fattispecie.

In caso di morte dell'esattore, è solo dalla qualità di erede, non importa se legittimo o testamentario, che al soggetto deriva la legittimazione a chiedere all'autorità prefettizia di subentrare nell'esercizio dell'esattoria, a nulla rilevando che il defunto esattore ne abbia fatto o meno menzione o ne abbia disposto altrimenti nel testamento, trattandosi di un effetto legale che non è in suo potere determinare o impedire; pertanto, in caso di coeredità, proprio perché la legittimazione appartiene a tutti e a ciascuno degli eredi, è d'uopo concentrarlo su uno solo di essi mediante una scelta, che deve scaturire dall'accordo tra i vari aventi diritto e sulla quale non può influire la indicazione eventualmente espressa dal testatore (nella specie l'erede indicato dal defunto esattore come successore nell'esattoria, aveva convenuto in giudizio il coerede che, prima della scoperta del testamento, era stato designato da tutti i coeredi ed aveva ottenuto dal prefetto di subentrare nell'esercizio dell'esattoria, per sentire dichiarare il proprio diritto a proseguire nella gestione esattoriale e l'obbligo del convenuto di rendergli il conto; la Suprema Corte ha cassato la sentenza di appello che aveva accolto la domanda, enunciando i principi di cui in massima).

Cass., Sez. II, 28 novembre 1974, n. 3903 - Mass. Foro it., 1974, 874.

312. - Riscossione delle imposte - Ingiunzione fiscale - Opposizione - Onere della prova.

L'opponente che contesta la legittimità di una ingiunzione fiscale apre, con la domanda giudiziale, un ordinario processo di cognizione e, quale attore, ha l'onere di provare i fatti sui quali la sua contestazione è fondata; tale principio è corollario della presunzione di legittimità che assiste gli atti amministrativi, e quindi anche le ingiunzioni per la riscossione delle entrate patrimoniali degli enti pubblici (nella specie, di un comune).

Cass., Sez. I, 10 gennaio 1975, n. 73 - Mass. Foro it., 1975, 25.

313. - Registro - Ingiunzione fiscale - Estremi.

La revoca degli atti amministrativi deve rivestire le medesime forme richieste per l'emanazione dell'atto da revocare e, ai fini di una revoca efficace, deve essere seguita la medesima procedura; ne consegue che la revoca dell'ingiunzione fiscale mediante lettera raccomandata spedita al contribuente non è idonea a rendere applicabile il principio di cui all'art. 148 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (legge di registro), in base al quale l'amministrazione è esonerata dalla condanna alle spese, anche in caso di soccombenza, quando l'azione giudiziaria sia promossa senza previo ricorso amministrativo o prima di novanta giorni dalla presentazione di esso, ovvero quando l'amministrazione, prima che la causa sia portata in decisione e nel termine di novanta giorni, abbia adottato un provvedimento conforme a giustizia, tale non potendo qualificarsi la revoca della ingiunzione effettuata nella forma suddetta.

Cass., Sez. I, 10 gennaio 1975, n. 80 - Mass. Foro it., 1975, 27.

- 314. - Imposte dirette - Riscossione - Regione siciliana - Art. 3, 1° comma del D.P.R. n. 603 del 1973 - Questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3 e 76 Cost. - Inammissibilità.**
Imposte dirette - Riscossione - Regione siciliana - Art. 3, 1° comma, D.P.R. n. 603 del 1973 - Questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 36 e 43 dello statuto e art. 8 del D.P.R. 26 luglio 1965 n. 1074 - Non fondata.

Le regioni, in quanto soggetti di autonomia titolari di specifiche attribuzioni e competenze su materie tassativamente indicate da norme statutarie o da altre norme costituzionali, sono legittimate a impugnare in via diretta leggi dello stato solo quando ritengono tali leggi lesive della sfera ben definita dei loro poteri. Perciò gli unici motivi ammissibili di ricorso delle regioni sono quelli che si risolvono nella menomazione di poteri e facoltà ad esse costituzionalmente garantiti. Pertanto la questione di incostituzionalità dell'art. 3, comma 1°, del D.P.R. n. 603 del 1973 in relazione agli artt. 3 e 76 della Costituzione è inammissibile in quanto nella specifica materia non spetta alcuna competenza alla regione siciliana, che non subisce alcuna lesione delle sue attribuzioni.

Il disposto dell'art. 3, 1° comma, del D.P.R. n. 603 del 1973, che pone l'aggio a carico degli enti destinatari dei tributi, costituisce la diretta conseguenza del nuovo principio di perequazione dell'aggio sancito in sede di riforma tributaria, attuato con la trasformazione dell'aggio da voce a sé stante e addizionale all'imposta in componente delle aliquote dei tributi.

L'obbligo della regione di corrispondere la differenza tra l'aggio medio incorporato nel tributo e l'aggio contrattuale non incide né importa violazione alcuna della disciplina che regola i rapporti tributari tra lo stato e la regione, poiché a questa continuano ad affluire le imposte che lo statuto e le norme di attuazione le riservano secondo le nuove aliquote nelle quali è ora conglobato l'aggio. Pertanto i motivi di incostituzionalità dell'art. 3 del D.P.R. n. 603 del 1973 in relazione agli artt. 36 e 43 dello statuto e 8 del D.P.R. 26 luglio 1965, n. 1074, sono infondati.

Corte Cost., 5 febbraio 1975, n. 14 - Boll. tribut. inform., 1975, 569.

V. - DIRITTO PENALE FINANZIARIO

- 315. - Tributi e finanze - Leggi penali finanziarie - Ultrattività - Art. 20 legge 7 gennaio 1929 n. 4 - Questione incidentale di legittimità costituzionale.**

Non è manifestamente infondata, in riferimento all'art. 3 della Costituzione ed all'art. 2 del cod. pen., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2 del cod. pen., la questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, secondo cui la ultrattività delle leggi penali finanziarie opera limitatamente alle violazioni di quelle relative ai tributi verso lo Stato, creando una disparità di trattamento in materia finanziaria tra i contribuenti.

App. Bari, 11 novembre 1974 - Riv. pen., 1975, 433.

- 316. - Tributi e finanze - Imposte dirette - Omessa esibizione della documentazione riferita al periodo di accertamento dell'imposta.**

La norma di cui all'art. 39 D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, impone l'obbligo al contribuente, penalmente sanzionato dal successivo art. 254, di esibire, entro il termine fissato, tutta la documentazione riferibile agli anni per i quali è in corso l'accertamento dell'imposta.

Il contribuente non può sottrarsi all'obbligo imposto dalla legge, poiché la norma che lo prevede non lo condiziona alla impossibilità di accertare in modo diverso il tributo, o ad ulteriori requisiti.

Per la sussistenza del reato di cui agli artt. 39 e 254 D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, consistente nella omessa tempestiva esibizione, a richiesta dell'ufficio delle imposte, della documentazione riferita al periodo d'accertamento dell'imposta, è sufficiente il mero comportamento omissivo dell'agente e cioè la consapevolezza di non obbedire all'invito dell'ufficio senza alcuna giustificazione.

Il reato di omessa esibizione, a richiesta dell'ufficio delle imposte ed entro il termine fissato della documentazione, riferita al periodo di accertamento dell'imposta, è un reato omissivo permanente.

Cass., Sez. III, 28 novembre 1974, n. 9170 - Riv. pen., 1975, 269.

317. - Tributi e finanze - Frode nelle imposte di consumo - Non è più reato.

Essendo state abolite le imposte comunali di consumo, in seguito alla istituzione dell'imposta sul valore aggiunto, la frode nelle imposte di consumo non costituisce più reato. Il principio della ultrattività delle leggi penali finanziarie non trova applicazione in questa materia, poiché non si riferisce ai tributi degli enti locali, ma esclusivamente a quelli dello Stato.

Cass., Sez. V, 11 gennaio 1975, n. 196 - Riv. pen., 1975, 548.

318. - Tributi e finanze - Repressioni - Questione di legittimità costituzionale.

Non è manifestamente infondata, in relazione all'art. 3 Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 20 legge 7 gennaio 1929, n. 4, che pone il principio della cosiddetta ultrattività delle leggi penali finanziarie in contrasto con l'art. 2 cod. pen. che, in via generale, tranne che per le leggi eccezionali e temporanee, prevede una diversa disciplina, in materia di successione di leggi, comportando ciò una ingiustificata disparità di trattamento.

Tale regolamentazione differenziata per le leggi finanziarie, in relazione al generale principio della successione delle leggi penali, non pare legittima perché — prendendo in esame le deroghe a tale principio — mentre per le leggi eccezionali e temporanee la diversa disciplina si giustifica nel fatto che essa, per essere efficace, deve necessariamente operare per le pregresse violazioni anche al di là della durata delle leggi stesse determinata da situazioni del tutto particolari, per le leggi finanziarie manca una esigenza determinata da una particolare situazione obiettiva, tale non potendo essere la loro speciale natura, peraltro comune ai tributi degli enti diversi dallo Stato, le cui violazioni non sono assistite dal principio della cosiddetta ultrattività (artt. 1 e 20 legge n. 4 del 1929), con ulteriore ingiustificata disparità di trattamento dei contribuenti nello stesso ambito del limitato settore della materia finanziaria.

Cass., Sez. III, 5 febbraio 1975, n. 1543 - Riv. pen., 1975, 692.

319. - Tributi e finanze - Monopoli - Questione di legittimità costituzionale.

Non è manifestamente infondata, in relazione agli artt. 41 e 43 Costituzione, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 45 e segg. legge 17 luglio 1942, n. 907, e successive modifiche contenute nella legge 3 gennaio 1951, n. 27, in quanto la riserva monopolistica allo Stato dell'impresa di fabbricazione in Italia, su licenza straniera, d'importazione e di vendita dei tabacchi esteri lavorati, non è diretta a soddisfare esigenze essenziali della generalità dei cittadini o, comunque, non ha carattere di preminente interesse generale, non presenta cioè quei requisiti che giustificano di limitare la libertà d'iniziativa economica costituzionalmente garantita.

Non sembra infatti che la finalità del monopolio possa ravvisarsi nella tutela della salute pubblica, giacché la salute pubblica potrebbe essere tutelata da interventi volti a ridurre l'uso del tabacco e non da norme che mirano invece a diffonderlo, sicché deve ritenersi che il monopolio sia necessariamente predisposto ai fini fiscali i quali di per sé soli, non pare possano giustificare la legittimità.

