

DICEMBRE 1975

Pubblicazione trimestrale

Anno XXXIV - N. 4

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

Annote arretrate senza aumento rispetto alla quota annuale.

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

Il pagamento può effettuarsi direttamente all'Editore, anche con versamento sul conto corrente postale 3/17986, indicando a tergo del modulo, in modo leggibile, nome, cognome e indirizzo dell'abbonato; oppure presso i suoi agenti a ciò autorizzati. I prezzi sopra indicati sono validi per il pagamento a contanti; in caso di pagamento rateale verrà praticato un aumento. Il rinnovo dell'abbonamento deve essere effettuato entro il 15 marzo di ogni anno. Trascorso tale termine, l'Amministrazione provvede direttamente all'incasso nella maniera più conveniente, addebitando le spese relative.

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

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

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

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

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

Pubblicità inferiore al 70 %

Tipografia MORI & C. s.n.c. - 21100 VARESE - VIA F. GUICCIARDINI 66

INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

ITALO MAGNANI - <i>Considerazioni sugli aspetti economici e finanziari dell'INVIM</i>	491
CARLO TRESOLDI-IGNAZIO VISCO - <i>Un tentativo di stima della ricchezza delle famiglie (1963-1973)</i>	516
GIAN ANTONIO MICHELI - <i>Il contraddittorio nel contenzioso tributario</i>	525
GIANFRANCO MARSAGLIA - <i>Il regolamento di giurisdizione e i giudici speciali (in particolare innanzi alle commissioni tributarie)</i>	547
FRANCO GALLO - <i>Aspetti fiscali del turismo (con particolare riguardo alla autonomia tributaria degli enti locali turistici)</i>	582

APPUNTI E RASSEGNE

FRANCO PETRUCCI - <i>La fiscalità nella pianificazione belga: obiettivi e discussioni</i>	614
---	-----

RECENSIONI

GERELLI E. (a cura di) - <i>Imposte e inflazione (L. BERNARDI)</i>	623
PEREZ DE AYALA J.-GONZALES E. - <i>Curso de derecho Tributario (G.A. MICHELI)</i>	626

NUOVI LIBRI	630
-----------------------	-----

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI	640
---	-----

PARTE SECONDA

MARIO TRIMELONI - <i>Note su «autonomia finanziaria» e «autonomia tributaria» nel sistema normativo dei Comuni</i>	285
RAFFAELE SERA - <i>L'istanza di fissazione d'udienza prevista dall'art. 44 del decreto sul contenzioso tributario</i>	317



SENTENZE ANNOTATE

Imposte e tasse - Tributi comunali e provinciali - Impugnativa e procedimento - Deliberazione comunale istitutiva del tributo - Annullamento in sede giurisdizionale - Efficacia nei confronti di tutti i destinatari.	
Imposte e tasse - Tributi comunali e provinciali - Imposta sulle aree fabbricabili - Delibera comunale <i>ex</i> art. 25 L. n. 246 del 1963 - Annullamento in s.g. - Domanda di restituzione delle imposte pagate - Giurisdizione dell'A.G.O. (Cass. civ., Sez. un., 25 febbraio 1975, n. 731) (con nota di M. TRIMELONI)	285
Commissioni tributarie - Istanza di trattazione della controversia - Legittimità costituzionale - Non manifesta infondatezza (Comm. Mantova, 14 maggio 1975) (con nota di R. SERA)	317
MASSIMARIO	324

STEUER UND WIRTSCHAFT

Zeitschrift für die gesamte Steuerwissenschaft

Steuer und Wirtschaft, una rivista ricca di tradizione, è stata fondata nel 1922 da Heinrich Reinach. Curatori sono stati: fino al 1934 Heinrich Reinach, dopo il 1934 Cari Boettcher, dal 1934 al 1970 Dieter Leibrecht. Curatori sono stati tra gli altri: Enno Becker, Ottmar Bühler, Herbert Dorn, Rolf Grabower, Albert Hensel, Ludwig Mirre, Johannes Popitz e Franz Zitzlaff.

Steuer und Wirtschaft esce dal 1974 a cura di Klaus Tipke, Università di Colonia, in collaborazione con Jan van Dijk, Anton Heigl, Ernst Höhn, Brigitte Keuk-Knobbe, Heinrich Wilhelm Kruse, Gerd Rose, Dieter Schneider, Klaus Vogel, Gerold Stoll, Günther Wöhe.

Dal 1971 la rivista porta il sottotitolo « Rivista per l'intera scienza tributaria ». Da questo momento essa ha un carattere spiccatamente scientifico e promuove più di prima i contatti tra il diritto tributario, la scienza delle finanze e la teoria tributaria dell'economia aziendale, un ramo speciale della scienza tributaria, il quale si è molto sviluppato nella Repubblica Federale Tedesca durante l'ultimo decennio.

Nel campo del diritto tributario, dove è maggiore la necessità di un recupero, la Rivista si occupa in articoli approfonditi anzitutto del problema della sistematica del diritto tributario. Il diritto tributario non deve essere nè rimanere un più o meno casuale cumulo di casi e di norme tributarie, ma maturare a un sistema di cognizioni, a una il più precisa possibile unità di concetto terminologizzato.

La giurisprudenza della Corte Federale Tedesca delle finanze viene seguita con commenti critici. Oltretutto vengono pubblicate recensioni di libri professionali, indicazioni di novità scientifiche e rapporti sulla legislazione tributaria tedesca.

Steuer und Wirtschaft esce trimestralmente ad opera della Casa editrice Dr. Otto Schmidt KG, Köln, Ulmenallee 96-98. Prezzo d'abbonamento annuale DM 134 — prezzo del fascicolo singolo DM 36 — IVA inclusa.

CARLO ZANTA

L'ACCERTAMENTO AMMINISTRATIVO NELLA GESTIONE DEL FIDO BANCARIO

Bibliografia.

RICHIAMI AD ALCUNE LOGICHE DEGLI AFFIDAMENTI BANCARI.

SIGNIFICATO E VALORE DELL'ACCERTAMENTO AMMINISTRATIVO ALLE AZIENDE RICHIEDENTI O BENEFICIARIE DI AFFIDAMENTI BANCARI:

L'accertamento amministrativo e quello propriamente tecnico dell'istruzione e nel seguito delle pratiche di affidamento bancario. Valore dell'accertamento amministrativo nei vari momenti della gestione degli affidamenti.

LA TECNICA DEGLI ACCERTAMENTI AMMINISTRATIVI:

Le competenze in materia di accertamenti amministrativi.

Le modalità formali degli accertamenti amministrativi.

Il contenuto degli accertamenti amministrativi nella problematica generale.

IL CONTENUTO DEGLI ACCERTAMENTI AMMINISTRATIVI NELLA PROBLEMATICHE PARTICOLARE:

La configurazione e la strutturazione dell'azienda; la zona economica di operatività.

La gestione finanziaria e numeraria dell'azienda.

La gestione economica dell'azienda.

La strutturazione contabile dell'azienda; il bilancio di esercizio.

Il programma degli investimenti ed il piano finanziario di copertura.

Le garanzie.

1976, volume in 8°, p. XII-224, L. 5000

BENEDETTO COCIVERA

Docente di diritto tributario nella Università di Roma

LA NUOVA DISCIPLINA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Seconda edizione riveduta e aggiornata

I PRINCIPI DIRETTIVI DELLA LEGGE DELEGA PER LA RIFORMA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO.

PROCEDIMENTO DAVANTI ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE: Procedimento di primo grado - Procedimento di appello - Procedimento dinanzi alla commissione tributaria centrale.

DELL'AZIONE GIUDIZIARIA: Il ricorso alla Corte di Cassazione avverso le decisioni definitive della commissione tributaria centrale - Ricorso alla Corte di Appello - Della revocazione - Della cosa giudicata - Il ricorso all'autorità giudiziaria in base alla vecchia disciplina del contenzioso.

DELLE NOTIFICAZIONI: Comunicazioni e notificazioni - Notificazione a mezzo del servizio postale.

DISPOSIZIONI TRANSITORIE E FINALI.

Indice analitico alfabetico.

Indice sommario.

1976, volume in 8°, p. 658, L. 12.000

PIERO PAJARDI

MANUALE DI DIRITTO FALLIMENTARE

Seconda edizione riveduta e aggiornata

Premessa alla prima ed alla seconda edizione.

Bibliografia essenziale. Avvertenze.

Il fallimento del quadro della tutela giurisdizionale dei diritti soggettivi - La natura, le caratteristiche, le regole generali del fallimento - I presupposti soggettivi del fallimento - I presupposti oggettivi del fallimento - La dichiarazione di fallimento - Gli organi del processo di fallimento - Gli effetti del fallimento per il fallito - Gli effetti del fallimento per i creditori - Gli effetti del fallimento sugli atti pregiudizievoli ai creditori - Gli effetti del fallimento sui rapporti giuridici preesistenti - La custodia e l'amministrazione delle attività fallimentari - L'accertamento dei crediti e dei diritti reali mobiliari - La liquidazione dell'attivo - La distribuzione dell'attivo e le operazioni preparatorie della chiusura del processo di fallimento - La chiusura del processo di fallimento - Il concordato fallimentare - La riabilitazione civile del fallito - Il fallimento delle società - Il procedimento sommario - Concordato preventivo - L'amministrazione controllata - La liquidazione coatta amministrativa - Le disposizioni penali - Le disposizioni processuali penali.

Appendice.

Indice analitico, indice legislativo delle norme della legge fallimentare (e testo della legge fallimentare), indice degli autori.

1976, 8° p. XXXII-1072, ril. tela, L. 20.000

DUCCIO CAVALIERI

MICROECONOMIA POLITICA

Premessa.

L'economia politica come scienza sociale.

I rapporti economici in una prospettiva storico-istituzionale.

Le preferenze dei consumatori e le funzioni di domanda:

Ipotesi teoriche.

Il comportamento del consumatore: Evidenza empirica.

La produzione in un'economia di mercato.

I fondamenti empirici della teoria dell'offerta.

Forme di mercato.

Teoria dell'investimento.

La distribuzione del reddito e la teoria del valore.

Disfunzioni del mercato ed interventi correttivi.

I centri di potere economico oggi in Italia.

Indicazioni bibliografiche.

**1975, volume in 8°, p. XI-453, con grafici e tabelle, copertina
in balacron, L. 9000**

FLAVIO DEZZANI

IL BILANCIO DELLE SOCIETÀ PER AZIONI

**Stato Patrimoniale e Conto Profitti e Perdite
in base alla legge 7 giugno 1974, n. 216**

Il volume espone in modo tecnico-pratico il contenuto dello Stato Patrimoniale e del Conto Profitti e Perdite delle società per azioni ed analizza:

- le singole « voci » dell'attivo e del passivo dello Stato Patrimoniale, secondo l'art. 2424 C.C.;
- le singole « poste » della « sezione dare » e della « sezione avere » del Conto Profitti e Perdite, secondo l'articolo 2425 *bis* C.C.

Successivamente il volume presenta un modello pratico di:

- *inventario*, secondo l'art. 2217 C.C.;
- *piano dei conti*, in linea con l'attuale legislazione civile e fiscale.

Il libro è aggiornato alle recenti norme e sentenze sul bilancio d'esercizio delle società per azioni.

**1976, volume in 8°, p. VIII-340, con tabelle,
copertina in balacron, L. 7000**

CONSIDERAZIONI SUGLI ASPETTI ECONOMICI E FINANZIARI DELL'INVIM (*)

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Il gettito dell'INVIM nel comune di Milano. — 3. Scopo del lavoro. — 4. Giustificazioni delle imposte sugli incrementi di valore. — 5. I precedenti storici dell'INVIM. — 6. I principi ispiratori dell'INVIM. — 7. Una valutazione del significato dell'imposta alla luce dei suoi principi ispiratori. — 8. Il principio del realizzo: premessa. — 9. La mancata imposizione di realizzi effettivi: l'effetto di immobilizzo. — 10. Considerazioni critiche sulla imposizione del singolo immobile. — 11. L'imposizione di realizzi meramente fittizi. — 12. Ancora sul principio del realizzo. — 13. La dimensione temporale degli incrementi di valore. — 14. Natura degli incrementi di valore e loro tassazione. — 15. Gli incrementi da inflazione. — 16. Gli incrementi da riduzione del tasso di capitalizzazione. — 17. Gli incrementi dovuti all'aspettativa di un maggior reddito futuro. — 18. Verso soluzioni alternative: l'imposta ordinaria sul patrimonio. — 19. L'imposta sul patrimonio e le aree edificabili. — 20. Alcuni suggerimenti. — 21. Considerazioni conclusive.

1. Studiosi di discipline finanziarie, giuristi ed amministratori di comuni, coloro stessi che sono e saranno tenuti ad applicare l'imposta sugli incrementi di valore degli immobili, non soltanto l'hanno ripetutamente criticata, ma la stanno tuttora criticando.

Taluno avanza proposte di modifiche più o meno radicali; altri militano a favore della sua abolizione o della sostituzione con addizionali su altre imposte o con imposte del tutto nuove; altri ritengono che ad essa debba essere riservato soltanto il ruolo di evitare che i contribuenti evadano l'imposta di registro attraverso la sottovalutazione della base imponibile.

Del resto la ragione per cui ci siamo qui riuniti è proprio quella di cercare insieme di mettere a fuoco gli inconvenienti, i difetti, le difficoltà, e di suggerire, se possibile, proposte alternative.

La relazione del Prof. Granelli ha messo in luce, con la consueta efficacia e maestria, gli inconvenienti sul piano giuridico e su quello

(*) Il presente articolo riproduce con qualche lieve modifica il testo della Relazione che l'autore ha presentato al Convegno ISAP - Comune di Milano, *L'INVIM nel quadro della finanza locale*, Milano, 19-20 maggio 1975. Il testo è stato consegnato per la stampa prima delle recenti proposte Bucalossi in materia urbanistica, delle quali non si è potuto tener conto in questa sede.

dell'amministrazione che derivano dall'attuale disciplina che regola l'imposta sull'incremento di valore degli immobili.

A me è toccato invece il compito forse meno arduo e forse più legato alla fantasia di chi vi parla di svolgere qualche considerazione critica in riferimento al significato dell'imposta dal punto di vista degli aspetti, diciamo così, finanziari, economici ed urbanistici, anche urbanistici dicevamo, e non soltanto perché la genesi e lo sviluppo storico ed anche logico dell'imposta deriva proprio principalmente da fatti che attengono alle modalità dello sviluppo urbano.

Sono tuttavia subito costretto ad osservare che, per quanto l'imposta in esame (così come le imposte in genere) non abbia, o possa non avere, come unico obiettivo quello di fornire un gettito, v'è da ritenere che le imposte siano, dopo tutto, uno strumento di finanziamento dei servizi pubblici.

Certamente esistono in teoria, e in altri paesi anche in pratica, imposte cosiddette di razionamento o pigouviane, configurate al fine di razionare l'impiego di determinati fattori produttivi o di certi beni di consumo, e la misura del successo di tali imposte è data, in prima approssimazione almeno, dalla capacità di ridurre la base imponibile e, per questa via, anche il gettito. In questi casi dunque l'obiettivo della massimizzazione del gettito si pone, almeno al di là di una certa soglia, in conflitto con obiettivi che potremmo definire extrafiscali.

È assurdo però anche solo immaginare che qualche cosa di simile possa essere avanzato per giustificare lo scarso gettito che ha finora fornito l'INVIM; è assurdo cioè immaginare che l'INVIM si proponesse obiettivi extrafiscali tali da fare accettare un drastico ridimensionamento del gettito.

Del resto, le imposte sul suolo (sul valore del suolo e sui suoi incrementi) hanno trovato i più forti ed accaniti sostenitori proprio in coloro che preconizzavano la possibilità di conseguire gettiti elevati. Accanto ricordiamo anche che è altrettanto viva l'idea (che, per altro, ci sentiamo di condividere solo in parte) secondo cui le imposte sul valore del suolo non potrebbero servire se non a fornire un gettito; non potrebbero cioè servire né ad incentivare né a disincentivare, in relazione all'idea secondo cui la terra sarebbe disponibile in quantità fissa ed in offerta rigida. Non a caso l'imposta colpisce beni « immobili » appunto, persino nel senso letterale del termine.

Non è forse fuori luogo far cenno a quelle tesi, utopistiche quanto si vuole, ma anche significative per la straordinaria risonanza che esse hanno avuto, e certo indicative di un sentimento assai diffuso.

che furono avanzate per la prima volta compiutamente da Henry George (1), secondo le quali sarebbe stato opportuno introdurre un'imposta sul valore del suolo non solo in relazione alla sua pretesa « neutralità », ma soprattutto in relazione al fatto che il gettito sarebbe stato così ampio da poter coprire da solo tutte le necessità finanziarie dello stato. Non a caso si auspicava una *single tax*, un sistema tributario, cioè, composto da un'unica imposta appunto sul valore del suolo.

2. Certamente il legislatore 1972 non si proponeva nulla di simile, anche se non vi è dubbio che uno degli obiettivi era precisamente quello di ottenere un gettito soddisfacente e sufficiente a fare dell'imposta uno dei cardini di quella poca autonomia tributaria degli enti locali che è rimasta.

Abbiamo qui alcuni dati di cassa relativi al gettito dell'imposta sulle persone fisiche negli anni 1973, 1974 e primo trimestre 1975, del comune di Milano, e che mette conto citare:

- 430 milioni circa nel 1973;
- poco più di 2 miliardi e mezzo nel 1974;
- quasi 800 milioni nel primo trimestre 1975 (2).

Se confronti così generici hanno un senso, possiamo aggiungere che il patrimonio di aree nel territorio metropolitano di Milano era nel 1963 di 7300 miliardi, poco meno del valore del patrimonio azionario allora esistente in Italia (8750 miliardi) (3).

Ancora più indicativi sono i risultati di una recente ricerca del Prof. Cristofaro secondo la quale: « i plusvalori patrimoniali sono stati in quasi tutti gli anni [1952-1971] almeno pari al valore del reddito prodotto e più volte lo hanno notevolmente superato » (4).

Questi sono gli ordini di grandezza, grossolani quanto si voglia, ma che pure ci consentono di ritenere di non andare errati quando

(1) Cfr. H. GEORGE, *Progress and Poverty*, New York, Garden City, 1906-11.

(2) Desidero ringraziare l'avv. Achille Vismara e l'avv. Mario Lunghi Capo ripartizione Presidenza e Segreteria del Sindaco del comune di Milano per avermi messo a disposizione i dati relativi al gettito INVIM nel comune di Milano.

(3) Cfr. ILSES, *Indagine sul valore delle aree fabbricabili in Milano e nel suo territorio metropolitano dal 1956 al 1963*, Milano, 1964.

(4) Cfr. A. CRISTOFARO, *L'imposizione del reddito dei fabbricati nel sistema tributario italiano*, Cosenza, Tipografia Barbieri, 1974.

sosteniamo che l'INVIM ha largamente disatteso, almeno sotto il profilo del gettito, le aspettative che si erano volute riporre in essa (5).

3. In queste condizioni, chi si accinga a svolgere qualche considerazione sui probabili effetti dell'imposta in esame è costretto a combattere contro le ombre, come si usa dire, e, nella migliore delle ipotesi, a sottolineare che le considerazioni che verremo esponendo nel corso di questa relazione valgono solo come indicazione di tendenza. Il rilievo quantitativo dell'imposta è così modesto che i suoi effetti economici sono in realtà trascurabili e possono essere di qualche interesse solo per lo studioso che si diletta di esercitazioni logiche; per il resto se ne può discutere a cuor leggero; il rilievo quantitativo, pratico e dunque anche politico potendo essere giustificato soltanto se l'imposta costituisse una tessera rilevante nel nostro sistema tributario, come era nelle intenzioni.

D'altra parte, lo scarso gettito che l'imposta in esame ha finora fornito ci consente di affrontare a cuor leggero anche l'altro obiettivo che ci eravamo proposti in questa relazione, quello cioè di suggerire, *de iure condendo* ed in un'ottica di lungo periodo, alcune ipotesi di imposte sostitutive, almeno accontentandoci di rimanere abbastanza al sicuro dal rischio di eventuali sacrifici di gettito.

4. Come è noto, gli studiosi che si sono occupati delle imposte sugli incrementi di valore degli immobili ne hanno spiegato variamente il fondamento, la giustificazione e gli scopi.

I primi sostenitori della tassazione degli incrementi, segnatamente Mill, Wagner e Wicksell, ritenevano di poter ravvisare il fondamento dell'imposta nel fatto che gli incrementi di valore avrebbero un carattere « non meritato »; sarebbero incrementi non guadagnati, ovvero ottenuti « dormendo »; i cosiddetti « *unearned increments* » che venivano contrapposti agli « *earned increments* », o incrementi guadagnati, che invece avrebbero dovuto rimanere esenti.

Altri fanno riferimento al principio del beneficio, sottolineando come gli incrementi di valore degli immobili e, in particolare, dei terreni edificabili, siano soprattutto attribuibili all'attività dell'ente lo-

(5) Ad esempio A. TRAMONTANA, *Problemi e mezzi di finanziamento delle spese locali nei centri metropolitani*, in « Tributi », n. 78, giugno 1972, p. 13, affermava che « l'imposta potrebbe rappresentare una importante fonte di entrata per le finanze dei grandi centri urbani... »; più pessimista si dimostra, e i fatti gli hanno dato ragione, D. DA EMPOLI, *Riforma tributaria e finanza locale*, in « Tributi », n. 61, gennaio 1971, parr. 5-6.

cale ed, in particolare, alle spese pubbliche che, favorendo lo sviluppo della città, danno luogo a benefici particolari a favore dei proprietari di aree.

Ridetto in termini moderni, lo sviluppo urbano dà luogo a molteplici fenomeni di redistribuzione dei redditi e della ricchezza, nella misura in cui le rendite e i fitti aumentano (nonostante gli sforzi di un loro controllo), riducendo il reddito disponibile degli inquilini, ed aumentando corrispondentemente quello dei proprietari. Accanto, le decisioni di spesa degli enti locali privilegiano taluni proprietari di aree e danno così luogo, ancora una volta, ad effetti redistributivi che partono da coloro che finanziano le spese dell'ente locale, per andare a vantaggio dei proprietari delle aree.

Un'imposta sugli incrementi di valore degli immobili si giustifica sulla base di questo secondo fenomeno redistributivo; e non soltanto su basi di tipo equitativo, ma, a nostro parere, soprattutto nella misura in cui l'imposta evita uno stravolgimento dei vincoli in cui opera l'ente locale. Diversamente, l'incapacità di incorporare o internalizzare i benefici, in tutto o in parte, dell'attività di urbanizzazione tramite un'imposta *ad hoc* comporterebbe una limitazione di tale attività, una esaltazione della scarsità dell'offerta delle aree edificabili e quindi anche una esaltazione del flusso di redistribuzione dei redditi a danno degli inquilini e a vantaggio dei proprietari.

Un'ulteriore giustificazione di un'imposta sugli incrementi di valore è stata portata avanti soprattutto dagli autori italiani che si rifanno al pensiero di Benvenuto Griziotti, per il quale (6), nell'ambito di un concetto di « reddito-entrata », gli incrementi di valore dovrebbero essere considerati alla stessa stregua di un reddito corrente, e dunque dovrebbero essere assoggettati all'imposta.

Infine, ed è questa una delle giustificazioni più tradizionali a favore di un'imposta specificamente rivolta agli incrementi di valore delle aree edificabili, si è voluto attribuire ad essa il compito di scoraggiare la speculazione, di ridurre il prezzo delle aree, di aumentare l'offerta di abitazioni e di ridurne il prezzo.

5. Ed è proprio l'esigenza di reprimere il fenomeno della speculazione che determina il primo apparire di un'imposta sulle aree fabbricabili, con legge 8 luglio 1904 n. 320. Essa colpiva con aliquota

(6) Cfr., in particolare, B. GRIZIOTTI, *Le imposte sugli incrementi di valore nei capitali e sulle rendite nei redditi*, Caserta, 1912; IDEM, *Studi di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Milano, Giuffrè, 1956.

dell'1 % l'intero valore capitale delle aree fabbricabili nei comuni di Roma e di Torino.

La legge 11 luglio 1907 n. 52 assunse come base imponibile la differenza tra il valore capitale delle aree ed il valore agricolo ed estese la sua applicazione ad altre città in cui si verificassero eccezionali fenomeni di speculazione (7).

Le leggi Giolitti non ebbero successo e l'imposta sulle aree fabbricabili venne così sostituita nel 1923 dal contributo di miglioria (R.D. 18 novembre 1923 n. 2358). Nel 1931, con l'emanazione del T.U. sulla finanza locale (14 ottobre 1931 n. 1175) si è provveduto a distinguere i contributi di miglioria specifica, che colpivano gli incrementi di valore degli immobili determinati dal compimento di specifiche opere pubbliche, e i contributi di miglioria generica che colpivano gli incrementi di valore delle aree edificabili determinati dall'« espansione dell'abitato e dal complesso delle opere pubbliche » senza quindi alcun riferimento all'ammontare dell'onere relativo.

Si abbandonò così l'idea di affidare alle imposte il compito di controllare la speculazione edilizia e di regolare lo sviluppo urbano, per ricondurne la filosofia al principio del beneficio o della controprestazione « dovuta — per usare le parole di Achille Donato Giannini — da coloro che, trovandosi in una determinata situazione, risentano di un particolare vantaggio economico per effetto dell'esplicazione di una attività amministrativa, di fronte a tutti gli altri cui l'attività medesima indistintamente profitta ».

Ma anche i contributi ebbero vita travagliata ed i risultati furono fallimentari, sia per le difficoltà pratiche di applicazione, sia anche per la loro configurazione teorica, che ha dato luogo ad una lunga vicenda di proposte di riforma del sistema: risale agli inizi degli anni '60 la proposta di istituire un'imposta sul valore patrimoniale delle aree fabbricabili al fine dichiarato di combattere la speculazione su dette aree, ritornandosi quindi allo spirito delle leggi Giolitti; accanto si propose di istituire un'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili in sostituzione del contributo di miglioria generica; infine si proposero modifiche alla disciplina del contributo di miglioria specifica.

La legge 5 marzo 1963 n. 246 ha fatto proprie soltanto le ultime due proposte sopra richiamate: ha sostituito il contributo di miglio-

(7) Per un più ampio esame dell'evoluzione delle imposte sugli incrementi immobiliari in Italia rinviando alla esauriente relazione di A. FEDELE nel volume *L'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, Milano, Giuffrè, 1970.

ria generica con un'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili ed ha apportato alcune modifiche al contributo di miglioria specifica.

6. L'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili costituisce così il precedente storico più immediato dell'attuale imposta sull'incremento di valore degli immobili. Quest'ultima, tuttavia, per quanto abbia conservato taluni connotati della vecchia imposta, ne ha avuta mutata la filosofia, venendosi così a concludere e precisare una tendenza che era man mano venuta delineandosi nell'*iter* storico dell'imposizione degli incrementi immobiliari.

Innanzitutto si è abbandonato il riferimento alle aree fabbricabili; e questo significa che, mentre da un lato si sono voluti escludere obiettivi extrafiscali anche impliciti, quali la lotta alla speculazione edilizia, dall'altro si è evitato, a nostro avviso, di far ricorso al principio del beneficio come fondamento della nuova imposta, principio che già era andato sfumandosi — come si ricorderà — nel passaggio dal contributo di miglioria generica all'imposta sulle aree fabbricabili, ma che ora si dimostra, a nostro parere, indifendibile a sostegno dell'INVIM, a meno che non lo si voglia intendere in senso così ampio e generico da svuotarlo internamente. L'allargamento dell'imposta agli incrementi di valore di tutti gli immobili in particolare comporta infatti la tassazione anche di incrementi che non derivano, neppure indirettamente, dall'attività di spesa dell'ente locale, a differenza di quanto avveniva per le aree edificabili dove un nesso di causalità ben più immediato poteva ben essere visto con l'attività dell'ente locale (8).

Del resto l'applicazione del principio del beneficio avrebbe richiesto di considerare l'incremento di valore degli immobili come un indice di una specifica capacità contributiva aggiuntiva, da tassare quindi separatamente ed in modo addizionale rispetto a quella che deriva dal reddito, ciò che non appare invece dalle norme che regolano la disciplina dell'INVIM (D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643) e, in particolare, dall'ultimo comma dell'art. 32 per il quale « l'imposta prevista dal presente decreto è deducibile dalla plusvalenza assoggettata all'imposta di ricchezza mobile ».

Vogliamo dire che, per quanto sia indubbio che taluni incrementi patrimoniali sono strettamente legati all'attività di spesa dell'ente lo-

(8) Cfr. in tal senso A. FEDELE, *op. cit.*

cale, è però altrettanto vero che l'ambito di applicazione dell'imposta non sembra poter essere costretto entro il principio del beneficio a meno che non si voglia allargare il significato del « principio » sino al punto da farvi rientrare qualunque causa dell'incremento esterna all'attività del proprietario dell'immobile.

Così delle due l'una: o noi sottintendiamo un principio del beneficio legato alla attività di spesa dell'ente locale ed allora avremo titolo per esentare dall'imposta tutta una serie di incrementi di valore che, pur non essendo indotti dall'attività del proprietario, non sono però riconducibili all'ente locale, quali quelli che derivano dall'apertura di nuovi mercati, dal progresso della tecnologia, da un aumento della domanda di taluni prodotti agricoli, da variazioni del tasso di capitalizzazione indotte dalla politica monetaria, dalla stessa inflazione, urtando quindi contro le norme del D.P.R. n. 643 che non prevedono alcuna discriminazione in rapporto alla « fonte » dell'incremento. Si potrebbe allora tentare di forzare il principio del beneficio sino ad interpretarlo in senso latissimo, ma, in questo caso, il significato del « principio » stesso risulterebbe stravolto e finirebbe per svuotarsi dal dentro, a voler tacere del fatto che la logica del principio in esame richiede che l'imposta sia corrisposta a chi è causa del beneficio e non a terzi.

Per queste ragioni l'imposizione degli incrementi di valore degli immobili sembra meglio interpretarsi come un tentativo di integrazione del sistema di imposte sul reddito, nel senso almeno che anch'essa sembra ispirarsi a principi di tipo più generale quali possono essere quelli dettati dall'esigenza della progressività del sistema tributario.

7. È dunque in questa ottica che, a nostro parere, occorre cercare di fornire una valutazione critica del significato dell'imposta in esame. Occorre cioè vedere se l'operazione di progressivo sganciamento dal principio del beneficio e di allargamento della base imponibile e quindi di riaggancio a motivazioni di ordine più generale ha potuto realizzarsi senza incontrare ostacoli sul piano della equità e sul piano della coerenza interna dell'imposta stessa.

A questo riguardo viene spontaneo domandarsi innanzitutto se non sia di scarso significato il tentativo di un'integrazione dell'imposizione personale sui redditi di ispirazione progressiva attuato mediante un'imposta autonoma la cui aliquota non può essere rapportata all'ammontare complessivo delle entrate del contribuente.

Neppure sembra si possa ritenere che essa sia lo strumento più adatto per una discriminazione di tipo qualitativo dei redditi, che più efficacemente può essere realizzata mediante una differenziazione delle aliquote della imposta sul reddito in relazione alla fonte del reddito stesso, oppure mediante un'imposta ordinaria sul patrimonio. Del resto a questa esigenza risponde già l'imposta locale sui redditi.

Infine è dubbio che la progressività del sistema tributario sia migliorata con il passaggio dall'imposta sull'incremento di valore delle aree edificabili all'attuale INVIM, poiché l'allargamento della base imponibile ha finito per toccare titolari di redditi anche non elevati in relazione alla diffusione della proprietà della casa anche tra piccoli e medi reddituari, diversamente da quanto avviene per la proprietà di aree edificabili che non è così diffusa ed è anzi fortemente concentrata presso le classi di reddito elevate.

8. Ma al di là di queste considerazioni di tipo equitativo, alle quali pure se ne potrebbero aggiungere altre, non possiamo evitare di sottolineare che, per quanto l'obiettivo — almeno a parer nostro — appaia essere quello di una integrazione dell'imposta sul reddito, l'imposta in esame ha tutta l'aria di colpire uno *stock*, una ricchezza, un capitale, piuttosto che un reddito, e questo non soltanto in relazione agli antecedenti storici che abbiamo sopra richiamato, e dei quali l'imposta ha pure conservato alcune caratteristiche.

Ci riferiamo, ad esempio, al fatto che l'imposta deve essere pagata al momento del realizzo, e cioè ad un momento che attiene strettamente ad eventi che, per loro natura, attengono al mercato dei capitali.

Non è un caso che l'« effetto di immobilizzo » si riferisca appunto ad asserite distorsioni sul mercato dei capitali; non è un caso che talune recenti proposte vogliano sostituire l'INVIM con una addizionale dell'imposta di registro, disattendendo sì il significato ispiratore dell'imposta, ma, al tempo stesso registrando una confessione di impotenza sul piano della realizzabilità pratica.

Certamente il « realizzo » dell'immobile costituisce un interessante presupposto di imposta, almeno seguendo quelle idee secondo cui non si potrebbe parlare di un effettivo aumento della capacità contributiva fintantoché l'incremento non sia monetizzato, e rimanga dunque meramente potenziale e come tale soggetto all'alea di scomparire allo stesso modo in cui si è manifestato.

Per quanto queste considerazioni possano far preferire l'imposizione di incrementi effettivamente realizzati rispetto all'imposizione di incrementi meramente potenziali e non realizzati va tuttavia sottolineato che il legislatore non sembra essere riuscito a pieno a sfuggire ad una serie di sfasature che potrebbero non evitare di assoggettare ad imposta realizzi che costituiscono un indice di capacità contributiva soltanto apparente e fittizio. Di converso vi può anche essere il caso opposto, di effettivi realizzi di incrementi di valore che possono non andare assoggettati all'imposta.

9. E vediamo innanzitutto il secondo caso, che può aver luogo quando, ad esempio, un operatore economico sia proprietario di due immobili di cui uno soltanto sperimenta un incremento di valore. Si dà così luogo ad un « effetto di ricchezza » che può indurre l'operatore a rivedere le proprie scelte di portafoglio e a « realizzare ».

Immaginiamo che, in assenza di imposta, sia indifferente realizzare l'immobile che non ha goduto di alcun incremento di valore e realizzare l'immobile che invece ha avuto un incremento, ad esempio perché nella situazione successiva a quella in cui si è manifestato l'incremento ci si attende che le condizioni del mercato rimangano stabili e perché in entrambi i casi è possibile riallocare il portafoglio nel modo desiderato. In queste condizioni, un'imposta sull'incremento di valore non potrà evitare di spingere a preferire il realizzo dell'immobile che non ha sperimentato incrementi di valore.

L'« effetto di ricchezza » che si manifesta ed il realizzo da esso provocato, e che dipende dalle variazioni del valore del patrimonio nel suo complesso, va così completamente esente dall'imposta.

Un secondo tipo di effettivo realizzo che sfugge all'imposizione deriva dalla possibilità di finanziare il maggior consumo indotto dal verificarsi di un incremento di valore in forma illiquida attraverso una riduzione della quota di reddito corrente destinata al risparmio, senza alcun bisogno di realizzare l'incremento stesso.

Ma vi è di più. L'« evasione legale » dall'imposta che si manifesta vuoi attraverso la sostituzione degli incrementi di valore al risparmio (come nel secondo esempio), vuoi attraverso l'incentivo a realizzare immobili che non sperimentano incrementi di valore in luogo di immobili che godono di incrementi di valore (come nel primo esempio) costituisce la ragione principale del verificarsi di quelle distorsioni sul mercato dei capitali che vanno sotto il nome di « effetto di immobilizzo », effetto che già da tempo è stato messo in rilievo soprat-

tutto nella letteratura anglosassone (9), sia pure con considerazioni in parte diverse dalle nostre, e che costituisce una delle principali critiche alla imposizione sugli incrementi di valore (10).

10. Questi inconvenienti, come si potrà notare, derivano principalmente dal fatto che l'imposta colpisce (al realizzo) un singolo immobile senza riguardo alle variazioni dell'intero patrimonio immobiliare dei soggetti tassati.

Perché il principio del realizzo possa trovare più compiuta applicazione e possa consentire di superare, sia pure parzialmente, gli inconvenienti dell'effetto di immobilizzo, occorrerebbe che l'imposta fosse di grado di tenere conto, in qualche modo, delle variazioni del valore dell'intero patrimonio immobiliare, sia pure per la quota di esso che viene realizzata.

Ciò rileva almeno come indicazione di principio, che, comunque, il legislatore non ha voluto o potuto far propria ed anzi ha voluto rifiutare quando ha negato l'autorizzazione a dedurre le perdite patrimoniali sperimentate su cespiti afferenti allo stesso soggetto e diversi da quelli su cui si paga l'imposta. Tutto ciò è abbastanza grave, a parer nostro, considerando anche lo spirito della legge che è quello di attribuire all'imposta una funzione di integrazione dell'imposizione personale sul reddito; e la progressività dell'imposta, mentre da un lato lo attesta, dall'altro non può evitare di creare ulteriori discriminazioni proprio sul piano dell'equità, in quanto, ad esempio, le aliquote saranno differenti in presenza di eguali incrementi di valore realizzati, ma ripartiti tra un differente numero di immobili distinti.

11. Ma passiamo piuttosto al secondo punto cui si era accennato, quello cioè relativo alla tassazione di realizzi meramente apparenti. Questi possono manifestarsi, ad esempio, in seguito alla necessità di sostituire un immobile con un altro del tutto simile ma diversamente

(9) Cfr., ad esempio, L. H. SELTZER, *The Nature and Tax Treatment of Capital Gains and Losses*, New York, National Bureau of Economic Research, 1951, p. 156.

(10) Tra gli autori italiani cfr., ad esempio, A. CRISTOFARO, *Su alcuni effetti economici dell'imposizione dei plusvalori patrimoniali*, in « Contributi in onore di Giuseppe Ugo Papi », Milano, Giuffrè, 1964, pp. 267-286; v. anche F. ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, in « Quaderni dell'Associazione delle Società Italiane per Azioni », Roma, 1964, pp. 80 e ss. il quale ritiene che il *looked-in effect* sia, in pratica, quantitativamente trascurabile.

localizzato e che abbia sperimentato lo stesso incremento di valore, e tale quindi che i prezzi relativi dei due immobili rimangano immutati. Può essere, ad esempio, il caso di una famiglia costretta a spostarsi da una città all'altra e ad effettuare in conseguenza operazioni di compravendita che, verisimilmente, avverranno alle stesse condizioni che vi sarebbero state se entrambi gli alloggi non avessero sperimentato lo stesso incremento di valore. In questo caso, il realizzo non è né un indice del manifestarsi di una maggiore capacità contributiva, né esso garantisce di evitare di assoggettare all'imposta incrementi non più soggetti all'alea di scomparire allo stesso modo in cui essi sono comparsi, come è nella logica della tassazione al momento del realizzo (11).

Sottolineo che, ancora una volta, la possibilità di sostituire contratti di compravendita con contratti di affitto e la relativa possibilità di sfuggire all'imposta spingono verso un effetto di immobilizzo.

Queste difficoltà, occorre dire, sono tradizionalmente avvertite ed è anche ad esse che si era cercato di porre rimedio nel vecchio sistema tributario e nella dottrina giuridica quando si richiedeva quel fatto speculativo che per altro, se applicato, avrebbe finito per condurre a ben più gravi inconvenienti ed al quale infatti si è finito per rinunciare per le ragioni che sono state così puntualmente esposte dal prof. Parravicini (12): « ... quando invece si tratti di un privato, gli incrementi sono tassati soltanto se il privato aveva degli intenti speculativi; se il privato non aveva degli intenti speculativi non è tassato; quindi se il privato è persona diligente, buon amministratore, sta attento al suo patrimonio, compera e vende secondo la convenienza con attenzione, è un buon padre di famiglia, egli è tassato; se il privato è invece un beato possidente, non è tassato e se arriva a questi soldi per caso e per fortuna sua, non è tassato perché non ha affatto speculato ».

Oltretutto sarebbe difficile conciliare la subordinazione dell'imposta alla presenza dell'intento speculativo con la necessità di giustificare il fondamento nell'idea di voler colpire i guadagni immutati, e cioè propri quelli ottenuti « dormendo ».

(11) L'unico correttivo a queste distorsioni trovasi all'art. 2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, che dichiara, al 2° comma, che l'imposta non si applica all'incremento di valore degli immobili trasferiti a causa di morte nell'ambito di una famiglia diretto-coltivatrice.

(12) Cfr. l'*Intervento* di G. PARRAVICINI al V° Convegno di Studi della società per lo studio dei problemi fiscali su « L'imposizione dei plusvalori patrimoniali », cit., p. 240.

12. Riassumendo, ci troviamo d'accordo con il principio del realizzo (13) non tanto e non solo per le puntuali considerazioni del Tramontana (14) secondo le quali gli incrementi non realizzati sarebbero fittizi giacchè, se tutti realizzassero, la pressione dell'offerta li farebbe scomparire, ma piuttosto in considerazione del fatto che il realizzo è lo strumento tramite il quale ci si sposta verso una nuova posizione di equilibrio associata ad un più elevato livello di benessere ed emerge quindi come un indice attraverso il quale si rivela una accresciuta capacità contributiva. Di converso il mancato realizzo potrebbe voler significare che la struttura delle preferenze del singolo è tale da non indurlo ad un riaggiustamento del proprio patrimonio, è cioè tale da non indurlo a spostarsi dal punto di equilibrio originario e da spuntare quindi apprezzabili miglioramenti di benessere. Queste considerazioni sembrano particolarmente vere in riferimento agli incrementi dei valori patrimoniali indotti da riduzioni del saggio di interesse, in quanto non tutti i punti del nuovo iperpiano di bilancio dominano quelli dell'iperpiano associato ad un tasso di interesse più elevato (15).

Non è dunque sul principio del realizzo che abbiamo delle riserve, quanto piuttosto sulla sua mal riuscita traduzione nelle norme del D.P.R. n. 643 e sulla struttura stessa dell'INVIM che da un lato lascia inevitabilmente aperta la possibilità di riaggiustare il portafoglio del contribuente nella direzione desiderata operando con realizzi sostitutivi esenti da imposta e, dall'altro, impedisce di fare sfuggire alla imposta realizzi meramente apparenti e fittizi, nella misura in cui non sottintendono alcun incremento della capacità contributiva.

13. Un'ulteriore difficoltà contro cui finisce per scontrarsi una imposta sull'incremento di valore degli immobili deriva dal fatto che la considerazione della dimensione temporale degli incrementi patrimoniali richiede una struttura di imposta assai articolata.

Vogliamo dire che si assiste sempre ad una mancata coincidenza temporale tra il manifestarsi degli incrementi di valore ed il momento

(13) In senso contrario cfr. però F. ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, cit., p. 101, e letteratura ivi citata in nota.

(14) Cfr. A. TRAMONTANA, *Intervento* al Convegno su «L'imposizione dei plusvalori patrimoniali», cit., p. 251.

(15) Cfr. I. MAGNANI, *Effetti di benessere derivanti da variazioni del tasso di interesse e imposizione degli incrementi patrimoniali*, in «Rivista internazionale di scienze economiche e commerciali», 1969.

in cui matura il maggior reddito che li determina, talché parte degli incrementi di valore (di alcuni tipi di incrementi di valore) finisce per assumere il significato di un compenso per il costo di immobilizzo per l'intervallo di tempo della attesa.

Non è chiaro se, nell'elaborare la disciplina della attuale imposta sull'incremento di valore degli immobili, il legislatore 1972 abbia voluto tener presenti anche questi aspetti del problema, ed abbia voluto cautelarsi dal rischio di tassare il costo dell'immobilizzo, anche se, da un'attenta lettura del D.P.R. 1972, sembra si possa affermare che si sia voluto privilegiare la parte di incremento che remunera gli interessi sul valore immobiliare. Il D.P.R. prevede, infatti, all'art. 14, una detrazione pari al 4 % del valore di riferimento iniziale.

Taluni, ed è questa forse l'interpretazione più corrente, vorrebbero attribuire a tale abbattimento il compito di garantire i contribuenti dal rischio di una imposizione su incrementi meramente nominali quali possono essere quelli che derivano da un aumento generale dei prezzi, in armonia con quella controversa interpretazione sulla quale ci soffermeremo in seguito e secondo la quale gli incrementi da inflazione non andrebbero tassati. Se così fosse la coerenza avrebbe imposto non di dedurre il 4 % ma una quota pari al tasso annuo di aumento dei prezzi e cioè di « indicizzare » l'imposta. Ciò non comporterebbe insormontabili difficoltà di calcolo.

A noi pare invece che una interpretazione più persuasiva andrebbe ricercata lungo due direzioni concorrenti.

La prima è la volontà di tassare soltanto quegli incrementi di valore che superano una certa soglia e che di volta in volta possono per ciò stesso essere qualificati come speculativi, inattesi, inaspettati, e dunque immeritati e non guadagnati: i cosiddetti *windfall gains*.

La seconda potrebbe essere la volontà di realizzare e di garantire una equità di tipo orizzontale tra contribuenti che ottengono gli stessi incrementi di valore che tuttavia maturano in differenti intervalli di tempo o che, pur maturando nello stesso intervallo, si riferiscono a valori iniziali (e quindi anche finali) differenti e che, di conseguenza, hanno a carico differenti costi di immobilizzo. È appunto il costo dell'immobilizzo (e quindi la considerazione della dimensione temporale degli incrementi di valore) che il legislatore sembra preoccuparsi di inserire nel calcolo della base imponibile al fine di garantire un'equità di tipo orizzontale.

Anche da questo punto di vista, tuttavia, la deduzione sembra rimanere uno strumento solo approssimativo, non solo perché essa non si riconduce ai tassi di interesse prevalenti sul mercato, ma piuttosto perché si riferisce ad un valore storico, e quindi ad un costo storico, anziché al vero e proprio costo dell'immobilizzo che è indicato dagli interessi correnti non già sul prezzo d'acquisto, ma sul valore che di volta in volta l'immobile assume in ogni istante di tempo.

Vogliamo dire che la volontà (se pure questa è effettivamente la volontà del legislatore) di esentare il costo dell'immobilizzo avrebbe potuto essere meglio realizzata assumendo come base imponibile la differenza tra il valore dell'immobile al momento in cui matura l'obbligo di imposta scontato all'epoca del precedente pagamento secondo gli interessi composti prevalenti al momento del realizzo, ed il prezzo dell'immobile al momento del pagamento dell'imposta precedente.