Cass., Sez. III, 5 febbraio 1975, n. 1543 - Riv. pen., 1975, 692.

320. - Tributi e finanze - Dogane - Caffè nazionalizzati.

In base all'art. 6 della legge 26 maggio 1966, n. 344 e all'art. 1 del regolamento di cui al D.M. 18 agosto 1966, ai fini della prevenzione del contrabbando doganale gli involucri dei pacchi di caffè devono essere sigillati in modo che ne sia impossibile il ricondizionamento dopo l'apertura, e la chiusura può essere effettuata con collanti irreversibili in acqua una volta asciugati, tali che il distacco delle parti incollate procuri lacerazioni denotanti l'avvenuta apertura.

Questo dettato normativo è osservato anche quando il distacco delle parti incollate provochi lacerazioni superficiali della carta, in quanto in tal caso non è realizzabile un ricondizionamento invisibile dell'involucro già aperto.

Cass., Sez. III, 15 novembre 1974, n. 8532 - Riv. pen., 1975, 126.

***321. - Tributi e finanze - Repressioni - Reati previsti dalle leggi sui tributi diretti.**

L'art. 21 4° comma della legge 7 gennaio 1929, n. 4, non ha istituito una semplice condizione sospensiva dell'azione penale e del relativo procedimento, avente un mero valore processuale, ma stabilisce una pregiudiziale obbligatoria, i cui effetti si riflettono non soltanto sul corso dell'azione penale, ma anche sulla decorrenza del tempo di prescrizione del reato, spostandone l'inizio al momento in cui viene ad essere possibile l'esercizio dell'azione penale, per l'accertata esistenza dell'obbligazione tributaria.

Cass., Sez. III, 15 novembre 1974, n. 8525 - Riv. pen., 1975, 126.

VI. - IMPOSTE DIRETTE

322. - R.M. - Plusvalenze - Determinazione in base alla variazione attiva con esclusione della correlativa posta passiva - Illegittimità.

Una scrittura contabile che reca una variazione attiva (nella specie, incremento immobiliare) in contrapposto ad una variazione passiva (nella specie, debito per spese e interessi per mutuo bancario) non può essere scissa a fini fiscali per tassare la variazione attiva senza tener conto della variazione passiva. Pertanto, nella fattispecie, l'aumento di valore del conto immobili iscritto in bilancio non costituisce plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 106 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. Centr., Sez. III, 19 dicembre 1973, n. 14036 - Boll. tribut. inform., 1975, 817.

323. - R.M. - Industrializzazione del Mezzogiorno - Certificato U.T.E. - Presentazione - Termine - È ordinatorio.

Il termine stabilito dall'art. 35 della legge 20 luglio 1957, n. 634, per la presentazione del certificato dell'ufficio tecnico erariale ai fini della esenzione

di cui al precedente art. 34, non è perentorio ma ordinatorio. Conseguentemente la inosservanza del termine stesso, e cioè la tardiva presentazione del certificato, non fa perdere al contribuente il diritto all'esenzione, ma consente all'ufficio di procedere al recupero dell'imposta provvisoriamente non riscossa in conseguenza della domanda di esonero non corredata del certificato.

Cass., Sez. I, 14 ottobre 1974, n. 2838 - Dir. e prat. trib., 1975, 426.

324. - R.M. - Accertamento induttivo - Prova contraria ex art. 121 T.U. n. 645 del 1958 - Facoltà del giudice di merito.

L'onere probatorio gravante sul contribuente, ai sensi dell'art. 121 del T.U. n. 645 del 1958, non preclude al giudice di merito di poter raggiungere *aliunde* la prova occorrente per la sua statuizione.

Comm. Centr., Sez. I, 6 novembre 1974, n. 58 - Boll. tribut. inform., 1975, 1055.

325. - R.M. - Società - Conferimento immobile - Plusvalenza - Presupposto - Verifica - Registro imprese - Inserzione società - Rilevanza - Atto costitutivo - Irrilevanza.

Una società per azioni è costituita come persona giuridica autonoma e distinta dalla persona dei soci, solo in virtù della iscrizione della società nel registro delle imprese ed è soltanto con la esistenza giuridica della società che sono dovuti i conferimenti, con la conseguenza che il presupposto d'imposta, in relazione al conferimento si verifica non alla data della stipulazione dell'atto costitutivo della società conferitaria, ma alla data in cui la società viene a giuridica esistenza.

Comm. Centr., Sez. I, 13 novembre 1974, n. 412 - Dir. e prat. trib., 1975, 427.

326. - R.M. - Plusvalenze - Permuta - Intassabilità.

L'art. 100 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, disponendo che, ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, concorrono a formare il reddito imponibile plusvalenze derivanti dal realizzo dei beni dell'impresa ad un prezzo superiore al costo non ammortizzato, evidentemente tiene presente il significato corrente della espressione «realizzo» come conversione di un bene in denaro liquido e, conseguentemente, il negozio tipico della compravendita quale forma contrattuale idonea a concretizzare la monetizzazione di un incremento patrimoniale attraverso la riscossione di un prezzo. Pertanto la permuta non dà luogo a tassazione di plusvalenze.

Comm. Centr., Sez. IX, 14 novembre 1974, n. 548 - Boll. tribut. inform., 1975, 1216.

327. - R.M. - Interessi presunti - Presunzione ex art. 86 T.U. n. 645 del 1958 - Non vale per l'esistenza del mutuo - Vendita con patto di riscatto - Mutuo dissimulato - Onere della prova - Sussiste.

La presunzione ex art. 86 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, riguarda gli interessi derivanti da un mutuo non l'esistenza del mutuo. Pertanto nel caso di vendita con patto di riscatto è necessario che l'Ufficio dia prova, non presuntiva, che l'acquirente ha compiuto il negozio apparente *animo non domini*.

Comm. Centr., Sez. II, 27 novembre 1974, n. 1122 - Boll. tribut. inform., 1975, 1056.

- 328. - R.M. - Interessi presunti - Rinuncia agli interessi su credito cambiario in atto pubblico - Validità contro la presunzione di fruttuosità del credito.**

L'espressa rinuncia agli interessi contenuta in atto pubblico è valida per vincere la presunzione di fruttuosità del credito a meno che l'ufficio finanziario non dimostri che la rinuncia stessa sia disattesa.

Comm. Centr., Sez. II, 27 novembre 1974, n. 1124 - Boll. tribut. inform., 1975, 978.

- 329. - Imposta complementare - Reddito - Partecipazione in società di capitale a carattere familiare - Reddito della società accertato induttivamente - Presunzione di distribuzione ai soci - Legittimità.**

Se l'accertamento del reddito della società di capitali a carattere familiare è determinato in via induttiva è legittimo ritenere che, sulla base delle presunzioni che rispondono ai requisiti stabiliti dall'art. 2729 cod. civ., vi sia stata una distribuzione di utili ai soci in proporzione alle quote di partecipazione dei soci stessi.

Comm. Centr., Sez. II, 27 novembre 1974, n. 1126 - Boll. tribut. inform., 1975, 979.

- 330. - Imposte dirette - Condoni - Ingiunzione dell'Ufficio per revoca benefici - Illegittimità per mancata scadenza dei termini - Domanda di definizione e pagamento dell'imposta - Conseguenze.**

Imposte dirette - Condoni - Definizione ex art. 6 D.L. n. 660 del 1973 - Errore di calcolo commesso dall'Ufficio nel determinare l'imposta di cui è stata chiesta la definizione - Ripetizione - Non compete.

Il pagamento dell'imposta effettuato da un contribuente, a seguito di domanda di condono da lui presentata in relazione a ingiunzione rivoltagli dall'ufficio per mancata dimostrazione di aver realizzato le condizioni richieste dalla legge per il godimento di un beneficio fiscale, implica rinuncia al beneficio stesso tuttora invocabile per non essere i termini ancora scaduti, e conseguentemente riconoscimento dell'esistenza di una controversia pendente.

Non è ammissibile il diritto di ripetizione di una parte di imposta pagata in seguito alla definizione ex art. 6 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, quando il contribuente si accorge che vi è stato errore di calcolo dell'Ufficio nel determinare l'imposta di cui è stata chiesta la definizione.

Comm. trib. di 1° grado di Torino, 16 dicembre 1974 - Boll. tribut. inform., 1975, 980.

- 331. - Accertamento imposte sui redditi - Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente - Curatela fallimentare - Compensi dovuti a ex dipendenti dell'impresa fallita - Obbligo - Esclusione.**

Il curatore fallimentare che proceda al pagamento di ex dipendenti dell'impresa fallita, i cui crediti siano ammessi al passivo, non è tenuto ad operare la ritenuta d'acconto.

Trib. Milano, 19 dicembre 1974 - Boll. tribut. inform., 1975, 811.

- 332. - R.M. - Industrializzazione del Mezzogiorno - Esercizio della pesca - Esenzione ex art. 3 D.L. n. 1598 del 1947 - Non compete.**

Ai fini dell'esenzione di cui all'art. 3 del D.L. n. 1598 del 1947 è richiesto un particolare collegamento tra i territori agevolati e le strutture industriali

che debbono concretarsi in entità di carattere immobiliare e precisamente in stabili costruzioni. Pertanto l'esenzione non può essere concessa all'attività della pesca ancorché svolta con motopescherecci attrezzati con moderne e complesse apparecchiature.

Comm. Centr., Sez. VIII, 8 gennaio 1975, n. 68 - Boll. tribut. inform., 1975, 1215.

333. - R.M. - Accertamento nei confronti di società liquidata - Notificazione al liquidatore - Legittimità.

Poiché la società sopravvive anche dopo la chiusura della liquidazione e la cancellazione dal registro delle imprese fino a quando non siano definiti i rapporti di debito e credito verso terzi, rimasti eventualmente in contestazione, è legittimo l'accertamento nei confronti della società notificato al liquidatore che della società resta l'ultimo e unico rappresentante legale.

Comm. Centr., Sez. II, 15 gennaio 1975, n. 434 - Boll. tribut. inform., 1975, 1214.

334. - Imposta complementare - Obbligo degli interessi moratori - Condizioni. Imposta complementare - Interessi moratori - Disciplina.