Per queste ragioni e per la sua esiguità rispetto al costo corrente del capitale, la deduzione del 4 % sembra favorire incrementi di valore ottenuti in intervalli di tempo relativamente brevi, e sembra quindi privilegiare operazioni di tipo speculativo, nella misura in cui la parte del costo dell'atteso che inevitabilmente finisce per essere assoggettata all'imposta è tanto maggiore quanto più lungo è l'intervallo temporale in cui matura l'incremento di valore.

Il fatto poi che l'imposta sia progressiva agisce nella stessa direzione, nella misura in cui gli incrementi maturati in tempi più lunghi sono assoggettati ad aliquote più elevate, a parità di valore attuale.

14. Ma vi è di più: la scarsa difendibilità del principio del beneficio e la necessità di ricorrere a principi non troppo dissimili da quelli della capacità contributiva porta in primo piano una serie di ulteriori problemi di ordine equitativo che diversamente si sarebbero posti in termini differenti e comunque in modo assai più sfumato.

Gli studiosi hanno ormai imparato a distinguere vari tipi di incrementi di valore e a classificarli a seconda della loro natura, discutendo di volta in volta la opportunità di assoggettarli ad imposta:

— incrementi dovuti a capitalizzazione di una rendita più elevata;

— incrementi dovuti a riduzione del tasso di capitalizzazione;

— incrementi dovuti ad un aumento generale dei prezzi, ovverossia ad inflazione;

— incrementi indistinguibili dal reddito.

15. Trascurando l'ultima categoria di incrementi di valore, che andrebbero soggetti all'imposta generale sul reddito, si è ritenuto di poter individuare una differente manifestazione di capacità contributiva in ordine decrescente, per gli incrementi attribuibili all'attesa di un aumento della rendita, ad una riduzione del tasso di capitalizzazione, ad inflazione, tanto che taluno ha ritenuto di classificare questi due ultimi tipi di incrementi come meramente apparenti e fittizi, e quindi non assoggettabili all'imposta.

Per quanto ci possiamo trovare anche d'accordo con le considerazioni esposte nella relazione del prof. Granelli nel tentativo di difendere l'esenzione degli incrementi patrimoniali da inflazione su basi strettamente giuridiche e formali, e possiamo anche convenire con lui che una corretta interpretazione della norma consenta di escludere dalla tassazione gli incrementi da inflazione, almeno nell'ambito della attuale disciplina giuridica dell'INVIM, non ci pare invece che potremmo acconsentire all'esenzione su di un piano più strettamente economico, se si considera che gli incrementi di valore sono un fenomeno eminentemente redistributivo, così come eminentemente redistributivo è il processo inflazionistico (16).

Si pensi, ad esempio, all'incremento di valore goduto da un immobile il cui acquisto sia stato finanziato con l'accensione di un mutuo. Gli interessi maturati sul mutuo ricadrebbero comunque nell'imponibile dell'imposta sul reddito del mutuante anche se non compensassero la svalutazione monetaria, a differenza dell'incremento di valore goduto dal mutuatario che andrebbe esente secondo tale principio le cui incongruenze risultano manifeste quando si pensi che, per la parte coperta da indebitamento, l'incremento da inflazione costituisce una effettiva entrata aggiuntiva e sottintende quindi una capacità contributiva aggiuntiva. Per evitare tali storture occorrerebbe adottare un sistema di indicizzazione dei mutui, che comproverebbe la necessità di destinare l'incremento di valore da inflazione

(16) Ricordiamo le proposte di legare la progressività dell'imposta non tanto al livello del reddito quanto alla posizione che ciascun reddito assume lungo la curva di Lorentz. Cfr. F. GALIMBERTI, *Sviluppo economico, distribuzione dei redditi ed elasticità di pressione tributaria*, in « Problemi di finanza pubblica », vol. III, Giuffrè, Milano, 1967, pp. 57-77.

interamente al finanziamento del rimborso del debito. Non solo: occorrerebbe anche esentare dalle imposte sul reddito gli interessi aggiuntivi che l'inflazione fa maturare sul mutuo indicizzato. In altri termini, occorrerebbe anche un sistema di indicizzazione generale delle imposte sul reddito, ciò che non avviene neppure per gli scatti della scala mobile salariale.

Naturalmente si potrebbe obiettare che questo argomento non vale quando lo speculatore finanzia l'acquisto di un immobile con denaro proprio, giacché l'acquirente non riesce a scaricare sul creditore terzo la perdita del potere d'acquisto della moneta. Perciò, se l'incremento di valore è esattamente sufficiente a coprire la svalutazione monetaria, l'operazione si conclude, al momento del realizzo, in perfetto pareggio senza né guadagni né perdite. La posizione di tale soggetto risulterà dunque peggiore rispetto quella di chi ha finanziato l'acquisto dell'immobile con indebitamento, in quanto nel primo caso debitore e creditore si identificano nella stessa persona che guadagna con una mano quello che perde con l'altra.

Occorre chiedersi dunque se esistono ragioni per tassare gli incrementi patrimoniali da inflazione anche in queste condizioni. La risposta non è così immediata come nel primo caso, ma, a nostro parere, deve essere altrettanto positiva giacché, se indicizzazione ci deve essere per l'INVIM, indicizzazione ci deve essere anche per tutte le altre imposte: chi acquista titoli obbligazionari non indicizzati paga un'imposta sugli interessi maturati anche se questi possono non essere neppure sufficienti al mantenimento di un valore reale costante del patrimonio.

Né vale affermare che la tassazione degli incrementi da inflazione urta contro il principio del beneficio, perché, allo stesso modo urterebbe anche la tassazione di incrementi di altro tipo la cui assoggettabilità ad imposta è pacifica, a voler tacere del fatto che il principio del beneficio, come si è ricordato in precedenza, sembra privo di capacità interpretativa.

Ricordiamo, infine, che la componente inflazionistica degli incrementi immobiliari è difficilmente isolabile, nella pratica, da componenti di altro tipo. L'aumento dei prezzi dei beni rifugio si accompagna anche, di solito, ad una riduzione del loro tasso di rendimento in quanto gli operatori economici accettano di garantirsi dalla inflazione anche a prezzo di una riduzione del tasso di rendimento degli immobili. Ma una riduzione del tasso di rendimento equivale ad una

riduzione del tasso di capitalizzazione, e questo significa che gli incrementi di valore da inflazione presentano, in genere, anche una componente indotta da una riduzione del tasso di capitalizzazione.

Accanto, una riduzione del tasso di interesse provoca un aumento della rendita del suolo e quindi l'incremento di valore che ne consegue, è, ancora una volta, imputabile a due componenti: incremento da aumento della rendita e incremento da riduzione del tasso di capitalizzazione.

Già queste considerazioni inducono a considerare che gli incrementi di valore dei due ultimi tipi considerati (da inflazione e da riduzione del tasso di capitalizzazione) non sono meramente fittizi, ma presentano anche inscindibili componenti « reali ».

16. Per quanto attiene agli incrementi dovuti a variazioni del tasso di capitalizzazione si potrebbe anche ritenere che essi siano già colpiti dal fatto che anche il valore capitale dell'imposta sul reddito aumenta a misura che il tasso di capitalizzazione si riduce, un argomento, questo, peraltro, che potrebbe farsi valere soltanto nell'ambito di un sistema tributario di tipo proporzionale, giacché l'aumento della capacità contributiva indotto dalla riduzione del tasso di capitalizzazione verrebbe comunque assoggettato ad una aliquota costante anche in presenza di un'imposta progressiva sul reddito; quest'ultima infatti non è in grado di tener conto degli incrementi in esame e di colpirli con aliquote crescenti.

17. Vi sono infine gli incrementi dovuti alla aspettativa di maggior reddito futuro. È abbastanza curioso dover riscontrare che, mentre da un lato è comune opinione che essi vadano tassati più degli altri tipi di incrementi, dall'altro il dibattito sulla opportunità di assoggettarli a tassazione è forse più vivo che altrove ed i risultati più controversi che altrove, soprattutto in riferimento alla nota ed annosa questione della doppia imposizione degli incrementi patrimoniali, giacché è stato fatto giustamente notare che, in presenza di imposta sul reddito, un'imposta sull'incremento sarebbe un duplicato, in quanto tasserebbe un incremento già decurtato dalla capitalizzazione dell'imposta sul reddito.

L'esame delle ipotesi entro cui l'imposta si capitalizzerebbe o meno, ed i confronti con la cosiddetta « doppia tassazione del reddito risparmiato » hanno valso ad arricchire ed a completare un di-

battito non sopito (17) e che non è valso, a nostro parere, a negare il fatto fondamentale che, in presenza di capitalizzazione, un'imposta sugli incrementi è un doppio dell'imposta sul reddito e discrimina negativamente rispetto all'accrescimento del patrimonio indotto da reddito risparmiato (18).

Inoltre — lo si è ricordato sopra — gli altri tipi di incrementi di valore costituiscono comunque un indice di capacità contributiva minore e neppure essi vanno esenti dalle obiezioni della doppia imposizione.

18. Queste considerazioni non debbono far credere che ci vogliamo collocare tra coloro che sono favorevoli alla esenzione degli incrementi patrimoniali, almeno in linea di principio.

Abbiamo però la sensazione che il sostenere la necessità di tassare gli incrementi patrimoniali, pur nella consapevolezza che l'imposta sul reddito si capitalizza dando luogo a doppie imposizioni, sottintenda l'idea che esista effettivamente un'autonoma manifestazione della capacità contributiva che è, a nostro avviso, non del tutto correttamente attribuita all'incremento di valore ma che, più esattamente, andrebbe imputata al valore capitale del cespite, che, come tale, andrebbe assoggettato ad un'imposta ordinaria sul patrimonio, sul tipo, ad esempio, della *real property tax* americana, o della *wealth tax* inglese.

Le imperfezioni del mercato dei capitali e le relative difficoltà di attualizzare e realizzare al presente un flusso di redditi futuro incoraggiano questa interpretazione; tasse di capitalizzazione diversi applicati a redditi diversi incoraggiano anch'essi questa interpretazione: « Chi ha un patrimonio oltre che un reddito ha più capacità contributiva di chi ha solo un reddito senza patrimonio, perché il primo riceve particolari benefici dalle spese locali e perché il secondo ha meno sicurezza finanziaria, meno capacità di ottenere credito, fa più fatica a conseguire un reddito, dovendolo ottenere con il lavoro e non ha vantaggi extra pecuniari di consumo connessi al possesso del patrimonio » (19).

(17) Cfr. F. ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, op. cit., ed il dibattito che ne è seguito sulla « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze » negli anni 1965 e 1966.

(18) Ci permettiamo di rinviare a I. MAGNANI, *Effetti di benessere, etc.*, op. cit.

(19) Cfr. F. GALLO, *Prime considerazioni sulla riforma tributaria*, in « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze », vol. XXXIII, parte I, 1973, p. 669: « Se tutti i redditi patrimoniali di una data entità risultassero

In questa ottica non si vede perché si debba considerare ai fini della capacità contributiva soltanto il reddito e non anche il valore capitale che ne deriva, salvo poi rappezzare il sistema inventando teorie per giustificare, in modo talvolta forzato, la discriminazione qualitativa dei redditi, o inserendo imposte sugli incrementi di valore e cioè su variazioni di valori capitali ricorrendo alla finzione che esse colpiscano un reddito, o ripiegando sull'imposta sui redditi patrimoniali tramutata poi nell'imposta locale sui redditi.

Un approccio più realistico dovrebbe invece considerare la funzione di utilità del contribuente come definita in termini sia del reddito che del valore capitale, e, nell'ambito di un sistema tributario progressivo, prevedere la contestuale introduzione di un'imposta sul reddito e di un'imposta sul patrimonio alle quali affidare non soltanto il compito della discriminazione qualitativa dei redditi (20), ma anche il compito di una discriminazione nella direzione desiderata tra redditi eguali ma capitalizzabili a tassi differenti e tra capitali eguali ma che forniscono redditi differenti (21).

Nell'ambito di questo schema, la possibilità di colpire gli incrementi di valore diverrebbe automatica, giacché variazioni del valore patrimoniale darebbero luogo a variazioni delle aliquote e dell'imposta, sia in un senso che nell'altro. Infine, un sistema di imposte di questo tipo consentirebbe di colpire gli incrementi patrimoniali in

da uno stesso ammontare di patrimonio o tutti i patrimoni dessero un reddito nel senso stretto del termine, i due tributi sul reddito e sul patrimonio sarebbero identici».

(20) Per i problemi teorico-metodologici relativi alla discriminazione qualitativa dei redditi e per la difficoltà di ricondurne il fondamento al principio del sacrificio proporzionale cfr. M. FASIANI, *Principi di scienza delle finanze*, Torino, Giappichelli, 1951, vol. II, pp. 83-84; C. COSCIANI, *La riforma tributaria*, Firenze, La Nuova Italia, 1950, pp. 114-116; IDEM, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, UTET, 1961; A. SCOTTO, *Sul sacrificio comparato del capitalista e del lavoratore a parità di reddito e di prelievo*, Appendice 8 ai *Principi* del Fasiani.

L'articolo di C. J. GOETZ, *La discriminazione qualitativa dei redditi: riesame di una famosa discussione*, in «Giornale degli economisti e annali di economia», anno XXIV, Nuova serie, 1965, pp. 763-779, è valso a ridestare l'interesse degli studiosi per il problema; ad esso ha fatto seguito una replica in difesa di Fasiani, Scotto e Cosciani da parte di V. PIACENTINI, *Sulla discriminazione qualitativa dei redditi*, apparso in due puntate sullo stesso «Giornale» (1968), pp. 176-185 e 420-437, cui è seguita una *Risposta* del Goetz ed una *Replica* del Piacentini.

(21) Un'imposta ordinaria sul patrimonio era stata auspicata nel corso dei lavori preparatori della riforma tributaria. Cfr. *Stato dei lavori della Commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, Giuffrè, 1964, pp. 197-209. Per un'ampio esame del tormentato iter delle imposte patrimoniali in Italia cfr. V. RUSSO, *L'imposta patrimoniale nella teoria e nell'esperienza della riforma tributaria italiana*, Milano, Giuffrè, 1973, cap. VI.

modo differenziato e nella direzione desiderata a seconda che essi derivino rispettivamente da inflazione, da riduzione del tasso di capitalizzazione e dalla aspettativa di maggiori redditi per il futuro.

Una riconsiderazione dell'imposizione degli incrementi patrimoniali da attuarsi indirettamente tramite un'imposta progressiva ordinaria sul patrimonio meriterebbe, a nostro giudizio, di essere oggetto di una specifica più ampia ricerca e certamente non può essere liquidata con queste poche battute, il cui proposito era soltanto quello di sollevare o di riaprire un problema, piuttosto che di proporre una soluzione già sufficientemente precisata, tenuto conto anche delle difficoltà tecniche ed amministrative di un corretto adeguamento dell'imposta alle variazioni del patrimonio stesso.

Ad esempio la relazione che accompagna il disegno di legge delega per la riforma tributaria del 1969, pur riconoscendo la superiorità teorica dell'imposta sul patrimonio, sia pure in riferimento alla sola discriminazione dei redditi provenienti da fonti diverse, faceva presente che « per quanto riguarda la proprietà immobiliare, allo stato attuale della organizzazione del catasto ed in quello che potrà essere nel prossimo decennio, non è possibile avvalersi dei dati catastali per procedere alla determinazione dei valori patrimoniali degli immobili, e si finirebbe per applicare dei coefficienti di capitalizzazione ai redditi catastali. Ugualmente, per quanto riguarda le aziende, sembra assai difficile pensare ad accertamenti autonomi dei valori patrimoniali; è facilmente prevedibile che si dovrebbe ricorrere alla applicazione di coefficienti sui redditi, come è accaduto per l'applicazione dell'imposta ordinaria sul patrimonio introdotta nel 1940 e soppressa nel 1947 e per l'imposta straordinaria progressiva sul patrimonio del 1947. In questo modo l'imposizione sul patrimonio si risolverebbe indirettamente in un'imposizione sul reddito e verrebbero praticamente meno i vantaggi della distribuzione dell'onere tributario su basi diverse ».

Un'ulteriore difficoltà deriva dalla complessità dei rapporti giuridici che regolano le affittanze, tenuto conto del fatto che, ad esempio, allo stato attuale, il valore dei fondi rustici capitalizza non soltanto l'affitto percepito dalla proprietà, ma capitalizza anche, ed in misura rilevante, la parte di rendita agricola che le recenti e meno recenti norme sulle affittanze agricole trasferiscono all'affittuario.

19. Un ulteriore inconveniente, questa volta su di un piano più strettamente di logica economica, di un'imposta ordinaria sul pa-

trimonio (al quale meno ancora può sfuggire un'imposta periodica sugli incrementi di valore) deriva dal fatto che vi è una mancata coincidenza temporale tra maggior reddito e maggior capitale, in quanto il mercato anticipa al presente una maggior rendita futura. In altri termini, per dirla con Parravicini, « abbiamo un incremento di valore di un bene quando si prevede che questo bene avrà una rendita nel futuro e nella misura in cui si prevede che questo bene avrà una maggiore rendita nel futuro e mai per un maggior reddito o per un sovrareddito che ha avuto ieri o che ha oggi ».

Ciò significa che gli incrementi di valore, già lo abbiamo ricordato, vanno, in parte almeno, a coprire il costo dell'immobilizzo, e cioè la perdita di interessi derivante dal mancato realizzo dell'immobile; ciò significa anche che un'imposta periodica sul valore patrimoniale (e più ancora un'imposta sull'incremento di valore) aumenta il costo dell'immobilizzo e costringe il mercato ad aumentare il saggio con il quale vengono scontati al presente i futuri flussi di rendita ed a ridurre per questa via il valore dell'immobile.

In questi casi si parla giustamente di una forma di capitalizzazione dell'imposta, ovvero di una traslazione all'indietro dall'acquirente dell'immobile al proprietario originario. E fin qui nulla di male, salvo che per gli inconvenienti sul piano dell'equità di cui si diceva in precedenza. Ciò che tuttavia va sottolineato è che un aumento del tasso di sconto indotto dall'imposta è destinato ad alterare in misura più o meno rilevante il tempo di edificazione e, per questa via, la destinazione economica dell'immobile.

Tutto ciò è particolarmente rilevante proprio in riferimento alle aree edificabili, giacché è praticamente solo in riferimento ad esse che si pone il problema di un radicale cambiamento della destinazione economica dell'area, da agricola ad edilizia, e quindi, in ultima analisi, il problema delle modalità dello sviluppo urbano e degli effetti che su di esso esercita la scelta del saggio di sconto (22).

È quindi proprio in riferimento alle aree edificabili che il problema degli effetti sul saggio di sconto utilizzato per attualizzare il valore dell'area indotto dall'imposta diventa rilevante perché è anche da esso che dipendono le scelte di edificazione dei proprietari delle aree edificabili.

Naturalmente nulla impedisce che si possa utilizzare anche lo strumento fiscale per cercare di regolare le modalità dello sviluppo

(22) Su questa problematica rinviemo a I. MAGNANI, *La teoria pura dell'equilibrio della città e gli effetti delle imposte*, Milano, Angeli, 1971.

urbano, e, sia pure con risultati deludenti, come si ricorderà, così è stato per le leggi Giolitti, il cui obiettivo era appunto — tradotto in termini moderni — quello di aumentare il tasso di sconto, anticipare il tempo dell'edificazione, e per questa via, aumentare l'offerta di aree edilizie che si riteneva artificialmente limitata da comportamenti speculativi dei privati e, dunque, calmierare il mercato degli alloggi.

Si potrebbe discutere a lungo, ed in effetti si è discusso a lungo, sulla opportunità di incidere sui criteri di scelta di edificazione dei privati tramite un'imposta che, colpendo il costo del capitale immobilizzato nell'area edificabile, ne aumenti il tasso di sconto; non sembra però che questo tipo di politica possa essere realizzato, qualora lo si voglia realizzare veramente, se non con un'imposta specificamente destinata a tali obiettivi e strutturata opportunamente nella direzione desiderata.

Detto in altro modo, sembrerebbe opportuno studiare una forma di imposta ordinaria sul patrimonio che sia di per sé neutrale in ordine al mercato delle aree edificabili, lasciando eventualmente ad altri strumenti, anche fiscali se si vuole, il compito specifico di occuparsi del problema.

Del resto è proprio in riferimento a queste considerazioni che negli U.S.A., in relazione alla *real property tax*, si è fatto ricorso, dapprima nel Maryland nel 1956 e successivamente in numerosi altri Stati della Confederazione degli Stati Uniti e del Canada, al cosiddetto sistema della « valutazione preferenziale », per la quale l'area ineditata viene valutata, ai fini fiscali, al valore che risulterebbe se l'unica utilizzazione possibile, fosse, anche nel futuro, quella agricola.

Naturalmente un sistema di questo tipo non mancherebbe di creare discriminazioni a favore dei proprietari delle aree ineditate, discriminazioni alle quali negli Stati Uniti si è posto rimedio rinviando al momento dell'edificazione il pagamento di quella parte di imposta che il sistema della « valutazione preferenziale » consente di risparmiare negli anni precedenti.

20. Una possibile alternativa alla attuale imposta sugli incrementi di valore si configura dunque lungo le linee che abbiamo brevemente tratteggiato sopra: una imposta ordinaria sul patrimonio periodica, ad esempio a base annua, che ammetta in detrazione per le aree edificabili la quota del valore che eccede il valore agricolo, quota che dovrà essere poi recuperata e assoggettata ad una specifica im-

posta integrativa al momento dell'edificazione e cioè al momento in cui matura effettivamente il maggior reddito.

In questo schema un'imposta sulle aree edificabili viene dunque a configurarsi come una parte integrante dell'imposta ordinaria sul patrimonio, sia pure differita al momento dell'edificazione secondo una logica non troppo dissimile da quella con cui si giustificano gli ammortamenti fiscali accelerati.

La parte del valore dell'area edificabile che eccede il valore agricolo dovrebbe dunque esser tassata separatamente ed in un tempo differito.

Per quanto questa seconda imposta debba costituire, ai nostri occhi, una parte integrante dell'imposizione ordinaria sul patrimonio, essa tuttavia può essere isolata anche logicamente dalla precedente tanto che le si può conferire dignità di imposta autonoma alla quale possono essere affidati, se si vuole, compiti autonomi ed aggiuntivi specifici, ed alla quale si può trovare una giustificazione alla luce di principi specifici, quali appunto quelli del beneficio, che mentre da un lato ne possono autorizzare un inasprimento delle aliquote, dall'altro solo difficilmente e forzatamente potrebbero essere estesi ad un'imposta patrimoniale.

La capitalizzazione di questa parte di imposta si sostanzierebbe in una riduzione dei valori capitali eccedenti quelli agricoli anteriormente al tempo dell'edificazione, affidandosi così alle forze del mercato il compito di ripartire l'onere dell'imposta anche in tempi anteriori, senza che ciò si rifletta in una inaspettata, e perciò indesiderata, alterazione della destinazione economica dell'area.

Il fatto che l'imposta qui suggerita debba essere pagata al momento dell'edificazione, e cioè al momento in cui è massimizzato il valore presente dell'investimento, ne garantisce la massimizzazione del gettito e ne fa quindi uno specifico strumento di finanziamento di quelle spese pubbliche per investimenti che costituiscono il punto centrale di una moderna politica urbanistica. Analogamente, il gettito sembra comunque destinato ad adeguarsi alle esigenze di spesa dell'ente locale, in quanto sia l'uno che le altre sono entrambi funzione dell'espansione urbana.

21. Sono queste soltanto alcune considerazioni che abbiamo ritenuto di dover sollevare sia pure senza pretesa di voler esaurire l'intera problematica, ma al solo scopo di indicare talune delle molte difficoltà (ed altre se ne potrebbero ricordare) contro cui inevitabil-

mente ci si scontra quando si è costretti, dalle difficoltà di tecnica fiscale, a prescindere da una serie di regole che presiedono alla natura ed alla formazione degli incrementi di valore immobiliari allo scopo di tassarli in ottemperanza a principi non troppo dissimili da quelli cui si ispira un'imposta personale sul reddito.

È anche per questi motivi che riteniamo che il dibattito sull'IN-VIM debba essere riaperto ed allargato.

Siamo ben consapevoli del fatto che sarebbe un brusco cambiamento di ottica proporre di integrare l'imposta sul reddito con un'imposta ordinaria sul patrimonio, cui affidare indirettamente anche il compito di colpire le variazioni del valore patrimoniale. Ma, al di là delle difficoltà tecniche di applicazione e delle resistenze politiche e non contro cui ci si scontrerebbe, ci sembra che per lo meno valga la pena di non lasciar cadere questa problematica.

Ci fa piacere riscontrare al termine della nostra relazione come autorevoli economisti, segnatamente il prof. Antonio Pedone (23) ed il prof. Franco Reviglio (24), siano tornati a riproporre, sia pure in termini problematici, come del resto abbiamo fatto noi in questa relazione, forme di imposizione sulla proprietà immobiliare nell'attuale situazione di crisi delle finanze degli enti locali, la cui drammaticità è stata così puntualmente documentata nella bella relazione introduttiva del prof. Artoni.

ITALO MAGNANI

Università di Pavia

(23) Cfr. A. PEDONE, *Programmazione economica e finanza regionale*, in *Atti del Convegno sullo stato attuale della finanza regionale e linee di riforma*, Milano, 1974, pp. 141 e 156.

(24) Cfr. F. REVIGLIO, *La crisi della finanza pubblica (1970-1974): indicazioni per una diagnosi ed una terapia*, in « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze », anno XXXIV, n. 2, giugno 1975. Cfr. anche sullo stesso numero della « Rivista », F. GALLO, *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle Regioni*.

UN TENTATIVO DI STIMA DELLA RICCHEZZA DELLE FAMIGLIE (1963-1973) (*)

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Attività finanziarie nette. — 3. Valore del capitale fondiario. — 4. Valore delle abitazioni. — 5. Valore della ricchezza delle famiglie (1963-1973).

1. In Italia, non esistono valutazioni ufficiali (1) relative alla ricchezza (patrimonio netto) nazionale, né tanto meno a quella delle famiglie che, come è noto, include sia beni materiali che strumenti finanziari; solo per questi ultimi (attività finanziarie al netto delle passività) sono state pubblicate, a partire dal 1951 per l'economia nel suo complesso e dall'inizio degli anni sessanta per i diversi operatori (famiglie, imprese, intermediari finanziari, pubblica amministrazione, estero), valutazioni annuali (2).

Non vi è totale consenso tra gli economisti su che cosa si debba includere nella ricchezza delle famiglie; sicuramente le attività finanziarie nette, il valore dei fondi rustici, in breve del capitale fondiario, il valore patrimoniale delle abitazioni possedute dalle famiglie e altri beni quali oro, argento, pietre preziose, opere d'arte, etc., debbono essere considerate facenti parte di tale ricchezza. Su altri beni non c'è invece completo accordo. Ad esempio, secondo gli schemi integrati di contabilità nazionale (SEC, SCN) i beni di consumo durevoli non dovrebbero essere inclusi in quanto, essendo compresi nei consumi finali del periodo, risultano « consumati », dal punto di vista statistico, all'atto dell'acquisto da parte delle famiglie; tuttavia « di fatto è dimostrato che queste ultime sono influenzate nel loro comportamento di spesa dal possesso di beni durevoli precedentemente

(*) Gli autori ringraziano il prof. F. Modigliani e il prof. G. Parravicini per le loro osservazioni su una precedente stesura.

(1) Un elenco di tali valutazioni, saltuarie nel tempo e non omogenee nella metodologia, si trova in GIANNONE A., *Valutazione della ricchezza nazionale italiana negli ultimi cinquanta anni*, « Moneta e Credito », marzo 1964.

(2) Cfr. ERCOLANI M. - COTULA F., *I conti finanziari della Banca d'Italia*, « Ente per gli studi monetari, bancari e finanziari L. Einaudi, Quaderno di ricerche n. 4 », Roma, 1969; COTULA F. - CARON M., *I conti finanziari dell'Italia*, « Bollettino della Banca d'Italia », n. 6, 1971.

acquistati, per cui appare utile trattare tale categoria di beni come una componente mobile della ricchezza, da aggiungere o sottrarre a seconda dell'uso dei relativi dati » (3).

Altri elementi sui quali non soltanto non esiste un generale consenso circa la loro inclusione o meno nella ricchezza, ma che sono altresì di assai difficile valutazione, sono i beni immateriali (brevetti, licenze, *copyrights*, etc.) e i capitali umani (istruzione e formazione professionale incorporata negli individui) (4).

Una valutazione attendibile e non saltuaria del valore complessivo della dotazione di beni durevoli e di preziosi ed opere d'arte in essere presso le famiglie appare, per ovvi motivi, difficilmente attuabile e un discorso analogo vale anche per quanto riguarda i beni immateriali e il capitale umano, a prescindere dalle perplessità circa la loro inclusione nella ricchezza delle famiglie.

Il concetto di ricchezza da noi adottato comprende, quindi, le attività finanziarie nette, il valore del capitale fondiario e il valore delle abitazioni in possesso delle famiglie. Nei prossimi paragrafi sarà illustrato il modo con cui sono state stimate queste tre componenti, soffermandosi particolarmente — data la maggiore carenza di informazioni statistiche — sulla misurazione del valore delle abitazioni.

2., La valutazione della ricchezza finanziaria in possesso delle famiglie non ha comportato particolari problemi in quanto fino al 1970 è stata elaborato da F. Cotula e M. Caron (5) e per gli anni successivi è agevolmente ricavabile dai conti finanziari presentati nella relazione annuale della Banca d'Italia.

Nella Tabella 1 vengono riportate le consistenze di fine anno delle attività finanziarie nette possedute dalle famiglie per il periodo 1963-1973.

3. Una stima del valore del capitale fondiario viene annualmente effettuata a cura dell'INEA e pubblicata nell'Annuario dell'Agricoltura Italiana (6). Tale valutazione, la cui serie storica è di-

(3) SIESTO V., *Teoria e metodi di contabilità nazionale*, Milano, Giuffrè, 1973, p. 477.

(4) Cfr. KENDRICK J.W., *The Treatment of Intangible Resources as Capital*, « The Review of Income and Wealth », n. 1, 1972.

(5) Cfr. COTULA F.-CARON M., *op. cit.*

(6) Per il procedimento di calcolo si veda: INEA, *Annuario dell'Agricoltura Italiana*, vol. XXII, p. 189 e vol. XXIV, p. 190.

sponibile a partire dal 1956, si riferisce al *valore a metà anno* del capitale fondiario e i dati relativi al periodo 1963-1973 sono riportati nella Tabella 2, colonna (a).

TABELLA 1

ATTIVITÀ FINANZIARIE NETTE DELLE FAMIGLIE (*)

(miliardi di lire - consistenze di fine anno)

1963	27.446	1969	52.461
1964	27.271	1970	57.266
1965	31.534	1971	64.368
1966	36.403	1972	74.870
1967	40.356	1973	88.942
1968	45.221		

(*) I dati riportati in questa tabella per il periodo 1963-1970 differiscono leggermente da quelli di COTULA F. - CARON M., *op. cit.*, in quanto ne costituiscono una revisione ad opera degli stessi autori.

Per determinare il capitale fondiario a fine anno il valore a metà anno di questo è stato distribuito con cadenza trimestrale facendo l'ipotesi che i valori interpolati abbiano un andamento regolare senza « salti » tra il trimestre finale di un anno e quello iniziale dell'anno successivo: Tabella 2 colonna (b). A tal fine si è utilizzato il metodo suggerito da Lisman e Sandee (7).

TABELLA 2

STIMA DEL VALORE DEL CAPITALE FONDIARIO

(miliardi di lire correnti)

Anni	(a)	(b)
	A metà anno	A fine anno
1963	11.213	11.414
1964	11.817	12.134
1965	12.731	13.156
1966	13.928	14.079
1967	14.103	14.660
1968	15.966	16.174
1969	16.143	15.993
1970	15.575	15.508
1971	15.509	15.988
1972	17.174	17.871
1973	20.000 (*)	21.445

(*) Stima provvisoria.

Fonte: INEA, *Annuario dell'Agricoltura Italiana*, voll. XXV, XXVI.

(7) Cfr. LISMAN J.H.C. - SANDEE J., *Derivation of Quarterly Figures from Annual Data*, « Applied Statistics », 1964, 2, pp. 87-90. Si osservi che, mentre

4. Non esiste alcuna serie storica pubblicata relativa al valore della consistenza di abitazioni. Le uniche informazioni disponibili sono le seguenti:

a) Consistenza delle abitazioni a fine anno (8). Va osservato che tale consistenza si riferisce a tutte le abitazioni esistenti sul territorio nazionale e pertanto include anche quelle di proprietà delle imprese di assicurazioni e di altri operatori che oltre a costituire una quota esigua del totale (9) non sono soggette a rilevazione continua. Si è deciso quindi di trascurare questo problema pervenendo così, nei calcoli successivi, ad una sovrastima del valore dello stock di abitazioni posseduto dalle famiglie.

b) Valore medio di una abitazione a fine anno per il 1963 quale si desume da uno studio dell'ISTAT (10), e per gli anni 1967-1973 ottenuto nell'ambito delle indagini che la Banca d'Italia conduce annualmente sul reddito e il risparmio delle famiglie.

Nell'ambito dell'indagine campionaria, che abitualmente viene effettuata all'inizio di ciascun anno e le cui indicazioni quindi possono considerarsi relative alla fine dell'anno precedente, viene infatti rivolta agli intervistati la domanda « quale ritiene sia attualmente il valore della sua abitazione? ». Il valore medio che si ricava dall'insieme delle singole risposte fornisce così una indicazione del valore di mercato di una abitazione. Quest'ultimo, peraltro, risente sia del fatto che colui che fornisce la risposta rappresenta solo l'offerta, anche se potenziale, del bene e quindi la sua valutazione può non coincidere con l'analoga valutazione fatta da parte di chi domanda il bene, sia delle imperfette informazioni del possessore dell'abitazione circa le quantità effettivamente offerte e domandate (11).

Occorre precisare, infine, che mentre il dato ISTAT per il 1963 comprende tutte le abitazioni, siano esse occupate dal proprietario

il problema di Lisman e Sandee è quello di dividere un dato annuo in 4 valori la cui somma sia ad esso pari, il problema qui considerato è quello di ricostruire, evitando salti nella curva, valori trimestrali la cui media sia pari al dato annuo disponibile. Il metodo elaborato da Lisman e Sandee può essere a tal fine opportunamente adattato.

(8) ISTAT, *Annuario statistico dell'attività edilizia e delle opere pubbliche*, annate varie.

(9) ISTAT, *Indagine speciale sulle abitudini*, « Supplemento straordinario al bollettino mensile di statistica », n. 8, agosto 1966.

(10) Cfr. ESPOSITO G., *Il capitale fisso in Italia per settori di attività economica nel periodo 1951-1971*, app. 2 in DE MEIO G., *Sintesi statistica di un ventennio di vita economica italiana (1952-1971)*, « Annali di Statistica », serie VIII, vol. 27, ISTAT, Roma, 1973.

(11) Per lo schema logico di determinazione del prezzo nel comparto abitativo cfr. TRESOLDI C., *Un modello econometrico del settore dell'edilizia abita-*

o concesse in locazione, i dati delle indagini campionarie della Banca d'Italia riguardano soltanto le prime. Si è presentato quindi il problema di rendere tali dati omogenei con quello dell'ISTAT.

Le ipotesi adottate sono state le seguenti:

1) Si è supposto, in base all'indagine speciale sulle abitazioni condotta dall'ISTAT nel 1966 e al fatto che il rapporto abitazioni in affitto/abitazioni complessive non sembra aver subito sensibili modifiche negli anni successivi (12), che le abitazioni in affitto costituiscono il 41 per cento del totale.

2) Si è supposto che le abitazioni in affitto abbiano un valore di mercato inferiore del 20 per cento circa a quelle di proprietà. Si osservi al proposito che al censimento 1971 il rapporto stanze/abitazioni era pari a 3,93 per le abitazioni in proprietà e a 3,30 per quelle in affitto, $(3,30/3,93) = 0,84$, e la superficie media era di 82 mq per le prime e 67mq per le seconde, $(67/82) = 0,82$. Inoltre, per quanto riguarda la distribuzione per età, le abitazioni « giovani » (costruite da meno di 10 anni) sono molto più numerose in proprietà che in affitto e, infine, il valore delle abitazioni in affitto appare inferiore a quello delle abitazioni in proprietà in quanto una parte delle prime è soggetta al blocco dei fitti.

I valori ottenuti in base alle seguenti ipotesi sono riportati nella Tabella 3.

Risolto in tal modo il problema della omogeneità tra il dato ISTAT e quelli delle indagini campionarie della Banca d'Italia la ricostruzione degli anni intermedi dal 1963 al 1967, è stata effettuata facendo l'ipotesi che esista una relazione stabile tra il rendimento delle abitazioni e quello di attività alternative quali i titoli azionari. In particolare, in una situazione di equilibrio tra le due attività, si ha

$$[1] \quad \rho_{AB} = \frac{VAF}{VAB} = \rho_{AZ} + x = \frac{DIV}{VAZ} + x$$

dove ρ_{AB} è il rapporto tra affitto annuo (VAF) e valore dell'abitazione (VAB), ρ_{AZ} è il rapporto tra dividendo annuo (DIV), distribuito o annunziato, e corso secco (VAZ), e x rappresenta la diffe-

tiva, in « Contributi alla ricerca economica del servizio studi della Banca d'Italia », Roma, 1971.

(12) Ringraziamo il dr. Esposito dell'ISTAT per tale informazione come pure per quelle indicate al punto 2.

renza tra i due rendimenti dovuta ai guadagni in conto capitale non realizzati (e cioè non ancora incorporati in VAB e VAZ) rispettivamente delle azioni e delle abitazioni.

TABELLA 3

VALORE DI FINE D'ANNO DI UNA ABITAZIONE
(migliaia di lire)

Anni	(a) Valore medio di una abitazione in proprietà	(b) Valore medio di una abitazione in affitto	(c) Valore medio di una abitazione in pro- prietà o in affitto
1963	—	—	3.289
1967	4.970	3.976	4.562
1968	5.700	4.560	5.233
1969	6.910	5.528	6.343
1970	6.531	5.225	5.996
1971	6.777	5.421	6.221
1972	8.275	6.620	7.596
1973	11.983	9.586	11.000

(a) Dati Banca d'Italia, indagini campionarie sulle famiglie.

(b) $0,80 \times (a)$.

(c) Per il 1963, dato ISTAT; per gli altri anni, $0,59 \times (a) + 0,41 \times (b)$.

Tale ipotesi risulta rafforzata dal confronto (Tabella 4) per gli anni 1968-1973, tra il rendimento delle azioni e quello delle abitazioni, ottenuto quest'ultimo sia in base al rapporto tra affitto e valore dell'abitazione, quale si desume dall'indagine campionaria che oltre agli affitti liberi considera anche quelli soggetti a regime vincolistico, sia qualora al valore dell'affitto dell'indagine campionaria si sostituisca quello di contabilità nazionale, ottenuto dividendo il valore aggiunto del settore fabbricati per il numero di abitazioni esistenti.

L'andamento del rendimento delle azioni è analogo a quello delle abitazioni sia che si usino i dati ISTAT sia quelli dell'indagine campionaria Banca d'Italia, anche se in valore assoluto i dati ISTAT sembrano sottostimare l'affitto. Ne deriva pertanto che in base alla relazione [1] il rapporto VAF/ρ_{AZ} può essere utilizzato per tentare una stima dell'andamento di VAB . Si otterrà infatti:

$$[2] \quad VAB = \frac{VAF}{\rho_{AZ}} - \frac{x}{\rho_{AZ}}$$

I valori di VAB risultanti dal rapporto VAF/ρ_{AZ} ignoreranno quindi il termine x/ρ_{AZ} che in prima approssimazione si può ritenere o di entità trascurabile o con un andamento analogo a quello di VAB .

In ogni caso il valore di VAB così calcolato risulta sottostimato in quanto il dato sugli affitti utilizzato è quello di contabilità nazionale, errato per difetto.

TABELLA 4

CONFRONTO TRA IL RENDIMENTO ANNUO DELLE AZIONI
E QUELLO DELLE ABITAZIONI
(rendimento percentuale)

A n n i	Azioni (1)	A b i t a z i o n i	
		(2 a)	(2 b)
1968	4,35	4,63	2,62
1969	4,01	3,64	2,35
1970	4,09	4,04	2,40
1971	4,36	4,34	2,55
1972	3,40	3,60	2,35

Fonti:

(1) Bollettino della Banca d'Italia.

(2 a) Indagine campionaria B.I. sia per il valore dell'abitazione sia per l'affitto.

(2 b) Indagine campionaria B.I. per il valore dell'abitazione e ISTAT per l'affitto.

La relazione [2] è stata utilizzata per ricostruire i valori relativi agli anni 1964, 1965 e 1966 secondo il seguente procedimento:

1) Il rapporto $VAB / (VAF/\rho_{AZ})$, dove VAB è il valore effettivo di una abitazione (ISTAT o B.I.) e VAF e ρ_{AZ} sono rispettivamente l'affitto medio di una abitazione (valore di fine anno) di contabilità nazionale e il rendimento dei valori azionari pubblicato nel Bollettino della Banca d'Italia, risulta per la fine degli anni 1963 e 1967 pari a 1,327 e 1,429 rispettivamente. Ipotizzando un suo andamento lineare nel periodo, si hanno, per gli anni 1964, 1965 e 1966, rispettivamente, 1,3525, 1,3780 e 1,4035.

2) I coefficienti calcolati sono stati quindi moltiplicati per i valori di fine anno del rapporto VAF/ρ_{AZ} ottenendo i valori per gli anni 1964, 1965 e 1966 che mancavano nella Tabella 3.

I valori così ricavati, integrati con quelli della tabella 3, sono riportati (insieme con la consistenza di abitazioni in essere alla fine di ciascun anno) nella Tabella 5.

TABELLA 5

VALORE DI UNA ABITAZIONE E DELLA CONSISTENZA
DI ABITAZIONI (*)

Anni	Valore unitario (migliaia di lire correnti)	Consistenze (migliaia di unità)	Valore totale (milioni)
1963	3.289	14.992	49.309
1964	3.213	15.410	49.512
1965	3.841	15.759	60.530
1966	4.367	16.027	69.990
1967	4.562	16.278	74.260
1968	5.233	16.540	86.554
1969	6.343	16.814	106.651
1970	5.996	17.164	102.915
1971	6.221	17.503	108.886
1972	7.596	17.792	135.148
1973	11.000	17.973	197.703

(*) Dati di fine anno.

5. La somma delle attività finanziarie nette, del valore del capitale fondiario e di quello delle abitazioni costituisce la stima del valore annuale della ricchezza delle famiglie (Tabella 6).

TABELLA 6

RICCHEZZA DELLE FAMIGLIE
(valori di fine periodo; milioni di lire)

Anni	Attività finanziarie nette 1	Capitale fondiario 2	Valore abitazioni 3	Ricchezza totale 4 = 1+2+3
1963 . .	27.446	11.414	49.309	88.169
1964 . .	27.271	12.134	49.512	88.917
1965 . .	31.534	13.156	60.530	105.220
1966 . .	36.403	14.079	69.990	120.472
1967 . .	40.356	14.660	74.260	129.276
1968 . .	45.221	16.174	86.554	147.949
1969 . .	52.461	15.993	106.651	175.105
1970 . .	57.266	15.508	102.915	175.689
1971 . .	64.368	15.988	108.886	189.242
1972 . .	74.870	17.871	135.148	227.889
1973 . .	88.942	21.445	197.703	308.090

Molteplici possono essere gli utilizzi di una tale stima. Nel nostro caso tuttavia la valutazione della ricchezza rientra nell'ambito di una ricerca più vasta sulla funzione del consumo in Italia (13) che, in quanto ha sottoposto a verifica empirica l'ipotesi del « ciclo vitale » di Ando-Modigliani, presupponeva l'esistenza di una stima della ricchezza delle famiglie. Gli stretti legami esistenti tra le oscil-

TABELLA 7

PROPENSIONE MEDIA AL CONSUMO DELLE FAMIGLIE
E RAPPORTO RICCHEZZA/REDDITO

A n n i	Propensione al consumo	Ricchezza/Reddito
1963	0,80	3,20
1964	0,81	3,30
1965	0,78	3,04
1966	0,80	3,32
1967	0,81	3,50
1968	0,80	3,48
1969	0,78	3,58
1970	0,79	3,76
1971	0,78	3,40
1972	0,76	3,29
1973	0,77	3,38
1974	0,81	3,92

lazioni della propensione media al consumo e quelle del rapporto tra la ricchezza (secondo la stima precedente) all'inizio di ciascun anno (accumulata, cioè, alla fine del 4° trimestre dell'anno precedente) e il reddito lordo disponibile delle famiglie (secondo la metodologia SEC) nell'anno sono evidenziati nella Tabella 7.

CARLO TRESOLDI - IGNAZIO VISCO

Università di Roma

(13) FRASCA F., TARANTELLI E., TRESOLDI C., VISCO I., *La funzione del consumo. Analisi su serie trimestrali e su dati « cross-section »*, di prossima pubblicazione.

IL CONTRADDITTORIO NEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO (*)

1. L'art. 39 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 introduce una « norma di rinvio », secondo la quale « al procedimento dinanzi alle commissioni tributarie si applicano, in quanto compatibili con le norme del presente decreto e delle leggi che disciplinano le singole imposte, le norme contenute nel libro I del cod. proc. civ. », con esclusione di taluni articoli che qui direttamente non interessano, ma che hanno rilevanza per il seguente discorso (artt. 61-67; 90-97; 128).

Tra queste ultime norme non sono compresi l'art. 101 (principio del contraddittorio) né l'art. 112 che lo completa. È da ritenere perciò che, in linea di massima, il processo avanti le commissioni tributarie sia ispirato al principio del contraddittorio e da quello della corrispondenza tra il chiesto ed il pronunciato (1). È stato peraltro giustamente sottolineato che il contraddittorio può essere rispettato in maniere molto differenti fra loro, talché è necessario esaminare, in concreto, come esso venga realizzato dalle singole leggi positive (2), tanto più che oggi esso ha avuto una proiezione sul piano costituzionale, con l'art. 24, comma 2 Cost., che rende necessario il controllo, circa la effettività dello strumento processuale, predisposto in astratto per la realizzazione del diritto alla difesa.