Le disposizioni della legge 26 gennaio 1961, n. 29 e quella interpretativa del 28 marzo 1962, n. 147, le quali fissano la decorrenza degli interessi di mora sul tributo complementare dal momento in cui è dovuto il tributo principale, si applicano anche quando il rapporto tributario inerente a quest'ultimo sia sorto anteriormente all'entrata in vigore della citata legge n. 29 del 1961, giacché l'obbligo del pagamento dei suddetti interessi non deriva da un fatto verificatosi ed esauritosi alla data di entrata in vigore di essa, ma dal ritardo ancora perdurante, nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, e cioè da un fatto che, protrandosi oltre l'entrata in vigore della nuova legge, è soggetto alla disciplina da questa stabilita.

L'imposizione dell'obbligo degli interessi moratori istituiti dalla legge 26 gennaio 1961, n. 29, sul tributo complementare, relativamente a rapporti sorti anteriormente all'entrata in vigore della legge stessa, non ha come presupposto quello della colpevole infedeltà della denuncia bensì trova il suo fondamento sufficiente nel ritardo dell'adempimento dell'obbligazione tributaria di natura complementare rispetto alla data di esigibilità dell'imposta liquidata in via principale, e ciò perché i tributi complementari, per essere una integrazione di quelli principali, fanno con questi corpo; conformemente al loro carattere, letteralmente e concettualmente identificabile, di interessi moratori, essi tendono (come gli interessi di mora ex art. 1224 cod. civ., dai quali si distinguono solo per particolari aspetti) unicamente a riequilibrare la posizione delle due parti, creditore e debitore, in considerazione del ritardo nel pagamento del debito, ritardo che la legge presume fonte di danno per il creditore, e quel loro carattere non viene meno per il sol fatto che per talune ipotesi (art. 3 della legge) la percezione dell'unico tributo avvenga in due tempi, e per siffatte ipotesi si sia reso necessario stabilire, anche quanto alla decorrenza degli interessi, regole speciali.

Cass., Sez. I, 16 gennaio 1975, n. 163 - Mass. Foro it., 1975, 45 .

335. - Imposta sulle società - Ente ospedaliero - Gestione farmacia - Esenzione - Compete.

Nel caso di farmacie gestite da ospedale civile, non aventi né gestione né bilanci autonomi, ai fini dell'imposta sulle società si deve avere riguardo al solo ospedale come unico ente tassabile, nei cui riguardi non trova applicazione la predetta imposta a norma dell'art. 151, lett. g), del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. Centr., Sez. IV, 20 gennaio 1975, n. 560 - Boll. tribut. inform., 1975, 1058.

336. - R.M. - Società tassabili in base a bilancio - Accertamento sintetico - Ammissibilità.

R.M. - Società tassabili in base a bilancio - Potere di integrazione e correzione dell'Ufficio delle imposte - Presupposti.

R.M. - Società tassabili in base a bilancio - Dichiarazione dei redditi - Omessa sottoscrizione del presidente del Collegio sindacale - Accertamento sintetico - Legittimità.

R.M. - Società - Bilancio formato dagli amministratori - Natura - Perfezionamento - Condizioni.

Riguardo alle società tassabili in base a bilancio, l'ufficio delle imposte può procedere all'accertamento sintetico del reddito di R.M. cat. B quando il relativo quadro della dichiarazione non sia stato compilato, ancorché il cespite che avrebbe dovuto esservi compreso sia stato indicato in altro quadro della stessa dichiarazione e risulti dal bilancio allegato.

Il potere di integrazione e correzione, riconosciuto all'ufficio delle imposte dall'art. 119 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, presuppone una dichiarazione di redditi formalmente regolare e, con riferimento alle società tassabili in base a bilancio, non può essere esercitato, in luogo dell'accertamento sintetico, quando in detta dichiarazione sia stata omessa la compilazione di un quadro.

La mancata sottoscrizione, da parte del presidente del collegio sindacale, del bilancio allegato da una società alla propria dichiarazione dei redditi, costituisce una irregolarità che giustifica il ricorso dell'ufficio all'accertamento sintetico.

Sia agli effetti civili che a quelli tributari, il bilancio formato dagli amministratori della società, è un progetto che il collegio sindacale rivede e corregge, e che solo con l'approvazione dell'assemblea acquista esistenza giuridica di bilancio in senso tecnico e produce gli effetti che gli sono propri.

Cass., Sez. I, 22 gennaio 1975, n. 252 - Mass. Foro it., 1975, 65.

337. - Accertamento imposte sui redditi - Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente - Curatela fallimentare - Compensi dovuti a ex dipendenti dell'impresa fallita - Obbligo - Sussiste.

Il curatore fallimentare che proceda al pagamento di ex dipendenti dell'impresa fallita, i cui crediti siano ammessi al passivo, è tenuto ad operare la ritenuta d'acconto.

App. Firenze, 25 gennaio 1974 - Boll. tribut. inform., 1975, 811.

338. - R.M. - Enti ospedalieri - Avanzi di gestione - Natura reddituale - Esclusione.

In regime di T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, gli avanzi di gestione degli enti ospedalieri non costituiscono reddito tassabile in ricchezza mobile in quanto, per determinazione legislativa (artt. 81, 85 R.D. 30 settembre 1938, n. 1631), vincolati alla riduzione nell'esercizio successivo delle rette per i ricoveri d'urgenza.

Cass., Sez. I, 27 gennaio 1975, n. 319 - Dir. e prat. trib., 1975, 426.

339. - Imposte dirette - Esenzione - Riconoscimento - Atto di revoca - Limiti.

Anche a voler ritenere che, accanto alla revocabilità dell'atto di imposizione sancita dall'art. 35 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, che concerne specificamente l'accertamento dei redditi ai fini delle imposte dirette, permanga la

possibilità della revoca degli atti amministrativi come potere di autotutela esercitabile dagli uffici finanziari, tale potere, vertendosi in materia rigidamente vincolata, è limitato ai casi di effettivo errore di fatto, che non sussiste quando, come nella specie, l'atto di revoca è basato su una diversa valutazione di atti acquisiti sin dal primo momento e non su una mutata situazione di fatto sopraggiunta.

Comm. Centr., Sez. IV, 10 febbraio 1975, n. 1890 - Boll. tribut. inform., 1975, 974.

340. - R.M. - Avanzi di gestione - Tassabilità - Condizioni.

Gli avanzi di gestione, allorquando non derivano a persone giuridiche che in forza di legge debbono destinarli a riduzione delle spese degli esercizi successivi, costituiscono presupposto di imposta. Pertanto è legittimo l'accertamento nei confronti di un ente (nella specie, Consorzio regionale operatori economici), ancorché non consegua fini di lucro, per la differenza tra i contributi percepiti come corrispettivo dei servizi resi ed il costo dei servizi stessi.

Cass., Sez. I, 10 marzo 1975, n. 878 - Boll. tribut. inform., 1975, 816.

341. - R.M. - Accertamento - Motivazione - Riferimento a dati generici - Nullità - Sussiste.

Non costituisce motivazione analitica, ai sensi dell'art. 37 del T.U. n. 645 del 1958, il semplice riferimento a dati generici dei quali non si specifica né il tenore né la fonte.

Pertanto deve ritenersi nullo l'accertamento di redditi professionali che si riferisca, come nella specie, puramente e semplicemente alla indiscussa notorietà, alla numerosa e facoltosa clientela ed al raffronto con i redditi di altri professionisti.

Comm. trib. di 1° grado di Bolzano, 6 maggio 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1213.

342. - Accertamento imposte sui redditi - Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente - Curatela fallimentare - Compensi dovuti a ex dipendenti dell'impresa fallita - Obbligo - Esclusione.

Il curatore fallimentare che proceda al pagamento di ex dipendenti dell'impresa fallita, i cui crediti siano ammessi al passivo, non è tenuto ad operare la ritenuta d'acconto.

Trib. Macerata, 30 aprile 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1212.

VII. - IMPOSTA DI BOLLO, REGISTRO, SUCCESSIONI E IPOTECARIE

343. - Imposte indirette - Condono - Controversie pendenti solo per interessi moratori - Esclusione.

Imposte indirette - Condono - Artt. 6, 10 e 11 D.L. n. 660 del 1973 - Questione di illegittimità costituzionale - Manifesta infondatezza.

Non è applicabile il condono fiscale alle controversie riguardanti i soli interessi moratori, quando il tributo cui accedono è già stato corrisposto anteriormente al provvedimento di condono.

Né l'esclusione di tali controversie dall'ambito di applicazione del D.L. n. 660 del 1973, e l'ammissione invece di quelle per le quali sussista pendenza oltre che per gli interessi moratori anche per l'obbligazione principale, viola il principio di eguaglianza, trattandosi di situazioni obiettivamente diverse.

Cass., Sez. I, 15 marzo 1975, n. 1015 - Boll. tribut. inform., 1975, 1059.

344. - Tributi in genere - Interessi moratori - Decorrenza - Estremi.

Le disposizioni della legge 26 gennaio 1961, n. 29, e quella interpretativa del 28 marzo 1962, n. 147, le quali fissano la decorrenza degli interessi di mora sul tributo complementare dal momento in cui è dovuto il tributo principale, si applicano anche quando il rapporto tributario inerente a quest'ultimo sia sorto anteriormente all'entrata in vigore della citata legge n. 29 del 1961, giacché l'obbligo del pagamento dei suddetti interessi non deriva da un fatto verificatosi ed esauritosi alla data di entrata in vigore di essa, ma dal ritardo ancora perdurante, nell'adempimento dell'obbligazione tributaria, e cioè da un fatto che, protrandosi oltre l'entrata in vigore della nuova legge, è soggetto alla disciplina da questa stabilita.

Cass., Sez. I, 30 ottobre 1974, n. 3327 - Mass. Foro it., 1974, 762.

345. - Catasto - Diritto di voltura - Imponibile - Riferimento all'imposta di registro - Validità - Limiti.

Ai sensi dell'art. 65 R.D. 8 dicembre 1938, n. 2153, l'assunzione dell'imponibile di registro come rilevante anche agli effetti del diritto di voltura catastale, opera solo per quello comune ai due tributi, cioè per quello accertato in relazione all'immobile; pertanto, nella determinazione dell'imponibile cui commisurare il diritto di voltura dovuto in relazione al trasferimento di un immobile aziendale, deve essere compreso solo il valore dell'immobile e non anche quello delle pertinenze mobiliari.

Cass., Sez. I, 20 novembre 1974, n. 3734 - Mass. Foro it., 1974, 837.