L'art. 101 dunque deve essere letto con riferimento al disposto costituzionale. Ed è quanto si tenterà di fare anche nel seguito della presente relazione, con l'esame dei congegni processuali previsti per assicurare la difesa delle parti e quindi per assicurare a queste ultime la possibilità di partecipare al processo « ad armi pari ». Il che involge una serie di problemi sulla struttura del processo che possono trascendere la struttura stessa del processo per interessare ad-

(*) Edizione provvisoria della relazione detta il 1° giugno 1975 al Congresso di Sassari dell'Associazione Italiana fra gli studiosi del processo civile.

(1) V. in proposito GRASSO, in *Commentario al cod. proc. civ.*, diretto da Allorio, 1973, II, p. 1257. V. COMOGLIO, *Atti di istruzione del contraddittorio nel proc. trib.*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1973, I, 474.

(2) V. PROTO PISANI, in *Commentario cit.*, 1084 ss., 1087 ss. con riferimento di dottrina.

dirittura la struttura degli organi giudicanti e la posizione delle parti.

2. L'art. 101, come è noto, si riferisce all'inizio del processo ed alla conclusione di esso, stabilendo che « il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata e non è comparsa ». Il primo punto da mettere a fuoco è dunque quello della presentazione della domanda e della *vocatio in jus*, con l'avvertenza che l'art. 101 va letto nel senso che il contraddittorio deve essere reso possibile, proponendo la domanda in modo che il convenuto sia in grado di averne notizia e di partecipare, se vuole, al processo.

Nel processo avanti le commissioni tributarie questo principio è stato rispettato introducendo, anzichè la citazione del convenuto, da parte dell'attore, attraverso la notificazione ad opera dell'ufficiale giudiziario, per iniziativa dell'attore medesimo, il ricorso (art. 15) presentato alla commissione e da quest'ultima trasmessa all'ufficio tributario, a cura della segreteria della commissione stessa. Si evitano, in questo modo (3), incumbenti a carico del contribuente e si facilita la cognizione della controversia da parte del giudice che è subito investita dalla causa che può essere assegnata, se del caso, ad una delle sezioni in cui l'organo si articola. E da chiedersi se la struttura dell'atto iniziale non influisca su quella dell'intero processo, avvicinando quest'ultimo piuttosto al processo amministrativo. Si potrebbe anzi ulteriormente concludere nel senso che il processo tributario si presenta come un *tertium genus* tra il processo civile e quello amministrativo, come risulterà del resto dalle note seguenti.

Sotto questo profilo acquistano un particolare rilievo le disposizioni dell'art. 15, lett. b), c) e d) i quali richiedono, rispettivamente, l'indicazione nel ricorso dell'oggetto della domanda, dell'atto cui la controversia si riferisce o all'ufficio nei cui confronti è proposto il ricorso stesso ed i motivi. Quanto all'oggetto della domanda, riterrei che anche qui (come nel processo del lavoro) (4) ed a differenza del-

(3) Il sistema del ricorso è stato introdotto di recente nel processo del lavoro e su di esso v. ad es., PEZZANO, in PROTO-PISANI-PEZZANO-BARONE-ANDRIOLI, *Le controversie in materia di lavoro*, 1974, p. 157.

(4) MONTESANO-MAZZIOTTI, *Le controversie del lavoro e della previdenza sociale*, 1974, p. 74. ss.; PEZZANO, in PROTO-PISANI-PEZZANO-ANDRIOLI, *op. cit.*, p. 161 che trae conforto alla sua opinione anche dal breve spazio concesso allo *jus poenitendi* (art. 420, ultima parte, 1 comma) che manca invece, come si vedrà, nel processo tributario.

l'art. 163 c.p.c. (che parla di « cosa oggetto della domanda ») si richiede l'indicazione tanto del *petitum* mediato, ma anche di quello immediato, precisamente del contenuto del provvedimento e cioè degli effetti giuridici invocati. E ciò trova conferma anche nella richiesta dell'indicazione dell'atto o del comportamento cui la controversia si riferisce.

Si noti che l'art. 15 non parla di impugnazione (5) dell'atto (come ad es. fa l'art. 6 n. 2 del R.D. 17 agosto 1907 n. 642) ma identifica la controversia in relazione all'atto od al comportamento dell'amministrazione finanziaria; controversia che deve essere concretata con i motivi, evidentemente in fatto ed in diritto. Tanto che la mancanza o l'insufficienza degli elementi obiettivi della domanda, come di quelli subiettivi (lett. e) portano alla inammissibilità della domanda, come pure se manca la sottoscrizione del ricorrente, sempre che risulti « assolutamente incerto » uno degli elementi predetti. In questo modo si dà ancora la possibilità di ricorsi meramente interruttivi o privi dell'indicazione dei motivi i quali perciò (v. *infra*) possono essere modificati fino alla soglia dell'udienza di discussione.

La difesa dell'ufficio si estrinseca in deduzioni che l'ufficio stesso deve far pervenire all'ufficio in duplice copia di cui una per il contribuente, accompagnate dall'eventuale documentazione, entro il termine di centoventi giorni dalla data dell'elenco di trasmissione della copia del ricorso. Il contribuente perciò ha la facoltà di esibire i documenti anche successivamente alla presentazione del ricorso e direi fino a dieci giorni prima dell'udienza di discussione (art. 19, comma 4), termine nel quale può aggiungere o modificare i motivi e le eccezioni e quindi chiedere, se del caso, mezzi di prova (v. *infra* n. 5). In questo caso peraltro la finanza, come del resto lo stesso contribuente, se è la finanza che produce ulteriori memorie o documenti, può chiedere alla commissione un differimento ad udienza fissa.

Il contraddittorio dunque è assicurato con un certo equilibrio (a differenza di quanto avveniva con le vecchie commissioni), in relazione anche al riferimento all'atto o al comportamento impugnato. Il contribuente dovrebbe peraltro specificare i motivi che lo inducono ad

(5) CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario; le fasi dinanzi alle commissioni di 1 e 2 grado*, in *L'IVA e gli altri tributi erariali*, 1974, 475 mette in evidenza il contrasto tra l'art. 15 lett. e) e l'art. 16; quest'ultimo fa riferimento all'atto impugnato, mentre il primo all'«atto cui la controversia si riferisce» e all'ufficio «nei confronti del quale è proposto il ricorso». Nell'un caso e nell'altro però è da sottolineare che la controversia è identificata con riferimento all'atto od al comportamento.

impugnare l'accertamento dell'ufficio od il ruolo. Rispetto al primo la domanda del contribuente ha come punto di riferimento la motivazione dell'avviso di accertamento (art. 42 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600) che si concreta talora anche nell'indicazione dei mezzi di prova (art. 56 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633) a carico della finanza. Quest'ultima ha, a sua volta, a disposizione le deduzioni e l'eventuale replica orale di cui si è fatto cenno davanti al collegio. Entrambe fruiscono della discussione, ma l'udienza non è pubblica, non essendo applicabile l'art. 128 c.p.c. È dunque da rilevare che il principio del contraddittorio è osservato, anche se attraverso congegni alquanto discutibili che lascino alle parti e segnatamente al contribuente una libertà eccessiva della postulazione della domanda (e conseguenti modifiche della stessa), contraria ad esigenze di economia processuale che solo in parte sembrano controbilanciate dalle particolari necessità che discendono dalla circostanza che il contribuente può non difendersi attraverso un rappresentante tecnico, bensì personalmente. Del resto esistono altre norme (su cui *infra* al n. 6) che danno la prevalenza all'interesse di economia processuale e quindi attuano in qualche misura un tal grado di concentrazione processuale, imponendo una certa cadenza alla presentazione delle domande e delle difese.

Connesso alla instaurazione del contraddittorio è pure l'art. 21 D.P.R. n. 600 (su cui v. anche *infra* al n. 6) per cui se la commissione rileva un vizio che importi nullità della notificazione dell'atto dell'ufficio, ai sensi dell'art. 160 c.p.c., contro il quale sia stato proposto ricorso e sempre che non si sia verificata sanatoria, il giudice sospende il giudizio con ordinanza, assegnando un termine non superiore ai tre mesi, per la rinnovazione della notifica stessa; dopo di che il presidente fissa la nuova udienza di trattazione e, se la notifica sarà stata rinviata dall'ufficio il giudice si pronuncerà sul merito della controversia, altrimenti darà atto della nullità della notifica e perciò dell'intervenuta decadenza dell'accertamento (6).

È agevole rilevare che siffatta norma è ispirata a un evidente *favor fisci* e influisce addirittura sull'esigibilità del credito di imposta, autorizzando il giudice ad una sorta di rimessione in termini, non già meramente processuale (come avviene per l'art. 291 c.p.c. cui la prima si ispira), ma che incide sulla pretesa sostanziale perchè

(6) V. sul punto CAPACCIOLI, *op. cit.*, p. 80 ss. che qualifica la norma « di salvataggio della finanza alla prescrizione (o decadenza) ».

quest'ultima può essere prospettata dall'amministrazione anche se, *medio tempore*, si siano maturati i termini di prescrizione e di decadenza, stabiliti dalle singole leggi d'imposta.

3. E rimasto finora in ombra un ulteriore aspetto del problema del contraddittorio per i casi (assai frequenti) in cui la domanda deve proporsi (in base all'art. 1 D.P.R. 1972 n. 636) avanti le commissioni tributarie. La disciplina positiva non consente, a mio avviso, un processo « tributario » con pluralità di parti, se non nei limiti, assai ristretti previsti dall'art. 34, in seguito alla riunione dei processi pendenti avanti la stessa commissione (od a diverse sezioni della stessa commissione) relativi alla medesima controversia o a più controversie relative allo stesso tributo o concernenti questioni comuni ancorché relative a tributi diversi o ancora a controversie altrimenti connesse per i soggetti o per l'oggetto. La riunione può essere disposta su domanda di parte o d'ufficio, ma il collegio può ordinare la separazione (o addirittura non consentire la riunione) quando rilevi che la riunione dei processi ne ritardi o ne renda gravoso il contemporaneo svolgimento.

In ogni caso l'iniziativa è sottratta al terzo il quale non ha la possibilità di provocare un intervento volontario, né una delle parti ha la possibilità di usufruire dei mezzi, consentiti dal cod. proc. civ. per provocare l'intervento del terzo e così il giudice non può avvalersi dell'art. 107. Ora se l'intervento *ad adiuvandum* può allargare eccessivamente la sfera dei legittimati ad avvalersi del processo già pendente in relazione ai principi che si ricavano dagli artt. 1 e 16 cit., sarebbe da considerare l'eventualità di ammettere almeno un intervento coatto ad istanza di parte o d'ufficio nei riguardi di soggetti aventi pari legittimazione a contraddire all'atto di imposizione sia come contitolari della situazione soggettiva dedotta in giudizio sia come titolari di situazioni soggettive direttamente dipendenti dalla prima.

L'esigenza discende dalla constatazione che l'amministrazione notifica spesso la propria pretesa solo nei confronti di taluni dei coobbligati, talché il giudicato, nel relativo processo, si formerà esclusivamente tra l'amministrazione stessa e il contitolare notificato, mentre gli altri coobbligati ne restano fuori, con notevoli conseguenze vuoi per l'ente impositore che per i contribuenti. Il primo sarà costretto, in molti casi, a notificare un nuovo atto agli altri coobbligati, con l'eventualità di ulteriori possibili contestazioni giudiziali.

mentre il coobbligato in causa si vedrà costretto a defatiganti giudizi per far valere la pronuncia contro di lui emessa nei riguardi degli altri coobbligati fuori causa, come ci hanno ammonito e la Corte di Cassazione e la Corte Costituzionale con le loro recenti pronunce (7), vuoi nel senso di ritenere che i singoli coobbligati tributari hanno a loro disposizione i normali mezzi processuali, tra i quali esistevano (e non esistono più) gli interventi, le chiamate in causa per allargare la base del contraddittorio e rendere quindi opponibili le pronunce giurisdizionali nei loro confronti, vuoi nel senso di considerare possibile, per l'amministrazione, la notificazione dell'accertamento agli altri coobbligati per tutta la durata del termine di prescrizione, quando l'avviso stesso sia stato notificato ad uno solamente dei coobbligati.

Queste giurisprudenze rimangono pertanto prive di parte del loro logico fondamento, quando è venuta meno la possibilità di una difesa del contribuente, nell'ambito dell'unico processo, costringendolo alla instaurazione di separati processi avanti, se del caso, al giudice ordinario (8). E da domandarsi se, e in che limiti, il sistema di tutela giurisdizionale ora introdotto sia perfettibile, in caso di una pluralità di coobbligati che si trovino tutti nella medesima posizione, rispetto all'unico presupposto di imposta o nel caso in cui i soggetti si trovino in una posizione di connessione diretta (come ad es. nelle ipotesi di sostituzione di imposta, in quelle dei soci delle società personali e della società in se considerate per l'ILOR, in quelle della responsabilità solidale di membri dello stesso nucleo familiare, art. 34 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602).

Non va dimenticato, a questo proposito, che l'art. 64, comma 2 D.P.R. n. 600 riconosce al sostituto la legittimazione ad intervenire nel procedimento (amministrativo) dell'imposta. Il che potrebbe far ritenere possibile almeno questo tipo di intervento, simile a quello litisconsortile, ma la mancanza di idonei strumenti processuali rende praticamente irrilevante, a mio avviso, questa legittimazione nel processo giurisdizionale e perciò il valore del richiamo effettuato dall'art. 39, alle norme che reggono il processo civile.

(7) V. in proposito Corte Cost. 9 luglio 1974, n. 214, in *Giustizia civ.*, 111. 403; Cass. 13 ottobre 1973, in *Giur. it.*, 1974, I, 1. 150.

(8) V. in proposito sul silenzio del legislatore Russo, *Il nuovo processo tributario*, 1974, p. 240 ss.

Non riterrei invece, malgrado la contraria opinione di parte della dottrina (9) che l'art. 21 legittimi l'integrazione della notifica dell'accertamento a tutti i coobbligati rendendo loro possibile la partecipazione al processo (v. *amplius* n. 6). Quella disposizione ha riferimento solo ad atti già notificati ai soggetti passivi i quali debbono aver fatto ricorso contro gli atti stessi. Non si può perciò ipotizzare l'applicabilità a casi del tutto differenti, come quelli che concernono la notifica dell'atto ad altri soggetti passivi. Ciò presupporrebbe l'esistenza di un obbligo sostanziale nel senso di ravvisare un litisconsorzio necessario che invece non sussiste in materia tributaria, ove si recepiscono i principi in tema di solidarietà passiva desumibili dal diritto civile, inteso come diritto « comune » o « generale », principi che, come è noto, escludono l'esistenza di un litisconsorzio necessario nelle ipotesi di solidarietà passiva.

4. A questo punto, occorre fare rapido cenno di altri aspetti, direi pregiudiziali, rispetto all'argomento del contraddittorio, considerato alla luce dell'effettività del principio che lo informa anche secondo i precetti costituzionali. Mi riferisco al non lieve problema dell'esercizio della difesa delle parti nel giudizio tributario e dell'indipendenza e dell'autonomia dei membri delle commissioni. Sembrano questioni assai distanti tra loro, ma che attengono a profili essenziali della giurisdizione in materia tributaria e che incidono, come ho detto, sull'effettiva consistenza del contraddittorio, come principio ispiratore dell'intero processo.

A questo proposito, sono emersi timori per l'adeguata tutela degli interessi della pubblica amministrazione nel corso del processo avanti le commissioni tributarie, ove l'amministrazione stessa si difende istituzionalmente da sola, senza potersi avvalere dell'assistenza tecnica dell'Avvocatura dello Stato. Il che può avere conseguenze di rilievo nelle controversie aventi per oggetto questioni di diritto, spesso assai delicate e complesse, in cui la difesa tecnica altamente qualificata della Avvocatura dello Stato entra in funzione solo avanti la Corte di Cassazione (e avanti la corte di appello), quando il giudizio di merito è ormai chiuso.

Gli uffici tributari svolgono un'attività intensa, anche per la difesa avanti le commissioni, ma nei grandi centri specialmente la mole e la complessità del lavoro di amministrazione attiva rende sempre

(9) MILITERNI-VELLA, *Il nuovo contenzioso tributario*, Napoli, 1974. 115.

più difficile l'adeguata trattazione delle controversie avanti le commissioni, mentre il contribuente può (ma non deve) avvalersi dell'assistenza tecnica dei professionisti (art. 30 D.P.R. n. 636).

Si è visto nel numero precedente come la facoltatività della difesa tecnica del contribuente influisce, in certa misura, sulla struttura del processo tributario, poiché il legislatore ha ritenuto di dover adottare una struttura assai elastica ed aperta dell'*iter* processuale per non creare trappole a danno del contribuente non esperto.

Connesso a questa visione non tecnica del processo tributario è pure il non accoglimento del principio della responsabilità della parte soccombente (almeno nei giudizi avanti le commissioni, perché forse altro discorso dovrebbe farsi rispetto al giudizio avanti la corte di appello), a differenza, ad es., di quanto è avvenuto recentemente rispetto al processo avanti ai T.A.R. Probabilmente su questa presa di posizione del D.P.R. n. 636 può avere influito anche la struttura « su ricorso » adottata nel processo tributario.

L'altro dubbio ricorrente travalica i ristretti confini di questa relazione, ma deve essere qui menzionato, proprio in contrapposto o, se si vuole, in correlazione con il precedente; ed è quello relativo alla posizione istituzionale dei membri delle commissioni rispetto alla controversia loro sottoposta, nei suoi aspetti soggettivi ed oggettivi. Nel D.P.R. n. 636 non ci sono disposizioni relative all'astensione dei giudici talché direi che, in base all'art. 39 cit., gli istituti dell'astensione e della ricusazione trovano ingresso, nel processo tributario, come è confermato dal richiamo alla ricusazione, contenuto dall'art. 27, rispetto alla commissione centrale. Infatti tale norma specifica è giustificata (10) dal fatto che avanti la commissione centrale non esiste la discussione orale, talché era necessaria una disposizione che consentisse alle parti di conoscere previamente i nomi dei componenti del collegio. Comunque sia, i casi tassativi, stabiliti dall'art. 51, mal si adattano a comprendere tutti i casi in cui si possono verificare situazioni di incompatibilità tra il soggetto-membro della commissione e la controversia, come quando quest'ultimo è un funzionario a riposo dell'amministrazione finanziaria che abbia emanato l'atto di imposizione di cui si controverte la legittimità o la congruità oppure quando un funzionario dell'amministrazione centrale (sia in servizio nelle commissioni di I o II grado o fuori ruolo, come nella commis-

(10) La acuta osservazione è stata avanzata dal COGLIATI DEZZA, in occasione di un convegno, tenutosi nel giugno 1974 presso l'ISLE in Roma, sulla riforma del contenzioso tributario (atti in corso di pubblicazione).

sione centrale) è stato l'autore di una circolare che ha determinato l'imposizione nel caso concreto. L'impossibilità di ricusare quel giudizio incide, come s'è detto, nella realizzazione del contraddittorio che presuppone una uguaglianza delle parti avanti il giudice.

Del resto, a prescindere dalle ipotesi di ricusazione o di astensione a stessa composizione delle commissioni è ben lungi dal soddisfare le più elementari esigenze di assicurare l'indipendenza e l'imparzialità del giudice tributario. Appare del tutto formale il considerare il fatto della nomina da parte del presidente del tribunale o dal presidente della corte di appello per concludere nel senso della perfetta aderenza di quel giudice al precetto costituzionale dell'art. 108. Quei giudici infatti debbono scegliere i membri delle commissioni di I e II grado per almeno la metà (artt. 2 e 3 D.P.R. n. 636) da liste formate in seguito alle designazioni (rispettivamente) dei consigli comunali o dei consigli provinciali che non sono sempre organi neutrali ma rappresentano interessi pubblici all'imposizione (v. art. 22 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 643 sull'INVIM; artt. 44 e 45 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600), mentre l'altra metà è scelta da liste formate dalla pubblica amministrazione nonché da liste facoltative predisposte dalle camere di commercio e dai consigli degli ordini professionali. In buona sostanza, la maggior parte dei giudici ha un legame, per così dire, corporativo e quindi confliggente con un'indipendenza istituzionale di quel giudice.

E la situazione si aggrava rispetto alla commissione centrale di nomina governativa (Consiglio dei ministri), là dove si prevede la nomina a componenti la commissione stessa degli avvocati dello stato e degli impiegati dell'amministrazione centrale con qualifica di direttore generale e di ispettore generale, messi fuori ruolo (art. 9, lett. d) ed f). Sono, queste, disfunzioni dell'apparato giudiziario speciale sulle quali non è dato qui di insistere, ma che occorre ricordare, quando si voglia dare un quadro realistico della realizzazione del principio del contraddittorio. Che non costituisce un mero postulato, ma un fondamentale principio per l'essenza di un processo giurisdizionale. E quindi bisogna pure ricordare che l'esperienza della commissione centrale, vecchio rito, è stata in definitiva favorevole, avendo dimostrato, quei membri, la capacità di funzionare quali giudici imparziali e corredati di una esperienza e di una pratica tributaria necessaria per l'espletamento di così alta funzione. Ma c'era, un tempo, l'eventualità di un ampio controllo, da parte del giudice ordinario ora ridotto al controllo eventuale della corte di appello e della Corte di

Cassazione. E da sperare che quest'ultimo si dimostri sufficiente, nel quadro del nuovo sistema, anche sotto il profilo che qui si è delineato.

5. Il principio del contraddittorio esplica i suoi effetti non solo nella fase della domanda, ma anche in quello dell'istruzione. Mentre però la prima è ispirata al principio dell'azione di parte, la seconda è al contrario riportata al principio inquisitorio. La controversia è cioè determinata rigidamente dalle domande, dalle difese e dalle eccezioni, proposte dalle parti, talché queste fissano il *thema decidendum*.

Le nuove commissioni tributarie non hanno più i poteri di iniziativa in materia di accertamento; l'art. 46 D.P.R. n. 600 ha infatti abrogato espressamente gli artt. 33, 122 T.U.I.D. 1958 n. 32 reg. n. 1516 del 1937 così che si deve escludere una *reformatio in pejus*, rispetto all'accertamento in rettifica o d'ufficio.

D'altro canto l'art. 36 D.P.R. n. 600 (11) riconosce alle commissioni « tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici dalle singole leggi d'imposta ». Il processo giurisdizionale dunque si modella sullo schema del procedimento di accertamento amministrativo. D'altro canto la fase istruttoria di quest'ultimo è consegnata in modo di rispettare il più possibile il principio del contraddittorio. L'iniziativa istruttoria è ufficiosa, ma i risultati di essa sono portati a conoscenza della parte privata (v. artt. 32-36 D.P.R. n. 600 sull'accertamento delle imposte dirette; 51, 52 D.P.R. n. 633, sull'IVA; 26, comma 3 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634) che ne ha pertanto conoscenza e può difendersi con il ricorso giurisdizionale.

(11) CAPACCIOLI, *op. cit.*, 481, pone in evidenza che di questa norma « lo stampo è... quello del processo amministrativo ». Al processo avanti le commissioni non si applica peraltro quanto osserva il SANDULLI, *Manuale dir. amm.*, XIV Ed., 1974, p. 9989 secondo il quale, essendo il giudizio amministrativo « un processo di parti », anche in esso l'impulso istruttorio spetta alle parti e non al giudice il quale opera sotto l'impulso delle parti stesse. Ora, come si è visto, se la possibilità di introdurre nel processo i fatti destinati a formare oggetto dell'indagine istruttoria spetta alle parti e non al giudice, quest'ultimo — come si vedrà — è munito di poteri inquisitori che si svolgono peraltro essenzialmente in una direzione univoca e cioè consentono al giudice d'ufficio di svolgere quelle attività di inquisizione delle prove che spettano, secondo le singole leggi d'imposta, agli stessi uffici tributari e cioè ad una delle parti in causa. Fenomeno del resto noto anche al processo giurisdizionale amministrativo, ma che non è ricondotto (v. però GICCIARDI, *La giustizia amministrativa*, 1943, II Ed., p. 207; ALESSI, *Sistema istituz. del dir. amm. it.*, 1958, II Ed., p. 698) al principio inquisitorio bensì al metodo istruttorio acquisitivo (BENVENUTI, *L'istruzione nel processo amministrativo*, 1953, p. 282 cc., 306 e nota 206 sul processo tributario).

Si ha pertanto conferma che anche il giudice tributario non può utilizzare liberamente la propria scienza privata (a parte le cognizioni giuridiche) ma solo nei limiti in cui questa sia obiettivamente controllabile dalle parti.

Il carattere contenzioso del procedimento amministrativo si riverbera dunque sul successivo eventuale processo giurisdizionale avanti le commissioni tributarie che è congegnato in modo affatto parallelo al primo. Ma nel secondo sembra garantito (almeno formalmente) il rispetto del contraddittorio, dato che le parti « hanno diritto di intervenire e di far dare atto a verbale della loro richiesta e delle loro deduzioni ». Nel processo giurisdizionale dunque è assicurato il rispetto della *par condicio* in modo formalmente più intenso che non nel procedimento amministrativo. Ma d'altra parte il contribuente non può fare eseguire o meglio provocare quelle ispezioni e quegli eccessi a carico dell'amministrazione finanziaria la quale può essere peraltro invitata dal giudice, con domanda del contribuente o d'ufficio, a produrre quei documenti o quei dati che la finanza invoca a proprio favore (art. 36).

Nell'istruzione non mancano peraltro disposizioni la cui legittimità, rispetto all'art. 24 Cost., è stata revocata giustamente in dubbio. E tali sono, a mio avviso, a) il disposto dell'art. 35, comma 1 per cui « il collegio può demandare l'esecuzione » degli adempimenti istruttori « agli uffici ovvero alla guardia di finanza ovvero delegare uno dei suoi componenti ». Mi pare superfluo insistere su questo aspetto della fase istruttoria che in pratica continua quella svolta nel procedimento amministrativo (12) attraverso organi che possono essere gli stessi (e le stesse persone!) che hanno già effettuato quelle indagini senza poter invocare la ricusazione di cui agli artt. 51 e 63 c.p.c. (v. art. 39). Talché la possibilità, offerta alle parti, di intervenire agli incumbenti istruttori e di far richieste e di formulare deduzioni, di cui sopra si è parlato, nella realtà può ridursi a ben poco, se non ridursi a mera lustra. b) Il disposto dell'art. 35, comma 2 che ammette la possibilità, per le commissioni, di « richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell'amministrazione dello stato ». Il con-

(12) V., rispetto al processo giurisdizionale amministrativo ZANOBINI, *Corso di dir. amm.*, IV Ed., 1945, II, p. 292 e l'art. 44 T.U. 26 giugno 1924, n. 1054; difende la costituzionalità della norma e ritiene che essa offra sufficienti garanzie per il contribuente. G. GUARINO, *Problemi costituzionali del nuovo contenzioso tributario*, in *L'IVA e le altre imposte erariali*, 1974, 437 ss. che insiste sulla natura di giustizia amministrativa propria del giudizio avanti le commissioni.

tribuente ha, in questi casi, la facoltà di presentare una relazione, nel termine assegnato dal presidente, in cui può controbattere le risultanze della consulenza d'ufficio, resa da un organo dello stato (ad es. ufficio tecnico erariale). In questo la legge ha voluto ridurre la libera ammissibilità della consulenza tecnica con limitazione non indifferente del principio al contraddittorio, inteso non in senso formale, ma nella sua effettiva efficienza.

A tale proposito (13) è del resto da ricordare che la Corte Costituzionale ha ritenuto legittimo il disposto dell'art. 236 T.U.I.D. 1958 perché ha qualificato la procedura esattoriale come amministrativa e quindi ad essa non applicabile l'art. 24, comma 2 Cost., talché sarebbe legittima la perizia dell'U.T.E. per stabilire il prezzo base per la vendita forzata dell'immobile; prezzo che è disposto dall'intendente di finanza (v. anche art. 84 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602).

Equilibrato sembra invece il disposto dell'art. 36 D.P.R. n. 600 che ha introdotto un sistema, per la traduzione dei documenti, che è stato esattamente ritenuto (14) come anomalo e che consente, a risparmio di spese, che la traduzione stessa sia compiuta dalle parti o dai loro rappresentanti o da un terzo traduttore.

Come si è posto in evidenza, le prove principali sono i documenti, gli accessi e le ispezioni, oltre che le perizie amministrative. E non c'è alcun riferimento alle altre prove, talune delle quali (confessione e giuramento) non accoglibili, dato il loro carattere di prova legale, mentre per le altre possono sussistere incertezze, anche per l'esclusione di un rinvio al libro II del cod. proc. civ. che disciplina la materia. Così permane il dubbio sulla prova per testimoni, se essa cioè

(13) Sul quale ha opportunamente richiamato l'attenzione della Corte Costit. l'ordinanza del Tribunale di Genova 5 aprile 1974 (in questa *Rivista*, 1974, II, 116) invocando altresì l'autorità della sentenza n. 70 (del 22 dicembre 1961, n. 1282). A tal riguardo osservai (in *Riv. dir. fin.*, cit., 114 nota 17) che in quel caso la perizia del genio civile era necessaria e vincolante per il giudice civile, a differenza di quanto avviene nel processo tributario.

Ciò non è sufficiente a rendere legittima quella disposizione che non pone le parti su di un piede di effettiva parità. Una critica approfondita di quella norma v. in COGLIATI-DEZZA, nella relazione cit.; in senso diverso CAPACCIOLI, *op. cit.*, 481 il quale riporta e (sembra) giustifica quella disposizione, riportandola allo stampo amministrativistico di quel processo. Anzi egli osserva che l'ufficio pubblico si trova in una condizione più sfavorevole di quella del contribuente che può fare osservazioni alla perizia della p.a. mentre questa ultima non conosce le tesi tecniche del contribuente stesso. Egli di conseguenza propone un correttivo nel senso che l'ufficio pubblico possa, dopo il deposito, formulare le proprie osservazioni in merito alla perizia del contribuente.

V. anche le considerazioni del COMOGGIO, *La garanzia costituzionale dell'azione ed il proc. civ.*, Padova, 1970, p. 127 ss.

(14) Dal COGLIATI-DEZZA nella relazione per l'ISLE più volte cit.

sia ammissibile di regola o se non è ammissibile solo quando le singole leggi di imposta ne escludono la rilevanza (15), oppure se valga il principio opposto e cioè se essa sia ammissibile solo là dove essa trovi un aggancio nelle norme sostanziali, relative ai singoli tributi (16).

Questa seconda mi parrebbe la soluzione esatta, vista l'assoluta mancanza di norme sull'attuazione di tale tipo di prova che si configura pertanto come una richiesta di informazioni, nei limiti in cui queste ultime possono essere richieste a terzi (v. art. 32 nn. 5 e 8 D.P.R. n. 600) e quindi utilizzate dall'amministrazione finanziaria, in certi limiti subiettivi ed obiettivi. Se si desse la possibilità alle parti di invocare la prova per testimoni al di fuori di questi limiti, le disposizioni sull'accertamento praticamente risulterebbero superate.

Del resto talune norme (come ad es. l'art. 61, comma 3 D.P.R. n. 600) escludono la prova di date circostanze e perciò di avvalersi anche di scritture, al di fuori di quelle (es. scritture contabili regolarmente tenute) prescritte dalla legge per dimostrare « circostanze omesse nelle scritture stesse o in contrasto con le loro risultanze ».

Qualcosa di simile si può dire per l'interrogatorio non formale essendo escluso quello formale, rivolto alla confessione, in quanto il giudice tributario può direttamente chiedere al contribuente (come si è ricordato) spiegazioni, chiarimenti e notizie, secondo le norme sull'accertamento delle singole imposte.

E ancora da porre in rilievo che l'art. 35 si applica anche al giudizio di appello avanti la commissione di secondo grado, il che conferma il carattere aperto dell'istruttoria, senza neppure i limiti posti dall'art. 345, comma 2 c.p.c., « in omaggio alla libertà di ricerca della verità tributaria » (17), ma sempre in relazione alle domande presentate nella fase di gravame (v. n. 7).

6. Prima di finire l'argomento del giudizio di I grado è necessario richiamare l'attenzione su due ordini di norme le quali disciplinano l'ambito della domanda del contribuente, in relazione ai vizi

(15) Per l'ammissibilità della quale, salvo che la legge non disponga diversamente, v. COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, 1973, p. 129 ss. il quale richiama, come eccezione a tale regola, l'art. 15 ult. comma D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 sull'imposta di registro; sulle vecchie leggi v. ALLORIO, *Dir. proc. trib.*, p. 359 nel medesimo senso.

(16) È la tesi del COGLIATI-DEZZA nella relazione più volte richiamata.

(17) V. ALLORIO, *Dir. proc. trib.*, IV Ed., 1962, pp. 50, 401.

che siansi verificati nella fase di accertamento amministrativo dell'imposta.

Mi riferisco innanzi tutto al disposto dell'art. 61, comma 2 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 per il quale le nullità dell'accertamento, ai sensi degli artt. 42 e 43, comma 3, e in genere per difetto di motivazione devono essere eccepite, a pena di decadenza, in primo grado e perciò nella domanda o nella memoria (v. anche l'art. 59 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 sull'IVA, modificato dal predetto art. 61, comma 4; v. anche le considerazioni al n. 3).

Ben diversa portata ha l'art. 21 D.P.R. n. 636 sul contenzioso il quale prevede la rinnovazione della notifica dell'«atto dell'ufficio» cioè dell'atto contro il quale è stato proposto ricorso e sempre che non si sia verificata sanatoria, quando la commissione rileva un vizio che, ai sensi dell'art. 160 c.p.c., importa nullità della notificazione stessa. La rinnovazione impedisce «ogni decadenza». Tale disposizione ha determinato nell'interprete molti dubbi. E cioè si è posto in dubbio se interpretando quella norma, così come è stata intesa quella dell'art. 291 c.p.c. e riconoscendo alla sanatoria un'efficacia *ex tunc* non si vulneri l'eguaglianza delle posizioni delle parti e perciò, in definitiva, il principio del contraddittorio, dando vigore *ex post* ad un rapporto d'imposta ormai esaurito per essersi previamente maturata una decadenza; il che potrebbe portare, sul piano pratico, gli uffici a effettuare notifiche in violazione della legge, confidando sulla sanatoria derivante dal successivo ordine di rinotificazione, emesso dalle commissioni.

Non è da nascondere che il contenuto dell'art. 21 è tutt'altro che chiaro, se si esclude (come qui si è fatto al n. 3) che esso disciplini l'integrazione del contraddittorio nelle sole ipotesi in cui l'atto di accertamento sia stato notificato solo ad alcuni dei coobbligati. L'articolo 21 invero fa specifico ed esclusivo riferimento al contribuente cui sia stata fatta notifica, viziata peraltro *ex art. 160 c.p.c.*, dell'atto contro il quale l'art. 16 prevede la proponibilità del ricorso. Il che crea peraltro ulteriori problemi poiché il ricorso stesso non può produrre la sanatoria *ex art. 156 c.p.p.*, per raggiungimento dello scopo, e perciò dovrebbe trovare applicazione il principio dell'art. 157 c.p.c. Con la conseguenza che l'art. 21 troverebbe applicazione solo quando il soggetto passivo, malamente notificato, proponesse ricorso contro l'atto di accertamento, l'ingiunzione od il ruolo e nel ricorso stesso facesse valere il vizio di notificazione *ex art. 160*. Come è agevole constatare, qualsiasi interpretazione fa forza al dettato della legge. E

non è da escludere che anche l'interpretazione dell'art. 21, qui difesa, urti contro l'art. 24 e l'art. 3 Cost., creando una profonda disparità di situazioni tra i vari contribuenti e una sostanziale differenza nelle difese tra contribuente ed amministrazione finanziaria.

Mi pare peraltro da osservare che la norma ha voluto riconoscere un effetto conservativo eccezionale che vulnera i principi in tema di decadenza (18), ma tende a superare gli inconvenienti che possono derivare dall'attività di notificazione esperita da un soggetto diverso dalla pubblica amministrazione. In altri termini, il legislatore ha voluto dettare una norma di favore per la pretesa fiscale, in modo di assicurare l'osservanza del contraddittorio anche per la fase amministrativa, introducendo una *restitutio* a favore dell'amministrazione finanziaria (v. n. 3).

Non mi pare però che l'art. 21 trovi la sua giustificazione nella concezione secondo la quale l'atto di imposizione equivale all'atto di citazione; il ricorso è congegnato come impugnativa di dati atti e perciò si giustifica la rilevanza, come si è visto, dei vizi della notifica dell'atto medesimo, distinti dai vizi formali dell'atto notificato e dei vizi attinenti al merito di esso (19) in quanto quell'atto culmina un procedimento tributario di accertamento, ma non inizia un processo giurisdizionale.

Sempre in materia di notificazione, va ricordato che la Corte Costituzionale (20) ha dichiarato illegittimo l'art. 32 lett. c) D.P.R. n. 636, che si riferisce alle notifiche e alle comunicazioni nel processo tributario, talché torna in vigore l'art. 140 c.p.c. che era appunto derogato dalla norma predetta, con riferimento al disposto dell'art. 15 ult. comma.

7. Alla fine del n. 5 ho fatto un fuggevole riferimento al regime della domanda in appello: si rende ora necessario precisare l'oggetto del giudizio di appello, avanti la commissione di secondo grado, poiché il richiamo all'art. 19, comma 4, contenuto nell'art. 23 legittima

(18) CAPACCIOLI, *op. cit.*, 481.

(19) V. invece COCIVERA, *op. cit.*, p. 108 ss.

(20) Corte Cost. 26 giugno 1974, n. 189, in *Riv. dir. proc.*, 690 ss. (con nota di LUCIFERO) ove è sottolineato come il mancato invio della raccomandata incida nella sicurezza della conoscibilità dell'atto da parte del destinatario di esso, in violazione dell'art. 24, II comma Cost. E la difesa dello stato aveva obiettato che l'art. 38 lett. e) T.U.I.D. 29 gennaio 1958 n. 645 riguardava il procedimento amministrativo al quale non sarebbe applicabile l'art. 24, II comma. Al che la Corte opponeva che l'avviso di accertamento « dà luogo all'apertura di termini entro i quali, a pena di decadenza, il contribuente è tenuto ad espletare iniziative per la tutela dei suoi diritti soggettivi ».

la tesi per cui l'appello può essere privo dei motivi contro i principi in materia di impugnativa (21) e malgrado il richiamo dell'art. 15, in quanto applicabile, contenuto nell'art. 22, comma 3.

E da osservare peraltro che il *decisum* nella pronuncia di I grado circoscrive di conseguenza l'ambito dell'appello per cui non possono essere proposte nuove domande, se non nei limiti della pronuncia stessa (22), talché anche la possibilità di mutare i motivi di appello, legittimata da quel richiamo testuale sopra richiamato, va intesa sempre nell'ambito dei limiti della domanda di appello. Del resto un problema del genere si presenta anche rispetto all'appello nel giudizio civile ordinario e la soluzione di esso è stata ricollegata al disposto dell'art. 164 c.p.c. (23), talché anche nel processo tributario si potrebbe concludere per la nullità dell'appello solo quando mancano i motivi o se permane una assoluta incertezza sull'oggetto dell'appello.

Queste conclusioni sono suffragate dalla disciplina dell'appello incidentale (24) da cui rileva che la parte parzialmente soccombente ha l'onere di appellare specificamente il capo di decisione in cui è rimasto soccombente. L'appello cioè non è una mera continuazione del giudizio di I grado, ma ha il suo punto focale nell'interesse ad appellare, da cui deriva la legittimazione all'impugnativa. In definitiva il disposto dell'art. 37 per cui i motivi della decisione debbono essere indicati, come elementi di essa separati dal dispositivo, trova poi la sua proiezione nell'esigenza di identificare l'oggetto dell'appello; il che verrà mediante la precisazione dei motivi tanto da parte dell'appellante principale, quanto dell'appellante incidentale; motivi che potranno essere modificati nel corso dell'appello, ma sempre entro l'ambito dell'identità del *petitum*. O'è da pensare che il legislatore tributario sia stato influenzato dalla teoria dell'assorbimento seguita dalla giurisprudenza civile e risalente al MORTARA.

Non è da tacere che il legislatore si è preoccupato di altri aspetti della osservanza del contraddittorio come risulta dalle due ipotesi disciplinate dall'art. 24. Secondo il comma 1 di detta norma, il giudice di appello se rileva, in contrasto con la decisione impugnata, vizi in-

(21) V. in proposito ancora COGLIATI-DEZZA; COCIVERA, *op. cit.*, p. 174 ss.

(22) V. in particolare CAPACCIOLI, *op. cit.*, 484 ss.; COCIVERA, *op. cit.*, 175 ss. sulla inammissibilità di domande nuove.

(23) V. in proposito ANDRIOLI, in *Commento al cod. proc. civ.*, II Ed., II, p. 443.

(24) Sul quale v. ancora CAPACCIOLI, *op. cit.*, 486; diversamente COCIVERA, p. 181; v. anche ALLORIO, *op. cit.*, p. 402.

tervenuti nella notificazione dell'atto di accertamento di cui all'art. 31 (v. nn. 3, 6) assegna un termine non superiore ai tre mesi per la rinnovazione della notifica; se quest'ultima ha luogo tempestivamente, è impedita ogni decadenza, altrimenti il giudice pronuncia per l'illeceità della notifica e la conseguenziale decadenza della finanza dell'accertamento.

Questo comma fa sorgere alcuni dubbi interpretativi poiché sembra che il vizio di notificazione dell'accertamento non possa essere rilevato d'ufficio o ad istanza di parte in appello, quando la decisione di I grado non si sia pronunciata in merito al vizio stesso (25). E ciò in deroga al disposto dell'art. 345, comma 2 che consente la proposizione di nuove eccezioni e malgrado la gravità del vizio che affligge irrimediabilmente l'atto di accertamento nel momento della notifica.

Per l'art. 24, comma 2, il giudice di appello rimette il giudizio alla commissione di I grado se rilevi che nel processo di I grado il contraddittorio « non si è costituito regolarmente » (per violazione, ad es., degli artt. 18 e 19) o che il collegio non è costituito regolarmente (26).

Una breve considerazione infine, in merito alle difese dell'appellato di cui non si parla: sono esse proponibili nel termine di sessanta giorni di cui all'art. 20, comma 4 e 5 oppure si applica l'art. 18, tanto se le deduzioni sono presentate dall'ufficio, quanto dal contribuente (120 giorni dalla data della trasmissione del ricorso o dell'appello incidentale alla commissione di II grado da parte della segreteria della commissione di I grado), o l'art. 19, comma 4? Sembra che nella pratica si sia seguita questa ultima interpretazione che trova fondamento nel richiamo contenuto nell'art. 23. Vedi invece l'art. 25, comma 4 per il ricorso alla commissione centrale.

Sempre rispetto al giudizio di appello, è da ritenere che non sia possibile l'intervento di terzi, di cui all'art. 344 c.p.c. (27) e quindi neppure da parte del sostituto al quale manca così la possibilità di far valere le sue ragioni nel processo in cui sia parte il sostituto.

8. Il processo avanti la commissione centrale mi pare che presenti le stesse difficoltà interpretative dianzi rilevate rispetto alla domanda giudiziale, rispetto al giudizio di appello.

(25) CAPACCIOLI, *op. cit.*, 416 ss.

(26) MILITERNI-VELLA, *op. cit.*, p. 153.

(27) V. ALLORIO, *op. cit.*, p. 399.

Anche qui infatti l'art. 25, comma 2 richiama l'art. 15, comma 2, così che la mancanza dei motivi non sembrerebbe dover provocare la inammissibilità del ricorso, a meno che produca una sostanziale incertezza sull'oggetto del giudizio di II grado, anche in considerazione della tipicità dei motivi di cui all'art. 26.

Rispetto a questo rimedio di terzo grado che è concesso per vizi determinati, si deve ritenere che il mero ricorso interruttivo o privo di motivi non sia ammissibile (malgrado il richiamo dell'art. 15, comma 2), proprio perché i motivi stessi concorrono in modo diretto alla determinazione dell'oggetto della domanda qualificata in relazione dei motivi (art. 26) (28).

Le parti possono presentare, oltre al ricorso principale ed a quello incidentale, deduzioni (art. 25, comma 4), memorie e repliche scritte (art. 27), mentre non è ammessa discussione orale. Il che si è fatto per ragioni di economia di giudizio che si sono forse sopravvalutate nell'escludere ogni possibilità che la commissione centrale possa, sia pure eccezionalmente, ammetterla, come avveniva, almeno in teoria, sotto la vecchia legislazione (29).

Sempre nel quadro dell'effettività del contraddittorio in questa fase di giudizio ricordo infine il comma 2 dell'art. 36, secondo il quale avanti la commissione centrale possono essere prodotti nuovi documenti (allegandoli all'atto introduttivo o alle deduzioni), inerenti al motivo dell'impugnazione o della difesa, nei limiti quindi dell'art. 26.

Per sottolineare la differenza del ricorso in esame dal rimedio avanti la corte di appello (sul quale v. numero seguente) è da rilevare che manca presso la commissione centrale una fase istruttoria che può invece sussistere nel giudizio avanti la corte di appello, mentre la cognizione delle questioni è delineata con la stessa formula. È ancora da osservare che la categoria delle violazioni di legge, involgenti questioni complesse sulla valutazione della base imponibile (cioè non meramente di valutazione estimativa) si è probabilmente allargata (30) e si è conseguentemente ristretto l'ambito di cognizione esclusiva delle commissioni di I e II grado.

9. Non è mio compito discutere qui sul sistema prescelto dal legislatore sull'alternativa tra commissione centrale e ricorso alla

(28) V. in questo senso COCIVERA, *op. cit.*, p. 205.

(29) Trovo perciò esatta la critica mossa dal COGLIATI-DEZZA.

(30) V. in proposito ANDRIOLI, *op. cit.*, 66 e, sia pure in senso più ristretto MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 221.

corte di appello o tantomeno indagare se l'esecutivo ha attuato esattamente il precetto contenuto nell'art. 10 n. 14 legge 9 ottobre 1971 n. 825 (31).