346. - Registro - Prescrizione - Interruzione della prescrizione - Richiesta (dell'ufficio) di dichiarazione di valore - Atto di costituzione in mora - Si verifica.

Le cause interruttive della prescrizione poste dal codice civile sono applicabili in ogni campo del diritto, compreso quello tributario, per cui l'art. 140 della legge di registro, che enumera le cause di interruzione, ha carattere integrativo e non derogativo della disciplina generale (nel caso di specie, è stato ritenuto atto idoneo a costituire in mora il contribuente la richiesta dell'ufficio fiscale di dichiarazione di valore).

Cass., Sez. I, 29 marzo 1974, n. 885 - Boll. tribut. inform., 1975, 822.

347. - Registro - Prescrizione - Termine decennale - Inapplicabilità.

In tema di imposta di registro la materia della prescrizione è compiutamente regolata dagli artt. 136 e segg. legge organica 30 dicembre 1923, n. 3269 e non è quindi applicabile il termine ordinario di dieci anni previsto, per i diritti in genere, dall'art. 2946 cod. civile.

Cass., Sez. I, 30 ottobre 1974, n. 3331 - Mass. Foro it., 1974, 763.

348. - Registro - Atti e contratti - Qualificazione - Criteri.

Agli effetti dell'imposta adi registro la qualificazione giuridica dei contratti va effettuata non già in base alla mera individuazione della volontà delle parti, bensì in base all'intrinseco contenuto degli atti e alla loro reale portata, quali risultano dalle clausole negoziali e dagli effetti che essi sono destinati a produrre; in tale ricerca dell'effettivo contenuto degli atti ben può adottarsi una interpretazione che contrasti con la forma apparente.

Cass., Sez. I, 11 novembre 1974, n. 3559 - Mass. Foro it., 1974, 806.

349. - Tributi in genere - Consorzi agrari - Trasformazione in cooperative private - Agevolazioni - Limiti - Fattispecie.

Il beneficio fiscale della registrazione a tassa fissa previsto dall'art. 38 D.L. 7 maggio 1948, n. 1235, per gli atti e contratti i quali importino trapasso di diritti e di obbligazioni nei confronti dei consorzi agrari o della federazione italiana dei consorzi agrari, in conseguenza delle disposizioni del decreto medesimo, si applica soltanto agli atti resi necessari, o quanto meno opportuni, dalla trasformazione, disposta dal decreto stesso, dei consorzi agrari da enti di diritto pubblico in società cooperative; tale beneficio non è estensibile, in via di applicazione analogica, a tutti gli atti connessi ai fini istituzionali di un determinato ente, in considerazione del carattere mutualistico ad esso riconosciuto, prescindendo dal rapporto genetico di necessità, o quanto meno di opportunità con il fatto della trasformazione del consorzio da ente pubblico in società cooperativa; non è dunque applicabile l'agevolazione fiscale all'atto di acquisto di un immobile effettuato dalla federazione al dichiarato fine di destinarlo alle proprie attività istituzionali.

Cass., Sez. I, 18 novembre 1974, n. 3667 - Mass. Foro it., 1974, 826.

350. - Registro - Industrializzazione del Mezzogiorno - Agevolazioni - Acquisto di stabilimento industriale già esistente, per riattivarlo - Non competono.

Il fine dell'agevolazione è quello di incrementare la formazione del patrimonio industriale del Mezzogiorno e non semplicemente quello di riattivare industrie esistenti ferme o in dissesto, conseguentemente l'agevolazione non può essere concessa per l'acquisto di opifici industriali già esistenti essendo la norma limitata al primo acquisto di terreni e fabbricati occorrenti per il primo impianto di stabilimento tecnicamente organizzato. Solo in questo modo, infatti, si ottiene il voluto incremento nell'attività industriale nel Mezzogiorno.

Cass., Sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4032 - Boll. tribut. inform., 1975, 982.

351. - Registro - Natura dell'atto - Accertamento - Rilevanza - Fattispecie.

Il principio secondo cui ai fini dell'imposizione fiscale, a sensi dell'art. 8 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (norme ripetute anche nell'art. 19 della nuova legge di registro, D.P. 26 ottobre 1972, n. 634) va tenuto conto dell'intrinseca natura e degli effetti degli atti e dei trasferimenti, anche se non si rinvenga una corrispondenza con il titolo o con la forma apparente, è valevole non solo per l'applicazione dell'imposta di registro, ma anche per accertare se l'atto possa fruire di particolari benefici o esenzioni; pertanto la norma dell'art. 817 cod. civ., secondo cui sono pertinenze le cose destinate in modo durevole a servizio od ornamento della cosa principale, e la destinazione in tal senso può essere effettuata dal proprietario, ha valore ai fini tributari in quanto a tale destina-

zione del proprietario corrisponda l'effettivo rapporto con la cosa principale (applicazione in tema di estensibilità dei benefici della legge 2 luglio 1949, n. 408, da concedere per la vendita di un appartamento sito al decimo piano di un edificio, ad un locale terraneo indicato nella vendita quale pertinenza dell'appartamento medesimo).

Cass., Sez. I, 11 dicembre 1974, n. 4187 - Mass. Foro it., 1974, 943.

352. - Registro - Convenzioni verbali - Enunciazione - Estremi - Apprezzamento del giudice di merito - Insindacabilità.

La connessione diretta e funzionale richiesta dall'art. 62 legge di registro (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269) per la tassabilità delle convenzioni verbali enunciate in un atto presentato per la registrazione (comprese quelle enunziate in una sentenza) non è quella che eventualmente sussista fra il negozio enunziato e il negozio sul quale in concreto si è basato l'atto (nella specie, una sentenza); in materia, è insindacabile in cassazione, se adeguatamente motivato, l'apprezzamento con cui il giudice di merito abbia escluso, fra atto enunciatore e atto enunciatore, la sussistenza di siffatta connessione.

Cass., 8 gennaio 1975, n. 38 - Mass. Foro it., 1975, 15.

353. - Registro - Contratto di concessione di area per l'impianto di distributore di carburanti - Natura - Valutazione.

La clausola contenuta nel contratto di concessione di un'area per l'impianto di un distributore di carburanti, la quale consente al concessionario di rimuovere, alla scadenza del contratto le opere da esso costruite su detta area non attribuisce necessariamente all'atto ai fini dell'imposta di registro, la natura di contratto di locazione invece che di contratto costitutivo di un diritto di superficie, in quanto, ai suddetti fini, la qualificazione del negozio deve essere effettuata con riferimento non agli effetti pratici apparentemente o effettivamente voluti dalle parti, ma al valore obiettivo e strumentale del negozio stesso da individuarsi attraverso l'interpretazione complessiva delle sue pattuizioni.

Cass., Sez. I, 16 gennaio 1975, n. 165 - Mass. Foro it., 1975, 45.

354. - Registro - Società esercenti imprese elettriche - Fusione - Agevolazione - Aumenti di capitale - Applicabilità - Tassazione separata - Esclusione - Fattispecie.

L'agevolazione fiscale prevista dall'art. 9, 5° comma, legge 6 dicembre 1962, n. 1643, per gli atti di fusione di società già esercenti industrie elettriche nazionalizzate, si estende anche agli aumenti di capitale contemporaneamente deliberati come mezzo di attuazione della fusione, i quali, pertanto, non debbono essere autonomamente tassati ai sensi dell'art. 85 tariffa A della legge di registro, approvata con R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (nella specie, il beneficio fiscale di cui in massima è stato ritenuto applicabile alla deliberazione di aumento del capitale della società incorporante, che, secondo l'accertamento del giudice del merito, era stata adottata al fine di attribuire ai soci delle società incorporate una partecipazione in quella società e che, pertanto, costituiva un momento essenziale del procedimento di fusione).

Cass., Sez. I, 17 gennaio 1975, n. 188 - Mass. Foro it., 1975, 51.

355. - Registro - Società esercenti imprese elettriche - Fusione - Agevolazione.

Il beneficio della registrazione a tassa fissa, previsto dall'art. 9, 5° comma, legge 6 dicembre 1962, n. 1643, per gli atti di fusione cui partecipino una o più

società già esercenti imprese elettriche nazionalizzate a norma della stessa legge, si estende sia agli atti di fusione per unione che agli atti di fusione per incorporazione; ambedue le categorie di atti sono, infatti, regolate dall'art. 2501 cod. civ. come modi di attuazione dello stesso istituto giuridico e rispetto ad entrambe sussiste la *ratio* ispiratrice della cennata norma agevolativa, consistente nel facilitare l'inserimento delle società elettriche in nuove attività produttive.

Cass., Sez. I, 17 gennaio 1975, n. 188 - Mass. Foro it., 1975, 51.

356. - Registro - Condono - Domanda di rimborso del 50 % dell'imposta eventualmente pagata - Legittimità se pendente la fase contenziosa.

Il disposto dell'art. 6 della legge n. 660 del 1973 (legge sul condono) — che prevede la possibilità per il contribuente di definire le pendenze fiscali col pagamento del 50 % dell'imposta accertata dall'Ufficio — non esclude, ove perduri la fase contenziosa al momento della presentazione della domanda di condono, il diritto alla ripetizione di metà dell'imposta eventualmente già pagata dal contribuente.

Comm. trib. di 1° grado di Milano, 15 aprile 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 981.

357. - Registro - Credito fondiario - Acconti in denaro sul mutuo - Agevolazioni fiscali - Estensione.

L'art. 46 tariffa all. B alla legge di registro approvato con R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, nell'estendere lo speciale trattamento tributario dei contratti di mutuo stipulati con istituti di credito fondiario (art. 27 T.U. 16 luglio 1905, n. 646) agli atti connessi con detti contratti o da essi necessariamente dipendenti, non richiede la più rigorosa condizione, posta dall'art. 9 della stessa legge, della connessione derivante necessariamente dall'intrinseca natura delle varie disposizioni, ma ritiene sufficiente un rapporto di coordinazione e di strumentalità; spetta, pertanto, detto trattamento all'anticipazione in denaro concessa al mutuatario in dipendenza di un contratto condizionato di un mutuo in cartelle fondiarie.

Cass., Sez. I, 30 ottobre 1974, n. 3324 - Mass. Foro it., 1974, 762.

**358. - Registro - Edilizia - Agevolazioni - Disciplina.
Tributi in genere - Agevolazioni fiscali - Questione di costituzionalità della normativa - Manifesta infondatezza.**

La legge 19 luglio 1961, n. 659, che estende agli edifici contemplati nell'art. 2, 2° comma, R.D.L. 21 giugno 1938, n. 1094, tra cui edifici scolastici, caserme, ospedali, case di cura, ricoveri, colonie climatiche, collegi e simili i benefici fiscali previsti, per le case di abitazione, dall'art. 14 legge 2 luglio 1949, n. 408, ha carattere innovativo e non interpretativo.

È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3 e 24 Costituzione, dell'art. 5 legge 19 luglio 1961, n. 659, che, nell'estendere la sua disciplina ai rapporti tributari pendenti, eccettua quelli per i quali sia avvenuto il pagamento dell'imposta.

Cass., Sez. I, 19 novembre 1974, n. 3722 - Mass. Foro it., 1974, 837.

359. - Imposta di successione - Coeredi - Denuncia presentata da uno solo - Opponibilità agli altri - Condizioni e limiti.

In materia di imposta di successione, la denuncia di cui all'art. 55 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, effettuata da uno dei coeredi, si presume presentata

anche per conto e nell'interesse degli altri, in virtù di un mandato tacito, ed è, quindi, opponibile a tutti da parte dell'amministrazione finanziaria dello Stato; nel caso, invece, che altro coerede presenti personalmente una diversa denuncia, nei confronti dello stesso l'onere di provare l'esistenza e l'entità dei cespiti non indicati, incombe all'amministrazione finanziaria dello Stato.

Trib. Roma, 27 maggio 1974 - Dir. e prat. trib., 1975, 440.

360. - Imposta di successione - Figli naturali non riconosciuti e non riconoscibili - Successione ai collaterali - Questione di incostituzionalità - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 della legge 12 maggio 1949, n. 206, in relazione agli artt. 3, 1° comma, e 30, 3° comma, della Costituzione, nella parte in cui assoggetta la successione del figlio naturale ai collaterali del proprio genitore a trattamento tributario più oneroso di quello previsto per la successione del figlio legittimo ai collaterali.

Trib. Roma, 24 settembre 1974 - Leg. e giur. trib., 1975, 207.

361. - Imposta sulle successioni - Criterio impositivo - Immodificabilità della prescrizione - Limiti - Fattispecie.

Il principio secondo cui il criterio impositivo, applicato al momento della tassazione principale, diventa incontestabile con la decorrenza del termine di prescrizione, riferendosi ai soli criteri di imposizione strutturati dalla legge in modo tale da non risentire la influenza di eventi futuri, non si applica alle particolari ipotesi in cui, invece, la stessa legge disponga che l'originario criterio impositivo debba essere modificato per effetto di circostanze sopravvenute; il suddetto principio non è, pertanto, applicabile nell'ipotesi in cui, dopo la tassazione principale, mediante un apposito accordo, alla reintegrazione dei diritti degli eredi legittimari lesi dal testamento, poiché, in tal caso, l'art. 6 R.D.L. 30 dicembre 1923, n. 3270, dispone che il criterio di tassazione adottato in aderenza al contenuto delle clausole testamentarie deve essere sostituito da altro criterio conforme all'accordo sopravvenuto; non sussiste, quindi, nessun limite temporale per la denuncia di questo accordo all'amministrazione finanziaria al fine di ottenere la modifica del criterio impositivo, salvo, però, a dover richiedere il rimborso del tributo pagato in base alla delazione testamentaria entro il periodo di tre anni dal pagamento.

Cass., Sez. I, 30 ottobre 1974, n. 3334 - Mass. Foro it., 1974, 764.

362. - Imposta sulle successioni - Eredi legittimari - Lesione - Accordo per la reintegrazione - Effetti sulla tassazione.

A norma dell'art. 6 R.D.L. 30 dicembre 1923, n. 3270, l'accordo rivolto alla reintegrazione dei diritti degli eredi legittimari lesi dalla disposizione testamentaria, anche se concluso dopo l'esaurimento delle formalità inerenti all'accertamento del titolo della successione e del conseguente criterio impositivo, conferisce al contribuente il diritto di ottenere la modifica dell'originaria tassazione in conformità al contenuto dell'accordo medesimo, anche se non venga consacrato in un atto sottoposto a registrazione, infatti, tale formalità non soltanto non è menzionata dal citato art. 6, ma non è imposta neanche dai principi di diritto comune, in quanto, con l'accordo citato, non si attua un trasferimento di beni dall'eredità testamentaria ai legittimari, ma soltanto una modificazione, con effetti retroattivi, del rapporto successivo, che costituisce, anche per i legittimari, il titolo giustificativo del trapasso dei beni.

Cass., Sez. I, 30 ottobre 1974, n. 3334 - Mass. Foro it., 1974, 764.

363. - Imposta di successione - Beneficio di inventario - Termine - Proroga - Estremi.

Imposta di successione - Denaro, preziosi e mobilio - Presunzione di esistenza - Prova contraria - Estremi.

In tema di accettazione di eredità col beneficio di inventario, la proroga del termine per compiere l'inventario, prevista dall'art. 485 cod. civ., e richiamata dall'art. 487 cod. civ., non può essere che una ed una soltanto, e il termine fissato col provvedimento di proroga è perentorio.

L'inventario di eredità beneficiata, compiuto oltre il termine previsto dal codice civile, o legittimamente prorogato dall'autorità giudiziaria, non è idoneo a fornire la prova contraria alla presunzione posta dall'art. 31, 1° comma, legge tributaria sulle successioni relativamente alla esistenza nell'asse ereditario sia di gioielli e denaro, sia di mobilio.

Cass., Sez. I, 18 novembre 1974, n. 3665 - Mass. Foro it., 1974, 825.

364. - Imposta sulle successioni - Imposta sulle donazioni - Oggetto del tributo - Trasferimento di beni - Nozione.

La legge vigente in tema di imposte sulle successioni e donazioni indica come oggetto dell'imposta, quanto alle donazioni, i trasferimenti a titolo gratuito di beni e diritti per atto tra vivi, intesa per trasferimento anche la costituzione di un diritto reale di godimento; tale specifica disposizione rende inconferente il richiamo alla disciplina tributaria del negozio indiretto, poiché, ogni volta che per atto tra vivi si ha il trasferimento a titolo gratuito di beni e diritti, è dovuta, per espresso dettato della legge, l'imposta progressiva per donazioni, assegnazioni e liberalità, qualunque sia il mezzo giuridico adoperato per realizzare il trasferimento, sia questo il risultato tipico di tale mezzo, sia esso il risultato ulteriore e finale apparente di un atto avente altro scopo tipico.

Cass., Sez. I, 18 novembre 1974, n. 3669 - Mass. Foro it., 1974, 826.

365. - Imposta sulle successioni - Morte presunta - Successione - Disciplina - Fattispecie.

In caso di sentenza dichiarativa di morte presunta, la successione deve ritenersi aperta nel momento al quale è fatta risalire la morte del soggetto; in tale momento si verifica anche la vocazione ereditaria, onde la successione è regolata, sotto il profilo fiscale, dalle norme vigenti all'epoca della morte presunta; in particolare per le successioni esenti da tributo ai sensi dell'art. 17 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, non era previsto l'obbligo della denuncia di successione, come non era previsto l'obbligo della esibizione del relativo certificato, ai fini della proposizione di azioni giudiziarie da parte degli eredi; né l'obbligo stesso era contemplato per le operazioni di pagamento agli eredi di somme e di titoli caduti in successione, essendo sufficiente la produzione agli uffici competenti della situazione di famiglia o di un atto notorio comprovante il rapporto di parentela che costituiva il presupposto dell'esenzione tributaria.

Cass., Sez. I, 9 gennaio 1975, n. 48 - Mass. Foro it., 1975, 19.

366. - Imposta sulle successioni - Legato di usufrutto - Spese poste a carico della nuda proprietà - Detraibilità ai fini dell'imponibile - Esclusione.

Ove di determinati beni immobili siano stati legati a taluno l'usufrutto e ad altri la nuda proprietà, ma con l'obbligo di pagare tasse e spese relative all'usufrutto, tale obbligo è inquadrabile nella figura dell'onere modale, e questo, non essendo compreso nella passività considerata dall'art. 45 R.D. 30 di-

cembre 1923, n. 3270, non è detraibile, da parte dell'onerato, ai fini dell'imponibile dell'imposta di successione; ne consegue che il valore dell'onere non può essere tassato a carico del legatario di usufrutto che (indirettamente) ne beneficia, poiché altrimenti esso sarebbe computato due volte: a carico dell'onerato e del beneficiario.

Cass., Sez. I, 16 gennaio 1975, n. 168 - Mass. Foro it., 1975, 46.

VIII. - I.V.A. E I.G.E.

367. - Entrata - Cotoni grezzi nazionali - Aliquota ridotta - Prodotti similari provenienti da Stati aderenti al G.A.T.T. - Trattamento tributario.

Entrata - Cotoni grezzi nazionali - Riduzione dell'aliquota - Finalità.

La riduzione al 4% dell'aliquota dell'I.G.E., dovuta sui cotoni greggi nazionali, stabilita dall'art. 5, 2° comma, legge 21 marzo 1958, n. 267, non si estende all'I.G.E. all'importazione dovuta sui prodotti similari provenienti dagli Stati aderenti al G.A.T.T., avendo il legislatore inteso limitare detta riduzione al prodotto italiano per eliminare la sperequazione che con la legge 12 agosto 1957, n. 757, si era venuta a determinare a danno di questo, a causa dei gravami fiscali di cui esso era soggetto nella fase di passaggio dall'agricoltura all'industria.

In materia di I.G.E. *una tantum* dovuta sul cotone greggio, la riduzione dell'aliquota al 4%, disposta, con l'art. 5 legge 21 marzo 1958, n. 267, per il prodotto nazionale, per eliminare una disparità di trattamento che a danno di esso esisteva in confronto al cotone estero, costituisce una misura perequativa e di congruaggio ritenuta dal legislatore idonea (quanto alle operazioni compiute nella vigenza di detta norma) a pareggiare definitivamente, anche agli effetti dell'art. 4, n. 2, dell'accordo G.A.T.T., i carichi fiscali rispettivi dei due prodotti, senza possibilità di revisione in sede applicativa, né per l'*an* né per il *quantum*.