Ma non si può tacere che il congegno può portare a delle possibili disparità di situazioni, dato il concorso alternativo subordinato dei due rimedi che pare abbiano lo stesso ambito (artt. 26 e 40), ma che hanno in effetti una struttura differente, se è vero che « nel procedimento avanti la corte di appello si applicano le disposizioni del c.p.c. sul grado di appello », « salvo quelle non compatibili con la natura del rapporto tributario ».

C'è dunque una possibilità che il giudizio avanti le corti di appello si svolga con uno sviluppo dell'istruttoria, pur nei limiti dell'art. 345 c.p.c., che contrasta con l'« inerzia della commissione centrale » (32), talché la scelta di una delle parti per il ricorso a quest'ultima preclude all'altra parte un possibile più ampio riesame, in seguito ad una ben più ampia istruttoria.

Quanto alla proposizione della domanda di appello, si applica l'art. 342 c.p.c. (art. 40, comma 2) il quale richiede l'indicazione dei motivi specifici dell'impugnativa. Quest'ultima norma peraltro ha incontrato, nell'ambito del processo civile, varietà di interpretazione quanto all'esigenza della specificità dei motivi, ma direi che nel processo tributario la specificità di essi si impone riguardo al carattere limitato di quella impugnativa, così che non sembra invocabile, nel nostro caso, la natura dell'appello come una *revisio prioris instantiae* sicché basterebbe un generico gravame (33). Malgrado le forme processuali assunte, l'impugnativa avanti alla corte di appello assume il carattere di un gravame limitato a certi vizi che involge non solo un giudizio di legittimità, come per il ricorso per cassazione, ma anche parzialmente di merito, anche se solo per vizi nella ricostruzione dei fatti che non attengono a valutazione estimativa e cioè all'accertamento e alla quantificazione della base imponibile. Il che può avere le sue conseguenze, come ho detto, proprio nella esigenza di nuove prove, in questa fase processuale, che sono invece precluse avanti la

(31) In proposito rinvio alle acute osservazioni dell'ANDRIOLI, *Le impugnazioni alla commissione centrale e all'autorità giudiziaria ordinaria*, in *Foro it.*, 1974, V, 57.

(32) Così esattamente ANDRIOLI, *op. cit.*, 66, il quale preconizza la scelta del rimedio della corte di appello da parte dei contribuenti e dei « più illuminati capi di uffici giudiziari »; speriamo che la pratica confermi questa previsione.

(33) V. in proposito COCIVERA, *op. cit.*, p. 379 s.

commissione centrale se si eccettuano, come s'è visto, i nuovi documenti. Forse la diversità dei mezzi istruttori possibili nell'uno e nell'altro giudizio di attenuerà di fatto per ciò che la prova principale sarà sempre data dai documenti (utilizzabili nell'uno e nell'altro), in considerazione anche del disposto dell'art. 40, comma 5 che limita l'applicabilità delle norme del c.p.c. a quelle « compatibili con la natura del rapporto tributario » (su cui v. già al n. 5) e in particolare rispetto alle ipotesi in cui la prova per testi è esclusa, nonché la confessione e il giuramento.

10. La regola del contraddittorio influenza, a mio parere, anche la regola della decisione sul fatto incerto e cioè la distribuzione dell'onere della prova, giusta l'art. 2699 c.c. In altri tempi ha sostenuto, partendo proprio dalla struttura del processo tributario, che in quest'ultimo non poteva trovare applicazione la regola predetta (34), mentre il giudice conservava una certa libertà di valutazione delle conseguenze derivanti dalla mancanza o dalla insufficienza della prova.

È noto, d'altra parte, che è stato opposto (35) proprio con riferimento alla struttura del processo tributario, l'applicabilità anche in quel processo della regola dell'onere della prova. Non direi che nella nuova normativa esistono disposizioni tali da risolvere, in un modo autentico e sicuro, questo dilemma che si ripropone in termini non molto diversi da quelli in cui si discuteva sotto le vecchie leggi.

In realtà, se si insiste non solo e non tanto sui poteri inquisitori del giudice, ma piuttosto sul metodo acquisitivo si può essere portati ancor oggi a preferire la soluzione della libertà del giudice tributario (36). Ma allora la regola dell'onere della prova troverebbe applicazione avanti le corti di appello e non alle commissioni, aggravandosi così il divario tra il giudizio avanti la commissione centrale e davanti alle corti di appello di cui al numero precedente. A meno di limitare alle commissioni di I e II grado una certa elasticità nell'applicazione della regola dell'onere della prova, in conseguenza dei maggiori poteri acquisitivi, attenuando la meccanica applicazione della regola stessa in considerazione della maggiore responsabilità della parte che ha maggiore possibilità di sopportare il maggior onere di rappresentazione. Formula (del BENVENUTI) che va valutata con rife-

(34) MICHELI, *L'onere della prova*, Padova, 1962 (rist.), p. 288 ss.

(35) ALLORIO, *Dir. Proc.*, cit., p. 368.

(36) Per il processo amministrativo v. BENVENUTI, *op. cit.*, p. 450.

rimento all'obbligo della finanza di motivare i propri accertamenti, il che conduce ad una possibile *onus probandi*, là dove la pretesa è contestata dal contribuente non solo su quest'ultimo, ma a carico dell'amministrazione.

Né ciò configge con il principio del contraddittorio perché questo si innesta in un processo che coinvolge un atto o un comportamento amministrativo, della cui legittimità si discute; atto che dà luogo, in molti casi, a un titolo esecutivo, tramite l'iscrizione a ruolo la cui esecutorietà non può essere sospesa dal reclamo *ex art.* 16 (v. art. 39 e su di esso v. numero seguente). Inoltre per l'art. 15 D.P.R. n. 602 è prevista una iscrizione nei ruoli a titolo provvisorio in base agli accertamenti non definitivi dell'ufficio. Il quale dunque come ha l'obbligo di concretare la propria pretesa indicazione di elementi (artt. 42, comma 2 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600; 56 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633; 49, comma 2 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634) deve darne la prova.

11. Per completare il panorama dell'effettività del principio del contraddittorio occorre infine darsi carico dell'art. 39 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 che disciplina il ricorso avverso l'iscrizione a ruolo « e di cui si è fatto rapido cenno nel numero precedente, disponendo che il ricorso alla commissione non sospende l'efficacia esecutoria del ruolo; sospensione che non può essere disposta, secondo la legge comune, dalla commissione, ma esclusivamente dall'intendente di finanza il quale può vagliare gli interessi in gioco alla luce all'interesse pubblico alla tempestiva percezione dei tributi. Tanto che può revocare il provvedimento di sospensione « ove sopravvenga fondato pericolo per la riscossione ».

In questo modo il ricorso avverso l'iscrizione a ruolo, anche per motivi che attengono ad errori materiali ed a duplicazione nei ruoli, oltre che nelle ipotesi in cui non sia stato notificato l'avviso di accertamento, urta contro una specie di *solve et repete* che vulnera il principio di parità delle parti. La pretesa tributaria mantiene un'esecutorietà che pregiudica, nella sostanza, la posizione del contribuente che è gravato non solo dall'onere della domanda, ma altresì dall'obbligazione (provvisoria) del pagamento anticipato dell'imposta, tanto nell'ipotesi in cui il contribuente contesta l'inesistenza del debito tributario o ne affermi la misura inferiore (a quella accertata e iscritta a ruolo), quanto se denunci errori materiali o duplicazioni d'imposta. E non si può negare che, in questo modo, la parità delle parti nel processo è fortemente menomata, con pregiudizio del contribuente il cui

diritto di difesa è praticamente assai compromesso in violazione dell'art. 24, comma 2 Cost. Bisogna indagare con attenzione se ed eventualmente in che limiti la « ragion fiscale » alla tempestiva riscossione delle imposte giustifichi questa menomazione del diritto di difesa e, in definitiva, del contraddittorio (v. anche art. 54 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 sull'imposta del registro).

GIAN ANTONIO MICHELI

IL REGOLAMENTO DI GIURISDIZIONE E I GIUDICI SPECIALI

(IN PARTICOLARE INNANZI ALLE COMMISSIONI TRIBUTARIE)

SOMMARIO: 1. La Corte di Cassazione come supremo organo regolatore della giurisdizione e della competenza. — 2. Incidente di giurisdizione e di competenza. — 3. Principale dottrina sul quesito se il regolamento di giurisdizione sia proponibile quando il processo sia pendente avanti a un giudice speciale. — 4. Orientamento della giurisprudenza. — 5. Regolamento di giurisdizione e commissioni tributarie.

1. L'art. 65 della legge sull'ordinamento giudiziario (1) assegna alla Corte di Cassazione, organo supremo di giustizia, non solo il compito essenziale e peculiare di assicurare l'esatta osservanza e l'uniforme interpretazione della legge, l'unità del diritto oggettivo nazionale, il rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni, ma anche le funzioni di regolare i conflitti di competenza e di attribuzioni e di adempiere gli altri compiti ad essa conferiti dalla legge (2).

(1) R.D. 30 gennaio 1941, n. 12.

(2) BONGIOENO, *Il regolamento di competenza*, Milano, 1970, p. 36. È interessante richiamare la relazione del Ministro Guardasigilli al progetto del codice di procedura civile in cui si legge (n. 11): «la decisa volontà del codice di tradurre nell'architettura del nuovo processo il principio, finora proclamato in teoria più che attuato in pratica, della giurisdizione unica, non poteva non farsi sentire nell'ordinamento della Corte di Cassazione. Ho voluto pertanto che alla Corte di Cassazione fossero conferiti nel nuovo processo i poteri adeguati, per poter essere in maniera efficace, dal vertice del sistema, il supremo regolatore delle competenze»: ed anche la relazione n. 10 al R.D. 30 gennaio 1941, n. 12, sull'ordinamento giudiziario: «Ho fatto esplicita menzione altresì alla potestà demandata alla Corte Suprema di Cassazione di regolare i conflitti di competenza e di attribuzioni, trattandosi di una funzione istituzionale che caratterizza l'indole dell'organo, come supremo regolatore della competenza delle diverse giurisdizioni dello stato». Invece gli artt. 61 e 62 del precedente ordinamento giudiziario R.D. 30 dicembre 1923, n. 2786, T.U. delle disposizioni sull'ordinamento degli uffici giudiziari e del personale della magistratura, determinavano le attribuzioni della Corte di Cassazione del Regno con una formula meno precisa e poco rispondente alle effettive funzioni della Suprema Corte. Art. 61: «La Corte di Cassazione è istituita per mantenere l'esatta osservanza delle leggi»: art. 62: «La Corte di Cassazione del Regno: a) regola la competenza tra l'autorità giudiziaria e l'autorità amministrativa e giudica dei conflitti di giurisdizione positivi e negativi fra i tribunali ordinari e altre giurisdizioni speciali, nonché della nullità delle sentenze di queste giurisdizioni per incompetenza od eccesso di potere; b) conosce, in

Si può pertanto affermare che la Corte di Cassazione, alla funzione fondamentale di conoscere dei ricorsi per annullamento delle sentenze, cumula altri compiti di diversa natura che, esulando dal giudizio di impugnazione strettamente inteso, non le competono quale giudice del gravame, ma quale supremo organo regolatore della giurisdizione e della competenza posto al vertice dell'organizzazione giudiziaria (3).

Per giurisdizione si intende la potestà del giudice di rendere giustizia (4), per competenza la misura delle potestà di cui ciascun organo è investito (5), per potestà quella situazione giuridica che il ti-

materia civile e commerciale, dei ricorsi per annullamento delle sentenze pronunciate in grado di appello; c) conosce, in materia penale, di casi di annullamento delle sentenze inappellabili o in grado di appello, proferite dalle corti, dai tribunali, dai pretori e degli altri provvedimenti per i quali è ammesso il ricorso a norma del codice di procedura penale. Pronuncia inoltre negli altri casi che le sono deferiti dalla legge ».

(3) BONGIORNO, *op. cit.*, p. 36, con ampie note di riferimenti.

(4) Definisce la giurisdizione l'attuazione delle norme giuridiche, e cioè l'applicazione delle sanzioni che garantiscono l'osservanza dei precetti il LUGO, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1971, p. 4, sul solco della dottrina di Chiovenda; riprende dalla scuola di Carnelutti il concetto di giurisdizione basata sull'elemento teleologico LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, Milano, 1957, I, p. 10, il quale definisce la giurisdizione come l'attività degli organi dello stato diretta a formulare ed attuare praticamente la regola giuridica concreta che, a norma del diritto vigente, disciplina una determinata situazione giuridica; nello stesso senso MICHELI, *Corso di diritto processuale civile*, I, Milano, 1959, p. 4, definisce la « tutela giurisdizionale dei diritti »; SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, Milano, 1959, p. 3, identifica la giurisdizione civile con la tutela giurisdizionale dei diritti, dopo aver affermato nella « Prefazione » l'erroneità della pretesa di voler ridurre a funzione dello stato il concetto di giurisdizione, supremo momento della vita giuridica, e più semplicemente della vita, in cui il soggetto afferma l'ordinamento e l'ordinamento afferma se stesso.

(5) Pressoché tutta la dottrina italiana concorda nel definire la competenza come misura della giurisdizione spettante a ciascuno dei giudici ordinari, e così fra gli altri PISANELLI, *Commentario del codice di procedura civile*, I, Napoli, 1875, p. 488; GARGIULO, *Il codice di procedura civile nel regno d'Italia*, I, Napoli, 1876, p. 193; MATTIROLO, *Trattato di diritto giudiziario civile*, I, Torino, 1892, n. 11; PIOLA, *Competenza civile*, in *Digesto Italiano*, Torino, 1896, VII, p. 3; MORTARA, *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, Napoli, 1928, p. 483; CARNELUTTI, *Istituzione di dir. proc. civ.*, II, Padova, 1943, p. 82; SATTA, *Diritto processuale civile*, Roma, 1936, p. 134; REDENTI, *Dir. proc. civ.*, I, Milano, 1952, p. 148, che parla di cause in ordine alle quali un dato giudice può legittimamente ed ineccepibilmente esercitare la giurisdizione; GIONFRIDA, *La competenza nel nuovo processo civile*, Trapani, 1942, p. 30; ZANZUCCHI VOCINO, *Diritto processuale civile*, I, Milano, 1964, p. 256 ss.; MICHELI, *Corso di diritto processuale civile*, I, Milano, 1959, p. 114; LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, I, Milano, 1968, p. 107; COSTA, *Manuale di diritto processuale civile*, Torino, 1966, p. 135; Rocco, *Novissimo digesto italiano*, voce *Competenza civile*, III, Torino, 1957, 749. La tradizionale definizione della competenza è stata criticata da ALLORIO, *L'ordinamento giuridico nel prisma dell'accertamento giuridico*, già in *Riv. trim. di dir. e proc. civ.*, 1948, p. 487 ss., poi riprodotto in *Problemi di diritto*, Milano,

tolare in posizione di supremazia, è obbligato ad esercitare, a tutela di un interesse altrui (6).

L'esercizio delle potestà in genere, e quindi anche l'esercizio delle potestà giurisdizionali, incontra vari limiti; tra questi la competenza si distingue perché trae origine dall'esistenza di più organi investiti dalla medesima potestà e dalla conseguente necessità di dividere il lavoro fra essi.

Di fronte infatti al principio fondamentale dell'unità della giurisdizione, che avrebbe come corollari l'indivisibilità ideale degli or-

1957, p. 36, il quale, richiamata la definizione di potere come attitudine a produrre con un proprio atto normativo determinati effetti giuridici, ha osservato che l'effetto caratteristico dell'attività giurisdizionale e cioè il giudicato è il prodotto della sentenza irrevocabile emessa sia dal giudice competente che da quello incompetente, ed ha concluso che la competenza non influisce sul potere del giudice, ma solamente sul dovere di lui, nel senso che il giudice competente ha il dovere di pronunciare sul merito, laddove il giudice incompetente ha il dovere di astenersene. Mi sembra che a questa concezione si possano giustamente opporre le critiche avanzate da SEGRÉ, *Della competenza per materia e per valore*, in *Commentario del codice di proc. civ.*, diretto da ALLORIO, Torino, 1973, p. 97 il quale rileva che un dovere del giudice incompetente di astenersi dalla decisione potrebbe essere affermato solo se l'ordinamento giuridico comminasse una sanzione al giudice che abbia deciso nonostante la sua incompetenza. Invece l'incompetenza produce altri effetti: ora il provvedimento è nullo, ora è attribuito al soccombente il diritto di ottenerne l'annullamento. Nullità e annullabilità del provvedimento sono le misure che la legge adotta al fine di assicurare che il giudice non possa comandare con efficacia oltre i limiti della sua potestà: la presenza di tali misure nel caso dell'incompetenza denota che la competenza limita il potere del giudice. Il caso della sentenza di giudice incompetente divenuta irrevocabile non differisce dal caso di un negozio giuridico compiuto da un incapace e non impugnato nel termine: quello non prova che il giudice incompetente potesse pronunciare la sentenza più che questo dimostra che l'incapace potesse compiere il negozio. In senso conforme cfr. SEGRÉ, *op. cit.*, secondo il quale non si può ridurre la competenza alla sola distribuzione della potestà giurisdizionale, in quanto non solo si parla di competenza in tutti i rami del diritto pubblico, ma anche nell'ambito stesso del processo la competenza non riguarda esclusivamente la giurisdizione; ora, anche a prescindere dalla questione circa la natura giurisdizionale o amministrativa della giurisdizione volontaria, per la quale si veda MICHELI, *Corso di diritto processuale civile*, I, Milano, 1959, p. 78 ss., è decisivo per il SEGRÉ osservare che vi sono organi processuali dotati di competenza, che non esplicano di regola una funzione giurisdizionale ma amministrativa: tali sono il cancelliere e l'ufficiale giudiziario. Competenza dunque per il SEGRÉ non è la misura del potere giurisdizionale, o meglio della potestà giurisdizionale, ma più semplicemente la misura delle potestà che in concreto si considera. Per concludere sulle numerose definizioni date dalla dottrina al concetto di competenza, riprendendo una nota di BONGIORNO, *op. cit.*, p. 13, ricordiamo che secondo CARNELUTTI, *Istituzioni del processo civile*, I, n. 125, essa consiste nella appartenenza a un ufficio, ad un ufficiale o ad un incaricato della potestà rispetto ad una lite o a un affare determinato. Lo stesso autore, in *Diritto e processo*, Napoli, 1958, p. 8, ha poi precisato che la competenza non solamente è un limite della giurisdizione, ma il solo limite della giurisdizione, e quindi in tanto un giudice può essere privo di giurisdizione, rispetto alla lite, in quanto un altro ne sia fornito.

(6) SEGRÉ, *op. cit.*, p. 14.

gani giurisdizionali e la loro reciproca collaborazione al fine comune di realizzare il diritto (7) vi è l'impossibilità di affidare ad un unico giudice o ad un solo ordine di magistrati la cognizione e la decisione di tutte le controversie che possono sorgere in ogni branca del diritto (8).

Da qui la necessità di costituire una pluralità di organi giurisdizionali.

Nei moderni ordinamenti e nel nostro in particolare trova poi attuazione il principio di cui al comma 1 dell'art. 25 della Costituzione secondo il quale nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge. L'esigenza consacrata nell'art. 25 comma 1 importa una predeterminazione legislativa, tale da escludere ogni potere discrezionale nella scelta del giudice competente a decidere, ed è espressione del principio della precostituzione e quindi della certezza del giudice (9).

La scelta o individuazione può essere alcune volte agevole e tal altra del tutto incerta, ma si può comunque dire che i conflitti nella determinazione dei rispettivi poteri degli organi giurisdizionali rappresentano una conseguenza necessaria delle istituzioni giudiziarie ed amministrative (10).

I poteri di mantenere nella rispettiva competenza tutti gli uffici che fanno parte della gerarchia giudiziaria, in applicazione dell'art. 65

(7) DEL POZZO, *Conflitti di giurisdizione e di competenza*, in *Enciclopedia del diritto*, VII, 1961, p. 1026.

(8) CABERLOTTO, *Conflitto di giurisdizione e di competenza*, in *Dig. it.*, VII, 1, p. 980.

(9) Il principio è chiaramente espresso nella sentenza della Corte Cost. 5 maggio 1967, n. 56, in *Giur. it.*, 1967, I, 1, 732, secondo la quale il precetto costituzionale enunciato nel primo comma dell'art. 25 tutela una esigenza fondamentalmente unitaria; quella cioè che la competenza degli organi giudiziari, al fine di una rigorosa garanzia della loro imparzialità, venga sottratta ad ogni possibilità di arbitrio. La illegittima sottrazione della reigiudicanda al giudice naturale precostituito si verifica, perciò, tutte le volte in cui il giudice venga designato a posteriori, in relazione ad una determinata controversia o direttamente dal legislatore in via di eccezione singolare alle regole generali ovvero attraverso atti di altri soggetti, ai quali la legge attribuisca tale potere al di là dei limiti che la riserva impone. Il principio costituzionale viene rispettato, invece, quando la legge, sia pure con effetto anche sui processi in corso, modifica in generale i presupposti o i criteri in base ai quali deve essere individuato il giudice competente: in questo caso infatti lo spostamento della competenza dall'uno all'altro ufficio giudiziario non avviene in conseguenza di una deroga alla disciplina generale, che sia adottata in vista di una determinata o di determinate controversie, ma per effetto di un nuovo ordinamento — e, dunque, della designazione di un nuovo giudice «naturale» — che il legislatore, nell'esercizio del suo insindacabile potere di merito, sostituisce a quello vigente.

(10) CABERLOTTO, *op. cit.*, p. 980.

sull'ordinamento giudiziario sopra richiamato, sono stati affidati alla Corte di Cassazione, la quale quando si pronuncia per regolare la giurisdizione o la competenza, agisce come organo autonomo rispetto a quelle che sono le sue ordinarie funzioni, anche se per altro verso la violazione delle norme sulla giurisdizione o sulla competenza può anche dare origine ad un tipico giudizio di impugnazione *ex* art. 360, n. 1 e 2, cod. proc. civ.; in questo ultimo caso nella Corte di Cassazione vengono a coincidere i due aspetti di giudice dell'impugnazione e di organo supremo della giustizia (11).

2. Con il termine « incidente » si vuole fare riferimento ad una questione concernente il processo che, per il suo carattere preliminare rispetto ad altre questioni relative alla lite, deve essere risolta prima che la causa venga decisa (12).

Alcune questioni incidenti, per la loro particolare natura, non possono essere risolte definitivamente dallo stesso organo giudiziario adito, ma da un giudice superiore; tali sono gli incidenti relativi alla potestà dell'ufficio, cioè le questioni intorno al punto se l'organo adito abbia il potere-dovere di giudicare sulla domanda davanti a lui proposta. In questi casi gli incidenti prendono il nome di questioni di competenza e si risolvono in una dichiarazione di competenza o di incompetenza del giudice adito. Qui il termine « competenza » viene usato in senso tecnico per indicare la ripartizione del potere giurisdizionale spettante a tutti i giudici complessivamente considerati (13).

La dottrina ha talvolta distinto i due gruppi di questioni in modo indipendente dalla soluzione adottata dall'ordinamento positivo, ritenendo di accogliere un criterio distintivo basato sull'osservazione

(11) BONGIORNO, *op. cit.*, p. 38; SATTA, *Commentario II*, 2, cit. p. 184 accoglie la distinzione tra l'organo e il mezzo per adire l'organo, e cioè tra la Corte ed il ricorso, ma aggiunge che la concezione del ricorso per cassazione, che sta alla base di questa costruzione, cade col cadere del suo presupposto, che sarebbe nella specie l'idea di uno scopo della Cassazione, esterno alla forma concreta del mezzo di impugnazione. Ma poi riconosce (p. 186) che nella disciplina positiva del ricorso non mancano di manifestarsi particolarità che sono da ricondursi almeno in parte alla idea originaria dell'istituto.

(12) BONGIORNO, *op. cit.*, p. 62. Sul problema degli incidenti si veda CARNELUTTI, *Diritto e Processo*, p. 192 ss., e sulla distinzione tra questione e lite, sempre dello stesso autore, *Istituzioni*, I, cit. I, n. 13.

(13) BONGIORNO, *op. cit.*, p. 63, il quale rileva che del resto anche nel codice di rito del 1865 e nella legge sui conflitti di attribuzioni del 31 marzo 1877, n. 3761, le espressioni « competenza » e « questioni di competenza » spesso sono usate in senso generico, e così ad esempio nella legge del 1877, in particolare artt. 1 e 5, i conflitti di attribuzioni vengono chiamati « di competenza », pur trattandosi di questioni relative alla giurisdizione.

che la risoluzione di alcune questioni, non si esaurisce nella mera pronuncia sul potere dell'organo giudiziario adito, ma comporta una decisione ulteriore. In base a questa osservazione si rimarrebbe nell'ambito dei rapporti di competenza soltanto quando occorra stabilire se il potere di giudicare spetti al giudice adito oppure ad altro giudice dello stato, mentre si avrebbe questione di giurisdizione allorché si renda necessario accertare se il potere di decidere sul rapporto controverso spetti o meno al giudice investito della domanda o comunque a qualsiasi organo giurisdizionale dello stato (14). Questa tesi sarebbe avvalorata dalla identificazione del difetto di giurisdizione con il difetto di azione e dall'orientamento della Suprema Corte che in sede di regolamento di giurisdizione, di fronte all'inesistenza di un « diritto azionabile » cassa senza rinvio, estendendo così al regolamento di giurisdizione la disposizione di cui all'ultimo comma dell'art. 382 c.p.c. sulla cassazione senza rinvio (15).

Mi sembra che se è da un lato possibile e legittimo definire la giurisdizione in base ad elementi esterni alle norme e cioè in base a principi generali dell'ordinamento (16), occorra invece fare ricorso alla disciplina positiva dei singoli istituti, quando ci si appresti a definirli, e cioè ad interpretare l'istituto quale emerge dal complesso delle norme che lo considerano.

E così per determinare quale sia in effetti la questione di giurisdizione a norma delle vigenti leggi è errato o perlomeno inutile od equivoco riferirsi al concetto di giurisdizione, quale lo abbiamo pri-

(14) BONGIORNO, *op. cit.*, p. 63.

(15) BONGIORNO, *op. cit.*, p. 63, il quale richiama le sentenze Cass. 29 maggio 1951, n. 1330, in *Foro it.*, 1952, I, 701; Cass. 25 febbraio 1953, n. 456; Cass. 2 febbraio 1956, n. 308, in *Giust. civ.*, I, 1741; Cass. 8 ottobre 1957, n. 3670, in *Giust. civ.*, 1957, I, 1853; Cass. 10 ottobre 1957, n. 3732, in *Foro it. mass.*, 1957, 733; Cass. 8 luglio 1960, n. 1814, in *Giust. civ.*, 1961, I, 109; Cass. 24 luglio 1962, n. 2078, in *Foro it. mass.*, 1962, 619; Cass. 23 marzo 1964, n. 6550, in *Giust. civ.*, 1964, I, 894. In tutte queste sentenze viene precisato che il regolamento di giurisdizione è diretto a determinare quale giudice, ordinario o speciale, abbia giurisdizione sulla domanda, oppure stabilire se nessun giudice dello stato abbia giurisdizione; pertanto si potrebbe ricorrere a tale istituto anche allo scopo di fare dichiarare l'improponibilità assoluta della domanda per mancanza di diritto azionabile. Ad eccezione di SATTA, *Commentario*, I, Milano, 1959, p. 164, e BERRI, *Sulla rilevanza della carenza di azione nel regolamento di giurisdizione*, in *Giur. cass. civ.*, 1951, III, 429, la dottrina ha severamente criticato l'indirizzo seguito dalla Suprema Corte; in proposito si veda ANDRIOLI, *Improponibilità assoluta della domanda tra privati*, in *Giur. cass. civ.*, 1952, I, p. 13; LIEBMAN, *Domanda infondata e regolamento di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc.*, 1953, II, 35; MICHELI, *Corso cit.*, I, p. 124 e ZANZUCCHI-VOCINO, *op. cit.*, I, p. 50.

(16) Principi la cui esistenza e validità è riconosciuta espressamente, come nell'art. 12, II comma c.c.

ma definito, e cioè potestà del giudice di rendere giustizia, ma occorre invece rifarsi alla disciplina positiva.

Il quesito non è scevro di conseguenze pratiche.

Coloro infatti che definiscono la questione di giurisdizione in base al concetto di giurisdizione sostengono che si ha incidente di giurisdizione quando occorra accertare se il rapporto controverso possa essere deciso non tanto dal giudice adito quanto da un organo giurisdizionale dello stato; si avrebbe invece questione di competenza quando occorra accertare il rapporto intercorrente tra giudici speciali o tra giudice speciale e giudice ordinario (17). Salvo poi dolersi che il legislatore del 1940 abbia avuto un diverso e quindi errato concetto della questione di giurisdizione per motivi di ordine storico, influenza della dottrina dominante, ragioni di opportunità ed altro.

Dalla normativa vigente emerge invece che sono questioni di competenza quelle che concernono i rapporti fra giudici ordinari, mentre sono questioni di giurisdizione, non solo le questioni che possono sorgere dall'applicazione dei momenti di collegamento della giurisdizione italiana nei confronti dello straniero, ma anche quelle che possono derivare dal contrasto tra giudice ordinario e pubblica amministrazione e dai rapporti tra giudici ordinari e speciali, o di questi tra loro, come emergerà in seguito (18).

Occorre inoltre rilevare che in particolare il difetto assoluto di giurisdizione non rientra fra le fattispecie regolate dall'art. 37 c.p.c., il quale considera alcune determinate ipotesi nelle quali si ha difetto di giurisdizione, ma non altre, certamente ricomprese invece nell'art. 360 n. 1 e 362 c.p.c.

Tale separazione di distinte situazioni giuridiche è esattamente sottolineata dal SATTA (19) per il quale l'art. 37 c.p.c. non considera il difetto assoluto di giurisdizione, sia di quel determinato organo investito della domanda, sia di qualunque altro organo giurisdizionale. Diviene a questo punto rilevante il quesito se il regolamento di giurisdizione sia applicabile solamente alle ipotesi previste dall'art. 37 c.p.c. oppure anche si possa fare ad esso ricorso nei casi di difetto as-

(17) Tra questi BONGIORNO, *op. cit.*, p. 65.

(18) BONGIORNO, *op. cit.*, p. 66. Che la questione di giurisdizione vada definita indagando nella situazione giuridica positiva emerge anche dalla relazione del Guardasigilli, ove si legge (n. 109): « Colmando una lacuna del codice vigente e seguendo gli insegnamenti della dottrina e della giurisprudenza, il progetto ha nettamente distinto le questioni di competenza da quelle di giurisdizione... ». L'indagine va quindi posta sulla distinzione voluta ed adottata dal legislatore.

(19) SATTA, *Commentario*, cit., I, p. 163.

soluta di giurisdizione, casi che vanno identificati con il difetto di azione (20). In effetti la giurisprudenza, come abbiamo visto, ha ritenuto di poter rilevare in sede di regolamento di giurisdizione il difetto di azione, ed ha più volte manifestato la tendenza ad estendere il ricorso al regolamento di giurisdizione al di là dei casi previsti dall'art. 37 c.p.c. (21).

La questione è correttamente impostata da MASSARI (22), il quale rileva che l'art. 41, disciplinando l'oggetto del regolamento di giurisdizione, dice che nell'istanza possono essere dedotte le questioni di giurisdizione di cui all'art. 37; a sua volta questo articolo enuncia che il difetto di giurisdizione del giudice ordinario può aversi nei confronti della pubblica amministrazione attiva, nei confronti dei giudici speciali e nei confronti dello straniero. Così, conclude il MASSARI, indicando l'oggetto del regolamento, il legislatore ha tolto rilevanza decisiva alla nozione teorica di questione di giurisdizione per attribuirla tutta, s'intende agli effetti della proponibilità del regolamento, all'elencazione che di tali questioni fa in concreto l'articolo citato.

Il punto della questione è quindi l'interpretazione dell'art. 41 c.p.c. e del rinvio che esso fa al precedente art. 37 c.p.c.

La Corte di Cassazione ha elaborato il generale criterio ermeneutico secondo cui, quando una legge, con espressa disposizione, indica quali articoli della stessa o di altra legge debbano applicarsi ad un particolare istituto o ad un determinato rapporto, ogni possibilità di applicazione di articoli non richiamati deve, di regola, ritenersi esclu-

(20) Esattamente il SATTA, *Commentario*, cit., I, 164, osserva che nella pratica l'indissolubile collegamento tra giurisdizione e ordinamento giuridico viene sentito attraverso la denuncia del difetto di giurisdizione, così che questo viene ad identificarsi col difetto di azione.

(21) Altra manifestazione della tendenza ad estendere il difetto di giurisdizione al di là delle posizioni meramente formali, si ha, rileva il SATTA, *Commentario*, cit., I, p. 164, nella comprensione in essa del vizio di costituzione dell'organo giurisdizionale, in particolare perché il giudizio è stato reso da un numero di membri diverso da quello stabilito dalla legge che lo costituisce (Cass. 9 maggio 1947, n. 727; Cass. 19 ottobre 1951, in *Foro it.*, I, 1317; e soprattutto Cass. 11 ottobre 1972, in *Foro it.*, I, 1321, con applicazione al Consiglio di Stato), e dell'eccesso di potere giurisdizionale, quale si avrebbe nell'autoattribuzione di carattere politico costituzionale fatta dall'organo, con vera e propria creazione di poteri non consentiti dalla legge, ed autodispenza dall'obbligo della motivazione (è il caso dell'Alta Corte di Giustizia, nell'applicazione delle sanzioni contro i senatori fascisti, risolto dalla Cass. 9 luglio 1947, in *Foro it.*, I, 454) e in generale dell'emanazione di disposizioni costituenti esercizio di potere legislativo. Cfr. anche FRANCHI, *Difetto di giurisdizione, incompetenza, litispendenza*, in *Commentario di proc. civ.* diretto da ALLORIO, cit., I, p. 369.

(22) MASSARI, *Del regolamento di giurisdizione e di competenza*, in *Commentario* diretto da ALLORIO, cit., I, p. 430.

sa, salvo che la corretta interpretazione della norma di rinvio non possa in determinati casi condurre anche al di là del suo significato letterale, nonostante l'apparente tassatività del rinvio (23).

Pertanto, poiché si può fare ricorso al regolamento di giurisdizione unicamente per risolvere le questioni di giurisdizione di cui all'art. 37 c.p.c., e poiché l'art. 37 c.p.c. considera alcune determinate questioni di giurisdizione, come abbiamo sopra visto, ma non altre, come ad esempio il difetto assoluto di giurisdizione, si dovrebbe concludere che il regolamento di giurisdizione è applicabile alle sole ipotesi espressamente e formalmente previste dall'art. 37 c.p.c.

Questa conclusione può non sembrare del tutto soddisfacente e soprattutto non derivare da una corretta interpretazione del combinato disposto degli artt. 41 e 37 c.p.c.

Infatti se è pur vero che l'art. 41 fa esclusivo riferimento, per la proponibilità del regolamento di giurisdizione, alle questioni di giurisdizione di cui all'art. 37 c.p.c., è ancora da dimostrare che « le questioni di giurisdizione di cui all'articolo 37 c.p.c. » siano quelle elencate in tale articolo in modo supposto tassativo, e non anche altre, in tale articolo non espressamente considerate. Anche l'art. 37 c.p.c., va quindi interpretato, alla luce del generale principio ermeneutico sopra richiamato, al fine di indagare se esso sia o meno suscettibile di interpretazione estensiva; ciò sulla base di altro criterio ermeneutico secondo il quale le norme aventi carattere eccezionale, come spesso quelle processuali, se da un lato sono insuscettibili di interpretazione analogica, dall'altro possono essere estensivamente interpretate, quando il significato lessicale delle parole risulti più ampio della espressione letterale (24). In tal caso infatti, si ricomprendono nella norma tutti i casi effettivamente voluti dal legislatore, nonostante la insufficienza letterale dell'espressione, attraverso la quale il legislatore *minus dixit quam voluit*. Ora in effetti è apparso alla giurisprudenza troppo angusto il criterio legale di limitare l'esperibi-

(23) Cass. 20 novembre 1971, n. 3352, in *Foro it.*, 1972, I, 2965; Cass. 10 giugno 1965, n. 1171, in *Foro it.*, 1965, 2064; Cass. 18 giugno 1957, n. 2320, in *Giust. civ.*, 1957, I, 1902. Il principio si fonda sull'argomentazione « a contrario » secondo la quale *inclusio unius exclusio alterius*.

In proposito vedasi MESSINEO, *Manuale di diritto civ. e comm.*, I, Milano, 1952, p. 100; ed anche BERTI, *L'interpretazione della legge*, Milano, 1949; GORLA, *L'interpretazione del diritto*, Milano, 1941; GRASSETTI, *L'interpretazione del negozio giur. con particolare riguardo ai contratti*, Padova, 1939; DEGNI, *L'interpretazione della legge*, Napoli, 1909.

(24) Cass. civ., 26 gennaio 1971, n. 179, in *Giust. civ.*, 1971, I, 739, che richiama anche la sent. Cass. 10 luglio 1968, n. 2392.

lità del regolamento ai soli casi elencati nell'art. 37 c.p.c., nei quali il difetto di giurisdizione è relativo, rispetto a questo o a quel giudice, mentre rimarrebbero fuori dalla previsione quei casi in cui il difetto di giurisdizione è invece assoluto nei riguardi cioè di qualsivoglia potere giurisdizionale, mentre in dottrina si è osservato che in punto di principio non sembra sufficientemente giustificata una troppo lata estensione dell'istituto del regolamento, che potrebbe giungere sino a ricomprendere ogni caso di infondatezza della domanda nel merito. La quale cosa, anche se in ultima analisi verrebbe ad accelerare un gran numero di giudizi, avrebbe in pratica l'effetto di paralizzare la Corte Suprema, che dovrebbe pronunciarsi appunto su un tale numero di giudizi, con opera del tutto sproporzionata alle proprie possibilità ed al proprio organico.

Ma quel che più convince è la considerazione che il legislatore col regolamento di giurisdizione non ha inteso evitare in determinati processi due gradi di giurisdizione, ma ha inteso far decidere le questioni di giurisdizione di cui all'art. 37 c.p.c., e soltanto quelle, come sembra di poter argomentare, direttamente alla Corte di Cassazione. Se questa osservazione ha qualche significato, non a caso il legislatore nell'art. 37 c.p.c. non ha menzionato il difetto assoluto di giurisdizione, essendo compito del giudice adito riconoscerlo in sede di merito.

Sarebbe quindi arbitrario ricorrere al regolamento di giurisdizione, al di fuori delle ipotesi considerate nell'art. 37 c.p.c., ed in particolare nei casi di carenza d'azione, o, seguendo un'espressione della Cassazione, nei casi di inesistenza di un diritto azionabile. Sembra convenire con questa conclusione MICHELI (25) per il quale non costituisce questione di giurisdizione, aggiungo a norma dell'art. 37 c.p.c., la circostanza che una data pretesa presentata in un processo tra privati non sia assistita da azione: è il caso del debito di gioco per l'art. 1933 e dell'obbligazione naturale per l'art. 2034 o della irripetibilità della prestazione contraria al buon costume per l'art. 2035 c.c.

L'alternativa che si pone nell'interpretazione dell'art. 41 c.p.c., sarebbe in definitiva la seguente:

a) Si potrebbe interpretare le parole « questioni di giurisdizione di cui all'art. 37 c.p.c. », come se vi fosse scritto: « questioni

(25) MICHELI, *Corso*, cit., I, p. 124 ove viene citata la sentenza contraria della Cass. 29 maggio 1951, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1952, I, 13.

di giurisdizione di cui si è parlato in precedenza, questioni di giurisdizione recepite dall'art. 37 c.p.c. che ne ha disciplinato solo alcuni aspetti, processualmente rilevanti ». E cioè: non è vero che l'art. 37 c.p.c. abbia disciplinato alcune questioni di giurisdizione con l'intento di non considerare il difetto assoluto di giurisdizione, ma ha semplicemente posto attenzione ad alcuni aspetti del difetto di giurisdizione, per i quali si è ritenuto opportuno indicare una particolare disciplina processuale. Considerando le cose da questa angolazione non era evidentemente necessario per il legislatore menzionare nei due commi dell'art. 37 c.p.c. il difetto assoluto di giurisdizione, in quanto per quest'ultimo non si rendeva necessario fissare alcuna particolare disciplina. Infatti in base ai principi generali e non per l'art. 37 c.p.c. si evince che non solo il difetto assoluto di giurisdizione è rilevato d'ufficio in qualunque stato e grado del processo, ma anche che in tale ipotesi il giudicato non si può formare: onde, non solo la sentenza può essere respinta in via di eccezione, ma è sempre ammesso, senza limiti di tempo, il gravame relativo, e anche nell'ipotesi in cui contro la sentenza non fosse ammesso per legge alcun mezzo d'impugnazione (26). Con questa interpretazione si sosterebbe che la rubrica dell'art. 37 c.p.c. considera il difetto di giurisdizione in tutte le sue accezioni (e sarebbe quindi di importanza fondamentale per l'interpretazione dello stesso art. 37), mentre il « corpo » dell'art. 37 considererebbe solo i casi di difetto di giurisdizione per i quali il legislatore ha ritenuto di dover dettare una particolare disciplina.

b) Le parole « questioni di giurisdizione di cui all'art. 37 c.p.c. » andrebbero invece interpretate come se vi fosse scritto « le questioni di giurisdizione tassativamente elencate nell'art. 37 c.p.c. », le questioni di giurisdizione che fra tutte quelle in astratto elaborate nei vari modelli teorici, sono state intenzionalmente accolte e nell'art. 37 c.p.c., e, con intento ancor più tassativo, nell'art. 41 c.p.c.; quindi anche se si concludesse che l'art. 37 c.p.c. non è limitativo di un concetto di difetto di giurisdizione, ma è invece esemplificativo di un *genus* più ampio, pur astrattamente considerato, ciò non influirebbe nell'esegesi dell'art. 41 c.p.c. che appunto a quella esemplificazione avrebbe inteso riferirsi.

Nel mettere a confronto le due possibili diverse interpretazioni del combinato disposto degli artt. 37 e 41 c.p.c., che ho cercato di de-

(26) SATTA, *Commentario*, cit., I, p. 165.

lineare, ritengo emergano maggiori argomentazioni a favore della seconda. In primo luogo non è dimostrato e non mi pare dimostrabile l'assunto secondo il quale il legislatore con il regolamento di giurisdizione avrebbe approntato uno strumento per evitare due gradi di giurisdizione nei casi di inesistenza « di diritto azionabile », soluzione a cui si perverrebbe ritenendo compreso il difetto assoluto di giurisdizione nel rinvio dell'art. 41 c.p.c. Più esattamente si può dire che, proposto il regolamento di giurisdizione a seguito del sorgere di una delle questioni elencate nell'art. 37 c.p.c., qualora la Suprema Corte ritenga sussistere l'improponibilità assoluta della domanda per motivi diversi dall'attribuzione della giurisdizione a questo o a quel giudice, può cassare senza rinvio estendendo a queste ipotesi la previsione dell'art. 382 c.p.c. comma 3.

La soluzione forse giuridicamente più corretta, e cioè che la Corte di Cassazione rinvii comunque al giudice ritenuto competente perché si pronunci sull'improponibilità assoluta della domanda, viene ad urtare con l'esigenza espressa dai tempi, di evitare processi troppo lunghi in rapporto all'entità degli interessi in gioco (27). In conseguenza, i risultati di una corretta e logica interpretazione delle norme, vengono sacrificate in funzione della celerità di una decisione che si può dire scontata.

Non si potrebbe invece ricorrere al regolamento di giurisdizione al di fuori della elencazione di cui all'art. 37 c.p.c., per l'assorbente considerazione che l'improponibilità assoluta della domanda può essere pronunciata dal giudice adito se è competente, e se non è competente il ricorso al regolamento di giurisdizione è legittimato non dal difetto di giurisdizione per improponibilità assoluta della domanda ma dalla necessità di individuare il giudice competente a pronunciarla.

3. Nel paragrafo precedente siamo pervenuti alla conclusione che il regolamento di giurisdizione sia proponibile per le sole questioni di giurisdizione elencate nell'art. 37 c.p.c. e non ad esempio nei casi di difetto assoluto di giurisdizione per inesistenza di un « diritto azionabile » (28). L'art. 37 c.p.c. prevede il difetto di giurisdizione

(27) FRANCHI, *op. cit.*, p. 368.

(28) A conclusione del tutto opposta giunge BONGIORNO, *op. cit.*, p. 67, il quale testualmente afferma che il codice non soltanto ha limitato la questione di competenza alla scelta del giudice che abbia la potestà di decidere la lite fra tutti quelli che nell'ambito della giurisdizione ordinaria amministrano la giustizia, ma ha fatto addirittura rientrare fra gli incidenti di giurisdizione

zione del giudice ordinario nei confronti della pubblica amministrazione, il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nei confronti dei giudici speciali, il difetto di giurisdizione del giudice italiano nei confronti del convenuto straniero.

Nell'interpretare l'art. 37 c.p.c. FRANCHI (29) rileva che il rispetto, in casi particolari, della sfera d'attività di altri poteri statuali, potrebbe risolversi in una declaratoria di giurisdizione. Il discorso ha un significato pratico in quanto ne dipende la configurazione di un conflitto di attribuzioni e l'ammissibilità dell'istanza di regolamento di giurisdizione, che è uno dei modi per sollevare la questione di giurisdizione.

Con questa affermazioni FRANCHI, e bisogna dire con lui buona parte della dottrina e della giurisprudenza, opera una confusione molto pericolosa fra le ipotesi di questione di giurisdizione previste dagli artt. 360 n. 1 e 382 c.p.c. e le questioni di giurisdizione per le quali è ammesso il regolamento di giurisdizione, a norma dell'art. 41 c.p.c.

Il regolamento di giurisdizione, se sono da condividersi le argomentazioni sinora svolte, non è uno dei modi per sollevare la questione di giurisdizione, ma è invece uno dei modi per sollevare determinate questioni di giurisdizione, previste con elencazione tassativa. Mentre gli artt. 360 n. 1 e 382 c.p.c. si riferiscono a tutto l'arco delle questioni di giurisdizione astrattamente ipotizzabili, l'art. 41 c.p.c. si riferisce alle sole questioni di giurisdizione elencate nell'art. 37 c.p.c.

La diversità delle due fattispecie trova la sua *ratio* nell'esigenza di evitare che ben due ordini di giudici possano pronunciarsi su una controversia che poi la Corte di Cassazione potrebbe riconoscere essere invece di competenza di un altro giudice.

Per evitare tutta una serie di istruttorie inutili, il legislatore ha predisposto appunto lo strumento del regolamento di giurisdizione, che rimane un incidente del giudizio di primo grado, ed attraverso il quale le parti possono raggiungere la certezza sul punto della giurisdizione, senza dover attendere i due gradi ulteriori di giudizio.

anche le ipotesi di così detta Improponibilità della domanda per mancanza del diritto da far valere in giudizio. Conforme invece LIEBMAN, *Manuale*, cit., I, 105 il quale rileva che non può la Corte di Cassazione negare in sede di regolamento di giurisdizione, la proponibilità della domanda nel merito, anche se sia palese, la sua infondatezza, richiamando la sentenza Cass. 29 maggio 1952, in *Foro it.*, 1952, I, 701, e le note critiche di ANDRIOLI, in *Giur. cass. civ.*, 1952, I, p. 13 e LIEBMAN, in *Riv. dir. proc.*, 1953, II, p. 35.

(29) FRANCHI, *op. cit.*, p. 365.

Nel caso invece del difetto assoluto di giurisdizione questa esigenza non si manifesta perché il potere di rilevarlo è posseduto dal giudice adito, con la stessa pienezza della Cassazione. Ed in effetti bisogna dire e lo abbiamo più sopra rilevato che quando la Corte di Cassazione cassa senza rinvio in sede di regolamento di giurisdizione, pronuncia sul merito della domanda, e non risolve invece la questione di giurisdizione per la quale si era proposta l'istanza di regolamento; la Cassazione pronuncia cioè nel merito rilevando l'improponibilità assoluta della domanda per difetto di un « diritto azionabile », come avrebbe anche potuto fare il giudice avanti il quale la domanda era stata proposta.

E mi sembra non possa essere censurato l'operato della Corte alla luce dell'art. 382 comma 3, il quale prevede che la Cassazione cassi senza rinvio in ogni caso in cui ritenga che la causa non poteva essere proposta o il processo proseguito.

In questa prospettiva convergo senz'altro con SATTA (30) il quale si chiede che senso abbia rinviare la causa al giudice quando la Cassazione, annullando la sua sentenza, abbia ritenuto la sussistenza della prescrizione, o in generale quando abbia dato un giudizio di valore opposto a quello dato dal giudice di merito, e questo nient'altro può e deve fare che prenderne atto. L'importante è, continua il SATTA, che vi sia un accertamento del fatto validamente raggiunto: il giudizio di valore si è ormai isolato dal giudizio di fatto, può darlo, e imporlo, un altro giudice; che cosa è, se non uno spreco di tempo, il rinvio? Vi possono essere dei casi, in cui per effetto della cassazione, il giudice debba prendere qualche ulteriore provvedimento, e allora si potrà disporre il rinvio; ma al di fuori di questa ipotesi veramente la cassazione senza rinvio sembra la sola conforme al sistema della legge e costituisce una retta applicazione della norma che la prevede.

Le stesse critiche si possono rivolgere alla successiva affermazione di FRANCHI il quale, nel rilevare che di recente è stato ritenuto in giurisprudenza come manchi di giurisdizione il giudice di fronte allo stato italiano inadempiente agli obblighi internazionali di legiferare o comunque di agire a favore di determinati cittadini, conclude che l'art. 37 c.p.c. va riletto al lume di questa presa di posizione della Cassazione applicata in recenti pronunzie (31).

(30) SATTA, *Commentario*, cit., II, 2, p. 269.

(31) Cass. 7 febbraio 1970, n. 284, in *Foro it.*, 1970, I, 401; Cass. 31 marzo 1967, n. 631, *ibid.*, 1967, I, 952; Cass. 9 ottobre 1967, n. 2341.

Ed invero in tali recenti pronunzie la Corte di Cassazione non ha fatto ricorso all'art. 37 c.p.c. come erroneamente si indica nella rubrica relativa alle sentenze, pubblicate in *Foro Italiano*, ma si è semplicemente pronunziata, in sede di impugnazione e non di regolamento di giurisdizione, si osserva per inciso, sulla improponibilità assoluta della domanda, ed in conseguenza ha dichiarato il difetto di giurisdizione del giudice ordinario. Nei casi richiamati la Corte di Cassazione ha quindi applicato l'art. 382 c.p.c., e non l'art. 37 c.p.c. e pertanto tali decisioni non portano alcun lume nell'interpretazione di quest'ultimo articolo.

L'indagine finora portata al contenuto dell'art. 37 c.p.c. costituisce un utile complemento al quesito principale che intendo pormi in questo scritto ed al quale sono dedicate le pagine seguenti, e cioè se il regolamento di giurisdizione sia proponibile qualora la causa di merito sia pendente non dinanzi al giudice ordinario, ma ad un giudice speciale, ed in particolare dinanzi alle commissioni tributarie.

Come ho già avuto modo di rilevare, il controllo della Corte di Cassazione sulle decisioni del giudice speciale già si estende alle questioni attinenti alla giurisdizione, in base all'art. 111 della Costituzione, indipendentemente dalla applicabilità del regolamento di giurisdizione (32).

La domanda che ci si pone ora in prima approssimazione è se sorgendo dinanzi ad un giudice speciale una qualsiasi delle questioni di giurisdizione indicate nell'art. 37 c.p.c. sia possibile provocare immediatamente il giudizio della Corte di Cassazione su tale punto, senza attendere che la causa le pervenga per la trafila dei mezzi di impugnazione. Si osserva per inciso che si ha questione di giurisdizione e non mai di competenza quando vi sia controversia nella ripartizione delle attribuzioni tra i giudici speciali (33).

Per LIEBMAN (34) è molto controverso se il regolamento di giurisdizione sia proponibile quando il processo sia pendente avanti a un giudice speciale.

Nella stessa posizione, ma con soluzione del problema sostanzialmente negativa, si pone MICHELI (35), il quale rileva che è discutibile,

(32) Sul punto si veda MICHELI, *Corso di dir. proc.*, cit., I, p. 152.

(33) Si veda Cass. 4 marzo 1950, n. 553, in *Giur. it., Mass.*, la quale implicitamente ritiene proponibile il regolamento di giurisdizione in causa pendente avanti i giudici speciali.

(34) LIEBMAN, *Manuale*, cit., I, 105.

di fronte alla lettera degli artt. 41 e 367, se il ricorso in esame sia proponibile anche in processi pendenti avanti a giudici speciali; è vero che costituisce questione di giurisdizione quella attinente ai rapporti tra giudice ordinario e giudice speciale, ma dalla sola dizione del codice non sembra agevole arrivare ad una interpretazione estensiva che, se risponde a talune esigenze concrete, non pare facilmente giustificabile alla luce del diritto positivo, a meno di ritenere possibile un'interpretazione analogica, e non solamente estensiva, rispetto a quei processi, avanti i giudici speciali, nei cui confronti siano ritenute applicabili le norme del codice di rito e quindi tra queste, anche il regolamento preventivo di giurisdizione. Ma in senso contrario, conclude MICHELI, sembra potersi opporre che là dove la legge processuale comune ha inteso attribuire alla Corte di Cassazione un potere di controllo — come rispetto ai conflitti positivi e negativi di attribuzione, art. 362, comma 2 —, lo ha detto espressamente.

SATTA (36), pur rilevando che la formula della legge mostra che il legislatore ha tenuto presente solo la pendenza della causa davanti al giudice ordinario, ed infatti, essendo la decisione del giudice speciale impugnabile solo per motivi attinenti alla giurisdizione a norma dell'art. 362 comma 1, il regolamento previsto dall'art. 41 potrebbe sembrare assorbito dalla detta impugnazione, osserva che il regolamento assolve ad una funzione preventiva, e sotto questo aspetto, non c'è ragione di non estenderlo anche all'ipotesi di pendenza della causa davanti al giudice speciale.

La soluzione positiva è motivata in modo esteso ed esatto da MASSARI (37) il quale chiaramente conclude che se la causa di merito è pendente dinanzi ad un giudice speciale, è da ritenere ammissibile il regolamento, tanto che il difetto di giurisdizione venga eccepito a favore del giudice ordinario, quanto lo sia nei confronti di altro giudice speciale; CIPRIANI, in opera successiva, riprende però l'opinione negativa (38).

(35) MICHELI, *Corso*, cit., p. 152.

(36) SATTA, *Commentario*, cit., I, p. 175.

(37) MASSARI, *op. cit.*, p. 442 ss.

(38) CIPRIANI, *Il regolamento di giurisdizione*, (ed. provv.), Napoli, 1974. Cfr. anche a) per la soluzione positiva: ANDRIOLI, *Commento al codice di proc. civile*, Napoli, 1954, I, p. 148; *Lezioni di diritto priv. civ.*, I, Napoli, 1961, II ed., p. 94; REDENTI, *Dir.*, cit., II, p. 354; ZANZUCCHI-VOCINO, *Diritto*, cit., I, p. 51, nota; DI CIOMMO, *Ammissibilità del regolamento di giurisdizione nei confronti dei giudici speciali*, in *Rass. Adv. St.*, 1949, 203; D'ONOFRIO, *Commento al codice di procedura civile*, Torino, 1957, I, p. 621; CIOFFI, *Commento teorico pratico del codice di procedura civile*, Roma, 1956, I, p. 144 ss.; EULA, *Questioni di giurisdizione e di costituzionalità in materia di espropriazioni*

4. L'orientamento della giurisprudenza sul problema ha seguito fasi alterne.

La Corte di Cassazione nella prima sua pronunzia con tesi rimasta isolata nella propria giurisprudenza, ha ritenuto che il difetto di giurisdizione capace di determinare il regolamento predisposto dall'art. 41, fosse soltanto quello che sorge alternativamente tra il giudice ordinario e la pubblica amministrazione attiva o tra il giudice ordinario ed il giudice speciale (39).

Secondo questa decisione la possibilità di riferire l'art. 41 anche ai giudizi dinanzi ad organi speciali di giurisdizione sarebbe recisamente contrastata dalla precisa lettera della legge, in quanto l'art. 37, pur riferendosi, nella sua intestazione, al difetto di giurisdizione nella generica ed assoluta sua posizione, delimita, però, nel contesto della disposizione, i confini di applicazione della norma, per la quale il difetto di giurisdizione deve essere riferito al giudice ordinario nei confronti o della pubblica amministrazione, o dei giudici speciali, e non può essere rapportato sia al giudice ordinario rispetto alla pubblica amministrazione, sia ai giudici speciali, anche quando questi non si trovino in contrapposizione col giudice ordinario. Ciò premesso, la S.C. ha concluso che il testo legislativo deve essere inteso nel senso che il difetto di giurisdizione deve avere sempre come sua base la pendenza della lite dinanzi al giudice ordinario nelle due distinte ipotesi alternative della pubblica amministrazione e dei giu-

agrarie, in *Foro it.*, 1953, I, 175; RESTAINO, *Regolamento preventivo di giurisdizione in pendenza di causa davanti a giudice speciale*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1953, V, 85; GISMONDI, *Il regolamento preventivo di giurisdizione ed i conflitti tra tribunali ordinari e tribunali speciali*, in *Foro amm.*, 1949, I, 1, 358; POCCHERRA, *Esperibilità del regolamento di giurisdizione in causa pendente avanti a giudice speciale*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, II, 198; PAPARELLA, *Note in tema di conflitto fra autorità amministrativa e autorità giurisdizionale*, in *Annali della facoltà di giurisprudenza della università di Bari*, 1963, p. 253 ss.

b) per la soluzione negativa: LESSONA, *Lacune in tema di regolamento preventivo di giurisdizione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1942, I, 228; TENTOLINI, *Inapplicabilità del regolamento preventivo di giurisdizione ai giudizi pendenti dinanzi al Consiglio di Stato*, in *Foro it.*, 1950, III, 177; BENVENUTI, *Conflitto di attribuzioni e regolamento di giurisdizione nel giudizio amministrativo*, in *Giur. it.*, 1950, IV, 15 ss.; GUICCIARDI, *La giustizia amministrativa*, Padova, 1957, p. 470; SANDULLI, *Il giudizio davanti al Consiglio di Stato ed ai giudici sottordinati*, Napoli, 1963, p. 406; TORRENTE, *Giurisprudenza della Corte di Cassazione su questioni attinenti alla giurisdizione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1951, 257 ss.; VITTA, *Diritto amministrativo*, II, 1955, p. 533; ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, II, 158, p. 429; BRUNELLI, *Il regolamento preventivo di giurisdizione*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1943, II, 386 ss.; GUCCIONE, *Osservazioni minime su un contrasto giurisprudenziale: il regolamento di giurisdizione e i limiti di sua applicabilità*, in *Foro amm.*, 1968, II, 7.

(39) Cass. 24 marzo 1943, n. 669, in *Foro it.*, 1943, 569.

dici speciali, mentre non è sufficiente la sola pendenza davanti ai giudici speciali.

Ora, continua in motivazione la sentenza richiamata, se tale è la portata letterale dell'art. 37 e se tale portata trova il suo riscontro, altrettanto letterale, nella disposizione integrativa dell'art. 367, là dove si dice che il ricorso, proposto a norma dell'art. 41 comma 1, deve essere depositato nella cancelleria del giudice davanti a cui pende la causa, vi è quanto basta per ritenere che il rimedio del regolamento preventivo di giurisdizione è stato organizzato dal legislatore come conflitto virtuale tra il giudice ordinario e l'amministrazione attiva o i giudici speciali, restando esclusa l'ipotesi della instaurazione della lite dinanzi ad una giurisdizione speciale. Siffatta limitazione importerebbe che, ove la lite non sia stata instaurata dinanzi al giudice ordinario, il difetto di giurisdizione non potrebbe essere rilevato che in via successiva e repressiva e, cioè, mercè la impugnazione avverso la sentenza che si ritenesse aver invaso la sfera di competenza attribuita ad altri organi giurisdizionali, o avesse usurpato i poteri attribuiti ad organi legislativi o amministrativi. In questo caso il rimedio sarebbe soltanto quello apprestato dall'art. 362, poiché una interpretazione estensiva dell'art. 37 non potrebbe essere consentita di fronte alla precisa lettera della legge, e di fronte al carattere eccezionale dell'istituto del regolamento di giurisdizione, sebbene sia da riconoscersi, prosegue la S.C., che la posizione della Corte di Cassazione, quale supremo organo regolatore della giurisdizione e della competenza, e la identità delle ragioni che stanno a base delle due situazioni processuali, dovrebbero condurre ad una integrale disciplina dell'istituto, anche se la legge di rito ordinario non possa, per sua natura, organizzare le norme disciplinanti il processo avanti le giurisdizioni speciali.

Esigenze perciò di letterale applicazione, in rapporto alla natura eccezionale dell'istituto, hanno condotto nella sentenza in esame la S.C. a ritenere che il regolamento preventivo di giurisdizione non possa essere utilizzato quando la lite sia pendente dinanzi a giudici speciali; nel caso, il difetto di giurisdizione potrebbe essere fatto valere soltanto con funzione e carattere repressivo, a' sensi dell'art. 362 c.p.c.

Questa decisione è errata per due considerazioni principali.

In primo luogo non è vero, ed il problema sarà più avanti affrontato, che la legge di rito ordinario non possa per sua natura organiz-

zare le norme disciplinanti il processo avanti le *giurisdizioni speciali* (40).

È inoltre errata, ed in contrasto con la giurisprudenza della S.C., che abbiamo più sopra richiamato, l'affermazione che l'interpretazione estensiva dell'art. 37 non potrebbe essere consentita di fronte alla precisa lettera della legge e di fronte al carattere eccezionale dell'istituto del regolamento di giurisdizione, in quanto da un lato tutte le norme, anche le più precise, devono essere interpretate, essendo ormai pacifica l'erroneità dell'assunto *in claris non fit interpretatio* (41), dall'altro anche le norme eccezionali, come abbiamo sopra visto, sono suscettibili di interpretazione estensiva.

L'opinione negativa sull'ammissibilità del regolamento in pendenza della causa dinanzi a giudice speciale è stata ripresa dalla giurisprudenza dei giudici amministrativi (41-bis).

Il Consiglio di Stato (42), ribadendo una sua precedente pronunzia (43), ha infatti affermato che tra gli elementi di interpretazione dell'art. 37, al quale l'art. 41 c.p.c. rinvia per delimitare la propria sfera di applicazione, quello letterale non dà luogo a dubbi di sorta, essendo unanime il riconoscimento che il predetto articolo fa preciso riferimento a questa unica ipotesi: che il processo, al quale si riconnette la questione sulla giurisdizione, sia pendente dinanzi al giudice ordinario. Tale preciso riferimento non verrebbe infirmato dal titolo della sezione quinta « del difetto di giurisdizione » e da quello della sezione sesta « del regolamento di giurisdizione » poiché il carattere di generalità della loro formulazione non potrebbe non incontrare i limiti tracciati in termini univoci rispettivamente dall'art. 37 e dall'art. 41.

Esso, invece, continua il C. di S., è ribadito: a) dall'art. 367 non solo in quanto, come è stato rilevato, tale norma dispone che una copia del ricorso proposto a norma dell'art. 41, comma 1, è depositata « nella cancelleria del giudice davanti a cui pende la causa », ma anche in quanto esclude l'impugnabilità dell'ordinanza con la quale il giudice sospende il processo; codesta esclusione si riallaccerebbe al

(40) Sul punto vedasi MICHELI, *Corso di dir. proc.*, cit., I, p. 103.

(41) Per tutti si veda PARESCE, in *Enc. del dir.*, Milano, 1972, XXII, p. 213.

(41-bis) Cfr. più avanti la nota 44.

(42) Cons. Stato, sez. IV, 17 giugno 1949, n. 213, in *Foro it.*, 1949, III, 145.

(43) Cons. Stato, sez. V, 15 giugno 1948, n. 362, in *Riv. dir. pubbl.* 1949, II, 694.

meccanismo del processo ordinario introdotto dal nuovo giudice di procedura civile; b) dal titolo del capo primo « del giudice », del quale fanno parte le sezioni quinta e sesta, il quale capo è compreso nel titolo primo recante la specifica intestazione « Degli organi giudiziari ». E dunque incontestabile, conclude il C. di S., che la volontà manifestata dalla legge è nel senso della inapplicabilità del regolamento preventivo di giurisdizione in caso di processo pendente dinanzi ad un giudice speciale.

La sentenza in esame del Consiglio di Stato merita particolare attenzione nella parte successiva, in quanto prende in esame la maggior parte dei diversi argomenti a favore della tesi restrittiva.

1) Per quanto concerne la considerazione per la quale l'art. 37 prevede solamente la pendenza del processo dinanzi al giudice ordinaria, perché questo è il caso normale, il C. di S. osserva che la normalità di un fenomeno qualsiasi è un dato dell'esperienza; ora, non è una nozione statisticamente accertata o, comunque, pacificamente ricevuta che le questioni sulla giurisdizione sorgano con costante, maggiore frequenza dinanzi al giudice ordinario.

Ad ogni modo, ammesso pure che ciò sia esatto, come se ne deduce che l'art. 37 menziona per brevità il caso di pendenza della causa dinanzi al giudice ordinario pur volendo accomunare nella stessa disciplina il caso di pendenza del processo dinanzi ad un giudice speciale, così per la stessa ragione si dovrebbe logicamente argomentare, continua il C. di S., che l'art. 37 contempli e regoli anche gli altri casi possibili: che cioè si controverta sul difetto di giurisdizione di un giudice speciale nei confronti di altro giudice speciale ovvero di un giudice speciale nei confronti dell'amministrazione pubblica. L'art. 37 assumerebbe così, inevitabilmente, una portata amplissima; sennonché è irragionevole pensare che, sebbene consapevole dei problemi di interpretazione ai quali aveva dato origine la legge del 1877, il legislatore abbia di proposito e con leggerezza adottato una formula gravemente lacunosa, invece di esprimere, come l'importanza della materia esigeva, in termini precisi ed esaurienti, la sua volontà mediante la completa enumerazione dei casi contemplati. Infine, conclude il C. di S., sempre supponendo che l'art. 37 consideri normale il caso che esso menziona, non appare invece fondata l'illazione secondo la quale esso vorrebbe contemplare e regolare, oltre a quello menzionato, uno o più casi diversi. Infatti, con altrettanto, se non con maggior fondamento logico, si potrebbe argo-

mentare in senso diametralmente opposto: che cioè la norma voglia disciplinare soltanto il caso normale escludendo dal regolamento preventivo di giurisdizione gli altri casi che per la loro scarsa frequenza rivestono minore importanza.

2) L'interpretazione estensiva dell'art. 37 non sembra avvalorata, altro argomento del C. di S., dal generico richiamo ad un principio informatore del nuovo codice di procedura civile, quello dell'unità dell'attività giurisdizionale; come tale principio sia apparso pertinente al tema di cui trattasi e conferente alla soluzione prospettata, pare che si possa arguire da un brano della relazione del Guardasigilli (n. 9), nel quale si legge di un avvicinamento del nuovo codice di procedura civile all'ideale della giurisdizione unica, « non soltanto nel senso di riportare sotto la competenza dell'autorità giudiziaria gruppi di controversie finora attribuiti alla competenza di giudici speciali o specializzati, ma altresì nel senso di radunarne nel codice i vari procedimenti finora dispersi in leggi speciali e di coordinarli tutti in un unico sistema ». In sostanza nell'art. 37 si dovrebbe ravvisare una estrinsecazione del principio in parola, nel senso che esso conterrebbe una norma regolatrice sia del processo civile ordinario, sia del processo dinanzi a qualsiasi giudice speciale. Il C. di S. rigetta però questa tesi osservando che nel sopra riferito brano della relazione ministeriale è enunciata una semplice direttiva programmatica, non è annunciata una riforma pienamente realizzata nel nuovo codice; invero, le forme speciali del procedimento stabilite dalle leggi anteriori sono ancora in vigore e sono ancora osservate dinanzi alle giurisdizioni speciali, mentre, se il principio enunciato nella relazione del Guardasigilli fosse stato veramente attuato, si dovrebbe concludere per la loro già avvenuta abrogazione, né potrebbe essere diversamente, posto che ciascuna forma speciale di processo è concepita in funzione della particolare fisionomia della giurisdizione dinanzi alla quale si deve svolgere.

3) Non sembra neppure risolutivo, argomenta ancora il C. di S., considerare che la Corte di Cassazione è l'organo supremo che assicura il « rispetto dei limiti delle diverse giurisdizioni » (art. 65 ordin. giudiziario), in quanto è evidente che tale principio, che nessuno contesta, non esclude che il potere attribuito alla Cassazione possa incontrare dei limiti e non vieta la ricerca di questi. In particolare, il sindacato successivo della Cassazione sulle sentenze dei giudici speciali non postula necessariamente, né dal punto di vista logico, né

dal punto di vista giuridico, l'ammissibilità del regolamento preventivo di giurisdizione, quando il processo sia pendente dinanzi ad un giudice speciale.

Rispetto al fine ultimo del processo, cioè la migliore giustizia, il sindacato successivo ed il regolamento preventivo non hanno eguale valore strumenale; è obbiettivamente utile che il giudice superiore nell'emettere la sua pronunzia si giovi della elaborazione compiuta dal giudice inferiore. Tale utilità riconosce la legge quando determina obbligatoriamente l'ordine progressivo, secondo il quale più organi giurisdizionali possono essere investiti della medesima controversia. Orbene, continua il C. di S., il sindacato successivo rende possibile al giudice speciale di dare il suo contributo, che sarebbe ingiustificato riguardare a priori come trascurabile, alla risoluzione di questioni così gravi e delicate quali sono quelle attinenti alla giurisdizione; il regolamento preventivo, invece, sottraendo tali questioni al giudice speciale, impedirebbe quella maggiore ponderazione di giudizio che corrisponde all'interesse generale e che si consegue, in sede di sindacato successivo, mediante il duplice esame delle questioni stesse. Dunque, dato che non vi è intrinseca equipollenza tra sindacato successivo e regolamento preventivo, che la legge ammetta il primo (art. 362) non è ragione sufficiente per desumere, quasi con ovvia conseguenza, che l'art. 37 ammetta anche il secondo.

4) Il C. di S. argomenta infine che poichè intento precipuo del nuovo codice di procedura civile è quello di realizzare una maggiore celerità e semplicità del processo ordinario, il regolamento preventivo serve, appunto, ad affrettare, nell'ambito della giurisdizione ordinaria, il giudicato sulle questioni attinenti alla giurisdizione; prima del nuovo codice mentre era urgente ed assoluto il bisogno di una riforma del processo ordinario, generalmente non era sentito come altrettanto grave ed impellente il bisogno di una riforma delle speciali forme di processo vigenti dinanzi alle giurisdizioni speciali: ciò perchè dinanzi a ciascuna di queste il procedimento si svolgeva già, e si svolge tuttora, con notevole semplicità e rapidità e, nelle materie più importanti, in unico grado.

Il legislatore del tempo aveva dunque, secondo il Consiglio di Stato, gravi ragioni per sacrificare l'ordinario svolgimento del processo ordinario, dal primo grado sino alla Cassazione, pur di ottenere un cospicuo acceleramento del processo medesimo; non aveva

ragioni altrettanto gravi che giustificassero l'adozione dello stesso rimedio rispetto ai procedimenti speciali (44).

Questa analitica decisione del supremo consesso amministrativo non ha avuto seguito nella giurisprudenza della Cassazione, la quale già dal 1947, aveva mutato parere, riconoscendo l'ammissibilità del regolamento di giurisdizione in pendenza della causa dinanzi a giudice speciale (45), ed ora può dirsi consolidata sul punto (46).

Per tutte possiamo ricordare la sentenza 8 maggio 1967 n. 897 (47) la quale riprende testualmente argomenti formulati già da tempo dalla S.C. (48).

In questa sentenza la S.C. rileva che l'eccezione di inammissibilità del ricorso preventivo di giurisdizione in relazione ai giudizi pendenti dinanzi ai giudici speciali è stata ripetute volte proposta dinanzi alle Sezioni Unite, che l'hanno sempre rigettata in base alle seguenti principali considerazioni: 1) la tesi contraria fa anzitutto richiamo alla lettera degli articoli 41 e 37 c.p.c. e particolarmente di quest'ultimo, che si limita a considerare il difetto di giurisdizione del giudice ordinario nei confronti della pubblica amministrazione e dei giudici speciali, ma la limitazione dell'espressione letterale contenuta nell'articolo 37 all'ipotesi del difetto di giurisdizione del giudice ordinario trova la sua spiegazione nella *vis attractiva* esercitata dalla collocazione dell'articolo in un complesso di norme (Sezione V, difetto di giurisdizione, incompetenza e litispendenza) destinato a regolare il procedimento davanti al giudice ordinario. In quella sede, cioè, il difetto di giurisdizione si è presentato al legislatore sotto

(44) Per la negativa sul problema in esame si veda anche Cons. Stato, 16 maggio 1952, in *Foro amm.*, 1952, I, 2, 211; Cons. Stato, 24 ottobre 1962, n. 517, in *Giur. it.*, 1963, III, 222; Corte dei Conti, Sez. Un., 12 maggio 1965, n. 19, in *Giur. it.*, 1966, III, 168 e Corte dei Conti, Sez. Giurisd. Reg. Sic., 5 dicembre 1963, n. 750, in *Giur. it.*, 1965, III, 45; Corte dei Conti, Sez. riun., 21 febbraio 1966, n. 53, in *Foro amm.*, 1966, I, 3, 84.

(45) Si vedano le sentenze Cass., Sez. Un., 31 luglio 1947, n. 1343, in *Foro it.*, 1947, I, 709 e 31 ottobre 1947, n. 1653, in *Giur. it.*, 1948, I, 1, 247.

(46) Cfr. Cass. 4 marzo 1950, n. 553, in *Foro it. mass.*, 1950, 122; Cass. 14 ottobre 1952, n. 3023, in *Giur. compl. Cass. civ.*, 1953, 82; Cass. 15 gennaio 1953, n. 107, in *Giur. it.*, 1953, I, 1, 94; Cass. 20 maggio 1958, n. 1687, in *Giur. it.*, 1958, I, 1, 1384; Cass. 1 dicembre 1962, n. 3257, in *Monit. trib.*, 1963, 313; Cass. 28 aprile 1964, n. 1016, in *Giust. civ.*, 1964, I, 1336; Cass., 17 febbraio 1965, n. 259, in *Foro pad.*, 1965, I, 1104; Cass. 10 marzo 1969, n. 767, in *Foro it.*, 1969, I, 577; Cass. 25 febbraio 1970, n. 442, in *Foro it.*, 1970, I, 1069; Cass. 18 gennaio 1971, n. 87, in *Foro it.*, 1971, I, 358; Cass. 9 luglio 1971, n. 2204, in *Giust. civ.*, 1972, I, 376; Cass. 20 dicembre 1972, n. 3626, in *Foro it.*, 1973, I, 34.

(47) In *Giur. it.*, 1968, I, 1, 153.

(48) Cfr. Cass., Sez. Un., 15 gennaio 1953, n. 107, in *Giur. it.*, 1953, I, 1, 94.

l'angolo visuale limitato alla considerazione del procedimento che si svolge davanti al giudice ordinario.

Ma la norma, osserva la S.C., costituisce la manifestazione di un principio che si ricava dall'interpretazione sistematica e dalla ricostruzione della *mens legis* che anima e vivifica la materia relativa alla risoluzione delle questioni di giurisdizione; infatti:

a) già innanzitutto il rimedio, che secondo la legge del 1877 costituiva un mezzo esclusivo di difesa della pubblica amministrazione, diviene accessibile anche alle parti private;

b) inoltre questo rimedio contempla il difetto di giurisdizione tanto nei confronti della pubblica amministrazione, quanto del giudice speciale; e mentre secondo l'art. 3, n. 1, della L. 27 marzo 1877, n. 376, sui conflitti di attribuzione, competeva alle Sezioni di Cassazione istituite in Roma, giudicare sulla competenza della autorità giudiziaria, spetta ora alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione — secondo l'art. 382 c.p.c. che per il richiamo agli artt. 364 ss. contenuto nell'art. 41 si applica anche in tema di regolamento di giurisdizione — statuire sulla questione di giurisdizione, determinando, quando occorre, il giudice competente.

Da questo complesso di norme, fra loro inscindibilmente collegate, risulta che il compito delle Sezioni Unite, allorché sono investite del regolamento di giurisdizione, non si esaurisce nel controllo sulla sussistenza della giurisdizione del giudice ordinario, ma eventualmente si estende a considerare quella del giudice speciale. Con l'effetto che, se le Sezioni stesse ritengono che la giurisdizione appartiene a tale giudice, la decisione della S.C. è attributiva in modo irrevocabile di giurisdizione.

2) Quanto esposto al punto precedente fa venire meno, ad avviso della S.C., l'argomento di ordine logico che si è opposto all'estensione del regolamento di giurisdizione ai giudizi che si svolgono davanti a giudice speciale, argomento secondo il quale la facoltà di portare direttamente dinanzi alle Sezioni Unite della Cassazione, *omisso medio*, la questione sulla giurisdizione importa per necessità una deroga al principio per il quale ogni giudice ha il potere di decidere se sia investito di giurisdizione in rapporto alla specifica controversia che gli viene sottoposta. La S.C. risponde che la deroga senza dubbio sussiste, ma dall'art. 382, comma 1, risulta che essa è stata voluta dal legislatore per la finalità di ordine generale superiore di offrire un rimedio per sgombrare il campo delle questioni di giurisdizione

e — ciò che più importa ai fini della presente questione — non soltanto in relazione ai poteri del giudice ordinario, ma anche in relazione a quelli del giudice speciale.

3) Del resto, rileva ancora la S.C., le ragioni intese a snellire il procedimento, che ne giustificano l'adozione rispetto ai giudizi che si svolgono dinanzi ai giudici ordinari, militano per l'applicazione del rimedio al procedimento dinanzi al giudice speciale; né vale opporre che il legislatore era mosso, dettando l'art. 41 c.p.c. del 1942, dalla preoccupazione della lungaggine del processo civile dinanzi al giudice ordinario, perché se questa fu *l'occasio legis*, non fu certo la *ratio legis*, che in questa materia si riassume nell'istanza suprema di accelerare il corso della giustizia, istanza valida rispetto a tutte le giurisdizioni.

4) Né vale richiamarsi, argomenta infine la S.C. alla posizione che la Costituzione attribuisce al Consiglio di Stato ed alla Corte dei Conti (artt. 103 e 111 Cost.); né ha importanza stabilire se al supremo consesso amministrativo competa o no la qualifica di giudice speciale: ciò che conta è la natura giurisdizionale dell'attività svolta dalle sue sezioni giurisdizionali. Se questa è fuor di dubbio si manifesta anche rispetto ad essa quella esigenza di sollecita definizione delle questioni di giustizia che sta a base del regolamento preventivo di giurisdizione.

5. Abbiamo preso in esame nei precedenti capitoli la principale dottrina e giurisprudenza pronunciatasi sull'applicabilità o meno del regolamento di giurisdizione nei giudizi pendenti avanti ai giudici speciali.

Il problema per i giudizi promossi avanti gli organi di giustizia amministrativa ha perso gran parte della sua importanza a seguito dell'entrata in vigore della legge 6 dicembre 1971 n. 1034 — (Istituzione dei tribunali amministrativi regionali) —, la quale, all'art. 30 comma 3 ha ammesso, nei procedimenti innanzi a tali organi, domanda di regolamento preventivo di giurisdizione a norma dell'art. 41 del codice di procedura civile.

CIPRIANI (49) avanza alcune perplessità sulla ammissibilità del regolamento dinanzi ai tribunali amministrativi regionali, fondate sulla lettera dell'art. 30, comma 3, legge 6 dicembre 1971, n. 1034 e precisamente:

(49) CIPRIANI, *Il regolamento*, cit., p. 207, nota 51-bis.

a) la domanda a norma dell'art. 41 c.p.c. non si potrebbe ammettere nei giudizi innanzi ai tribunali amministrativi, per gli stessi motivi per i quali non la si può ammettere nei giudizi davanti ai tribunali ordinari: quella domanda infatti, osserva CIPRIANI, si propone alle Sezioni Unite della Cassazione;

b) l'art. 30, comma 3, non consentirebbe alle parti del processo amministrativo di chiedere alle Sezioni Unite della Cassazione la risoluzione delle questioni di giurisdizione del giudice amministrativo, ma invece di proporre la domanda a norma dell'art. 41 c.p.c., il quale è previsto per le questioni di giurisdizione di cui all'art. 37, nel quale art. 37, sempre secondo CIPRIANI, non è traccia del difetto di giurisdizione del giudice amministrativo.

Ai dubbi di CIPRIANI è facile rispondere:

1) Univoca interpretazione dell'art. 30, comma 3 alla luce dei normali canoni ermeneutici è quella per la quale il regolamento appunto nei giudizi pendenti dinanzi ai tribunali amministrativi regionali è proponibile a norma dell'art. 41 c.p.c. e cioè « alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione »; altra interpretazione sarebbe contraria all'art. 12 dis. prel. al cod. civ. ed a una interpretazione di buona fede.

2) Abbiamo visto nei precedenti paragrafi come la principale dottrina e giurisprudenza ritengano ammissibile il regolamento di giurisdizione nei giudizi pendenti avanti ai giudici speciali, ed in particolare in quelli avanti ai giudici amministrativi.

Tale questione doveva essere risolta per affrontare il quesito alla soluzione del quale è dedicato il presente scritto e cioè se il regolamento di giurisdizione, di cui abbiamo analizzato la portata, sia applicabile nel procedimento innanzi alle commissioni tributarie. ALLORIO (50) ponendosi il problema in questi termini aveva rilevato che allorché fosse, appunto, contestata la competenza del giudice ordinario in confronto col giudice tributario speciale (o viceversa), il vedere se sia esperibile il mezzo, contemplato dalla legge processuale civile, del regolamento di giurisdizione dipenderà dall'aver risolto il problema preliminare, se siffatto mezzo sia, dalla legge, contemplato anche per il processo avanti un giudice speciale. L'illustre Autore lasciava però la questione impregiudicata, rinviando alla dottrina e giurisprudenza sul punto (51).

(50) ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino 1969, 4^a ed., p. 287-288.

(51) Per l'affermativa alla sentenza Cass. 11 aprile 1951, in *Giur. imp. dir., reg. e neg.*, 1951, 204, e per la tesi che il regolamento di giurisdizione

Vigente l'ordinamento tributario riformato, oltre il problema preliminare indicato da ALLORIO, occorreva risolvere anche l'ulteriore quesito relativo alla natura delle commissioni tributarie: solo chi avesse infatti riconosciuto la natura giurisdizionale dell'attività svolta dalle commissioni tributarie avrebbe potuto ritenere applicabile il regolamento di giurisdizione nel procedimento che si svolge dinanzi ad esse, sempre che avesse risposto in modo affermativo al problema preliminare sopra indicato.

Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 sulla revisione del contenzioso tributario ha forse solo apparentemente mutato i termini della questione, prevedendo all'art. 39 che al procedimento dinanzi alle nuove commissioni tributarie si applichino, in quanto compatibili, le norme contenute nel libro primo del codice di procedura civile.

Questa norma potrebbe essere ritenuta di scarso rilievo da chi convenga sull'esistenza di un diritto processuale comune, quale sistema di principi valevoli tanto per il processo civile che per il processo amministrativo e per quello tributario. Invero, anche in assenza dell'art. 39 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, si riteneva che le norme di diritto processuale civile valessero come manifestazione di un principio generale applicabile anche nel processo tributario, ogni volta che esse non fossero in contrasto con l'indole propria di questo, ed in particolare con la sua intonazione inquisitoria (52). Con l'art. 39 il legislatore non avrebbe fatto altro che applicare al caso in esame il principio indicato, senza escludere peraltro l'applicabilità di altre norme del codice di procedura civile nel processo tributario.

Ma si potrebbe anche sostenere che, data per acquisita l'esistenza e validità del principio suddetto, la funzione della norma di cui all'art. 39 sarebbe quella non di rendere applicabili al procedimento dinanzi alle nuove commissioni tributarie le norme contenute nel codice di procedura civile, ma di escludere invece l'applicabilità di altre norme non ricomprese nel libro indicato. Questa seconda interpretazione dell'art. 39 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 mi sembra non superi il rilievo incontestabile che alcune norme del codice di procedura civile, non contenute nel libro I, sono sicuramente applicabili al processo tributario. Ad esempio la norma di cui all'art. 329 c.p.c., per

riguarda solo il processo presso i tribunali ordinari, al lavoro di BENVENUTI, cit., alla quale tesi, per quel che concerne il processo tributario, si uniforma Comm. centr. 2 luglio 1949, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1952, II, 28, con nota di ALESSI.

(52) Cfr. ALLORIO, *Diritto*, cit., p. 48.

la quale l'acquiescenza risultante da accettazione espressa o da atti incompatibili con la volontà di avvalersi delle impugnazioni ammesse dalla legge esclude la proponibilità delle impugnazioni stesse, è ritenuta un principio generale applicabile anche al processo tributario (53).

In ambedue le ipotesi, il regolamento di giurisdizione, una volta che evidentemente avremo dato affermativa risposta ai quesiti che più avanti ci porremo sulla natura delle commissioni tributarie e sulla compatibilità dell'istituto in esame con il procedimento dinanzi alle stesse, sarebbe applicabile nel processo tributario non per la norma di rinvio di cui all'art. 39, ma in quanto manifestazione del principio generale sopra richiamato, valevole anche per il processo tributario.

Una terza interpretazione, aderente alla lettera dell'art. 39 D. P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, mi sembra essere sostenuta da MICHELI (54), il quale rileva che non sono richiamate, ad integrazione della disciplina contenuta nel D.P.R. n. 636, se non le disposizioni del c. p.c. contenute nel libro I, e rimangono pertanto escluse le norme sul giudizio di appello avanti il giudice ordinario.

Indipendentemente cioè dall'esistenza o meno di un diritto processuale comune, o forse meglio negandone l'esistenza, si dovrebbe concludere che l'art. 39 rende applicabili al processo tributario le norme in esso espressamente previste e non altre.

Mi sembra però difficile negare l'esistenza di un diritto processuale comune, e cioè di norme valevoli per ogni processo o procedimento che si svolga dinanzi ad un qualsiasi organo giurisdizionale, posto che l'esistenza di principi comuni emerge prepotentemente dal codice di procedura civile e così ad esempio dall'art. 362. Lo stesso ricorso in Cassazione a norma dell'art. 111 della Costituzione presuppone l'applicabilità della maggior parte delle norme previste per il mezzo ordinario di impugnazione, e che si rendono applicabili appunto come espressione di un diritto processuale comune.

Inoltre taluni problemi hanno siffatto carattere di generalità, che essi trascendono la particolare essenza del processo civile, del processo amministrativo, del processo penale, e si pongono veramente come questioni comuni a tutte queste specie di processo (54-bis).

(53) COCIVERA, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, Milano, 1973, p. 165.

(54) MICHELI, *Corso dir. trib.*, cit., p. 229.

(54-bis) ALLORIO, *Dir. proc. civ.*, p. 46.

Comunque, quale che sia l'interpretazione dell'art. 39 che si intenda accogliere, non cambiano i quesiti che dobbiamo porci nel caso di specie, e che incontriamo nel risolvere il problema se il regolamento di giurisdizione sia o meno in contrasto con il procedimento dinnanzi alle commissioni tributarie.

Al primo quesito abbiamo dato soluzione nei paragrafi precedenti concludendo per l'applicabilità del regolamento di giurisdizione nei giudizi pendenti avanti i giudici speciali. La successiva indagine per vedere se esso sia applicabile nei giudizi pendenti avanti alle commissioni tributarie dovrebbe partire dall'esame della natura delle commissioni tributarie.

Infatti, poiché il regolamento di giurisdizione è un mezzo per risolvere alcune questioni di giurisdizione, e poiché sono questioni di giurisdizione quelle che possono derivare dal contrasto tra giudice ordinario e pubblica amministrazione e dai rapporti tra giudici ordinari e speciali o di questi tra loro, come abbiamo più sopra rilevato (55), ne consegue che il regolamento di giurisdizione sarà applicabile nel procedimento dinnanzi alle commissioni tributarie, solo se queste possano qualificarsi come giudici speciali, o, più esattamente, se venga ritenuta giurisdizionale l'attività da esse svolta.

Come infatti ha rilevato la sentenza della Corte di Cassazione che abbiamo sopra esaminato (56), non ha importanza stabilire se competa o no la qualifica di giudice speciale: ciò che conta è la natura giurisdizionale dell'attività svolta; se questa è fuor di dubbio si manifesta anche rispetto ad essa quella esigenza di sollecita definizione delle questioni di giurisdizione che sta a base del regolamento preventivo di giurisdizione.

Il problema, posto in questi termini, non può essere approfondito nei limiti del presente scritto, ed è appena il caso di osservare che la questione relativa alla natura delle commissioni tributarie ha rivelato i termini della sua opinabilità nel contrasto interpretativo in cui sono venute a trovarsi la Corte Costituzionale da una parte e la Corte di Cassazione dall'altra (57).

(55) Cfr. il paragrafo 2.

(56) Cass. 8 maggio 1967, n. 897, in *Giur. it.*, 1968, I, 153.

(57) Cfr. le sentenze 6 febbraio 1969, n. 6 e 10 febbraio 1969, n. 10 pubblicate in *Dir. prat. trib.*, 1969, II, 90 con nota di C. MAGNANI, ed in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1969, II, 105 con nota di GRANELLI. L'orientamento della Corte è stato successivamente ribadito: si veda l'ordinanza 26 maggio 1971, n. 116, in *Giur. cost.*, 1971, 1154, con nota di ANDRIOLI, « *Surplace fiscal* » delle due Corti.

Si rimanda quindi per l'esame della problematica relativa alla natura delle commissioni ed ai dubbi di illegittimità costituzionale nascenti dall'entrata in vigore del D.P.R. 636, agli autorevoli scritti di MICHELI (58), MARONGIU (59), RUSSO (60) e FAZZALARI (60-bis).

Recentemente la Corte Costituzionale si è pronunciata sul punto, mutando la propria precedente giurisprudenza sulla motivazione che nella legge delegata sono stati accuratamente eliminati gli aspetti dai quali traeva fondamento la tesi della natura amministrativa ed accentuati i caratteri in base ai quali le commissioni venivano considerate come organi giurisdizionali (61).

Dal che, conclude la Corte Costituzionale, può trarsi la sicura convinzione che le commissioni tributarie così revisionate e strutturate debbono considerarsi organi speciali di giurisdizione.

E facile prevedere che questa decisione della Corte Costituzionale darà luogo ad ulteriori gravi problemi in quanto lascia intendere come la Corte non abbia mutato parere sulla natura delle vecchie commissioni; dal che conseguirebbe che le nuove commissioni tributarie siano state istituite in violazione dell'art. 102 della Costituzione. Infatti l'art. VI disposizioni transitorie e finali della Costituzione non sarebbe applicabile al caso di specie se effettivamente le vecchie commissioni tributarie avessero avuto natura amministrativa (62).

(58) MICHELI, *Osservazioni sulla costituzionalità del nuovo contenzioso tributario*, in questa *Rivista*, 1974, II, 100.

(59) MARONGIU, *Profili politico costituzionali del nuovo processo tributario*, in questa *Rivista*, 1974, II, 157.

(60) RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, p. 357 ss.

(60-bis) FAZZALARI, *Il nuovo contenzioso tributario è nato morto?*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1974, 485 ss.

(61) Corte Cost. 27 dicembre 1974, n. 287, in *Giur. it.*, 1975, I, 1, 1117, con nota di MAGNANI.

La sentenza è vivacemente criticata da ANDRIOLI, in *Giur. cost.*, 1974, 3383. e da MICHELI in *Riv. dir. proc. civ.*, 1975, III, 3190; in senso favorevole si veda invece MERCATALI, *La... ritrovata giurisdizionalità delle vecchie commissioni tributarie: un problema in meno per la riforma del contenzioso tributario*, in questa *Rivista*, 1975, II, 132.