Cass., Sez. Un., 7 gennaio 1975, n. 10 - Mass. Foro it., 1975, 6.

368. - I.G.E. - Oggetto dell'imposizione - Trasferimento di ricchezza - Necessità - Fattispecie.

Il trasferimento di ricchezza, soggetto all'I.G.E., può realizzarsi soltanto tra patrimoni che, pur essendo sprovvisti di personalità giuridica o di autonomia secondo le norme del diritto comune, siano, tuttavia, giuridicamente ed economicamente distinti; pertanto, al fine di accertare se il cennato trasferimento ricorra nelle contribuzioni eseguite da due società a favore di un consorzio, da esse costituito per la produzione di elettricità, in occasione dei prelievi di detta energia, è necessario indagare se tale consorzio si atteggi come un'entità economica e giuridica separata dalle società consorziate, ovvero se il medesimo integri un mero strumento posto in essere al solo fine della produzione e dell'approvvigionamento di elettricità e, in particolare, se l'energia sia da considerarsi come pertinenza del patrimonio del consorzio medesimo, prima di passare, mediante la fornitura, nei patrimoni delle società, ovvero se la stessa energia entri immediatamente a far parte dei patrimoni societari, sia pure a mezzo dell'organizzazione consortile; non rivestono, invece, rilevanza decisiva, onde affermare l'autonomia del consorzio, né il vincolo di destinazione impresso dalla società al complesso dei beni costituenti il consorzio medesimo e destinati al soddisfacimento dei bisogni comuni delle società consorziate, né il divieto per queste ultime di disporre *uti singuli* di tali beni, né, infine, il pattuito esercizio in comune di un'attività economica produttiva.

Cass., Sez. I, 30 ottobre 1974, n. 3320 - Mass. Foro it., 1974, 761.

369. - I.G.E. - Riscossione - Canoni ragguagliati alle entrate effettive o al volume degli affari - Differenze - Esclusione - Fattispecie.

Non sussistono differenze fra il sistema di accertamento e riscossione previsto dal titolo venticinquesimo del regolamento in tema di applicazione dell'I.G.E., approvato con R.D. 26 gennaio 1940, n. 10 e relativo all'ipotesi in cui l'imposta si riscuote mediante canoni ragguagliati alle effettive entrate conseguite ed il sistema previsto dal titolo secondo del D.L. 3 maggio 1948, n. 799, nonché dal titolo secondo del D.L. 27 dicembre 1946, n. 469, concernente la riscossione mediante canoni ragguagliati al volume degli affari (in relazione all'art. 15 D.L.L. 19 ottobre 1944, n. 348), in quanto le norme succedutesi nel tempo hanno conglobato il primo sistema nel secondo, pervenendo ad una disciplina sostanzialmente unitaria e, in particolare, all'ammissione del ricorso alle Commissioni tributarie anche contro le liquidazioni di ufficio di cui al citato titolo venticinquesimo del regolamento; pertanto, in entrambe le suddette ipotesi, la notificazione al contribuente dell'atto di accertamento del rapporto tributario (nella specie, i giudici del merito avevano ritenuto improponibile la domanda dell'amministrazione finanziaria rivolta all'ammissione al passivo della liquidazione coatta amministrativa di una cooperativa delle somme da questa dovute per I.G.E. su bestiame, carni fresche e carni lavorate, in quanto l'atto di accertamento non era stato notificato al contribuente; la finanza aveva proposto ricorso per cassazione, sostenendo che per gli atti di commercio di carni fresche ed insaccate, l'I.G.E. va corrisposta mediante canoni ragguagliati alle effettive entrate conseguite e che, pertanto, la notifica dell'accertamento non costituiva presupposto essenziale della obbligazione tributaria: la Suprema Corte ha confermato la pronuncia impugnata, enunciando il principio di cui in massima).

Cass., Sez. Un., 23 novembre 1974, n. 3804 - Mass. Foro it., 1974, 851.

370. - I.G.E. - Commercio di olii vegetali - Benefici fiscali - Estremi.

In materia di imposta sull'entrata, per atti economici relativi al commercio di olii vegetali destinati all'alimentazione, devono considerarsi operazioni che godono dell'agevolazione fiscale prevista dall'art. 8 legge 24 dicembre 1949, n. 941, come autenticamente interpretato dall'articolo unico legge 19 dicembre 1969, n. 1009, quelle di acquisto o importazione di olio vegetale allo stato commestibile, ovvero quelle di acquisto o importazione di olii vegetali allo stato greggio direttamente destinati alla raffinazione per uso alimentare; non fruiscono, pertanto, dell'agevolazione le operazioni di acquisto o importazione di olio allo stato greggio attualve non per provvedere direttamente alla raffinazione, bensì per la rivendita a terzi, quand'anche a questi ultimi si imponga dal venditore l'obbligo della raffinazione.

Cass., Sez. I, 8 gennaio 1975, n. 30 - Mass. Foro it., 1975, 12.

IX. - ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

371. - Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Preavviso di sopralluogo del tecnico delegato - Costituisce un presupposto essenziale del procedimento accertativo - Contenuto - Imperfezioni formali che non ne impediscono il raggiungimento dello scopo - Validità del procedimento - Sussiste.

La notificazione del preavviso di sopralluogo del tecnico delegato dal comune, richiesta dall'art. 47 del R.D. 30 aprile 1936, n. 1138, in materia di imposte di consumo sui materiali edilizi, ha la finalità di permettere al contri-

biente di essere presente agli accertamenti effettuati dal comune circa l'entità e la qualità delle opere, onde procedere alla liquidazione dell'imposta; tale sopraluogo, da effettuare con il contraddittorio dell'interessato, costituisce un presupposto di legittimità dell'accertamento stesso e deve essere non solo notificato al proprietario dell'immobile (che è soggetto passivo del tributo), ma contenere anche tutte le indicazioni indispensabili per permettere al destinatario di individuare l'oggetto dell'accertamento ed il momento in cui avrà luogo; ove, tuttavia, tali elementi possano trarsi con certezza dall'avviso notificato, le eventuali imperfezioni formali dell'atto stesso, comunque idoneo al raggiungimento dello scopo, non comportano la nullità del procedimento accertativo.

Cass., Sez. I, 24 febbraio 1975, n. 688 - Boll. trib. inform., 1975, 1227.

372. - Imposte di consumo - Principio della ultrattività delle disposizioni penali stabilito dall'art. 20 della legge 7 gennaio 1929 n. 4 - Inapplicabilità - Inammissibilità della questione di incostituzionalità.

Devesi dichiarare inammissibile la questione di legittimità costituzionale del combinato disposto dagli art. 1 e 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 7, per la parte che riguarda il c.d. principio della « ultrattività delle disposizioni penali », sollevata in riferimento a reati relativi alle abolite imposte comunali di consumo, in quanto le norme contenute nella legge n. 7 del 1929 operano soltanto per la repressione delle leggi finanziarie relative ai tributi dello Stato e non sono applicabili alla violazione di leggi concernenti i tributi locali.

Corte Cost., 6 marzo 1975, n. 43 - Boll. tribut. inform., 1975, 1073.

373. - Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Ricostruzione di sala cinematografica - Esenzione di cui all'art. 39 della legge 4 novembre 1965 n. 1213 - Compete.

L'agevolazione fiscale prevista dall'art. 39 della legge 4 novembre 1965, n. 1213, in tema di imposta di consumo sui materiali impiegati nella costruzione di cinematografi spetta anche nella ipotesi che si ricostruisca una sala cinematografica sul luogo stesso ove già presisteva altra sala, essendo tale ipotesi equiparabile a quella, espressamente contemplata nella norma esonerativa, di rifacimento del cinema.

Cass., Sez. I, 18 dicembre 1974, n. 4347 - Boll. trib. inform., 1975, 1227.

374. - Imposte di consumo - Esenzioni - Materiali da costruzione - Ultimazione dell'edificio - Nozione.

Imposte di consumo - Prescrizione - Ricorso in via amministrativa - Efficacia interruttiva - Estensione.

Imposte di consumo - Regolamento del Comune di Roma 20 novembre 1963 - Applicabilità - Ambito.

Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Art. 10 del regolamento del Comune di Roma - Contrasto con l'art. 35, lett. c) R.D. n. 1138 del 1936 - Esclusione.

Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Esenzione - Riconoscimento d'ufficio - Ammissibilità - Esclusione.

Imposte di consumo - Art. 20, 95, 98 T.U. n. 1175 del 1951 - Eccezione di incostituzionalità - Manifesta infondatezza.

In materia di imposta di consumo sui materiali da costruzione, sia ai fini del godimento dei benefici fiscali, sia ai fini della prescrizione, l'ultimazione di un edificio destinato a casa di abitazione coincide con l'idoneità della costruzione ad essere abitata, ancorchè non sia stata rilasciata la licenza di abitabilità; non può ritenersi, pertanto, ultimato un appartamento privo di pavimento.

Anche in tema di imposte di consumo la proposizione del reclamo del contribuente in via amministrativa, interrompe la prescrizione sia in favore del contribuente sia in favore dell'ufficio, con effetti permanenti durante il procedimento amministrativo.

È applicabile ad una costruzione ultimata nel luglio 1963 il regolamento per le imposte di consumo del Comune di Roma emanato il 29 luglio 1963 e approvato dalla G.P.A. il 20 novembre 1963, stante la retroattività di tale approvazione.

Non contrasta con l'art. 35 lett. c) del regolamento sulle imposte di consumo, approvato con R.D. 30 aprile 1936, n. 1138, l'art. 10 del regolamento emanato in materia dal comune di Roma secondo cui vanno tassati analiticamente i materiali impiegati nella costruzione delle opere esterne e balconi di un edificio separatamente tassato a metro cubo vuoto per pieno.

Il giudice non può d'ufficio riconoscere il diritto all'esenzione dell'imposta di consumo sui materiali da costruzione, a favore di un contribuente che abbia agito per ottenere l'applicazione di un'aliquota ridotta.

È manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale degli artt. 20, 22, 95 e 98 T.U. 14 settembre 1931, n. 1175 in relazione all'art. 23 Costituzione.

Cass., Sez. I, 17 gennaio 1975, n. 187 - Mass. Foro it., 1975, 51.

375. - Dogana - Ingiunzione fiscale - Opposizione - Termine - Estremi.

Dogana - Ingiunzione fiscale - Opposizione - Decorso del termine - Effetti.