(62) MAGNANI in *Giur. it.*, 1975, I, 1, 1173, rileva che anche ad ammettersi la natura giurisdizionale delle nuove commissioni, resta da dimostrare quello che la Corte stessa dà invece per dimostrato ossia che il legislatore della riforma avesse inteso esercitare il potere di revisione che la VI disposizione trans. Cost. prevede proprio per gli organi speciali di giurisdizione e che quindi nell'interpretare la legislazione precedente non si possa attribuire alle vecchie commissioni natura amministrativa. Il discorso, nell'ambiguo contesto delle norme delegate va, semmai, rovesciato giacché, per stabilire se la nuova legge attua la VI disp. trans. Cost., occorre previamente risolvere il problema della natura delle commissioni anziché ricercare la soluzione in un supposto intento chiarificatore del legislatore.

Esattamente rileva poi MICHELI (63) che a tacer d'altro, il ragionamento pur sottile della Corte non persuade interamente l'operatore pratico, poiché pare da dimostrare con sufficiente tranquillità che le nuove commissioni siano organi giurisdizionali speciali, conformi alle disposizioni della Costituzione.

Tanto è vero, osserva l'illustre Autore, che pende attualmente, avanti la Corte, il giudizio originato dall'ordinanza di Genova 5 aprile 1974 (64), la quale ha sollevato tanti dubbi sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni (65) sotto gli aspetti più diversi, attinenti alla composizione degli organi come del processo.

Ai fini della presente ricerca possiamo limitarci a rilevare che, se da un lato occorre ribadire che il problema della giurisdizionalità delle commissioni andrebbe risolto con una complessa indagine volta ad individuare l'essenza della giurisdizione e ad accertare a presenza di questa nell'ambito della disciplina delle nuove commissioni tributarie, d'altra parte può ritenersi ormai raggiunta la certezza, quanto meno a livello giurisprudenziale, sulla qualificazione delle conclusioni oggi in vigore.

Risolto in modo affermativo il duplice quesito se il regolamento di giurisdizione sia dalla legge contemplato anche per il processo avanti un giudice speciale e se le nuove commissioni tributarie abbiano carattere giurisdizionale, ne dovrebbe discendere come corollario l'applicabilità del regolamento di giurisdizione nel procedimento avanti la commissione di primo grado. Ciò sulla base della riconosciuta esistenza di un diritto processuale comune, quale sistema di principi valevoli tanto per il processo civile che per il processo amministrativo e per quello tributario e in genere per ogni processo o procedimento svolgentesi avanti un giudice speciale.

Il regolamento di giurisdizione sarebbe in questa prospettiva un istituto di diritto processuale comune, in quanto le medesime ragioni che hanno portato ad introdurre il regolamento di giurisdizione nei processi pendenti avanti l'autorità giudiziaria ordinaria sussistono nei processi pendenti avanti ad un qualsiasi organo giurisdizionale.

In tutti questi procedimenti vi è infatti a medesima esigenza od opportunità che la questione di giurisdizione venga decisa *in limine*

(63) MICHELI, *Reviviscenza delle commissioni tributarie come giudici speciali*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1975, III, 319.

(64) In questa *Rivista*, 1974, II, 100 ss., con nota di MICHELI.

(65) Si veda FAZZALARI, *op. cit.*, 485 e MARONGIU, *op. cit.*, 157.

indicii, prima ancora di una decisione di merito (66), dal supremo organo regolatore della giurisdizione e della competenza. Dato che avverso le decisioni di un giudice speciale è proponibile il ricorso per Cassazione per motivi attinenti la giurisdizione o *ex art. 111 Cost.*, appare chiara l'opportunità che la Corte di Cassazione si pronunci sulla giurisdizione nella fase iniziale di procedimenti per lo più lunghi e costosi, ad evitare che innumeri atti processuali vengano compiuti in modo del tutto inutile, qualora la giurisdizione venga poi attribuita ad un altro giudice in sede di sindacato successivo da parte della Corte di Cassazione. Ad esempio, proposta alle commissioni tributarie un'azione di mero accertamento, che la più autorevole dottrina ritiene esclusa dalla cognizione del giudice speciale (67), seppure con qualche eccezione (68), ma che la giurisprudenza, pronunciata sul punto, ha ritenuto ammissibile *de iure condito*, risolto il problema della costituzionalità delle commissioni (69), sarebbe non solo utile, ma direi necessario, che la questione di giurisdizione venisse decisa nell'ambito del processo di primo grado ed in via definitiva, ad evitare l'inutile dispendio di costosi atti processuali, con la possibilità che la Corte di Cassazione riconosca poi il giudice adito non competente a decidere.

Non è inutile osservare quanto abbiamo più sopra rilevato (70) e cioè che il regolamento previsto dall'art. 41 c.p.c. potrebbe ritenersi assorbito dalla impugnazione a norma dell'art. 362 comma 1, ma così non avviene in quanto il regolamento assolve ad una funzione preventiva, e sotto questo aspetto, non c'è ragione di non estenderlo anche all'ipotesi di pendenza della causa avanti ad un giudice speciale. La *ratio legis* del regolamento di giurisdizione deve essere infatti individuata nell'esigenza di accelerare il corso della giustizia, istanza valida rispetto a tutte le giurisdizioni.

Alla conclusione indicata saremmo pervenuti in assenza dell'articolo 39 del D.P.R. n. 636, la cui interpretazione a questo punto dell'indagine diviene di grande rilevanza.

(66) MASSARI, *op. cit.*, p. 443.

(67) Cfr. MICHELI, *Osservazioni*, cit., in questa *Rivista*, 1974, II, 104; F. TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, Torino 1975, p. 289; ALLORIO, *Dir.*, cit., p. 166; RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano 1974, p. 579 ss.

(68) Cfr. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario; la fase dinanzi alle commissioni di I e II grado*, in *L'I.V.A. e gli altri tributi erariali*, 1974, 468 ss.

(69) Trib. Genova, 5 aprile 1974 (ord.), in questa *Rivista*, 1974, II, 100, con nota di MICHELI.

(70) Cfr. pag. 16.

Io credo si possa dire che l'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 non abbia affatto mutato la situazione preesistente, in quanto espressione appunto di un principio di diritto processuale comune, e che esso sia anzi affatto inutile.

Anche senza di esso le norme di diritto processuale civile dovevano ritenersi applicabili nel processo tributario, in quanto espressioni di un principio generale, ogni volta che esse non fossero in contrasto con l'indole propria di questo processo, che è ispirato a criteri di semplicità e di economia, ed in particolare con la sua intonazione inquisitoria (71), o con la sua natura di giurisdizione d'annullamento (72).

Come è già stato autorevolmente rilevato (73) i principi del diritto processuale comune avrebbero trovato espressione nella legge scritta del processo civile prima e a preferenza che nelle leggi del processo tributario o amministrativo, per ragioni del tutto contingenti.

Ora il regolamento di giurisdizione non è affatto in contrasto con la intonazione inquisitoria del processo tributario e neppure con la sua natura di giurisdizione di annullamento e pertanto si appalesa del tutto compatibile con questo processo, che si ispira a principi di semplicità e di economia del giudizio, cui pure si ispira, come si è visto, anche il regolamento di giurisdizione (73-bis).

L'interpretazione dell'art. 39 D.P.R. n. 636, come norma del tutto inutile, in quanto espressione di un principio di diritto processuale

(71) In merito al carattere inquisitorio del processo tributario cfr. GAZZERO, *Il principio inquisitorio nel processo giurisdizionale amministrativo ed i poteri della Commissione Distrettuale per le imposte dirette ed indirette*, in questa Rivista, 1960, II, p. 25 ss.; cfr. anche COCIVERA, *op. cit.*, p. 437 e RUSSO, *op. cit.*, p. 16.

(72) Sul punto si veda F. TESAURO, *op. cit.*, p. 238, e RUSSO, *op. cit.*, p. 579.

(73) ALLORIO, *op. cit.*, p. 48.

(73-bis) La Corte Costituzionale nella sentenza n. 73 del 1973, confermata con decisione 11 giugno 1975, n. 135, in *Giur. it.*, 1975, I, 1921, ha rilevato come il regolamento di giurisdizione risulti ampiamente giustificato da esigenze di economia processuale, consentendo di ottenere una sollecita e definitiva pronuncia sulla giurisdizione dove questa sia dubbia e contestata, con evidente vantaggio per tutte le parti, che devono ritenersi egualmente interessate ad una decisione sul merito della causa, della quale sia certa la provenienza dal giudice a ciò competente. Tale essendo la *ratio* del regolamento preventivo di giurisdizione, conclude la Corte Costituzionale, non pare dubbio che la stessa valga identicamente sia che l'istanza ne sia proposta davanti ad un giudice ordinario, sia che sia proposta invece davanti al giudice amministrativo. Anche la Corte Costituzionale, pronunciatisi sul punto, ha come si è visto individuato la *ratio* del regolamento di giurisdizione nell'esigenza di economia processuale, istanza valida per tutte le giurisdizioni.

comune avente lo stesso contenuto, non è accolta dalla dottrina che ha affrontato in precedenza l'argomento. MICHELI osserva (74) che non essendo richiamate, ad integrazione della disciplina contenuta nel D.P.R. n. 636 se non le disposizioni del cod. proc. civ., non è possibile per i giudizi di I e II grado risalire ai principi generali ricavabili dal cod. proc. civ.

Con interpretazione meramente letterale l'art. 39 citato viene inteso dall'illustre Autore come un limite all'applicabilità di principi generali, mentre a mio parere la formulazione di tale articolo deriva unicamente dallo scarso tecnicismo e preparazione scientifica del legislatore tributario, da più parti rilevata, e tale da fuorviare l'interprete.

Non mi sembra si possa negare che l'art. 39 D.P.R. 636 sia espressione di un *favor* del legislatore diretto a valutare in modo particolarmente positivo l'applicabilità in via analogica al processo tributario delle norme disciplinanti il processo civile (75). Ne consegue che l'art. 39 citato non può essere interpretato come se esso contenesse invece esclusivamente un limite alla possibilità di risalire ai principi generali ricavabili dal codice di procedura civile per i giudizi di I e di II grado, e cioè come se esso fosse espressione di uno « sfavore » del legislatore verso l'applicabilità al processo tributario dei principi di diritto comune.

La controprova della inutilità dell'art. 39 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, la ritroviamo nell'esame degli articoli del codice di procedura civile esclusi dal rinvio.

Gli articoli da 61 a 67 comma 1 e 2 non sarebbero comunque applicabili in quanto incompatibili con la struttura del giudice tributario ed in contrasto si può dire con le stesse ragioni della sua esistenza.

Le commissioni tributarie sono infatti state istituite in funzione di una particolare competenza nella materia tributaria e di una sensibile economicità di giudizio; in conseguenza la nomina di un consulente tecnico verrebbe ad essere inutile e sicuramente dispendiosa, e si presterebbe forse ad abusi. L'onere della consulenza tecnica ricadrebbe poi con ogni probabilità sul giudice, data l'intonazione inquisitoria del processo tributario e la mancata condanna alle spese.

(74) MICHELI, *Corso dir. trib., cit.*, p. 229.

(75) Sul concetto di *favor* cfr. PEREGO, *Favor legis e testamento*, Milano, 1970, pp. 34 e 79.

Ugualmente sarebbero stati incompatibili con il processo tributario gli articoli da 90 a 97 c.p.c., in quanto il processo tributario si differenzia dal processo civile per quanto concerne le spese, come abbiamo visto; e così pure sarebbe stato incompatibile anche l'art. 128, poichè nella materia tributaria non ricorrono ragioni per disporre che l'udienza si svolga a porte chiuse.

Possiamo dire in conclusione che l'art. 39 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 non costituisce un limite all'applicabilità dei principi di diritto processuale comune nei procedimenti tributari di qualsivoglia grado. Le norme del codice di procedura civile, nessuna esclusa, potranno essere applicate in via analogica nei procedimenti dinanzi alle commissioni, verificata la loro compatibilità con la natura del processo tributario.

GIANFRANCO MARSAGLIA

Università di Milano

ASPETTI FISCALI DEL TURISMO

(CON PARTICOLARE RIGUARDO ALL'AUTONOMIA TRIBUTARIA
DEGLI ENTI LOCALI TURISTICI) (*)

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. I tributi assunti a fonte di finanziamento del settore turistico. — 3. Il problema dell'autonomia finanziaria degli enti provinciali del turismo. — 4. L'imposta di soggiorno e le aziende autonome di cura, turismo e soggiorno. — 5. (segue): l'ampliamento della sua sfera di applicazione a seguito della soppressione delle imposte di famiglia e sul valore locativo. — 6. Proposte alternative di finanziamento. — 7. Alcuni problemi impositivi riguardanti lo svolgimento dell'attività turistica: l'applicazione dell'IVA. — 8. (segue): l'applicazione dell'INVIM in un contesto inflazionistico e la tassazione delle società locatrici di immobili con destinazione alberghiera. — 9. Gli incentivi fiscali nel quadro dei principi direttivi indicati dalla legge delega sulla riforma tributaria.

1. L'impatto del fenomeno turistico col sistema fiscale avviene sia in via diretta, attraverso la tassazione gravante specificatamente sul settore turistico, sia in via mediata attraverso le imposizioni generali sul reddito e sui trasferimenti di ricchezza che colpiscono, a seconda dei casi, lo stesso turista e l'operatore turistico nella sua qualità di imprenditore o anche di soggetto che a volte gode dell'incremento di valore di beni immobili, a volte richiede, allo stato e alle regioni, l'emissione di atti amministrativi, a volte compie transazioni commerciali o atti pubblicitari e presta i servizi propri della sua azienda o della sua professione.

Tributo tipico della prima forma di imposizione propria del turismo è l'imposta di soggiorno che è imposta locale, disciplinata dal R.D.L. 24 novembre 1938 n. 1926, dovuta tramite il meccanismo della sostituzione d'imposta da chiunque si rechi nelle località di soggiorno, di cura e di turismo e prenda alloggio, in via temporanea, in alberghi, pensioni, locande, stabilimenti di cura e case di salute e da chiunque

(*) Il nucleo centrale di questo articolo è costituito dalla relazione svolta dall'autore al 1° Convegno Nazionale sul *Management turistico* tenutosi a Roma dal 24 al 26 novembre 1975 per iniziativa dell'Organizzazione Mondiale del Turismo (OMT).

que dimori, sempre temporaneamente, per un periodo superiore a cinque giorni, nelle suddette località, in ville, appartamenti o camere ammobiliate od altri alloggi.

Tale imposta dovrebbe trovare la sua giustificazione nella partecipazione temporanea del turista al godimento dei servizi pubblici del comune ove soggiorna. Non v'è dubbio comunque che, a parte ogni più approfondita indagine di natura causalistica sulla sua *ratio* e sulla validità di essa, il tributo viene a colpire quella specifica capacità contributiva che trova la sua più immediata manifestazione nel soggiorno (o dimora temporanea, come più esattamente è detto nell'art. 1 del citato R.D.L. n. 1926 del 1938) (1) e che, in termini economici, si ricollega al consumo per l'alloggio di quella parte del reddito monetario che il turista, proprio a tal fine, trasferisce da un territorio all'altro.

Su tale imposta e sulle sue caratteristiche prevalentemente negative, che ne consiglierebbero forse la soppressione o quanto meno una sua completa ristrutturazione, mi soffermerò più avanti allorché tratterò del finanziamento dell'ente turistico nel quadro attuale della finanza locale. Per ora è stato sufficiente averne rilevato la caratteristica di tributo, unico nel nostro ordinamento tributario, proprio del settore turistico che incide specificatamente su chi dimora temporaneamente in località in senso lato turistiche e di cura anche se, è bene dirlo fin d'ora, esso, a causa del suo particolare meccanismo di imposizione, giuridicamente viene corrisposto dal datore di alloggio

(1) L'identificazione della « dimora temporanea » nelle località *lato sensu* turistiche (indicate in un elenco del Min. Tur. e Spett.) con quella che è la fattispecie impositiva vera e propria del tributo di soggiorno (e cioè il presupposto o situazione base qual dir si voglia) è ammessa da quei pochi autori che si sono occupati di tale tributo: RASTELLO, *Aspetti tributari del turismo*, in *Temi trib.*, 1961, 11 ss.; PROVINI, *L'imposta di soggiorno e la riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1974, 1576 ss.; COCIVERA, *Guida ai tributi locali*, Torino, 1958, p. 657; INGROSSO Gust., *La finanza locale*, Napoli, 1962, p. 94. Specie alcuni (PROVINI, *L'imposta di soggiorno*, cit., 1578) hanno giustamente rilevato che le parole « soggiorno » e « dimora » sono sinonimi, ma concettualmente non si identificano per quelle diversità di gradazione, che in estensione, qualità e intensità distinguono i sinonimi dalle parole affini. In effetti, la nozione di dimora rispetto a quella di soggiorno implica un maggior elemento di stabilità ed ha riguardo alla permanenza in un luogo più o meno durevole senza alcun rilievo per le ragioni cui è dovuta. E perciò solo la sua qualificazione come « temporanea » fatta dall'art. 1 del R.D.L. n. 1926 del 1938 che, ponendo un limite temporale alla permanenza, consente di far coincidere le due nozioni ed, anzi, di rendere più chiaro il significato giuridico della circostanza di fatto « soggiorno » presupposto dell'imposizione. Ne consegue così una definizione di questo caratterizzata, da una parte, dalla temporaneità della permanenza nel luogo e, dall'altra, dalla stretta connessione della dimora allo scopo di cura, turismo o svago.

che ha il diritto di rivalersene sul dimorante. C'è anzi incidentalmente da domandarsi riguardo a tale circostanza se, a seguito dell'entrata in vigore del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973, il meccanismo di riscossione dell'imposta di soggiorno sia proprio quello della sostituzione quale è ora definita in via generale ed astratta dall'art. 64 di tale D.P.R. Ed infatti, mentre dal combinato disposto degli artt. 1 e 8 del R.D.L. 24 novembre 1938 n. 1926, concernente l'ordinamento del nostro tributo, si ricava che i datori dell'alloggio hanno solo un *diritto* di rivalsa nei confronti del turista dimorante per l'imposta che sono obbligati a corrispondere in sua vece, dal disposto del 1° comma del citato art. 64 risulta invece che il sostituto ha addirittura l'*obbligo* di esercitare la rivalsa (sempre che sia stato chiamato a versare un'imposta in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili).

Mi sembra però che la previsione, riguardo all'imposta di soggiorno, di un diritto di rivalsa invece di un obbligo non vieti di ricondurre il suo meccanismo alla figura generale della sostituzione. Innanzi tutto, consegue chiaramente da tutto il contesto legislativo del R.D.L. n. 1926 che mentre il datore dell'alloggio è l'unico chiamato a corrispondere il tributo, il presupposto dell'imposta — e cioè il soggiorno temporaneo manifestante la capacità contributiva — è invece da riferire in modo esclusivo, coerentemente alla definizione dell'articolo 64, ad altro soggetto e cioè al turista dimorante (che è espressamente, seppure in modo astratto, individuato dall'art. 1 come colui che, prendendo alloggio, *deve* l'imposta soggiacendo alla rivalsa). In secondo luogo è da rilevare che lo stesso art. 64, dopo aver stabilito l'*obbligo* a carico del sostituto di effettuare la rivalsa, aggiunge l'espressione « se non è diversamente stabilito in modo espresso ». Il che non può significare altro che quando, come è nel nostro caso, la legge stabilisce un diritto invece di un obbligo di rivalsa, ciò non è sufficiente a far venir meno la figura della sostituzione se poi, nella sostanza, esistono pur sempre, secondo il paradigma dell'art. 64, da una parte, un soggetto passivo dell'obbligo tributario formale (il datore d'alloggio-sostituto) e, dall'altra, un soggetto nei cui confronti si verifica il presupposto d'imposta (il dimorante-sostituito) e che sottostà alla rivalsa del primo per obbligo impostogli dalla legge.

D'altro canto, nonostante l'art. 8 del R.D.L. n. 1926 definisca attecnicamente il datore di alloggio come colui che « risponde » del tributo in proprio, deve darsi per scontato che non siamo di fronte all'altra figura soggettiva del responsabile d'imposta, come l'uso di tale

parola potrebbe far pensare, bensì solo a quella dell'obbligato in luogo di altri. Nella specie, infatti, il datore di alloggio non è chiamato a corrispondere il tributo « insieme con altri » e cioè insieme al turista — che è il connotato essenziale stabilito dall'art. 64 ult. comma per integrare la fattispecie del responsabile d'imposta — ma, come si è più volte detto, è l'unico giuridicamente obbligato al pagamento dell'imposta con diritto di rivalsa.

Per quanto riguarda poi la tassazione mediata del settore turistico nell'ambito della imposizione generale, rilevano soprattutto le imposte sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle persone giuridiche (IRPEG) e quella locale sui redditi (ILOR), che gravano appunto sul reddito realizzato da qualunque azienda e quindi anche dall'azienda turistica, individuale o societaria, sia essa un'impresa alberghiera sia essa un'impresa produttrice di beni e servizi destinati esclusivamente al turismo sia essa un'azienda destinata ad offrire beni e servizi a turisti e a non turisti (2). Ancora non poca rilevanza hanno nel settore turistico l'imposta sull'incremento di valore e quella sul valore aggiunto, quest'ultima non solo per le numerose e diffuse operazioni che ne costituiscono l'oggetto — le cessioni dei beni e le prestazioni di servizi effettuate al turista nonché le importazioni di beni di uso turistico — quanto per la sua riconosciuta funzione di strumento diretto ad agevolare l'accertamento del reddito lordo annuo, prodotto dall'azienda turistica, attraverso la conoscenza del volume di affari ad essa soggetto.

Essendo impossibile, per gli evidenti limiti della trattazione, approfondire l'indagine riguardo ad ognuno di questi tributi seppur nell'ottica della sola azienda turistica, mi limiterò a segnalare nella parte finale di questa relazione alcuni dei più rilevanti problemi attinenti alle suddette imposte che riguardano più da vicino il settore turistico e di cui mi pare obiettivamente impossibile omettere l'esame per l'influenza che essi svolgono sull'economia delle imprese operanti nel settore.

2. Prima però di procedere alla trattazione di questo ordine di problemi, ritengo necessario soffermarmi ad esaminare quello che può considerarsi in termini istituzionali un ulteriore collegamento tra il turismo e il sistema fiscale e che si pone come un *prius* logico rispetto

(2) Sul punto, anche se in relazione al sistema precedente alla riforma tributaria, v. RASTELLO, *Aspetti*, cit., in *Temi trib.*, 5 e 7.

ai problemi concreti di tassazione sopra appena enunciati. Considerata da questo ulteriore punto di vista, la tassazione non sarà più esaminata nella sua essenza di strumento attuativo del principio costituzionale del concorso alle spese pubbliche (in relazione alla specifica capacità contributiva del soggetto nei cui confronti si effettua in via definitiva il prelievo), ma nel suo risultato e nella sua funzione rispetto al settore turistico e cioè come pura e semplice fonte o strumento di finanziamento degli enti pubblici che operano in tale settore.

Sotto questo importante profilo la nostra indagine deve appuntarsi, anche se da un angolo visuale diverso da quello finora considerato, di nuovo sull'imposta di soggiorno e sull'ILOR, i cui gettiti, in forza di espresse disposizioni di legge, vengono in parte ripartiti fra gli enti locali operanti nel campo del turismo (gli enti provinciali del turismo e le aziende autonome di cura, turismo e soggiorno) ed allargarsi fino ad affrontare lo scottante problema dell'autonomia finanziaria di tali enti favorita dal Costituente (3), ma in concreto molto tiepidamente garantita, a mio avviso, dalle disposizioni vigenti in materia.

Per affrontare in modo soddisfacente questi problemi è necessario premettere un quadro il più possibile esauriente dell'attuale sistema di finanziamento del settore turistico ed in particolare di tali enti, quale si rileva dalle disposizioni di natura meramente tributaria e cioè, a) dalle norme relative all'imposta di soggiorno, b) dalla legge delega sulla riforma tributaria, c) dai decreti delegati, attuativi di essa, disciplinanti l'ILOR e il sistema provvisorio di finanziamento degli enti locali. Ometterò in questa sede, per la loro estraneità al tema prettamente tributario trattato, di prendere in considerazione quei finanziamenti dello stato e delle regioni a tali enti che non abbiano origine dalla riforma tributaria o dalla soppressione di tributi propri degli enti medesimi.

Quanto alla distribuzione del gettito dell'imposta di soggiorno riscossa nelle stazioni di cura, soggiorno e turismo, l'art. 2 della legge 4 marzo 1958, n. 174 stabilisce che, detratto l'aggio di riscossione spettante all'istituto incaricato della riscossione, il 12 % è devoluto all'opera nazionale per la protezione della maternità ed infanzia. Del-

(3) V. art. 5 Cost. in relazione all'art. 118 ult. comma alla IX disposizione transitoria, dai quali dovrebbe dedursi un disegno costituzionale di uno « stato sociale delle autonomie » che si sostituisce gradualmente allo « stato di diritto accentratore » (per questi aspetti generali dell'autonomia v. BERTI G., *Principi fondamentali*, art. 5, in *Commentario della Costituzione a cura di G. Branca*, Bologna, 1975, p. 286).

la rimanenza, l'80 % è devoluto alla locale azienda autonoma di cura turismo e soggiorno, il 10 % all'ente provinciale del turismo e il 10 % alla sezione autonoma per l'esercizio del credito alberghiero e turistico ai fini della formazione del fondo di garanzia. Il riparto del tributo riscosso in località non riconosciute come stazioni di soggiorno, di cura e turismo è invece effettuato come segue:

— dedotto l'aggio di riscossione, il 12 % all'ONMI,

— della rimanenza, il 30 % è devoluto alla sezione autonoma per l'esercizio del credito alberghiero e turistico, il 20 % a favore dell'EPT ed il 50 % al comune, con obbligo di gestione separata.

La legge delega sulla riforma tributaria n. 825 del 9 ottobre 1971, a sua volta, nell'abolire, insieme all'ICAP di cui era addizionale, il contributo speciale di cura applicato a carico degli operatori turistici nelle stazioni di cura, di soggiorno e di turismo, devolve, attraverso il disposto del suo art. 4 n. 3 (ripreso dall'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 599), lo 0,50 % del gettito dell'ILOR alle AA.CTS esistenti in dette stazioni. Si tenga presente però che, in forza dell'articolo 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 638 relativo al finanziamento provvisorio degli enti locali, fino al 31 dicembre 1977 tale devoluzione — come ogni altra dell'ILOR a favore degli enti locali che non siano le regioni a statuto ordinario — è sospesa e il relativo gettito rimane temporaneamente acquisito al bilancio dello stato.

Fino alla suddetta data del 31 dicembre 1977 e con decorrenza dal 1° gennaio 1974 (e cioè dall'entrata in vigore della riforma riguardo alle imposte sui redditi), l'art. 7 del ricordato D.P.R. n. 638, attuando l'art. 14 della legge delega, attribuisce annualmente alle AA.CTS, per il primo biennio 1974-75, somme di importo pari alle entrate riscosse nell'anno 1973 in sostituzione del gettito dei menzionati tributi soppressi (e cioè il contributo speciale di cura, la contribuzione speciale sui pubblici spettacoli, la tassa di musica). Per il biennio 1976-77, le somme da attribuire annualmente alle AA.CTS saranno di importo pari alle entrate riscosse nell'anno 1973 per gli stessi tributi soppressi, maggiorate del 5 % per il 1976 e di un ulteriore 5 % per il 1977 rispetto all'ammontare attribuito nell'anno precedente (4).

(4) Per effetto del pesante fenomeno inflattivo verificatosi negli anni 1974 e 1975 e non ancora esaurito, l'attribuzione di somme nelle suddette percentuali si appalesa evidentemente inadeguata non solo a finanziare la maggiore attività che gli EPT e le AA.CTS dovrebbero svolgere in relazione alle aumentate competenze ed all'incremento dell'afflusso turistico, ma anche a garantire in termini reali lo stesso flusso di entrate tributarie precedentemente assicurato nel vigore dei tributi poi soppressi.

L'art. 12 della legge delega prevede, infine, decorsa tale fase provvisoria, l'emanazione di una legge ordinaria che dovrebbe entrare in vigore il 1° gennaio 1978 e che, per quanto riguarda la compartecipazione a tributi erariali da parte degli enti locali, compresi gli EPT e le AA.CTS, dovrebbe istituire appositi fondi da ripartire poi, a cura della amministrazione finanziaria, periodicamente tra gli enti interessati al riparto.

Avendo presente questo quadro generale del sistema di finanziamento degli EPT e delle AA.CTS, si può ora tentare di svolgere alcune prime non conclusive considerazioni di merito sul regime che ne risulta e soprattutto, in prospettiva, sui problemi di garanzia dell'autonomia che la natura locale di tali enti pone in primo piano.

3. Iniziamo la nostra indagine dagli EPT. Questi enti sono attualmente destinatari, come si è visto, di una esigua quota dell'imposta di soggiorno e per il resto sono finanziati direttamente dalle regioni a seguito del passaggio delle competenze in materia turistica dallo stato ad esse, avvenuto con il noto D.P.R. n. 6 del 4 gennaio 1972 (5).

Come si ricorderà, a questa sistemazione si era pervenuti per effetto della sentenza della Corte Costituzionale 18 marzo 1957, n. 47 che aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale del sistema delle contribuzioni a carico dei privati precedentemente in vigore (6). In particolare, la illegittimità derivava dalla non perfetta osservanza della riserva di legge relativa sancita dall'art. 23 Cost. in materia di « prestazioni imposte » e, perciò, anche di tributi quali erano i contributi turistici in parola: il R.D.L. 20 giugno 1935 n. 1425, modificato dal R.D. 21 agosto 1937 n. 1716 e dal R.D.L. 12 novembre 1936 n. 2302, che determinava l'ammontare complessivo dei contributi spe-

(5) Sulla problematica relativa al trasferimento alle regioni a statuto ordinario delle funzioni amministrative statali in materia di turismo e di industria alberghiera v. l'interessante volume dell'ISLE, *Regioni e Turismo*, Milano 1972, contenente gli atti dell'omonimo convegno tenutosi in Roma il 10 dicembre 1970.

(6) Per quanto riguarda i problemi oggetto della ricordata sentenza della Corte Costituzionale si leggano gli scritti di MALINVERNI (*Le contribuzioni dei privati a favore degli EPT*, in *Giur. it.*, 1956, I, 2, 1065); TREVES (*La potestà tributaria degli EPT*, in *Dir. econ.*, 1955, I, 970); AMOTH (in *Dir. econ.*, 1956, 1027 ss.) e M. S. GIANNINI (in *Foro it.*, 1953, III, col. 9) nonché, in giurisprudenza, la sentenza della Cass., Sez. Un., 14 luglio 1954 n. 2465, in *Foro it.*, 1954, I, col. 1065 riguardante, però, gli analoghi contributi dovuti all'ente nazionale per la cellulosa e per la carta.

ciali spettanti agli EPT (7), non individuava precisamente i soggetti passivi della contribuzione (8) e non fissava congrui criteri applicativi e di delimitazione del potere impositivo degli enti minori (9). Tale illegittimità, peraltro, era solo formale, non impediva cioè che il governo emendasse in qualche punto il precedente sistema accogliendo i suggerimenti impliciti della Corte Costituzionale in ordine alla riscontrata esigenza di una più precisa identificazione dei soggetti passivi e di una più dettagliata determinazione dei criteri impositivi. Il legislatore ha invece preferito modificare radicalmente il precedente

(7) Che nella specie si tratti di contributi speciali di natura tributaria a carico di privati (e non di imposte speciali) non dovrebbe essere dubbio, nonostante l'incertezza di confini caratterizzante tale categoria di prestazioni imposte: da quanto si viene dicendo nel testo circa la sfera soggettiva ed oggettiva di applicazione di tali contributi si può agevolmente rilevare che si è di fronte a vere e proprie prestazioni pecuniarie coattive a favore di un ente pubblico (l'EPT) caratterizzate dal fatto che il soggetto obbligato appartiene a determinate categorie (quelle operanti nel settore turistico di cui alla seguente nota 8) che traggono un particolare vantaggio dall'attività svolta dall'ente medesimo nell'interesse della collettività (cfr. Cass. 18 dicembre 1954, n. 4541, in *Mass. giur. it.*, 1954, col. 1028). Tali contributi, dunque, occupano una posizione intermedia tra le imposte e le tasse per certi aspetti distaccandosene e per altri partecipando della natura delle une e delle altre; con le prime hanno in comune la struttura e lo schema giuridico (sono, infatti, al pari delle imposte, una forma di concorso pecuniario alle spese dell'ente che presuppone l'esistenza di un reddito o di un'entrata), alle seconde li avvicina il rilievo dato al vantaggio che deriva all'obbligato dal compimento dell'attività dell'ente. Si differenziano però nettamente da tali due forme di tributo in quanto, diversamente dall'imposta, il loro presupposto è strutturato in modo tale da far acquistare uno specifico rilievo giuridico al collegamento tra la spesa dell'ente ed il vantaggio suddetto. Quest'ultimo, in altri termini, non è considerato alla semplice stregua di una giustificazione giuridica del tributo, ma « è assunto come elemento specifico del presupposto stesso » (così MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 28 e 29; INGROSSO G., *I contributi nel sistema tributario*, Napoli, 1964, p. 309; contra MAFFEZZONI, *Profili di una teoria generale dell'imposta*, Milano, 1969, p. 42, che identifica il vantaggio speciale sempre o con una entrata o con una domanda di prestazione, caratteristica della tassa, e perciò perviene a respingere una classificazione autonoma del contributo speciale). Rispetto alla tassa, la circostanza che l'attività dell'ente, pur giovando direttamente ad una particolare categoria di soggetti, è tuttavia effettuata nell'interesse generale della collettività, consente di escludere, nello schema del contributo speciale, l'esistenza dell'elemento caratterizzante la tassa stessa e cioè la riferibilità esclusiva dell'attività dell'ente nei confronti del singolo obbligato alla prestazione tributaria.

(8) La genericità dell'ambito soggettivo di applicazione dei contributi turistici risaltava a prima vista dalla semplice lettura dell'art. 4 del R.D. n. 1716 citato che identificava tali soggetti con « i privati che dal movimento dei forestieri ritraggono vantaggi economici nell'esercizio delle loro industrie, commerci, arti e professioni ».

(9) Sempre secondo l'art. 4 del R.D., n. 1716 i contributi devono essere applicati « nelle località dove esiste l'imposta di soggiorno o di cura, o che abbiano comunque frequenza di forestieri, sia di permanenza che di transito ».

sistema portando, con la legge 4 marzo 1958 n. 174 citata, tutto l'onere finanziario degli EPT a carico del bilancio dello stato.

È accaduto così che, mentre si continuava a sottolineare enfaticamente il carattere autonomo degli EPT — si veda al riguardo, soprattutto, il successivo D.L. 27 agosto 1960, n. 1044 che, nel riordinare le competenze di tali enti, ne afferma l'*autonomia* e ribadisce l'attribuzione ad essi di personalità giuridica di diritto pubblico — contemporaneamente si sviluppava in concreto, sul piano legislativo, un orientamento in senso del tutto contrario che tendeva sempre più a restringere la sfera autonoma di intervento ed organizzativa di tali enti ed a dare prevalenza al loro carattere *ausiliario e strumentale* dell'amministrazione centrale, prima, dell'ente regione ora. Rinviano al D.P.R. n. 1044 citato per quanto riguarda i compiti attribuiti agli EPT (di intervento per la promozione dell'attività turistica; di coordinamento, nell'ambito della provincia, delle attività svolte in materia dalle AA.CTS e dagli altri enti locali; di raccolta ed elaborazione statistica; di vigilanza e controllo dei vari enti turistici), qui basta sottolineare, per convincersi di tale involuzione, che essi, sul piano puramente istituzionale, nell'esercizio delle loro funzioni devono attenersi alle direttive di carattere generale emanate ora dall'ente regione (prima dell'entrata in vigore della legge n. 6 del 1972, dal Ministero del turismo). Nella composizione degli organi i membri di scelta regionale o rappresentanti di organi regionali sono in larga prevalenza, mentre la rappresentanza degli enti locali territoriali è limitata ai sindaci del comune capoluogo e di un comune sede di azienda, oltre al presidente e a due consiglieri dell'amministrazione provinciale, a cui si aggiunge, nelle province con oltre 1/3 di comuni riconosciuti montani, il sindaco di un comune montano. Nell'ambito della rappresentanza degli enti locali territoriali la prevalenza poi è data alla provincia rispetto ai comuni e tra questi è prevista la presenza del comune capoluogo indipendentemente dalla sua vocazione turistica. Il sindaco di un comune sede di azienda è, in definitiva, nella composizione del consiglio, l'unica espressione di ente locale a sicura vocazione turistica. Di contro, gli interessi imprenditoriali e professionali del settore sono assai largamente rappresentati attraverso designazioni dirette da parte delle categorie di appartenenza o assicurando la presenza di enti che ne assumono la tutela. Oltre alla nomina degli organi, anche l'approvazione degli atti più importanti di questi enti spetta alla regione. Da tale sistema di nomine e di competenze deriva, dunque, una riduzione rilevante di autonomia che ha

giustamente indotto la maggioranza degli studiosi a considerare gli EPT un esempio tipico di ente strumentale (10).

A tale situazione dell'autonomia sul piano istituzionale corrisponde, come si è detto, una uguale sul piano finanziario, quasi a verifica della coerenza dell'azione di governo all'orientamento accentratore indicato. È, infatti, agevole constatare come la soppressione del sistema dei contributi speciali ha fatto venir meno proprio il presupposto essenziale dell'autonomia finanziaria nella sua effettività e cioè l'autonomo reperimento dei mezzi finanziari per il funzionamento dell'ente.

È innegabile al riguardo che il potere di autodeterminazione delle proprie entrate, di cui largamente godevano in passato gli EPT attraverso il meccanismo di cui all'art. 2 del citato R.D.L. n. 2302, consentiva un'elaborazione dei loro programmi di attività svincolata dalle autorità statali. Il successivo trasferimento dell'onere finanziario, prima, a carico dello stato ed ora delle regioni, ha invece prodotto la loro totale dipendenza dalle autorità che, appunto, hanno assunto il potere di determinarne il fabbisogno finanziario. Ciò si è risolto in un condizionamento, seppur indiretto, di tutta l'attività degli EPT alle determinazioni discrezionali che lo stato prima e le regioni ora, sostituendosi allo stato, sono chiamate a fare (11).

Da questo punto di vista neanche il trasferimento del potere di vigilanza e di controllo dal ministero del turismo alle regioni ha giovato granché agli EPT, essendo rimasti gli stessi non solo le competenze e le strutture di cui si è detto, ma anche i criteri per la determinazione dei contributi. Tali criteri non sembrano idonei, infatti, a limitare il potere discrezionale dell'autorità regionale che, agendo al pari dello stato, sull'assegnazione dei fondi, ha il potere di circoscrivere a suo piacimento l'ambito di svolgimento dell'attività degli EPT. Giustamente si è rilevato al riguardo (12) che non sembrano costituire efficaci criteri limitativi né il riferimento, fatto dall'art. 10 della già citata legge n. 174 del 1958, all'importanza turistica delle

(10) Cfr. CHITI, *Profilo pubblico del turismo*, Milano, 1970, p. 73 ss.; Id., *Il turismo tra stato e regioni: problemi organizzatori e funzionali*, in *Problemi economici e giuridici del turismo nell'attuale congiuntura*, Milano, 1975, p. 60 ss.; SCOCA-DE CESARE, *Gli enti provinciali del turismo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1966, 828.

(11) Cfr. sul punto BENVENUTI, *Punti fermi nell'organizzazione del turismo*, in *Dir. econ.*, 1960, 150.

(12) SCOCA-DE CESARE, *Gli enti provinciali del turismo*, cit., in *Riv. trim. dir. pubblico*, cit., 1966, 813 ss.

singole zone né quello alla consistenza del patrimonio alberghiero e turistico e al movimento di forestieri: sono questi dei riferimenti a realtà vaghe, valutabili in modo diverso e difficilmente obiettivizzabili e che tendono a fissare in definitiva degli incerti parametri che non hanno alcuna relazione con gli effettivi fabbisogni finanziari degli EPT, la cui attività può essere più o meno ampia a prescindere dal patrimonio alberghiero, ed anzi, normalmente, dovrebbe avere funzione di stimolo dell'affluenza turistica più che di adeguamento alla situazione attuale. D'altro canto, questi stessi criteri, mentre mortificano l'autonoma determinazione della politica turistica a livello locale da parte degli EPT, non permettono, a mio avviso, per la loro staticità e per il riferimento a situazioni già cristallizzate, nemmeno di cogliere quei risultati, propri della etero-determinazione dei mezzi finanziari a fini di programmazione turistica, consistenti nell'attuazione di una politica turistica più elastica tesa a concentrare dei finanziamenti per valorizzare in misura differenziale e in tempi successivi zone turistiche di diversa importanza potenziale.

A questi argomenti, limitati al problema della tutela delle autonomie, potrebbero aggiungersi anche quegli altri suggeriti dalla constatazione che un sistema di finanziamento imperniato sulle contribuzioni speciali, quale era quello precedente alla sentenza della Corte Costituzionale, appare più equo in quanto eviterebbe di porre indiscriminatamente a carico della collettività l'onere delle contribuzioni alle spese degli EPT quando a beneficiare dell'attività di tali enti sono, secondo diverse gradazioni, solo alcuni soggetti o categorie di soggetti (che vanno da coloro che sono a diretto contatto con i turisti a coloro che, pur non avendo rapporti diretti con questi, li hanno con gli operatori turistici fino ad ogni cittadino che gode, però, solo in modo riflesso del beneficio globale che il turismo apporta alla economia nazionale) (13).

Il vero è che, a seguito della riforma del regime finanziario avvenuto con la legge del 1958 e con l'accentuarsi dal carattere strumentale di tali enti, l'attuale sistema presenta ora profili di indubbia involuzione verso forme di minore e poco efficace decentramento che coinvolgono l'autonomia finanziaria degli EPT sia sotto il profilo delle spese che sotto quello delle entrate. In questa situazione legislativa ed amministrativa abbastanza confusa tocca ora alle regioni, che ne

(13) Così App. Torino, 20 gennaio 1956, in *Giur. it.*, 1956, I, 2, 1065 con nota adesiva di MALINVERNI citata *retro*.

hanno assunto la pesante eredità dallo stato, di decidere quale indirizzo dare, a livello dei loro territori, alla politica turistica: il che significa anche stabilire il ruolo che nella riorganizzazione regionale dei servizi turistici dovranno svolgere gli EPT. Quel che è certo è che il problema del finanziamento di tali enti è in ogni caso strettamente dipendente dal tipo di soluzione che le singole regioni vorranno dare all'altro problema della individuazione della loro natura e delle loro funzioni: se gli EPT resteranno degli enti locali solo nominalmente autonomi e si accentuerà ancor di più il loro attuale carattere ausiliario e strumentale dell'ente regione, difficilmente sarà prevedibile un recupero dell'autonomia finanziaria degli enti medesimi con le conseguenze negative in termini di efficienza e di equità di cui si è detto sopra. Se, invece, pur volendo conservar loro parzialmente il carattere strumentale (almeno per l'attività amministrativa da essi posta in essere), si intende restituire loro efficienza ed effettiva autonomia organizzativa e finanziaria rispetto alle organizzazioni della regione e dello stato, allora, in questa prospettiva, la loro trasformazione in enti turistici prevalentemente operativi e la conseguente estensione della loro competenza alle c.d. zone comprensoriali più omogenee dovranno indubbiamente accompagnarsi ad un sistema di finanziamento del tutto autonomo che permetta a tali enti la predeterminazione del fabbisogno finanziario. Il sistema potrebbe essere imperniato, sulla falsariga di quello vigente prima della emissione della sentenza della Corte Costituzionale, su contribuzioni speciali da richiedere alle categorie direttamente interessate al fenomeno turistico (da identificare più esattamente) e da esso beneficiare e che dovrebbero essere rappresentate negli organi direttivi di tali enti.

4. Veniamo ora ad esaminare il sistema di finanziamento dell'altro ente locale turistico minore, la AA.CTS. Essa è l'ente rispetto al quale, più che rispetto agli altri, si realizza tuttora la caratteristica particolare delle contribuzioni proprie del turismo. A tali aziende, infatti, affluiscono lo 0,50 % del gettito dell'ILOR, la quota maggiore dell'imposta di soggiorno e quelle quote delle entrate tributarie generali erogate dallo stato in sostituzione dei tributi soppressi con la riforma tributaria il cui gettito era ad esse attribuito (contributo di cura, contributo speciale sugli svaghi e trattamenti diversi dagli spettacoli teatrali e cinematografici, contributi pari allo 0,50 % degli incassi degli spettacoli cinematografici).

Ora, a differenza di quanto si è visto per gli EPT, le AA.CTS sono indubbiamente dotate di una maggiore autonomia finanziaria conseguente alla attribuzione ad esse di entrate tributarie prevalentemente di natura locale. Ciò che però lascia un po' perplessi è la circostanza che ad assicurare questa autonomia sia in larga parte un tributo, l'imposta di soggiorno, che, come vedremo, ha innumerevoli difetti sia riguardo alla sua stessa struttura sia riguardo all'accertamento e al costo della riscossione e che per di più, pur essendo indubbiamente un tributo comunale per essere il comune titolare del potere di imposizione, va a finanziare un ente, la AA.CTS, che di comunale ha solo la sfera territoriale di propria competenza. Ed infatti non dovrebbe essere dubbio che essa sia un ente prevalentemente promozionale che tende, per le competenze assegnate (spesso coincidenti e sovrappoventisi a quelle degli EPT) ad identificarsi, seppure in misura decisamente minore, con lo stereotipo dell'ente strumentale delle regioni. Non è comunque un organismo che possa considerarsi in qualche modo espressivo di una politica turistica del comune che lo finanzia è nel cui territorio insiste (14). Ciò tanto vero che, analogamente a quanto si è visto per gli EPT, la nomina degli organi e la designazione della maggioranza dei suoi componenti è di competenza della regione così come gli atti più importanti sono soggetti al controllo e all'approvazione della regione medesima: la presenza dell'ente comunale nella azienda si riduce ad un posto nel consiglio di amministrazione e alla facoltà di proporre il riconoscimento delle località come stazioni di cura, soggiorno e turismo o alla manifestazione di un parere obbligatorio, non vincolante, nel caso in cui la proposta provenga da altro ente. Un po' poco per giustificare un collegamento organico e stabile tra i due enti, come la fonte di finanziamento prettamente comunale e la sua stessa competenza territoriale richiederebbero.

Ma nemmeno nell'ottica particolare del finanziamento della promozione turistica pura e semplice sganciata dal collegamento con l'ente comunale, l'imposta di soggiorno, nella sua attuale disciplina, può considerarsi lo strumento tributario migliore. Basterà ricordare che essa è applicabile solo ove esiste un'azienda di soggiorno, di cura e di turismo nonché nelle località espressamente riconosciute di interesse turistico, mentre, specie per alcune regioni, la sua applicazione dovrebbe ormai essere generalizzata a tutto il territorio regionale

(14) V. sul punto le acute osservazioni di CHITI, *Profilo pubblico del turismo*, cit., p. 68 ss.: ID., *Problemi economici*, cit., p. 67 ss.

con l'esclusione solo di quelle località, poco numerose nel nostro paese, non suscettibili di sviluppo turistico. Si aggiunga ancora che, come si è detto, il 12 % del suo gettito va attribuito all'ONMI: non nutro naturalmente alcun preconconcetto nei confronti degli enti assistenziali della madre e del fanciullo, che abbisognerebbero anzi di essere potenziati, ma sinceramente non riesco a capire perché essi debbano essere finanziati attraverso un'imposta propria del settore turistico quale è l'imposta di soggiorno e non invece direttamente dallo stato o dalle autorità locali attraverso trasferimenti dai propri bilanci (15). E ciò appare ancora più incongruo sol che si rifletta sul fatto che, come si è visto, lo stato prima, ed ora le regioni hanno rinunciato, dopo la sentenza della Corte Costituzione del 1957 e pur potendo agire diversamente (almeno lo stato), a confermare l'autonomia finanziaria agli EPT attribuendosi essi stessi l'onere finanziario del loro funzionamento.

D'altronde non è da oggi che l'imposta di soggiorno è oggetto delle più aspre critiche non solo sotto l'aspetto, sopra considerato, della sua funzionalità al finanziamento delle attività turistiche locali, ma anche riguardo alla sua stessa struttura e al suo meccanismo applicativo. Innanzi tutto, si è giustamente rilevato che il suo procedimento impositivo si presenta poco efficiente: esso, infatti, basandosi sul criterio delle presenze effettive del turista, rende molto difficile l'accertamento sia dei pernottamenti che della qualità di turista. Queste difficoltà applicative si risolvono nella ben nota evasione dall'obbligo tributario che, come si sa, è particolarmente estesa riguardo alle categorie delle ville e degli appartamenti dati in affitto o tenuti a propria disposizione.

Non nego che il parametro dei pernottamenti sia teoricamente il più vicino all'*optimum* suggerito da esigenze di perequazione tributaria, ma non posso nemmeno nascondermi che esso è il meno adatto ad una applicazione concreta del tributo improntata a criteri di minor costo di gestione quantomeno perché un tale parametro presuppone un apparato di controllo talmente costoso da annullare gli stessi benefici delle entrate. E siccome, nonostante la buona volontà degli enti titolari del potere di verifica (AA.CTS, EPT e comune),

(15) Questa situazione non dovrebbe comunque durare ancora per molto essendo in corso di approvazione da parte delle Camere un disegno di legge governativo che sopprime l'ONMI e ne trasferisce le funzioni in massima parte alle regioni riservando ai comuni solo competenze limitate ed allo stato compiti di coordinamento e di rappresentanza all'estero.

l'accertamento del presupposto dell'imposizione per queste ragioni si fa sempre più difficile, ne consegue un'evasione che sarebbe poco definire generalizzata.

Del resto, già adesso il costo di gestione del tributo è abbastanza elevato e ai limiti della economicità: basti pensare all'aggio corrisposto all'istituto incaricato della riscossione dell'imposta, la Banca Nazionale del Lavoro, che per il 1975 con D.M. 14 marzo 1975 è stato fissato nella non indifferente misura del 7,40 %. E quanto questa misura sia elevata si deduce abbastanza agevolmente dal raffronto con gli aggi che l'amministrazione finanziaria corrisponde agli esattori delle imposte sui redditi, aggi che solo nel meridione, per le ben note disfunzioni del sistema di riscossione, raggiungono punte intorno al 10 %, ma che nel resto dell'Italia sono limitate a percentuali dell'1, 2 %.

Altri aspetti negativi dell'imposta possono ritrovarsi nel regime delle esenzioni che, ingiustificatamente a mio avviso, è esteso ad ogni *medico chirurgo* ed ai *parenti ed affini fino al terzo grado* di coloro che dimorano in alloggi di proprietà, come se lo *status* di medico e quello di parente ed affine del non assoggettato (che non siano il coniuge, i genitori o i figli e forse anche i parenti entro il secondo grado) possano far validamente venir meno le ragioni che giustificano l'imposizione a carico del turista.

5. Altro problema che, a seguito dell'entrata in vigore della riforma tributaria, si è posto riguardo al tributo di soggiorno è quello della estensione del suo ambito impositivo dopo che la legge delega, nel suo art. 1, ha soppresso l'imposta di famiglia e quella sul valore locativo la cui applicazione era preclusiva del contemporaneo assoggettamento all'imposta di soggiorno. È questo un problema che, pur non attenendo direttamente al tema del finanziamento e delle disfunzioni strutturali dell'imposta, è tuttavia opportuno trattare sia pure in via incidentale, oltre che per il suo interesse sul piano tecnico-giuridico, anche perché dalla sua soluzione in un senso piuttosto che in un altro deriva un ampliamento della platea impositiva del tributo in esame e perciò un aumento del suo gettito a favore degli enti locali turistici.

L'art. 5 nn. 6 e 7 del R.D.L. n. 1926 del 1938, nel testo modificato dall'art. 1 della legge 11 luglio 1941 n. 733, stabilisce che sono esenti dall'imposta di soggiorno « coloro che dimorano in alloggi di loro proprietà o comunque in alloggi per i quali risultano personalmente

iscritti nei ruoli dell'imposta sul valore locativo e coloro che risultano assoggettati nel comune all'imposta di famiglia e le persone abitualmente con essi conviventi ».

Avendo presente tale disposizione, credo che il problema sopra enunciato possa risolversi solo ricorrendo alle nozioni, elaborate dalla dottrina, di esclusione ed esenzione individuando, cioè, se in ambedue le ipotesi normative di non imponibilità ora descritte si sia effettivamente in presenza solo della fattispecie di esenzione (come letteralmente sembra dedursi) o invece anche, per almeno una di tali ipotesi, di quella di esclusione. Tale preliminare indagine è, a mio avviso, importante perché l'inapplicabilità, per esplicita soppressione, dei tributi che nella loro vigenza avevano dato luogo alla non imponibilità dell'imposta di soggiorno fa venir meno, ove si tratti di esenzione, le ragioni di questa rendendo perciò applicabile il tributo rimasto in vita, mentre, se si tratta di esclusione, non tocca in alcun modo le ragioni di intassabilità, che così continuano ad essere valide pur dopo l'abolizione dei due tributi comunali.

È bene ricordare che si è in presenza di una esenzione in tutti quei casi in cui, pur esistendo astrattamente il presupposto dell'imposta, la non imponibilità è espressamente stabilita per ragioni di opportunità che, ricollegandosi ad interessi più generali, subordinano l'interesse dell'ente impositore a percepire il tributo all'interesse particolare del singolo alla intassabilità. Si ha invece esclusione allorché vi è una delimitazione legislativa dello stesso presupposto in modo che la situazione considerata agli effetti della esclusione risulti del tutto estranea alla fattispecie impositiva (15-bis).

Ebbene, se si tengono presenti queste diverse nozioni, non dovrebbe essere difficile rendersi conto che delle due ipotesi di « esenzione » in esame, previste dal citato art. 5, quella relativa all'applicazione della imposta di famiglia nella realtà è una vera e propria esclusione, mentre quella relativa all'applicazione dell'imposta sul valore locativo rappresenta effettivamente un'esenzione. Ed infatti, non può esservi dubbio che tra il presupposto dell'abrogata imposta di famiglia — rappresentato dall'agiatezza della famiglia manifestata nel luogo in cui il capo famiglia ha la *dimora abituale* — e quello dell'imposta di soggiorno (la *dimora temporanea*) non vi è alcuna coincidenza, bensì addirittura una reciproca incompatibilità: la dimora

(15-bis) Cfr. MICHELL, *Corso*, cit., p. 270 e gli autori citati da GALLO, *La imposta sulle assicurazioni*, Torino, 1970, p. 75, nota 63.

abituale, che caratterizzava l'applicazione dell'imposta di famiglia, è addirittura termine antitetico a quello di dimora temporanea. Da ciò consegue, da un lato, che la non imponibilità disposta *ex art. 5* si riconnette ad una fattispecie di esclusione che sarebbe esistita anche in mancanza di tale norma e, dall'altro, che il disposto di tale articolo ha solo la funzione rafforzativa di dichiarare l'incompatibilità tra le due fattispecie di dimora abituale e di dimora temporanea al fine di evitare dissensi interpretativi: è comunque evidente che il venir meno dell'imposta di famiglia non può avere l'effetto di estendere la nozione di presupposto del tributo di soggiorno da quella più ristretta di dimora temporanea a quella di dimora abituale. Da ciò, a mio avviso, la permanenza della non imponibilità (16).

Diversa invece è la situazione per quanto riguarda il rapporto tra imposta di soggiorno e imposta sul valore locativo. Quest'ultimo tributo aveva come presupposto il tenere « a propria disposizione nel territorio del comune una casa di abitazione fornita di mobili » indipendentemente dalla abitualità o meno della dimora: anzi, nei comuni che avevano istituito l'imposta di famiglia, l'applicazione di questa a seguito dell'accertamento dell'abitualità della dimora, escludeva, per il principio di alternatività stabilito dal T.U. della finanza locale (artt. 110 e 111), l'assoggettamento al tributo sul valore locativo con la conseguenza che esso di fatto veniva ad applicarsi solo in relazione ad una disponibilità temporanea dell'abitazione. Insomma, non è difficile convincersi che le fattispecie applicative dei due tributi si ponevano in concorso tra di loro in tutte le ipotesi in cui il contribuente, avendo a disposizione un alloggio nel comune, vi dimorasse temporaneamente nel corso dell'anno.

Per evitare tale doppia imposizione si è, perciò, voluto agevolare il contribuente sancendo espressamente nell'art. 5 in suo favore l'esenzione dal pagamento del tributo di soggiorno che altrimenti, in mancanza di una siffatta espressa disposizione, si sarebbe dovuto applicare. Venuto meno, attraverso l'abrogazione dell'imposta sul valore locativo, il presupposto stesso dell'esenzione, non si saprebbe davvero come giustificare in termini logico-giuridici il perpetuarsi della non imponibilità, come invece sembra ritenere lo stesso ministero delle finanze (17) con argomentazioni niente affatto convincenti.

(16) Argomentazioni analoghe sono svolte da GRANELLI, *Sul regime applicativo dell'imposta di soggiorno dopo l'entrata in vigore della riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1975, 1585 ss. e PROVINI, *L'imposta di soggiorno*, cit., 1577.

(17) Cfr. circolare n. 18 della Direzione Generale Fin. loc. 10 ottobre 1975 e, in dottrina, PROVINI, *L'imposta di soggiorno*, cit., p. 1577 ss. che fondano

6. Dopo quanto finora sono venuto dicendo, c'è da domandarsi in via conclusiva se l'imposta assegnata alle AA.CTS., pur avendo il pregio di garantire la loro autonomia finanziaria, non adempia a tale funzione ad un prezzo troppo elevato, non sia, cioè, per altri versi un tributo ormai costoso e vetusto, di difficile applicazione, soggetto a larghi margini di evasione, che sarebbe forse opportuno, a seguito del passaggio delle competenze turistiche alle regioni, ristrutturare completamente avendo anche presente una sua dimensione regionale almeno per quelle regioni nel cui territorio il turismo è generalizzato e costituisce il perno della loro economia. Per tali regioni, che potremmo definire a vocazione turistica, la trasformazione dell'imposta di soggiorno in imposta regionale — introdotta cioè con legge regionale in base a principi stabiliti dalla legge statale ed eventualmente applicata dai comuni — sarebbe agevolata sul piano giuridico-istituzionale dalla esistenza sia di una piena competenza regionale in materia turistica stabilita dall'art. 117 Cost. e disciplinata dalla legge n. 6 del 1972, sia di una potestà, come si suol dire, subprimaria di imposizione che l'art. 119 Cost. garantisce alle regioni nell'ambito delle leggi dello stato (18). Troverebbe comunque un'ulteriore spinta nel perseguimento, che essa consentirebbe, dell'obiettivo di coordinamento a livello regionale, anche attraverso lo strumento finanziario, delle competenze spesso sovrapposte degli EPT, delle AA.CTS, della stessa regione e dei comuni destinatari di (sub)deleghe in materia turistica (19).

le loro tesi su argomenti di carattere finanziario di scarso rilievo giuridico, ricavati dall'equivalenza del gettito derivante dai tributi soppressi e l'ammontare delle entrate assicurate dallo stato agli enti locali in sostituzione del gettito suddetto.

(18) Sull'estensione dell'autonomia tributaria delle regioni a statuto ordinario in relazione anche alla legge finanziaria regionale n. 281 del 16 maggio 1970 rinviamo a quanto detto nel nostro scritto, *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle regioni*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 252 ss. ed agli autori richiamati nelle note 5 ed 8 di tale scritto.

(19) Per un disegno organico, anche se non sufficientemente definito, del sistema delle deleghe ai commi si veda ora la legge delega n. 382 del 22 luglio 1975 contenente « norme sull'ordinamento regionale e sull'organizzazione della pubblica amministrazione ». In particolare si richiama l'attenzione sull'art. 1 di tale legge, lett. c) ed e) nonché nn. 3 e 4, dove si prevede un ampliamento della competenza amministrativa degli enti locali nelle materie di competenza regionale e la loro organizzazione consortile per l'esercizio di tali funzioni nonché la subdelega di funzioni statali delegate alle regioni con l'impegno a coordinare « i rapporti finanziari tra stato, regioni ed enti locali... in modo da assicurare i mezzi necessari per il migliore esercizio delle funzioni stesse ».

Sulla interpretazione di tale legge si veda il recente studio di F. BASSANINI, *Gli enti locali e la legge sull'ordinamento regionale*, in *Politica del diritto*, 1975,

In alternativa radicale a tale soluzione si potrebbe forse pensare addirittura a sopprimere l'imposta di soggiorno e a sostituirla con altre forme impositive più moderne e maggiormente sofisticate in termini di politica fiscale. Mi riferisco, ad es., agli stessi contributi speciali turistici di cui ho parlato a proposito degli EPT e che, nel legittimare il prelievo delle entrate a carico dei diretti beneficiari dell'attività turistica, potrebbero avere una dimensione tale da consentire anche il finanziamento delle AA.CTS (20).

O, ancora, si potrebbe pensare ad un'imposta immobiliare locale, anche se applicata solo sulla seconda casa come molti autorevoli economisti propongono (21). Non ci si può nascondere, comunque, che una siffatta imposta (quale sembra voglia istituirsi da parte della regione Trentino-Alto Adige nella prospettiva della riforma dell'imposta di soggiorno) potrebbe incontrare fiere critiche sia sul piano tecnico sia, se istituita con legge regionale e non statale, sul piano costituzionale. Sotto il primo aspetto potrebbe sostenersene l'inopportunità andando essa ad aggiungersi, nel quadro del sistema delineato con la riforma tributaria, alla imposizione reale sulla seconda casa attuata attraverso l'ILOR e a quella personale sul reddito complessivo effettuata con l'IRPEF: la « residenza secondaria » (secondo la terminologia usata nell'art. 2, 2° comma del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600) costituisce un'indice di maggiore capacità contributiva che viene in considerazione per l'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF giusta l'art. 38, 4° comma stesso D.P.R. n. 600. Ne potrebbe conseguire che l'imposizione sulla seconda casa

721 ss.: sull'argomento si legga in generale M. S. GIANNINI, *La delega agli enti locali nel (ed il) riassetto delle funzioni dei poteri pubblici*, in *Atti del Convegno Nazionale: La delega delle funzioni agli enti locali*, Pescara, 1974, pp. 20 ss.

(20) Questo è anche l'orientamento di SCOCA-DE CESARE (*Gli enti provinciali, cit.*, §18), secondo i quali tanto l'autonomia finanziaria degli EPT quanto una più equa ripartizione del carico turistico tra categorie di operatori economici e professionali erano meglio assicurati dal sistema di finanziamento in vigore prima della citata sentenza della Corte Costituzionale: semmai il sistema avrebbe potuto essere perfezionato, sempre secondo tali autori, attraverso la previsione di limitati contributi statali integrativi che avessero la funzione di correttivo finanziario degli squilibri provocati dal differente sviluppo economico e turistico delle diverse zone.

(21) V., in relazione alla stessa materia turistica, GAY, *Turismo e bilancio dei pagamenti*, in *Problemi economici e giuridici del turismo nell'attuale congiuntura*, Milano, 1975, 16 ss. e, in via generale, quale strumento per il finanziamento delle spese degli enti locali territoriali, REVIGLIO, *Una valutazione economica della riforma dell'imposizione indiretta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, I, 34 e 35; PEDONE, *Programmazione economica e finanza regionale*, in *Atti del Convegno sullo stato attuale della finanza regionale e linee di riforma*, Milano, 1974, p. 141 e 156.

con un tributo locale sostitutivo di quello di soggiorno potrebbe, sul piano della tecnica tributaria, costituire una ipotesi di doppia tassazione in cui la disponibilità della seconda casa inciderebbe, una prima volta, o sul reddito catastale della casa considerato agli effetti dell'ILOR e della formazione del reddito complessivo soggetto all'IRPEF o come elemento indiziario ai fini dell'accertamento sintetico di tale reddito complessivo ed una seconda volta ai fini dell'applicazione dell'imposta specifica sulla seconda casa. Il che non sarebbe illegittimo, ma neanche del tutto giusto nell'ambito di un sistema tributario che voglia mantenere un minimo di organicità e di perequazione. Sotto il profilo costituzionale va da sé che la tassazione, superati gli ostacoli tecnico-politici sopra esposti, potrebbe avvenire solo con legge statale, essendo essa fuori dall'ambito dell'autonomia legislativa delle regioni, almeno di quelle a statuto ordinario (ma dubito che una diversa soluzione possa adottarsi per le regioni a statuto speciale): in caso contrario si violerebbe il principio stabilito dall'art. 119 Cost. che, come è noto, riconosce autonomia finanziaria alle regioni solo « nelle forme e nei limiti stabiliti dalle leggi della Repubblica » ed è risaputo che né la legge finanziaria regionale n. 281 del maggio 1970 né altra legge dello stato alcun riferimento fanno alla potestà delle regioni di istituire un tributo patrimoniale quale quello in parola.

A fronte di tali seppur comprensibili obiezioni ci sono, però, argomenti di carattere economico abbastanza convincenti che attribuiscono ad un'imposta sulla seconda casa il compito di indurre i proprietari a cederla in affitto proprio per recuperare l'imposta stessa consentendo così una maggiore utilizzazione del patrimonio immobiliare turistico. Questa imposta rappresenterebbe altresì un disincentivo ad ulteriori investimenti nelle località turistiche, rendendoli disponibili per il settore industriale e per l'edilizia dei maggiori centri urbani nei quali, come è noto, vi è sproporzione tra disponibilità e domande di abitazione (22).

Quelle finora illustrate sono solo delle idee, in gran parte incomplete, per delle proposte di sistemi impositivi che rappresentino delle alternative vantaggiose all'imposta di soggiorno e ai contributi statali quali strumenti di finanziamento delle AA.CTS ed in genere degli enti locali turistici, compresi gli EPT. Spetterà agli enti competenti di provvedere alla scelta di quelli tra tali sistemi che più si adattano

(22) Così GAY, *Turismo e bilancia dei pagamenti*, cit., p. 17 ss.; contra, BARUCCI, *ibidem*, p. 189.

al tipo di sviluppo del settore turistico che si vuol perseguire in Italia: certo è che la scelta tra un sistema fondato su tributi propri degli enti turistici (siano essi contributi o imposte speciali direttamente attribuite a tali enti ovvero imposte regionali o comunali tra di essi ripartite a cura degli enti impositori) e un sistema imperniato sulla contribuzione dello stato è strettamente dipendente, come si è già detto, dalla pregiudiziale, corrispondente scelta, da farsi a monte, tra una caratterizzazione decisamente autonomistica (in senso organizzativo e finanziario) e decentrata degli enti turistici, spogliati in gran parte delle loro incombenze puramente amministrative e restituiti al loro ruolo di enti operativi e promozionali, ed, invece, una loro ulteriore e definitiva riduzione a semplici organi ausiliari e strumentali, rigidamente accentrati, delle regioni, con la conseguente assegnazione di compiti prevalentemente burocratico-amministrativi nella promozione del settore turistico.

7. Finora ho esaminato il sistema fiscale nei riguardi del fenomeno turistico in relazione ai soggetti attivi, titolari della potestà di imposizione (comuni, regioni, EPT fino alla emissione della sentenza n. 47 della Corte Costituzionale) e a quelli beneficiari del gettito (AA. CTS, EPT). Dell'imposta specifica del turismo ho già trattato, sia pure in termini complessivamente negativi, allorché ho dovuto affrontare il problema della sua idoneità, nella fase di accertamento e di riscossione, ad essere assunta ad efficace strumento di finanziamento delle AA.CTS.

Non mi rimane ora che indirizzare il mio esame su quei particolari problemi di tassazione delle attività turistiche appena accennati nella mia premessa e che si presentano non in conseguenza dell'applicazione di imposte specifiche del settore, ma in occasione della generale imposizione gravante su ogni operatore economico e quindi anche sullo stesso operatore turistico. Nell'affrontare tale indagine bisognerà dunque, tenere presente che quest'ultimo, sia che svolga la sua attività nell'ambito dell'industria alberghiera sia che operi nel campo della mediazione turistica o del commercio, è normalmente considerato dalla legge fiscale solo in relazione alle generali figure soggettive fiscalmente rilevanti che egli volta a volta potrà assumere: così, ad es., come imprenditore individuale o collettivo o come professionista egli sarà soggetto, per il reddito d'imposta o di lavoro autonomo che produce, all'IRPEF o all'IRPEG od ancora all'ILOR e per le cessioni di beni, le importazioni e le prestazioni di servizi da

lui effettuate, all'imposta sul valore aggiunto. Egli ancora, come ogni altro contribuente, può godere dei regimi speciali e semplificati stabiliti dai decreti della riforma tributaria per l'applicazione delle suddette imposte a seconda che si trovi o meno nelle situazioni legislativamente ipotizzate in considerazione dell'ammontare dei loro ricavi o del loro volume di affari.

Questa regola non soffre alcuna eccezione per l'imposizione sui redditi — e non potrebbe essere altrimenti dato il carattere generale di tale forma di tassazione — mentre subisce qualche lieve deroga per l'imposta sul valore aggiunto, la cui natura di tributo incidente soprattutto sul consumo e il cui particolare meccanismo di imposizione meglio giustificano delle disposizioni particolari rispetto a certe categorie di contribuenti e a certi tipi di servizi prestati.

In effetti, nella disciplina relativa a tale imposta, contenuta nel D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, si possono rinvenire delle norme che fanno riferimento specificamente all'attività turistica e soprattutto a quella alberghiera.

Innanzitutto, a fini chiaramente incentivanti del settore, la tabella A allegata al detto D.P.R. n. 633 stabilisce l'aliquota ridotta del 6 % per le prestazioni rese ai clienti alloggiati nelle aziende alberghiere e nei parchi di campeggio, con esclusione solo di quelle rese da aziende classificate di lusso. In secondo luogo, in considerazione del numero di clienti a favore dei quali le aziende alberghiere prestano i loro servizi e dello stesso tipo di servizio prestato, si è riconosciuto, per rendere meno onerosi gli adempimenti contabili connessi all'applicazione dell'IVA, l'esonero a favore di tali aziende, al pari dei commercianti al minuto e di altri operatori aventi le stesse caratteristiche, dall'obbligo di emettere le fatture (salva la richiesta del cliente). Di conseguenza, l'esonero si estende anche all'obbligo di tenuta del registro delle fatture, essendo sufficiente che la registrazione delle somme incassate dai clienti avvenga su un diverso registro più semplificato c.d. dei corrispettivi. Il calcolo dell'imposta da corrispondere alle scadenze stabilite dalla legge dovrà essere effettuato, a seguito dell'esonero suddetto, in base ai soli corrispettivi incassati, diminuiti di alcune percentuali (5,75 % per le operazioni, come sono in prevalenza quelle alberghiere, soggette all'aliquota del 6 %) corrispondenti all'importo del tributo che non si è potuto trasferire sul cliente distintamente dal prezzo per l'inesistenza della fattura. In terzo luogo, sempre ai fini agevolativi, ai sensi dell'art. 9 del citato D.P.R. n. 633, sono esclusi espressamente dall'applicazione dell'IVA, pur rientran-

dovi teoricamente in base all'art. 7, i servizi di intermediazione relativi ad attività turistiche internazionali. Ciò in base ad un'equiparazione legislativa di tali operazioni a quelle all'esportazione le quali, come è noto, a loro volta sono considerate non imponibili in forza del principio generale di destinazione secondo cui i beni e i servizi devono essere tassati, integralmente ed esclusivamente, nel paese in cui sono destinati al consumo: il che comporta, appunto, il totale sgravio delle operazioni in esportazione e l'assoggettamento delle operazioni in importazione al medesimo trattamento riservato agli scambi interni.

L'esame ora fatto della disciplina IVA specifica delle aziende alberghiere e delle agenzie turistiche internazionali consente di svolgere alcune considerazioni, anche di raffronto con l'abrogato regime IGE. Le aziende alberghiere — meno quelle di lusso o di prima categoria che pagavano l'IGE in abbonamento — sono passate dalla completa esenzione dall'IGE ad un assoggettamento all'IVA, come si è visto, nella misura ridotta del 6 % (12 % per i soli alberghi di lusso). Ciò evidentemente ha accresciuto il prezzo della prestazione alberghiera a carico del cliente che ne subisce così l'onere attraverso il pagamento del maggior prezzo, comprensivo dell'imposta, in corrispettivo del servizio prestatogli. Di fronte, però, a questa conseguenza negativa in ordine al costo del servizio per il turista sta, a favore dell'azienda alberghiera, il nuovo meccanismo di applicazione dell'IVA che, a differenza dell'IGE, rende l'imprenditore assolutamente neutrale non solo rispetto all'onere fiscale relativo alla prestazione da lui resa, che è trasferito ulteriormente sul cliente, ma anche riguardo all'onere relativo ai suoi acquisti ed ai suoi investimenti. Ed infatti è noto che per il peculiare procedimento applicativo del tributo egli può dedurre dall'imposta a valle dovuta sulle proprie prestazioni l'imposta a monte corrisposta in via di rivalsa passiva sui propri acquisti (22-bis). Tale recupero dell'imposta a monte produce un alleggerimento dei suoi costi aziendali che non poteva invece avvenire sotto il passato regime in quanto le allora vigenti IGE ed imposte di consumo gravavano su tali operazioni senza possibilità giuridiche di recupero e si trasformavano quindi in un costo dell'azienda.

(22-bis) E questo il principio della deduzione finanziaria che, rispetto a quello della deduzione fisica, consente di portare in detrazione non solo l'imposta pagata sulle materie prime incorporate nel prodotto, ma anche l'imposta gravante sui beni d'investimento, le prestazioni di servizi, le spese generali ecc.

In conclusione, non mi sembra che l'attuale regime IVA possa dirsi oneroso per le aziende alberghiere, le quali, anzi, per certi aspetti sono risultate agevolate dalla nuova disciplina rispetto anche agli altri contribuenti sia per la previsione di esoneri da alcuni obblighi formali disposti a loro favore sia per la peculiarità stessa del meccanismo che, come si è visto, rendendo l'imprenditore partecipe alla tassazione solo per quanto riguarda gli obblighi formali e lasciandolo niente affatto depauperato nella sua ricchezza, costituisce un elemento di incentivo a compiere investimenti e a rammodernare gli impianti.

Semmai un problema di perequazione si potrebbe porre solo per gli alberghi di lusso le cui prestazioni scontano, come si è visto, l'aliquota non ridotta del 12 % anche quando si riferiscono a servizi di ristorante che sono assoggettati, invece, se resi autonomamente in esercizi pubblici, all'aliquota del 6 % (legge 23 dicembre 1972 n. 821). Ciò evidentemente crea una sperequazione riguardo al trattamento fiscale dello stesso servizio che non è certo approvabile né tanto meno è giustificata dalla sola diversa configurazione dei soggetti (albergatore e trattore) che tale servizio prestano.

8. Un'altra imposta che, seppure più indirettamente, investe il settore turistico sotto l'angolo visuale della tassazione dell'incremento del suo patrimonio immobiliare, è appunto l'INVIM. Essa è dovuta, come è noto, sia per l'incremento di valore degli immobili riguardo ai quali si verificano l'alienazione o il conferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale, a titolo gratuito o a titolo oneroso, per atto tra vivi ovvero a causa di morte, sia per l'incremento di valore realizzato a seguito dell'ininterrotto possesso decennale dell'immobile da parte di società immobiliari o a prevalente gestione immobiliare. Riguardo a questi due tipi di imposizione sono noti i gravi problemi di applicazione cui essi hanno dato luogo e che sono le cause indiscusse dell'esiguo gettito e dell'elevatissima mole di contenzioso che affliggono tale imposta fin dal suo nascere.

Per fare solo un esempio che investe la logica stessa del prelievo nella sua prima forma impositiva sopra descritta, basti considerare che il D.P.R. n. 643 del 26 ottobre 1972, in sede di determinazione dell'incremento di valore tassabile a seguito di trasferimento, non tiene nel giusto conto la circostanza che tra l'epoca considerata ai fini del valore iniziale di un immobile e la data cui si riferisce quello finale, il valore stesso può subire uno svilimento a causa dell'inflazione di misura ben superiore al 4 % che l'art. 14 del citato decreto

ammette in detrazione (23). Accade così normalmente, almeno in questi tempi di inflazione galoppante, che la differenza tra il valore iniziale e quello finale, benché calcolata tenendo presenti le spese di acquisto, incrementative e di costruzione oltre che l'indicato 4 %, corrisponda ad un incremento di valore imponibile in tutto o in gran parte fittizio a causa appunto della intervenuta diminuzione di valore della moneta. L'immobile trasferito avrà dunque in questi casi senz'altro un incremento di valore in lire nominali che, però, si rivelerà il più delle volte, per effetto della inflazione, addirittura inferiore alla percentuale di diminuzione del valore venale della moneta. Ciononostante, questo incremento puramente nominale — che in termini reali costituisce addirittura un decremento — verrebbe ugualmente assoggettato all'imposta secondo l'attuale meccanismo di determinazione della base imponibile, fornendo così argomenti alla tesi di coloro che in queste specifiche ipotesi negano la possibilità di usare il tributo come strumento deflattivo (*fiscal drag*) e, non peregrinamente, ritengono che nessuna specifica ed apprezzabile capacità contributiva sia in concreto rivelata dal venditore da poter giustificare la tassazione *ex art. 53 Cost.* Per questa via si potrebbe arrivare anche a sostenere, come ha fatto recentemente la commissione tributaria di Tortona (24), la illegittimità costituzionale delle norme relative alle determinazioni della base imponibile per violazione del principio di capacità contributiva.

Ed infatti, per chi ritiene che l'oggetto dell'INVIM sia non già l'incremento di valore in sé e per sé considerato (25), ma solo il par-

(23) E ciò sempre che tale 4 % costituisca davvero, come taluni ritengono (SPADA e VOIELLO, *L'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili*, Torino, 1974, p. 30), una sorta di compensazione forfettaria della perdita del valore della moneta. Sarei, peraltro, più propenso ad attribuire a tale percentuale la diversa funzione di assestare la progressività delle aliquote in ragione inversa rispetto alla durata del periodo incrementativo (così pure FILIPPI P., *L'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili*, Milano, 1974, 137; GRANELLI, *L'applicazione dell'INVIM in un contesto inflazionistico e il principio della capacità contributiva*, in *Boll. trib.*, 1975, 1271 ss.).

(24) Comm. di 1° grado di Tortona 18 febbraio 1975, in *Boll. trib.*, 1975, 1071 con nota adesiva di GRANELLI, *INVIM e svalutazione monetaria: un altro nodo al pettine della Carta Costituzionale*; *idem*, *Svalutazione monetaria, reddito e incrementi di valore*, in questa *Rivista*, 1975, II, 189 ss. dove si sviluppa tale ordine di concetti annotando la sentenza della Cassazione di cui alla nota seguente.

(25) Solo in tale ipotesi, invero, l'applicazione dell'INVIM non comporterebbe problemi di illegittimità costituzionale perché rappresenterebbe uno strumento deflattivo (*fiscal drag*) generalizzato tendente a colpire, al pari delle imposizioni generali sui redditi e sui *capital gains*, tutti i plusvalori anche nominali goduti dai soggetti proprietari di beni rimasti indenni dalla falcidia in-

icolare beneficio che esso manifesta a vantaggio del proprietario dell'immobile per il prodursi di cause specifiche (ad es., l'espansione dell'abitato o la valorizzazione urbanistica della zona...) (26), l'applicazione dell'INVIM sulle differenze monetarie dei *solì* immobili, senza cioè tener in alcun conto la svalutazione monetaria intervenuta ed anzi come *strumento deflattivo*, potrebbe comportare una discriminazione di situazioni che, pur essendo ben differenziabili dal punto di vista del beneficio, non lo sono affatto per quanto riguarda l'incidenza del fattore inflazionistico. In altri termini, mentre gli immobili, attraverso l'assoggettamento ad INVIM, subiscono un prelievo che annulla l'eventuale vantaggio derivante dalla loro obiettiva insensibilità alla falcidia inflazionistica, *altri beni*, anch'essi non coinvolti nel depauperamento generale, rimangono invece liberi dal peso fiscale e perciò conservano tale vantaggio (anche se solo) in termini di « rivalutazione nominale ». Non vi sarebbe, insomma, alcun motivo perché l'INVIM sia utilizzata come strumento deflattivo riguardo ai soli titolari di diritti reali sui beni immobili (che tali beni trasferiscono) e non invece anche nei confronti di soggetti proprietari di altri « beni rifugio » che hanno goduto anch'essi della « rivalutazione nominale » e che dimostrano perciò, sotto tale profilo, uguale capacità contributiva (27).

Proprio la considerazione della insanabilità degli inconvenienti appena accennati e di altri ancora, connessi alla determinazione della base imponibile ed alla definizione del presupposto, ha indotto lo stesso ministro delle finanze, on.le Visentini, a riconoscere, nel corso di un recente convegno tenutosi a Viareggio, l'opportunità della sostituzione del tributo in parola e di quello locale sui redditi con

flazionistica: l'insensibilità del patrimonio all'inflazione evita ai loro titolari di essere coinvolti nel depauperamento generale e perciò di fatto li equipara a chi abbia conseguito incrementi di ricchezza. Il che potrebbe indurre a ritenere che tali soggetti manifestano pur sempre una specifica capacità contributiva. Cfr., in generale, sull'uso del prelievo fiscale quale strumento deflattivo, COCCIANI, *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1970, p. 219; ROMANI, *Gli incrementi patrimoniali e l'imposta sul reddito*, Roma, 1974, p. 18 ss.; riguardo in particolare alla stessa INVIM, ne ammette l'uso quale strumento deflattivo SERA, *L'imposta sull'incremento di valore degli immobili*, Napoli, s.d., p. 129; *contra*, con riguardo all'imposizione sui redditi, da ultimo UCKMAR V., *Le differenze di numerario conseguenti alla svalutazione monetaria non sono assoggettabili a tassazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 3 ss. confortato nella sua tesi dalla recente sentenza della Cass. n. 2874 del 16 ottobre 1974, *ibidem* che, mutando radicalmente indirizzo, ha ora negato la tassabilità delle plusvalenze nominali.

(26) Cfr. GRANELLI, *L'applicazione dell'INVIM in un contesto inflazionistico*, cit., 1271 ss.

(27) Così ancora GRANELLI, *op. cit.*, p. 1272.

un'altra imposta da attribuire, quanto al gettito, agli enti locali: forse la « famigerata » imposta ordinaria sul patrimonio (sarebbe, peraltro, meglio a mio avviso, avendo di mira un siffatto tributo, pensare intanto ad una riconduzione della tassazione dei guadagni di capitale — e quindi anche degli incrementi di valore — nell'ambito più naturale dell'imposizione generale sui redditi). Sta di fatto, però, che mentre tali rilievi negativi sono fatti da una sede così autorevole, in parlamento giace una proposta di legge governativa che amplia ancor di più la sfera di applicazione dell'INVIM decennale estendendola all'incremento di valore degli immobili realizzato da qualunque tipo di società, anche non svolgente esclusiva o prevalente attività di gestione immobiliare, con la conseguenza che, se tale disegno divenisse legge dello stato, si accentuerebbe la natura criptopatrimoniale di tale tributo senza nemmeno avere i vantaggi applicativi delle imposte immobiliari pure. In ogni caso si verrebbe a dare una struttura ancora più generalizzata ad un'imposta che dovrebbe semmai avere un ambito ancor più ristretto di quello attuale ampliando così, invece di semplificare, i problemi interpretativi che ora affannano la amministrazione finanziaria ed i contribuenti.

Per quanto riguarda in particolare l'applicazione dell'INVIM nei riguardi dell'industria alberghiera, mi risulta che sono state assunte iniziative per far esentare dall'imposta decennale « ampliata » di cui si è detto le società proprietarie di immobili, destinati vincolisticamente ad alberghi, che non gestiscono direttamente gli alberghi medesimi, ma si limitano a concederli in locazione. Si vorrebbe in altri termini estendere anche all'incremento di valore realizzato da tali società la specifica esenzione prevista dal ricordato disegno di legge governativo nei riguardi dei soli incrementi di valore dei fabbricati destinati ad alberghi gestiti dagli stessi proprietari. L'art. 3 lett. d) di tale d.d.l. si limita, infatti, a stabilire la esenzione per gli incrementi di quei fabbricati « destinati all'esercizio di attività commerciali non suscettibili di diversa destinazione senza radicale trasformazione, *sempre che l'attività commerciale sia esercitata direttamente dal proprietario*. Nei confronti delle società che esercitano esclusivamente attività di locazione finanziaria — aggiunge la lett. d) — l'esenzione si applica anche per i fabbricati dati in affitto ».

Pur comprendendo i motivi che sono a base di tale iniziativa, debbo tuttavia dire che in linea astratta e di puro diritto l'imposizione dell'incremento a carico di società proprietarie non gerenti l'albergo non dovrebbe tanto scandalizzare: tali società sono, infatti,

giuridicamente da qualificarsi in modo non diverso da qualunque società (immobiliare o a prevalente gestione immobiliare) che ritrae il suo reddito esclusivamente dai canoni di locazione (si pensi alla grande società immobiliare che dà in locazione un immobile ad una società che gestisce una catena di grandi magazzini).

Del resto, già attualmente, nel vigore del D.P.R. n. 643 del 1972, le società proprietarie di immobili che affittano gli stessi per uso di albergo rientrano, almeno teoricamente, nell'ambito di applicazione dell'INVIM decennale, anche se in concreto ciò avviene abbastanza di rado per un insieme di ragioni che non è difficile spiegare. Ed infatti, se si tiene presente che la locazione di un fabbricato ad uso di albergo è normalmente considerata locazione di azienda, è innanzi tutto da escludere che le società proprietarie locatrici siano equiparabili alle società svolgenti esclusivamente attività di gestione immobiliare. Rispetto ad esse dovrà invece indagarsi se rientrano tra le società che svolgono prevalentemente attività di gestione immobiliare le quali, allo stato attuale della legislazione, costituiscono l'altra categoria di società assoggettate all'INVIM decennale ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 643.

Come è noto, per stabilire la prevalenza di tale attività i commi 3 e 4 dell'art. 3 del D.P.R. 23 dicembre 1974 n. 688 integrativo del D.P.R. n. 643 cit. indicano il criterio che così può sinteticamente enunciarsi: quando il volume di affari complessivo della società (determinato secondo le disposizioni dell'IVA) nel biennio precedente al compimento del decennio è costituito per oltre la metà dai corrispettivi (canoni) imputabili all'attività di gestione immobiliare, allora la società può ritenersi a prevalente gestione immobiliare e rientra quindi nell'ambito applicativo dell'imposta per tutti gli immobili da essa detenuti, a titolo di proprietà o di enfiteusi, da un decennio. Ora, per quanto concerne la locazione di aziende (e perciò anche di quelle alberghiere) comprensive dell'immobile riguardo alle quali è difficile discriminare il corrispettivo dell'immobile da quello della azienda, il ministero delle finanze ha ammesso, con propria circolare n. 5 del 17 marzo 1975, la possibilità di ricomprendere tra i ricavi derivanti da attività di gestione immobiliare il solo reddito catastale, rivalutato per legge, degli immobili facenti parte dell'azienda. Tale reddito, appunto perché catastalmente determinato, non solo è sempre inferiore a quello effettivo, ma nella maggior parte dei casi non supera nel suo ammontare neanche la metà del volume di affari complessivo della società (che comprende i corrispettivi globali della lo-

cazione di azienda ed altri ricavi derivanti da eventuali attività marginali svolte dalle società), la quale metà, come si è visto, costituisce invece la condizione necessaria perché la società possa considerarsi a prevalente gestione immobiliare e perciò assoggettarsi all'INVIM decennale.

Attraverso l'applicazione di tale criterio di individuazione dei soggetti passivi del tributo in parola si può dunque già ora raggiungere abbastanza frequentemente l'obiettivo di sottrarre le società, che affittano aziende comprensive di immobili, all'applicazione dell'INVIM decennale.

L'estensione invece di tale imposta a qualunque società, perseguita con il d.d.l. in parola, avrebbe l'effetto più oneroso di colpire *sempre* l'incremento di valore dell'immobile indipendentemente dalla misura del rapporto tra canoni degli immobili e volume d'affari complessivo. Ciò spiega, pertanto, l'interesse delle società proprietarie di alberghi, non direttamente gestiti da esse, di rientrare nella esenzione accordata solo a chi utilizza direttamente gli immobili quali beni strumentali allo svolgimento dell'attività alberghiera. Ed invero, se l'approccio al problema avvenisse ponendosi dallo stesso angolo visuale degli interessi di tale categoria e se in particolare si considerasse, da un lato, che spesso le società gerenti sono controllate da quelle proprietarie e ad esse collegate nell'ambito dello stesso gruppo e, dall'altro, che gli edifici destinati ad attività alberghiera, in forza del vincolo di uso risalente al 1936 (legge 24 luglio 1936 n. 1692), non sono in alcun modo trasformabili in uffici o abitazioni o adibiti ad altri usi, non sarebbe difficile rendersi conto come la futura piena tassazione, ammissibile in via di principio, possa apparire sul piano concreto alle categorie interessate iniqua ed ingiustificatamente onerosa (anche se, ripeto, legittima). Indubbiamente nell'ipotesi di collegamento tra le due società, si comprende come l'imposta, pur colpendo formalmente l'incremento di valore realizzato dalla società di puro godimento, nella sostanza viene a far carico su un'unica entità economica produttiva, riferibile, anche se attraverso articolazioni funzionali e distinte forme giuridiche, ad uno stesso gruppo societario operante nel settore alberghiero che utilizza l'immobile quale bene strumentale. Né può negarsi ancora che le società in parola si trovino in una situazione giuridica particolare che, pur non sottraendole alla tassazione sull'incremento di valore, vieta loro di attuare forme diverse e più lucrative di uso degli immobili dei quali sono proprietarie.

Anche sotto questo aspetto, peraltro, la loro posizione non sarebbe fiscalmente diversa da quella di altre categorie di proprietari, ad esempio, le società proprietarie di immobili a fitto bloccato, le quali, in mancanza di espressa esenzione, sono assoggettabili già ora, e lo saranno a maggior ragione con l'entrata in vigore del ricordato d.d.l., all'INVIM decennale.

Non mi convince, infine, la tesi di coloro che giungono a considerare esenti gli incrementi di valore in parola attraverso l'equiparazione delle società che danno in locazione gli immobili con vincolo alberghiero a quelle che esercitano il *leasing* finanziario, riguardo alle quali, come si è visto, la lett. d) del citato art. 3 del d.d.l. riconosce l'esenzione anche per gli immobili da esse dati in affitto. È, infatti, assente nel nostro caso il requisito essenziale che caratterizza il *leasing* finanziario (e che solo potrebbe legittimare tale equiparazione) e cioè la causa finanziaria del contratto di locazione: in ogni caso mancherebbe a livello soggettivo la possibilità di configurare la società locatrice non come mera società di godimento, ma quale intermediaria organizzata tra il locatario ed i produttori dei beni oggetto della locazione (28).

Stando così le cose, la possibilità di ottenere un'esenzione per gli incrementi di valore degli immobili in questione dipende, a mio avviso, in larga misura solo dal tipo di valutazione che il parlamento vorrà fare in ordine alla esistenza di un interesse generale ad incentivare l'industria turistica attraverso la concessione di siffatte agevolazioni fiscali anche nel campo dell'INVIM. Bisognerà dimostrare in proposito che, nella specie, l'applicazione di tale imposta con le conseguenze negative di cui si è detto non tanto ridonderebbe sulla società proprietaria dell'immobile quanto sullo stesso locatario, titolare dell'azienda alberghiera, e quindi sull'industria turistica in generale, la quale, è appena il caso di dirlo, in questa fase di tutto avrebbe bisogno meno che di essere assoggettata a così gravose imposizioni.

9. Venendo alla conclusione, non credo che dal punto di vista strettamente fiscale assumano particolare rilievo per il settore turistico altre questioni oltre quelle ora illustrate in tema di IVA e di

(28) Sulla natura giuridica del *leasing* e sul suo trattamento fiscale sia ai fini dell'imposizione diretta che indiretta v. BUONOCORE-FANTOZZI-ALDERIGHI-FERRARINI, *Il leasing (profili privatistici e tributari)*, Milano, 1975, p. 6 ss. e 101 ss.; PERRONE, voce *Locazione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIV, Milano, 1974, p. 997 ss.