Ai fini del procedimento ingiuntivo disciplinato dall'art. 24 legge doganale e del perentorio termine di quindici giorni previsto per l'opposizione assume rilevanza preminente e decisiva la natura doganale del tributo; pertanto, rimane privo di qualsiasi valore il fatto che l'ingiunzione sia azionata dal titolare dell'ufficio dell'amministrazione della dogana, che incaricò la relativa partita del credito tributario (contabile doganale), oppure dal titolare dell'ufficio che, ai sensi degli artt. 263 e 264 legge sulla contabilità generale dello Stato, ne abbia, legittimamente, preso il relativo carico con i rispettivi incombeni per la riscossione (agente del demanio), rimanendo così surrogato all'altro in questi incombeni stessi e nell'osservanza della relativa disciplina concernente il decreto ingiuntivo: tale operazione, infatti, non incide sull'azionabilità dell'ingiunzione prevista dall'art. 24 legge doganale, nè viene ad immutare la natura doganale del credito tributario.

L'inutile decorso del termine di quindici giorni previsto per la opposizione all'ingiunzione fiscale in materia doganale preclude al contribuente ogni possibilità di contestare la pretesa tributaria dell'amministrazione finanziaria, con la conseguenza che l'accertamento tributario, contenuto nell'ingiunzione non opposta, diviene definitivo.

Cass., Sez. I, 12 novembre 1974, n. 3561 - Mass. Foro it., 1974, 807.

376. - Dogana - Apparecchi automatici di accensione - Importazione - Tariffa - Nota sulla riserva statale - Carattere innovativo - Esclusione - Conseguenze.

Nella tariffa dei dazi doganali di importazione annessa al D.P. 26 giugno 1965, n. 723, modificato dal D.P. 29 dicembre 1969, n. 1229, nella sezione XX, capitolo 98 n. tariffa 98.10, concernente gli accenditori e gli apparecchi di accensione, figura al piede della pagina, una nota (uno) relativa alla riserva allo Stato dell'importazione degli accenditori e di apparecchi simili o di parti e pezzi di ricambio di essi; la quale nota, al comma secondo, prevede, per gli apparecchi dei quali sia stata autorizzata l'importazione per uso privato, oltre al dazio, il diritto di monopolio; tale nota non ha effetto innovativo rispetto alle disposizioni preesistenti, non avendo essa inteso disciplinare in modo autonomo

la riserva dell'importazione degli apparecchi di accensione; pertanto, dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 78 del 3 giugno 1970 (dichiarativa dell'illegittimità costituzionale degli artt. 2, 3, 4, 6, 7 e 9 R.D.L. 26 febbraio 1930, n. 105, nonché degli artt. da 1 a 11 della convenzione annessa al decreto medesimo) neanche la nota IIC, punto 10, poteva trovare campo di applicazione.

Cass., Sez. I, 15 gennaio 1975, n. 159 - Mass. Foro it., 1975, 44.

377. - Tassa concessione governativa - Licenza di caccia - Soggetto privo di patente - Soggetto che non ha pagato la tassa annuale - Sanzioni penali - Equiparazione - Legittimità costituzionale - Questione - Manifesta infondatezza.

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale degli artt. 7 e 8, 12° comma, del R.D. 5 giugno 1939, n. 1016, e successive modificazioni (T.U. delle leggi sulla selvaggina e sull'esercizio della caccia), in riferimento all'art. 3 della Costituzione sulla pretesa ingiusta equiparazione sul piano delle sanzioni penali fra colui che risulta privo di patente e colui che ha soltanto omesso il pagamento della tassa annuale. Ciò in quanto la norma impugnata, per motivi pubblicistici e non soltanto di natura fiscale, fa testualmente derivare l'invalidità della licenza dal mancato pagamento del tributo annuale.

Corte Cost., 11 dicembre 1974, n. 272 - Dir e prat. trib., 1975, 420.

378. - Imposte di consumo - Opifici - Agevolazioni fiscali - Industria alberghiera - Estensione.

L'art. 40 del regolamento 30 aprile 1936, n. 1138, lecitamente integrando con un precetto complementare, l'art. 30, n. 6, R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, ha posto i criteri in base ai quali possono essere considerati opifici, ai fini dell'esenzione dall'imposta di consumo sui materiali da costruzione, anche costruzioni che tali non sarebbero in senso stretto, ed ha all'uopo richiesto soltanto una permanente e strutturale destinazione all'industria, genericamente intesa, compresa, quindi, l'industria alberghiera.

Cass., Sez. I, 11 novembre 1974, n. 3520 - Mass. Foro it., 1974, 799.

379. - Imposte indirette - Imposta fabbricazione sugli spiriti - D.L. n. 621 del 1970, portante maggiorazione di aliquote - Applicazione a prodotti liberi da imposta - Mancata conversione in legge - Legge n. 1035 del 1970, dichiarante l'efficacia dei relativi rapporti giuridici - Debbonza dell'imposta.

Per effetto della legge 18 dicembre 1970, n. 1035, che ha confermato la validità dei rapporti giuridici sorti sulla base del D.L. 27 agosto 1970, n. 621, non convertito, i detentori di giacenze esistenti alla data del 28 agosto 1970, soggette alla maggiore aliquota di imposta di fabbricazione sugli spiriti, sono tenuti al pagamento della differenza, a nulla rilevando la cessazione di efficacia del decreto.

App. Venezia, 24 dicembre 1974 - Boll. tribut. inform., 1975, 1218.

380. - Imposta sui fiammiferi - Apparecchi automatici di accensione - Importazione - Riserva statale - Dichiarazione di incostituzionalità - Fattispecie.

Con la sentenza n. 78 del 3 giugno 1970 della Corte costituzionale è stata dichiarata l'illegittimità costituzionale degli artt. 2, 3, 4, 6, 7 e 9 R.D.L. 26 febbraio 1930, n. 105 (contenente norme sui diritti erariali per gli apparecchi

automatici di accensione), nonché degli articoli da 1 a 11 della convenzione annessa al predetto decreto; per effetto dell'indicata pronuncia, la cui portata è quella oggettivata nel dispositivo, che è pubblicato ai sensi degli artt. 138 Cost. e legge 11 marzo 1953, n. 87, è venuto meno l'intero sistema normativo disciplinante la riserva dell'importazione degli apparecchi di accensione; non soltanto, quindi, la speciale riserva in favore del consorzio industrie fiammiferi, ma anche quella generale a favore dello Stato con la correlativa facoltà di autorizzare altri enti o persone all'importazione; soltanto con il D.L. 20 aprile 1971, n. 163, convertito nella legge 18 giugno 1971, n. 376, è stata ridisciplinata la materia, con l'introduzione del regime della licenza fiscale (nella specie, l'amministrazione delle finanze sosteneva che il dispositivo della sentenza della Corte Costituzionale n. 78 del 3 giugno 1970, pur comprendendo la dichiarazione di illegittimità costituzionale dell'art. 3 R.D.L. 26 febbraio 1930, n. 105, doveva essere interpretato, alla stregua della motivazione della sentenza stessa, nel senso che non era venuta meno la riserva a favore dello Stato per l'importazione degli apparecchi di accensione).

Cass., Sez. I, 15 gennaio 1975, n. 159 - Mass. Foro t., 1975, 44.

X. - TRIBUTI LOCALI

381. - Tributi locali - Procedimento - Impugnazione della decisione emessa in tema di spettanza di tributi locali per travisamento dei fatti ed errata valutazione di questi - Legittimità.

Imposta di famiglia - Residenza abituale - È un *quid facti* desumibile da vari elementi (luogo di residenza e di pernottamento abituali) e non dal dato di iscrizione anagrafica o da temporanei soggiorni altrove.

Poiché l'esame critico dei fatti sotto il riflesso della loro insussistenza ovvero della mancanza di una correlazione logica fra essi e la valutazione dell'autorità decidente rappresenta il corretto esercizio di una censura di illegittimità per eccesso di potere, deve ritenersi ammissibile, in sede di impugnazione di decisione adottata ai sensi dell'art. 289 del T.U.F.L., la censura di travisamento dei fatti da parte dell'autorità decidente sul punto della determinazione della dimora abituale del contribuente agli effetti della applicazione, da parte di più comuni, dell'imposta di famiglia a carico dello stesso contribuente.

Ai fini della individuazione della dimora prevalente di un contribuente e della correlata determinazione del comune legittimato ad applicare l'imposta di famiglia, tale dimora deve considerarsi un *quid facti*, corrispondente alla località ove il contribuente svolge prevalentemente la propria vita, dove, cioè, egli vive e dorme abitualmente; di conseguenza, ai fini suddetti, debbono considerarsi non determinanti gli elementi della iscrizione anagrafica in altro comune, ovvero della periodica interruzione della permanenza in un dato comune per motivi transitori di affari, di lavoro ovvero per soggiorni stagionali di villeggiatura in altre località.

Cons. Stato, Sez. IV, 25 giugno 1974, n. 499 - Boll. tribut. inform., 1975, 988.

382. - Imposta di famiglia - Autonomia annuale - Effetti.

Imposta di famiglia - Duplicazione impositiva - Decisioni degli organi contenziosi in materia di spettanza - Motivazione richiesta.

Imposta di famiglia - Residenza abituale del contribuente - Criteri di accertamento e di individuazione.

Dal principio dell'autonomia annuale dell'imposta di famiglia deve trarre la deduzione che chi propone argomentazioni riferibili ad eventi estranei all'anno

considerato, deve dimostrarne le concrete ed indispensabili correlazioni col *thema decidendi* e che, in ogni caso, anche se tali correlazioni siano state adeguatamente comprovate, tanto le argomentazioni quanto i fatti medesimi sui quali esse sono fondate non hanno carattere di assolutezza e sono pertanto soggetti a nuova ed indipendente valutazione anno per anno.

Va qualificato come legittimo il provvedimento con il quale l'autorità contenziosa preposta a stabilire, per legge, quale Comune sia legittimato ad applicare l'imposta di famiglia nei confronti di un determinato contribuente, fondi il proprio convincimento sulle risultanze dei rapporti dei carabinieri dei comuni interessati, ove tali risultanze abbiano fornito una risposta chiara, univoca e concordante al problema della individuazione della prevalente ed effettiva residenza del contribuente per il periodo in contestazione.

Per la determinazione del comune legittimato ad accertare ed a riscuotere l'imposta di famiglia nei confronti di un determinato contribuente, che nel corso dell'anno in considerazione abbia dimorato in comuni diversi, è necessario prendere innanzi tutto in considerazione l'elemento temporale, costituito dal luogo nel quale il contribuente risulti aver dimorato in prevalenza e solo nel caso di sostanziale eguaglianza temporale fra le varie dimore debbesi ricorrere ad ulteriori elementi, intenzionali e non, dalla valutazione dei quali sia possibile desumere la prevalente residenza del contribuente.

Cons. Stato, Sez. IV, 18 ottobre 1974, n. 654 - Boll. tribut. inform., 1975, 989.

383. - Imposta di famiglia - Residenza abituale - Accertamento - Si risolve in un apprezzamento discrezionale dei vari elementi di fatto - Limiti di sindacabilità in sede di legittimità.

Imposta di famiglia - Residenza abituale - Criteri di individuazione - Disponibilità di altra casa in diverso Comune - Irrilevanza.

Imposta di famiglia - Duplicazione d'imposta - Decisioni adottate ai sensi dell'art. 289 T.U.F.L. - Motivazione - Sufficienza.

L'accertamento della residenza abituale del contribuente da assoggettare ad imposta di famiglia ai sensi dell'art. 115 T.U.F.L., allo scopo di individuare il comune legittimato a riscuotere il tributo, si risolve per l'autorità decidente in un apprezzamento discrezionale dei vari elementi di fatto, che non può essere sindacato in sede di legittimità, se non sotto il profilo del vizio logico e dell'eccesso di potere.

La residenza abituale del contribuente, ai fini della individuazione del comune competente ad applicare l'imposta di famiglia, non è il luogo in cui lo stesso ha il centro dei propri affari, né quello ove egli eserciti abitualmente la propria attività professionale o lavorativa, bensì il comune presso il quale lo stesso svolga prevalentemente la sua vita, dove è la sua ordinaria permanenza fisica, diurna e notturna; pertanto, il fatto di possedere in altro comune una abitazione provvista di vari servizi in base a regolare contratto a nome dello stesso contribuente (acqua, luce, telefono, ecc.) non è elemento sufficiente per ritenere che l'effettiva e abituale dimora sia radicata in quest'ultimo comune.

La pronuncia degli organi decidenti previsti dall'art. 289 del T.U.F.L. per l'accertamento della residenza abituale del contribuente in caso di duplicazione impositiva di imposta di famiglia, deve giudicarsi sufficientemente motivata ove faccia riferimento alle risultanze delle informazioni assunte, senza, cioè, che faccia carico all'autorità decidente di esporre analiticamente i dati e gli elementi di giudizio forniti dagli uffici che esperimento le indagini; né, poi, nell'ipotesi di non-univocità e discordanza di tali risultanze, l'organo decidente è tenuto a confutare analiticamente le argomentazioni svolte nel ricorso dai singoli comuni.

Cons. Stato, Sez. V, 29 ottobre 1974, n. 465 - Boll. tribut. inform., 1975, 1070.

- 384. - Tributi locali - Imposta di famiglia - Determinazione - Questione di legittimità costituzionale della normativa - Manifesta infondatezza.**
Tributi locali - Imposta di famiglia - Accertamento - Difetto di motivazione - Nullità - Effetti.

È manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale, sollevata per contrasto con gli artt. 3, 4 e 53 Costituzione, nei confronti degli artt. 111 e segg. R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, sulla finanza locale, sotto il profilo che tali norme commisurerebbero l'importo dell'imposta di famiglia alla agiatezza apparente del contribuente e non alla sua reale capacità contributiva; infatti, il concetto di agiatezza, di cui all'art. 117 del citato testo unico, non deve essere riferito ad una situazione di mera apparenza, ma ad un'effettiva disponibilità di mezzi che consenta alla famiglia un tenore di vita superiore al soddisfacimento dei suoi bisogni essenziali.

La nullità dell'accertamento dell'imponibile, ai fini dell'imposta di famiglia, derivante da difetto di motivazione, è sanata se, nel corso del processo tributario dinanzi alle Commissioni di primo o di secondo grado, vengano acquisiti, nel contraddittorio delle parti, gli elementi giustificativi dell'accertamento medesimo.

Cass., Sez. Un., 25 novembre 1974, n. 3820 - Mass. Foro it., 1974, 857.

- 385. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Tassazione ordinaria - Decorrenza - Alienazioni poste in essere successivamente all'adozione della deliberazione istitutiva, ma prima dell'approvazione tutoria - Tassabilità.**
Tributi locali - Procedimento - Azione giudiziaria - Art. 285 T.U.F.L. - Divieto di proporre questioni meramente estimative - Questione di incostituzionalità per contrasto con l'art. 113 Cost. - Manifesta infondatezza.
Tributi locali - Procedimento - Azione giudiziaria - Composizione delle Commissioni tributarie - Questione d'incostituzionalità - Irrilevanza.

La deliberazione istitutiva dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, pur avendo natura regolamentare, produce effetti, purché sia approvata, dal momento della sua adozione: pertanto, le alienazioni poste in essere dopo tale data, ancorché prima dell'approvazione tutoria, scontano l'imposta.

Posto che alle Commissioni tributarie va riconosciuta natura giurisdizionale, deve dichiararsi manifestamente infondata la questione di incostituzionalità dell'art. 285 T.U.F.L., nella parte in cui vieta di proporre al giudice ordinario questioni di semplice estimazione.

È irrilevante la questione di incostituzionalità della composizione delle Commissioni tributarie, sollevata davanti al giudice ordinario.

App. Genova, 16 luglio 1974 - Boll. tribut. inform., 1975, 1224.

- 386. - Imposta sulle aree fabbricabili - Demolizione di edificio - Suolo risultante - Tassabilità - Estremi.**

Ai fini dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, perché la tassabilità dei suoli risultanti dalla demolizione di un preesistente fabbricato possa avvenire secondo i criteri dettati dall'art. 8 legge 5 marzo 1963, n. 246, deve concorrere la duplice condizione prevista dalla legge, che l'edificio sia sorto anteriormente alla data del 1° gennaio 1958, e che sia stato acquistato, da chi ne intraprende la demolizione o lo rivende, da non oltre tre anni; qualora dette condizioni non ricorrano l'incremento di valore sottoposto all'imposta è dato dalla differenza di valore che l'area ha al momento in cui, demolito il fabbricato, entra come tale nel patrimonio del proprietario ed il

valore di mercato dell'area stessa al momento della sua alienazione o utilizzazione.

Cass., Sez. I, 11 novembre 1974, n. 3512 - Mass. Foro it., 1974, 797.

387. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Applicazione in luogo del contributo di miglioria generica - Alienazioni poste in essere prima della deliberazione istitutiva del contributo - Tassabilità - Esclusione.

Gli artt. 48 e 49 della legge 5 marzo 1963, n. 246, nel contenuto residuato dalla pronunzia di parziale incostituzionalità di cui alla sentenza n. 75 del 1969 pur legittimando, relativamente alle zone per le quali si fosse già deliberata l'istituzione del contributo di miglioria generica, l'imposizione retroattiva degli incrementi di valore delle aree fabbricabili, non consentono di risalire, nell'applicazione di detto tributo, oltre alla data di istituzione di quello abrogato: pertanto, l'imposta non è applicabile in relazione a trasferimenti avvenuti prima dell'adozione della deliberazione istitutiva del contributo di miglioria generica.

Cass., Sez. Un., 19 novembre 1974, n. 3701 - Boll. tribut. inform., 1975, 989.

388. - Tassa sulle insegne - Commisurazione al numero delle lettere - Art. 202 T.U.F.L. - Questione di illegittimità costituzionale - Manifesta infondatezza.

La commisurazione della tassa sulle insegne, secondo il regime disposto dall'art. 202 del T.U.F.L., oltreché alla superficie, anche al numero delle lettere, ivi comprese quelle strettamente necessarie all'identificazione del soggetto, non comporta violazione degli artt. 3 e 53 Costituzione; il principio di commisurazione del carico fiscale alla capacità contribuiti, infatti, opera esclusivamente riguardo ai tributi aventi carattere di imposta e non è invece, applicabile alle tasse, corrispondenti al costo di un servizio divisibile.

App. Genova, 28 ottobre 1974 - Boll. tribut. inform., 1975, 826.

389. - Tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani - È fondata sulla presunzione assoluta di formazione dei rifiuti ordinari presso ogni tipo di locale e sulla istituzione del servizio comunale.

Tributi locali - Delibere istitutive del tributo - Censure riguardanti la legittimità di tali delibere regolamentari - Non sono di competenza delle Commissioni tributarie, nè della Cassazione, ex art. 111 Cost.

Tassa per la raccolta ed il trasporto di rifiuti solidi urbani - È applicabile anche nei confronti degli stabilimenti industriali - Diretta asportazione dei rifiuti - Non esonera dal tributo.

La legittima applicabilità della tassa comunale per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani è basata non già sull'avvenuto espletamento del servizio pubblico relativo, bensì sulla ritenuta presunzione assoluta di produzione dei rifiuti per il cui asporto il servizio è stato istituito, da cui deriva il debito tributario, senza possibilità di provare che l'utente non abbia usufruito del servizio medesimo o che il comune non l'abbia espletato.

Le censure rivolte contro il regolamento comunale che disciplina l'applicazione della tassa per la raccolta ed il trasporto dei rifiuti solidi urbani e le modalità di esecuzione del servizio pubblico relativo, investendo la legittimità della delibera comunale istitutiva del tributo, non sono di competenza delle Commissioni tributarie, né possono essere portate dinanzi alla Cassazione, in sede di giudizio di legittimità ex art. 111 della Costituzione.

Non appare censurabile la pronuncia con la quale si sia ritenuto che i rifiuti ordinari, assoggettabili a tributo, si formino per presunzione assoluta

non soltanto negli edifici abitati, ma anche in quelli adibiti a stabilimenti industriali, in aggiunta ed in concorso con quelli strettamente derivanti dalle lavorazioni che si praticano in tali stabilimenti, a nulla rilevando — ai fini impositivi — la circostanza che il comune abbia autorizzato l'impresa a trasportare direttamente i propri rifiuti nella discarica comunale.

Cass., Sez. I, 17 maggio 1974, n. 1430 - Boll. tribut. inform., 1975, 1228.