INVIM. Ciò non toglie che, specialmente nel campo dell'imposizione sui redditi, possano porsi problemi più specifici — di cui evidentemente non intendo occuparmi in questa sede — riguardanti particolari situazioni aziendali (ad es. la determinazione del reddito di impresa dell'azienda alberghiera in relazione ai costi ed ai ricavi documentabili e rilevabili dalle scritture obbligatorie) o interpretazioni giurisprudenziali ricorrenti (ad es. la passata denegata equiparazione degli alberghi alle case di abitazione civili aventi caratteristiche di case economiche e popolari ai fini della spettanza dell'esenzione venticinquennale prevista a favore di queste ultime dalla c.d. legge Tupini e successive modificazioni fino all'attuale art. 32 del D.P.R. n. 601 del 29 settembre 1972). Sono problemi, peraltro, che normalmente trovano o hanno trovato una loro soluzione nell'ambito della generale problematica relativa al reddito di impresa, data appunto la stretta compenetrazione ed identificazione, ai fini della determinazione di tale reddito, delle imprese alberghiere con quelle industriali in genere.

Per quanto attiene, infine, alla politica di incentivazione e di sostegno del settore turistico da parte dello stato e delle regioni, la mia personale opinione è che essa debba essere attuata prevalentemente attraverso strumenti diversi da quelli delle esenzioni fiscali. Non si sottolineerà mai abbastanza la poca idoneità di queste ultime agli effetti del raggiungimento di concreti obiettivi di politica economica. Prova ne siano gli scarsi risultati ottenuti nel mezzogiorno dalla politica degli incentivi fiscali sia di impianto che di esercizio; conseguenza, questa, anche della obiettiva difficoltà di controllare gli effetti di tali agevolazioni sull'impresa a causa della mancanza di trasparenza di questi strumenti. Qualora, peraltro, con la futura legge organica sugli incentivi si dovesse continuare, specie nelle aree depresse del sud o del centro-nord, ad operare a favore dell'industria ancora mediante incentivi fiscali, non vi sarebbe alcuna ragione perché questi, un volta che si sia entrati in questo ordine di idee, non debbano essere previsti anche per l'industria alberghiera. Non è infatti da porre in dubbio la sua equiparazione, ai fini della politica di sostegno, ad ogni altro tipo di industria (manufatturiera, produttrice di servizi od altro), il cui insediamento nello stesso territorio si intende agevolare.

A parte queste ultime considerazioni, sarebbe, comunque, più opportuno, sempre a mio avviso, ripiegare su una chiara politica di sostegno dell'industria turistica attuata attraverso la concessione di agevolazioni creditizie o di contributi correlati alla occupazione, anche

sotto forma di buoni di imposta, avendo però ben presente il limite oltre il quale una malintesa politica di sostegno da parte dello stato e delle regioni non produca anche nel settore turistico, come è avvenuto in altri settori, una riduzione di iniziative individuali e, conseguentemente, dell'impiego di capitali privati di rischio. Del resto, in questo senso si è espressa categoricamente la legge delega sulla riforma tributaria n. 825 del 1971 fissando nel suo art. 9, coerentemente ai criteri sopra esposti, il principio generale della limitazione, nella maggior misura possibile, delle deroghe ai principi di generalità e progressività dell'imposizione. In particolare, tale articolo ha stabilito che le esenzioni e le agevolazioni fiscali in materia sia di imposte dirette che di imposte indirette sugli affari previste da leggi speciali, se le finalità perseguite sussistano ancora e siano conformi agli obiettivi del programma economico nazionale, « dovranno essere, in quanto possibile, sostituite dalla concessione di contributi, anche sotto forma di buoni di imposta, commisurati a parametri da determinare senza riferimento all'imponibile ».

È agevole rilevare che quelli toccati da ultimo sono problemi di politica economica o, se si vuole, anche fiscale che comunque investono solo indirettamente il diritto tributario e che in una trattazione dedicati agli aspetti fiscali del turismo si possono solo accennare per completezza di indagine, ma non certo avere la presunzione di risolvere.

Le stesse considerazioni valgono per l'altra questione dell'estensione della eventuale fiscalizzazione degli oneri sociali anche alla industria turistica: questo problema interessa il diritto tributario e ancor di più la scienza delle finanze solo in via del tutto riflessa nella prospettiva di individuare l'imposta che possa essere assunta a fonte di finanziamento della fiscalizzazione. Il vero è che la scelta sull'opportunità di estendere quest'ultima anche al settore turistico come quella sulla utilità di concedere agevolazioni ed esenzioni fiscali a tale settore o di equipararlo alle industrie esportatrici ai fini creditizi e fiscali dipende esclusivamente da valutazioni di merito che spettano solo ai poteri pubblici nell'ambito delle più ampie scelte di politica economica che il governo e le categorie interessate sono chiamate a fare in questa delicata fase della vita pubblica.

FRANCO GALLO

APPUNTI E RASSEGNE

LA FISCALITA' NELLA PIANIFICAZIONE BELGA OBIETTIVI E DISCUSSIONI

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Il contesto economico generale e le sue implicazioni a medio termine. — 3. Le opzioni del piano 1976-1980. — 4. Migliore ripartizione del prelevamento fiscale e parafiscale. — 5. Le conseguenze dell'adozione delle misure previste nel bilancio. — 6. Giudizio sulla politica fiscale preannunciata. — 7. Conclusioni.

1. Ai sensi dell'art. 7, par. 1 della legge 15 luglio 1970 relativa alla organizzazione della programmazione e del decentramento economico, la redazione del piano economico si presenta in Belgio suddivisa in due fasi relative: alle opzioni del piano e, quindi, al piano propriamente detto.

Sulla base di queste norme, l'ufficio del piano ha ora preparato le « Opzioni del piano 1976-1980 », documento questo che il governo ha trasmesso per il parere il 14 gennaio 1975 al Consiglio centrale dell'economia, al Consiglio nazionale del lavoro ed ai tre Consigli economici regionali (per il Brabante, le Fiandre e la Vallonia).

Per oltre cinque mesi questi questi vari organi si sono dedicati ad un esame approfondito delle opzioni presentate dall'ufficio del piano il che testimonia quanto meno l'importanza del dibattito democratico — voluto dal legislatore — che si è aperto sulle scelte fondamentali del futuro del Belgio, a medio e lungo termine.

In base alla legge del 15 luglio 1970 i documenti elaborati dall'ufficio del piano ed i pareri dei Consigli di cui sopra, sono stati trasmessi per la discussione al Parlamento congiuntamente alle proposte di opzione del governo.

Prima di esaminare in dettaglio la parte delle opzioni relative alle fiscalità è opportuno rammentare come il governo nel trasmetterle al Parlamento ha prospettato l'opportunità di una riforma che alleggerisca le procedure ora vigenti, senza però che si attenti al carattere democratico del piano. Infatti l'esperienza della regionalizzazione del piano 1971-1975 per gli anni 1974-1975 e dell'elaborazione delle opzioni del piano 1976-1980, pur evidenziando l'interesse delle consultazioni previste ai vari livelli della legge del 1970, ha messo altresì in risalto la lentezza delle procedure fino ad ora seguite.

Inoltre il governo ha deciso di includere nel piano in discussione un capitolo speciale dedicato alle innovazioni da adottare con precedenza, per il miglioramento dell'attuale struttura di raccolta e di elaborazione di dati statistici i quali costituiscono il naturale piedistallo di ogni programmazione.

Come hanno sottolineato il Consiglio centrale dell'economia e il Consiglio nazionale del lavoro, questo sforzo di ammodernamento e di semplificazione non deve tendere solo a redigere delle nuove statistiche, ma anche a ripensare fondamentalmente le attuali statistiche, in modo tale da eliminare i dati superflui o superati, da valorizzarne meglio degli altri e da coordinare le informazioni statistiche raccolte dalle varie fonti accelerandone nel contempo la pubblicazione.

In particolare quattro sono gli obiettivi immediati in tale campo:

— dare alla struttura statistica una dimensione regionale, indispensabile per una vera pianificazione di tipo regionale;

— riunire le statistiche finanziarie, condizione importante per reali progressi nella programmazione finanziaria;

— assicurare una migliore trasparenza dei redditi sia diretti che indiretti e della pressione fiscale e parafiscale;

— assicurare una migliore conoscenza delle tecniche di organizzazione del lavoro e dei loro effetti.

Alcuni di questi obiettivi una volta raggiunti dovrebbero consentire una migliore pianificazione anche nel campo fiscale, settore questo caratterizzato fino ad oggi, come vedremo, da una certa vaghezza per quanto concerne gli obiettivi da raggiungere e i sistemi per conseguirli.

2. Prima di soffermarci in dettaglio sull'argomento oggetto di questa nota è opportuno dare alcuni cenni sull'attuale situazione economica del Belgio dato che la stessa ha condizionato inevitabilmente le scelte dei pianificatori belgi, anche in campo fiscale.

La situazione economica presenta in particolare numerosi rischi e fattori di incertezza a breve e medio termine. L'inflazione rimane ancora preoccupante (nel 1974 l'indice dei prezzi al consumo è aumentato del 12,4 %, contro il 6,9 % del 1973; per il 1975 si prevede un aumento del 10 % almeno), mentre la situazione economica e l'occupazione tendono a deteriorarsi rapidamente (si prevedono 135.000 disoccupati nel 1975). Tutto ciò indurrà inevitabilmente il Belgio ad operare degli importanti aggiustamenti a livello della produzione, dell'occupazione, degli investimenti e del consumo.

La modifica dei relativi prezzi interni, i processi messi in atto (o che verranno messi in atto in futuro) per economizzare e sostituire le fonti energetiche ora impiegate, l'adattamento della struttura delle esportazioni belghe alle domande addizionali dei paesi petroliferi, implicheranno inevitabilmente una ristrutturazione della produzione basata sullo sviluppo ed un nuovo orientamento degli investimenti produttivi, cosa che dovrà inevitabilmente comportare trasferimenti di manodopera (con conseguente rischio di aumento della disoccupazione funzionale e strutturale) ed una riduzione dei consumi privati interni il che dovrebbe consentire un certo sviluppo del risparmio nazionale, necessario supporto per una limitazione dell'apporto estero al finanziamento degli investimenti nazionali.

Senza soffermarci sui dettagli delle linee di azione a medio termine che il Belgio dovrebbe seguire nel periodo in esame, nel quadro della

lotta all'inflazione, dello sviluppo economico e del contenimento dei consumi, la constatazione che si ritrae dall'esame degli obiettivi del piano e dei mezzi per perseguirli è la assoluta necessità di introdurre una solidarietà tra le varie componenti sociali del paese, maggiore di quella esistente nel passato. Tale solidarietà, la quale sola potrà garantire una migliore ripartizione dei sacrifici che attendono il Belgio, è necessaria, secondo il governo, sia per fronteggiare le conseguenze della crisi energetica, sia per portare avanti la lotta all'inflazione. Essa implicherà in particolare la risistemazione delle attuali strutture non giuste nella ripartizione dei redditi e dei patrimoni attraverso la compressione dei consumi privati e il miglioramento delle prestazioni previdenziali.

Il Belgio dovrà poi operare in modo tale da accrescere la solidarietà, anche tra i vari stati membri della C.E.E., dato che i problemi che lo travagliano sono, in fondo, gli stessi della maggior parte degli altri *partners* europei (disoccupazione, disavanzo della bilancia dei pagamenti, politica energetica, inquinamento, ecc.).

3. Le opzioni del piano 1976-1980 si articolano attorno ad alcune principali aspirazioni:

- piena e migliore occupazione;
- qualità della vita;
- ripartizione più giusta dei redditi;
- solidarietà verso i più sfavoriti;
- giusta partecipazione di tutte le regioni al processo economico e sociale, grazie ad una efficace regionalizzazione.

Si tratta di obiettivi particolarmente attuali tra i quali il principale è rappresentato naturalmente dall'occupazione che precede subito prima quello della solidarietà con i più sfavoriti e con i paesi del terzo mondo vittime sia dell'inflazione che del rallentamento dello sviluppo economico.

Il miglioramento della qualità della vita deve poi andare di pari passo con la maggiore austerità di vita che dovrà essere richiesta a tutti i cittadini, mentre la ripartizione più equa dei redditi costituisce la condizione preliminare per una reale solidarietà tra gli interlocutori sociali.

Si tratta, come si vede, di obiettivi strettamente legati tra di loro. In particolare la componente fiscale viene ad essere inquadrata nell'obiettivo della più giusta ripartizione dei redditi il cui raggiungimento dovrebbe essere conseguito attraverso sia un riesame globale della fiscalità diretta ed indiretta sia attraverso un riavvicinamento progressivo dei vari regimi di sicurezza sociale.

4. Come già accennato *sub c)* nel corso del piano 1976-80, dovrebbe essere assicurata una migliore ripartizione del prelevamento fiscale.

Il governo belga ha già preso in passato l'impegno a presentare al Comitato nazionale dell'espansione economica un rapporto generale sulla fiscalità diretta ed indiretta.

In questo contesto ed alla luce anche dei lavori del Comitato interministeriale per la riforma delle imposte, nel corso del nuovo piano

dovrebbero essere presi in considerazione una serie di problemi di natura fiscale per i quali verranno studiate le soluzioni più idonee in vista appunto del raggiungimento dell'obiettivo prioritario di una più equa ripartizione dei redditi.

In particolare le questioni in discussione riguardano:

— la progressività della scala delle aliquote dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in modo da eliminare le anomalie della curva della progressività;

— le modalità del cumulo dei redditi dei coniugi;

— il regime applicabile in materia di redditi derivanti da beni immobili;

— l'incentivazione del risparmio mobiliare e la protezione dello stesso dall'erosione monetaria;

— la riforma delle imposte di successione e di registro;

— i problemi posti dall'armonizzazione progressiva dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta sulle società in sede comunitaria.

In ogni caso però, il governo belga pone quale presupposto alle riforme che potranno essere adottate in campo tributario, che le stesse dovranno essere neutre sul piano del gettito fiscale complessivo.

Se questo è il programma di azione in campo fiscale lo strumento tributario è chiamato in causa per il raggiungimento anche degli altri obiettivi del piano, svolgendo una funzione strumentale rispetto agli stessi.

Così con riferimento all'obiettivo del contenimento del consumo privato è previsto l'inasprimento di alcune forme di consumo di lusso quali le residenze secondarie, la costruzione di piscine private, l'acquisto della seconda auto, mentre ai fini della protezione dell'ambiente contro gli inquinamenti dovrebbero essere introdotte tasse specifiche sul consumo di prodotti non biodegradabili, utilizzati dalle famiglie, dall'industria ovvero dall'agricoltura. Sempre nel quadro della lotta contro l'inquinamento dell'aria il governo si propone di adottare nuove norme relative alla potenza, alla velocità e alle dimensioni degli autoveicoli; se ciò non sarà possibile sarà nuovamente lo strumento fiscale ad intervenire in funzione dei predetti criteri.

Con riferimento poi ai programmi di sviluppo regionale delle Fiandre data la necessità di decongestionare il settore privato di Bruxelles, due tipi di misure potranno essere messe in atto:

— sviluppo di centri di crescita attrezzati con infrastrutture attraenti (terreni a buon mercato, efficienti servizi, alloggi, cioè misure stimolanti);

— adozione di una tassa di concentrazione (analoga, è pensabile, a quella adottata dalla Francia per decongestionare l'area parigina) per superficie occupata ovvero più elevata contribuzione delle imprese alle spese di trasporto dei pendolari (misure frenanti).

Nel quadro poi della politica di sviluppo generale del paese, con riferimento specifico alla politica per gli investimenti da porre in atto nel quadro del nuovo piano, il governo si propone di intervenire pressantemente presso le Comunità Europee onde siano armonizzati i vari

sistemi nazionali di aiuto agli investimenti (per eliminare le distorsioni che al presente si lamentano) e che venga assunta una posizione comune nei riguardi delle imprese multinazionali (è un problema che interessa da vicino il Belgio, paese in cui il capitale straniero è assai presente; non è però ben chiaro quali siano gli obiettivi di fondo del governo belga con riferimento a tale specifico punto).

5. Come già accennato le riforme che verranno in concreto adottate in campo fiscale, dovrebbero risultare neutre sotto il profilo del gettito.

L'ufficio del piano ha tentato una valutazione dell'andamento prevedibile sia delle entrate che delle spese pubbliche nel quinquennio in esame. In particolare i calcoli al riguardo sono stati effettuati facendo riferimento alle regole ed ai sistemi di calcolo e di riscossione delle imposte in vigore o decise dal governo per il 1974 ed il 1975. Si è pertanto fatto riferimento alla situazione fiscale di un biennio nel corso del quale il governo ha messo in funzione un dispositivo fiscale anti-inflazionistico.

Ciò premesso l'ufficio del piano valuta nella misura del 14,7 % l'incremento annuo del gettito fiscale cui dovrebbe far fronte un tasso medio di aumento delle spese pubbliche del 15,8 %.

Si tratta di dati approssimativi suscettibili di certe variazioni. Il governo belga si è così preoccupato di sottolineare come non sia ancora quantificabile il margine di manovra che in concreto rimarrà a sua disposizione per il proseguimento della politica di sviluppo economico e sociale prospettata nel piano, senza ricorrere a funzionamenti di tipo inflazionistico e a inasprimenti tributari, soluzioni queste, a detta del governo, ugualmente inaccettabili.

In termini percentuali l'imposta sul reddito delle persone fisiche dovrebbe assicurare nel quinquennio in esame il 42 % delle entrate consolidate dello stato (contro il 36 % del periodo precedente), l'imposta sulle società il 6,9 % (6,9 % nel quinquennio 1971-75) e le imposte indirette il 27,8 % (contro il 31,40 %).

6. Quale giudizio può darsi dei progetti per il settore fiscale?

La principale osservazione da farsi è innanzitutto una certa, apparente vaghezza dei progetti stessi sui quali, per il momento, non vengono dati dettagli. Si è più che altro di fronte ad una serie di proponimenti per alcuni dei quali sono però allo studio, già da tempo, dei progetti.

Tale osservazione è stata prospettata anche dalla Federazione delle industrie belghe nelle osservazioni al piano presentata al Comitato nazionale per l'espansione economica, il 20 maggio 1975, ma già prima nel corso del 1974 critiche ed osservazioni agli aspetti fiscali del piano vennero avanzate dal Consiglio centrale dell'economia e dal Consiglio nazionale del lavoro, organi questi che hanno emesso un parere congiunto il primo luglio 1974.

Vediamo ora i giudizi dati sia dai predetti organismi che dalla Federazione delle imprese belghe (F.E.B.) in quanto dagli stessi si evidenziano chiaramente i limiti e la vaghezza insiti nella politica prospettata per il piano 1976-1980.

a) *Il parere dei Consigli.*

I Consigli non hanno assunto su tale punto una posizione univoca; si è infatti avuta una netta separazione tra la posizione assunta dai rappresentanti dei lavoratori subordinati e in parte delle cooperative e quella assunta dai rappresentanti dell'industria, del commercio e dell'agricoltura.

I rappresentanti dei lavoratori hanno posto l'accento sull'obiettivo prioritario della lotta all'evasione in vista della quale dovrebbero essere adottate una serie di misure imperniate sulla: abolizione del segreto bancario (già limitato in Belgio), creazione di un catasto dei patrimoni, riunificazione delle varie amministrazioni finanziarie (organizzate con effettivi sufficienti e con gruppi di verificatori polivalenti), adozione di adeguate sanzioni nei riguardi dei liberi professionisti che non rilascino fattura con l'indicazione degli onorari percepiti, aumento automatico del 50 % delle imposte evase, generalizzazione della *souche* fiscale da fornire al consumatore in occasione di ogni prestazione di servizio, responsabilità dei contabili e dei consulenti fiscali per l'esattezza della contabilità e delle dichiarazioni fiscali dei loro clienti, emissione obbligatoria delle fatture per le vendite degli agricoltori (specie se si tratta di vendita di bestiame); controllo generalizzato dei trasporti stradali.

Inoltre, i rappresentanti dei lavoratori per il caso in cui si debbano accrescere le entrate dello stato avanzando sulla strada della democratizzazione della fiscalità, hanno suggerito una ulteriore serie di misure imperniate: sull'aumento dell'imposta personale gravante sui redditi più elevati (introducendo imposte addizionali per i redditi superiori a 800.000 fr.b. e sopprimendo il *plafond* del 55 % che tutela gli alti redditi contro la progressività delle imposte), su un forte inasprimento delle imposte sulle successioni più importanti, sull'introduzione di una imposta sui patrimoni più rilevanti, su una maggiorazione dell'imposta sulle società, sull'adeguamento dei redditi catastali a quelli reali (tenendo però conto del blocco dei fitti), e infine sulla revisione dei *barèmes* fiscali forfetari accordati a certe attività, sistema questo che dovrebbe essere mantenuto solo per i casi in cui non si potesse ricorrere ad altro sistema per la loro imposizione.

Le aliquote della t.v.a. gravanti sui beni normalmente acquistati dai contribuenti a basso o medio reddito, non dovrebbero invece essere ulteriormente aumentate.

Le misure sopra proposte dovrebbero presentare carattere provvisorio dato che i rappresentanti dei lavoratori reputano ormai indifferibile una generale riforma della fiscalità in senso democratico tale da assicurare una più giusta ripartizione del carico fiscale, attraverso una accentuazione della progressività nei redditi più elevati e sui patrimoni più grandi.

La futura riforma dovrebbe essere imperniata sulla imposizione dei redditi reali, sulla individuazione precisa dei beneficiari dei redditi mobiliari (attraverso l'introduzione del *bordereau*), sulla revisione dell'attuale sistema di detrazioni per carichi di famiglia (che sembra tornare

a maggior vantaggio delle famiglie a maggior reddito) adottando, in via alternativa, un sistema nazionale di assegni familiari, agendo sulla revisione del sistema del cumulo dei coniugi aumentando la detrazione attualmente vigente per il reddito della moglie.

I rappresentanti dei settori industriale, artigiano, commerciale ed agricolo, pur confermando la loro ferma opposizione alla evasione, hanno reputato che invece di aggravare gli adempimenti amministrativi già esistenti (e che si tradurrebbero in un appesantimento inutile della gestione amministrativa delle imprese il che si verificherebbe ove si decidesse di generalizzare il controllo sui trasporti stradali), l'amministrazione dovrebbe utilizzare meglio i larghi poteri di controllo di cui essa già gode.

Deleteria sarebbe poi l'abolizione del segreto bancario, misura questa che potrebbe provocare un esodo massiccio dei capitali (ad esempio verso il vicino Lussemburgo) e la chiusura del mercato belga agli investitori stranieri.

Effetti limitati avrebbe poi la creazione di un catasto nella forma richiesta dai rappresentanti del mondo del lavoro, mentre l'aggravio automatico delle imposte evase sembrerebbe costituire un passo indietro dato che la legge vigente prevede un aumento (a discrezione dell'amministrazione) fino al 300 % delle imposte evase.

È poi da respingere ogni proposta tendente alla introduzione di nuove formalità amministrative gravanti sulle imprese (e che alla fine si riducono in un aumento dei prezzi di vendita ed in una riduzione della produttività) ed all'inasprimento dell'imposta personale in quanto l'attuale tendenza inflazionistica e la mancanza di ogni forma di indicizzazione delle detrazioni riconosciute ai contribuenti, si traducono di fatto in un inasprimento della pressione fiscale.

È poi opportuno mantenere il *plafond* del 58 % (e non del 55 % come indicato dai rappresentanti dei lavoratori) per non scoraggiare gli elementi più dinamici dell'economia belga e, in particolare, i quadri e i lavoratori più qualificati.

Ugualmente nocivi sarebbero l'inasprimento dell'imposta sulle successioni e l'introduzione dell'imposta sui maggiori patrimoni, in quanto suscettibili di provocare fughe di capitali.

Per quanto poi riguarda il trattamento delle società, secondo i rappresentanti del mondo della produzione, il sistema fiscale belga già aggrava sensibilmente le imprese, anzi dopo la legge del 25 giugno 1973 è stata rinforzata una tendenza già esistente che torna a pregiudizio delle imprese più dinamiche. La situazione tende poi a peggiorare a causa dell'attuale periodo di inflazione dato che il legislatore belga non ha adottato alcuna misura per tener conto del deprezzamento monetario.

Pericoloso sarebbe poi l'inasprimento delle imposte sulle successioni in quanto influenzerebbe negativamente la continuità delle piccole e medie imprese di tipo familiare in tutti i casi in cui il patrimonio professionale si confonde con quello personale. Una revisione del sistema di tassazione dei redditi immobiliari dovrebbe poi essere accompagnata dall'adozione di norme che permettessero di eliminare gli inconvenienti at-

tualmente derivanti dall'assoggettamento ad imposte di tali redditi, anche da parte dei comuni.

In materia di t.v.a. eventuali misure di variazioni delle aliquote dovrebbero essere operate tenendo conto dei progetti di armonizzazione comunitaria attualmente in discussione (sesta direttiva).

Ciò che invece è necessaria è l'adozione di misure di indicizzazione che permettano di attenuare gli effetti dell'inflazione nei riguardi sia delle persone fisiche che delle società.

Tra le posizioni dei rappresentanti dei lavoratori e del mondo della produzione che, come si vede, si collocano invero agli antipodi tra di loro, è stata espressa in seno ai due Consigli una terza posizione (costituita anch'essa da rappresentanti dei lavoratori e delle cooperative) che anche se vicina a quella dei rappresentanti del mondo del lavoro, si presenta in parte più moderata e possibilista e che propugna anch'essa una decisa lotta all'evasione, l'abolizione del *plafond* del 58 % e la revisione del sistema del cumulo dei redditi dei coniugi. Per la revisione dell'imposta sulle società si dovrebbero invece attendere le decisioni della Comunità, mentre per l'imposta di registro si dovrebbe introdurre una diminuzione dell'aliquota per l'acquisto di una prima abitazione ed un inasprimento nel caso di acquisto di altri, successivi immobili.

b) Il parere della Federazione delle imprese belghe (F.E.B.).

Nelle osservazioni presentate al Consiglio nazionale per l'espansione economica la F.E.B. ha ovviamente riprospettato le critiche al piano già avanzate in sede di Consiglio del lavoro e dell'economia, con ulteriori precisazioni sui punti che più interessano gli imprenditori.

Così la F.E.B. si è dichiarata contraria ad ogni misura di fiscalizzazione degli oneri sociali che si traduca in inasprimenti dell'imposta sui profitti societari per le negative conseguenze che ne potrebbero derivare sugli investimenti, sulla formazione del capitale e sullo sviluppo generale dell'economia belga. È invece necessario rivedere il trattamento dei redditi dei coniugi ed il sistema vigente di detrazioni per carichi di famiglia in quanto, come sottolineato anche nel rapporto belga al XXVI congresso dell'I.F.A., assolutamente insufficienti.

Ove si volessero poi adottare delle misure di incentivazione per la formazione del risparmio, si dovrà evitare ogni discriminazione nel trattamento che si applicherà alla remunerazione dei capitali propri e di quelli di rischio, mentre un giudizio sulla proposta democraticizzazione della fiscalità da operarsi attraverso l'introduzione di una progressività accentuata delle imposte sulle successioni e sulle donazioni, potrà essere dato solo sulla base di un progetto concreto, tenendo conto delle conseguenze economiche che ne potrebbero derivare (fuga dei capitali, ecc.).

Per quanto infine riguarda eventuali modifiche in tema d'imposta sulle società e d'imposta sul valore aggiunto, la posizione della F.E.B. è nel senso che il Belgio dovrà tener conto delle scelte che la Comunità effettuerà in tali settori. Inoltre, ogni innovazione in materia di imposta sul valore aggiunto dovrà essere adeguatamente studiata date le ripercussioni che si potrebbero avere in senso inflazionistico. Ciò che è certo

è che una riduzione dell'attuale eccessivo numero di aliquote dell'imposta (ben sei) si rende quanto mai opportuna e, oltre a trovare consenzienti le imprese belghe, costituirebbe un indilazionabile allineamento agli imperativi di armonizzazione per il momento a livello del Benelux, e, nel prossimo futuro, a livello comunitario.

7. La rassegna svolta evidenzia quanto detto in premessa e cioè l'alto grado di incertezza che avvolge per il futuro le reali intenzioni dei governanti belgi in materia fiscale.

Indubbiamente il governo si è voluto lasciare un certo margine di scelta ed inoltre la pianificazione belga è di tipo indicativo, il che non esclude che forse si sarebbe potuti essere più precisi.

È facile prevedere che scelte concrete si avranno quando l'apposito comitato per la riforma fiscale terminerà i suoi lavori e quando verrà presentato il rapporto sull'evasione fiscale sollecitato dai Consigli per l'economia ed il lavoro.

Ciò che è certo è che vista anche la posizione assunta dai rappresentanti dei lavoratori, delle misure di inasprimento dei controlli verranno senza dubbio adottati, mentre per quanto riguarda l'imposta sulle società e la t.v.a. è probabile che prevarrà il punto di vista del mondo della produzione e cioè che si dovranno attendere le iniziative della Comunità.

FRANCO PETRUCCI

R E C E N S I O N I

GERELLI E. (a cura di), *Imposte e inflazione*, Milano-Pavia, Franco Angeli Editore per la Collana dell'Istituto di Finanza dell'Università di Pavia, 1976, pp. 361, L. 5.500.

Tra il 1970 ed il 1975, l'indice dei prezzi impliciti negli impieghi interni è cresciuto, in Italia, da 100 a oltre 180. Quando tassi elevati si susseguono per un numero considerevole di anni, l'inflazione non si pone più, per la politica finanziaria, solo come un possibile oggetto d'intervento. La dinamica delle varie poste di entrata e spesa pubblica viene alterata in modo non uniforme, e l'azione di bilancio può allora mancare gli obiettivi in funzione dei quali era stata impostata. I redditi sono gonfiati in termini puramente monetari, e la distribuzione del carico dell'imposta personale progressiva ne risulta distorta. Ancora più numerosi, anche se meno macroscopici, i problemi che sorgono per la determinazione del reddito d'impresa.

Per l'esame di questi argomenti, l'Istituto di Finanza e la Camera di Commercio di Pavia organizzarono un Convegno, svoltosi il 28 giugno 1975, di cui il volume qui presentato riproduce gli Atti. L'elenco, dianzi schematizzato, dei temi trattati, e quello degli Autori delle relazioni e degli interventi di maggior respiro (R. ARGENZIANO, A. CASSONE, C. COSCIANI, F. FORTE, A. MAJOCCHI, G. MURARO, F. REVIGLIO, A. SCOTTO, B. VISENTINI, M. VITALE) chiariscono come l'originalità dei lavori sia consistita nel ricomprendere i rapporti molteplici tra inflazione e finanza pubblica in una valutazione complessiva ed interdisciplinare, strettamente riferita alla realtà italiana e con ampia discussione di quanto avrebbe poi costituito l'oggetto della l. 2 dicembre 1975, n. 576 e del D.P.R. 23 dicembre 1975, n. 683.

Nella relazione d'apertura, *Gli effetti dell'inflazione sul settore pubblico e le scelte che essi pongono*, F. REVIGLIO ricorda come, in altri paesi occidentali, in periodi d'accentuata inflazione, l'elasticità al reddito monetario delle entrate tributarie sia generalmente superiore a quella automatica della spesa pubblica.

Tra le entrate, il *fiscal drag* provocato dall'imposta personale progressiva e l'espansione del gettito dell'imposizione del reddito d'impresa, indotta dalla dilatazione monetaria dei redditi stessi misurati con la contabilità tradizionale, di norma più che compensano il mancato o tardivo adeguamento delle imposte indirette specifiche e delle tariffe. La dinamica della spesa è invece frenata dalle imperfezioni nelle clausole di adeguamento delle retribuzioni e dai ritardi d'aggiustamento nei trasferimenti e negli interessi. Un avanzo automatico non è tuttavia stato il risultato netto provocato dalla recente inflazione italiana sul bilancio del settore pubblico. Il *fiscal drag* si è limitato all'imposta personale progressiva, cioè ad una quota delle entrate tributarie complessive relativamente più modesta rispetto a quanto non si verifichi negli altri paesi occidentali, ed è stato compensato dal cattivo andamento di altri prelievi, imputabile alla scarsa efficienza dell'Amministrazione. La spesa, a sua volta, è, negli ultimi quattro anni, cresciuta sempre di più del tasso d'inflazione, a causa

della dinamica assai elevata dei trasferimenti. Lungi dal ridursi, il disavanzo del settore pubblico si è invece allargato, raggiungendo dimensioni che ne esigono la progressiva riduzione: e questa, secondo REVIGLIO, è una necessità strutturale tanto stringente da esigere che vi si sacrifichi la completa compensazione dell'aggravio realizzatosi nel carico dell'imposta personale.

Ed in effetti, quando dovessero manifestarsi tassi elevati d'inflazione per almeno due anni ancora, la tendenza automatica — in assenza, cioè, di ogni modifica nel contesto normativo ed organizzativo (al giugno 1975) — delle entrate e delle spese provocherebbe una riduzione molto forte del deficit di parte corrente del bilancio dello Stato, secondo i risultati di una dettagliata analisi econometrica presentata da A. CASSONE.

Dalla relazione *Effetti distortivi dell'inflazione nel quadro dell'imposizione progressiva sul reddito delle persone fisiche*, di A. MAJOCCHI, emergono però le ragioni equeitative che, nel caso italiano, avrebbero reso poco accettabile il cumulo della redistribuzione del carico tributario operata dal *fiscal drag* con la penalizzazione dei redditi con minore capacità d'adeguamento monetario già determinata, come ha sottolineato COSCIANI, dall'inflazione. Con la riforma, l'area dell'imposizione personale si è allargata anche in Italia. Per il doppio effetto della riduzione, in termini reali, delle detrazioni, delle esenzioni e degli altri benefici, così come del valore superiore degli scaglioni di reddito, l'inflazione provoca l'aumento delle aliquote medie effettive rispetto al reddito reale: data l'attuale (giugno 1975) struttura dell'IRPEF, l'aggravio è relativamente maggiore per i redditi compresi tra 5 e 10 milioni di lire (1971), poi decresce, per tornare ad aumentare per redditi maggiori di 100-125 milioni. Ma, nella realtà, sono verosimilmente solo i redditi da lavoro dipendente della prima classe ad essere colpiti. I redditi più elevati, se, com'è realistico assumere, provengono prevalentemente da capitale, eludono l'imposta progressiva. I redditi non da lavoro dipendente sono relativamente avvantaggiati, oltretutto dalle maggiori possibilità di evasione, dal ritardo annuale nella regolazione del debito di imposta; agli interessi lucrati l'inflazione aggiunge la riduzione reale del debito stesso.

Giudicato, dunque, con favore per le implicazioni strutturali, ma non per quelle equeitative, il *fiscal drag* dell'IRPEF con inflazione è stato, infine, considerato quanto all'efficacia attribuita, dalla letteratura degli anni intorno al 1960, all'imposizione progressiva come stabilizzatore automatico dell'ascesa dei prezzi provocata da eccesso di domanda. Nella relazione *Imposta personale e inflazione: un'analisi macroeconomica*, G. MURARO giudica non decisive, di per sé, le critiche all'efficacia intrinseca dello strumento, che più recenti analisi hanno negato, sia sulla base di modelli dinamici moltiplicatore-acceleratore, sia con il rilievo dato all'effetto deflazionistico al di là del punto di svolta inferiore del ciclo. Se non necessariamente destabilizzante, l'imposta progressiva non ha tuttavia, quanto meno, effetti compensativi incisivi quando le spese si adeguino prontamente al livello delle entrate; quando, tra i tipi d'inflazione importata, prevalga quella da costi; quando, infine, l'inflazione sia da salari: in quest'ultimo caso, la presenza dell'imposizione progressiva può anzi rafforzare — ed è il c.d. *tax-push inflation* — la dinamica salariale, e quindi, dei costi e dei prezzi: l'impiego, che si è allora proposto, per rompere la stagflazione che così si instaura, di una politica fiscale espansiva a sostegno del livello di

attività, e di una politica monetaria restrittiva a controllo dei prezzi, comprometterebbe, però, il tasso di sviluppo, attraverso la contrazione degli investimenti.

La necessità di contemperare esigenze così molteplici motiva l'adesione generalizzata alle soluzioni che sarebbero poi state date con la l. 2 dicembre 1975, n. 576: perché (REVIGLIO) non eliminano il *fiscal drag*, ma ne attenuano parzialmente gli effetti sperequativi a sfavore dei redditi più bassi (MAJOCCHI), e perché (MURARO) sono « un passo nella direzione giusta » di provvedimenti discrezionali parziali, su cui ottenere il consenso delle parti sociali, a differenza di quanto, invece, si sarebbe avuto con la definitiva completa indicizzazione dell'imposta. Nel suo intervento, il Ministro VISENTINI chiarisce la portata del provvedimento, estendendo, però, in prevalenza, le sue considerazioni alla soluzione proposta per la disciplina del cumulo dei redditi familiari e sottolineando, in particolare, le ragioni che hanno imposto di operare attraverso detrazioni d'imposta, piuttosto che con deduzioni o esclusioni dall'imponibile.

Così ridimensionato il giudizio sull'efficacia stabilizzatrice dell'imposizione personale, F. FORTE, nella parte iniziale della relazione *Inflazione ed imposizione indiretta*, ha illustrato analiticamente le ragioni che fanno preferire l'inasprimento delle imposte indirette, sia quando vi sia eccesso di domanda, sia quando si giudichi, comunque, che una domanda non eccessiva va tagliata per disincentivare la trasmissione sui prezzi di aumenti nei costi: in questo secondo caso si avrà sì un ulteriore stimolo dei costi stessi, ma non necessariamente gli effetti ultimi saranno più negativi di quelli prodotti, in alternativa, dall'impiego della politica monetaria. L'efficacia della tassazione indiretta, per manovre discrezionali a riduzione della domanda, discende dalla rapidità, dalla regressività, dall'incentivo al risparmio, dal postponimento degli acquisti, nel caso di misure temporanee. L'efficacia delle imposte *ad valorem*, nella stabilizzazione automatica, dipende dall'elasticità al reddito monetario della domanda per i beni cui si applicano: generalmente sarà tuttavia inferiore a quella della tassazione diretta proporzionale degli interessi e progressiva dei redditi, se prelevate alla fonte: l'inefficienza dell'Amministrazione può però limitare i risultati conseguibili con entrambi. Nell'impiego selettivo, FORTE vede poi le maggiori opportunità offerte dall'imposizione indiretta per il controllo dell'inflazione da variazione dei prezzi esogeni, da domanda a fini speculativi, e, ancora, da domanda quando si vogliano evitare nuove ripercussioni sui prezzi. Nel primo caso sarà l'imposizione su beni a domanda rigida non producibili all'interno a dover essere aggravata; nel secondo si può pensare all'esclusione dal debito, purché attuata con un congegno amministrativamente semplice, dell'IVA pagata per beni acquistati ma conferiti in magazzino e non impiegati nella produzione; nel terzo si richiederà la selettività verso l'alto, a sfavore, cioè, di beni superiori a domanda elastica esclusi dal paniere a cui si riferisce il calcolo dell'indice del costo della vita.

Le distorsioni a cui l'inflazione dà luogo nella determinazione del reddito d'impresa non hanno invece, in Italia, rilievo macroeconomico: per il 1975, il gettito dell'IRPEG è stato stimato a poco più dell'1 % di quello complessivo delle entrate tributarie. Sono viceversa esigenze di valore informativo dei bilanci, di esatta misurazione del reddito reale, d'omogeneità nel trattamento fiscale di soggetti la cui attività ha variamente risentito delle variazioni nei

prezzi, a richiedere la correzione dello svuotamento che quest'ultima opera del significato di numerose poste della contabilità tradizionale: la valutazione degli ammortamenti al costo storico, la separazione di componenti monetarie e reali nella determinazione delle plusvalenze, l'uniformità di stima dei costi poliennali e delle scorte acquistate in periodi diversi etc..

L'analisi dei metodi alternativi alla contabilità tradizionale, quando, in periodo d'inflazione, questa determina la formazione di dati di bilancio irrealistici, è stata l'oggetto principale della relazione di R. ARGENZIANO, *Reddito di impresa e inflazione*: in particolare, per uniformare le stime dei costi e dei ricavi d'impresa, si propone di considerare, in parziale alternativa, la ricalcolazione dei costi storici in base ad indici generali dei prezzi ed il sistema dei c.d. costi di sostituzione o di rimpiazzo per le immobilizzazioni tecniche e gli *stocks*.

Tutta questa materia è al centro dell'intervento già ricordato del Ministro VISENTINI: si tratta di un'approfondita precognizione delle soluzioni che sarebbero poi state introdotte con i recenti provvedimenti, concentrata, in particolare, ad illustrare le scelte operate in merito all'oggetto della rivalutazione dei patrimoni, e ai suoi effetti sull'adeguamento degli ammortamenti; alla data di riferimento, ai coefficienti ed ai limiti, alle modalità, per i diversi soggetti, ed ai tempi della rivalutazione stessa. VISENTINI difende l'inclusione delle azioni tra i cespiti rivalutabili ed esclude che il credito d'imposta per nuovi investimenti potesse costituire un'alternativa alla rivalutazione. Ciò in polemica con VITALE, la cui relazione *Strumenti per attenuare gli effetti distorsivi dell'inflazione nell'imposizione del reddito d'impresa*, è stata pubblicata sul numero precedente di questa Rivista. Ma sia VITALE, con l'analisi delle esperienze straniere e degli strumenti già disponibili nel nostro ordinamento, sia, con diversità di argomenti, COSCIANI, esprimono la preoccupazione che, con il provvedimento di rivalutazione siano assicurati a determinate imprese benefici fiscali non giustificati, vengano confuse rivalutazione economica e monetaria, vengano aggravate le distorsioni già presenti nei bilanci e distribuiti agli azionisti utili inesistenti. VITALE, in particolare, non nasconde i suoi timori che a godere d'impropri benefici fiscali dalla rivalutazione siano principalmente le società immobiliari e finanziarie. (L. BERNARDI).

PÉREZ DE AYALA J. - GONZALES E., *Curso de derecho Tributario*, Madrid, Edersa, 1975.

Ecco un corso di diritto tributario, assai moderno ed aggiornato, che dimostra un'ottima conoscenza negli Autori della dottrina spagnola ed europea. Se si confronta questo recentissimo *curso* con altri manuali più recenti, si constata come la critica che la scuola italiana del diritto tributario muove alla concezione tradizionale che esauriva tutta la rilevanza giuridica del tributo al rapporto giuridico d'imposta è stata ascoltata in Spagna ed ha determinato utili e fruttuose meditazioni sui temi fondamentali della potestà normativa in tema di tributi e il potere di imposizione e del modulo procedimentale.

Il *Curso* è suddiviso in quattordici lezioni il cui contenuto vale la pena

di considerare da vicino. Si veda così come, nella prima lezione, è studiata la delimitazione dell'oggetto della scienza del diritto tributario. In questa esposizione emerge l'importanza che, nel diritto tributario, rivestono i principi costituzionali della legalità e della capacità contributiva che si cerca di porre in evidenza come elementi portanti di tutto il sistema tributario e della nozione medesima di tributo.

Così si esamina la teoria delle fonti e la portata concreta del principio di legalità, nella sua attuazione positiva, sottolineando la tendenza del legislativo ad avere fiducia del governo nel completamento della norma tributaria. C'è dunque un'attuazione attenuata del principio di legalità, con una riserva (attenuata) di legge. Del resto anche la nostra dottrina e la giurisprudenza tendono a limitare la riserva dell'art. 23 Cost.

La terza lezione è dedicata all'efficacia della legge tributaria nel tempo e nello spazio con una trattazione articolata dei molteplici aspetti che più interessano il diritto tributario, ad es., la questione della retroattività delle norme, della funzione della legge del bilancio rispetto alle norme tributarie, della territorialità delle norme stesse.

La quarta lezione affronta i problemi fondamentali relativi alla natura giuridica della legge tributaria in vista anche della interpretazione della legge stessa, la cui problematica è analizzata approfonditamente, alla luce del diritto positivo spagnolo che possiede una parte generale estremamente vasta ed articolata (raccolta nella *Ley General Tributaria*). Ciò nondimeno (o anche per questo) sorgono delicate questioni specie rispetto ai problemi di base come sull'esclusione dell'analogia delle norme impositive o sulla qualificazione dei fatti già rilevanti per altri campi del diritto come presupposti tributari o di fatti c.d. economici che possono cioè non aver altro rilievo sul piano giuridico, ma ne hanno su quello della imposizione. Si ritrovano qui proiettati, sul piano normativo, i riflessi di teorie, un tempo assai dibattute e che rappresentano forse un momento, in parte già superato, della successiva presa di coscienza della posizione del diritto tributario come porzione del diritto pubblico, superate le troppo sterili disquisizioni sulla autonomia di quella branca della scienza giuridica.

Gli Autori passano poi ad esaminare in modo approfondito e suggestivo quelli che essi definiscono come schemi fondamentali del diritto tributario. Ciò consente loro di studiare le varie situazioni attive e passive, sia sotto il profilo statico del rapporto giuridico che nella prospettiva dinamica del procedimento. Non direi che questi schemi sono alternativi. Il vero è che con l'adozione dello schema procedimentale è stato possibile alla dottrina di individuare una pluralità di situazioni giuridiche, prima non analizzate né sottoposte a regolamentazione dal legislatore; il che non toglie la rilevanza del rapporto giuridico come momento fondamentale del fenomeno impositivo.

Il quale ultimo è studiato approfonditamente nei suoi aspetti fondamentali, distinguendo appropriatamente la funzione e la potestà tributaria sul piano amministrativo e su quello normativo. A questa ultimo è dedicata la lezione ottava, in cui sono studiati anche i limiti della potestà normativa medesima, ravvisati nel principio della riserva di legge e in quello della capacità contributiva. Forse solo quest'ultimo costituisce un limite intrinseco di quella

potestà; nel sistema spagnolo peraltro è contenuto in una norma ordinaria, ove si fa riferimento alla capacità economica del soggetto, ciò che induce a limitarne la rilevanza alle imposte sul reddito, sul patrimonio nonché sul reddito consumato. Ma quella nozione appare più come capacità di pagare il tributo che come sintomo assunto dal legislatore per collegarne la legittimità di esso.

Si passa poi, nella settima lezione, all'analisi della nozione di tributo, studiato nelle sue figure caratteristiche tradizionali accolte anche dalla legislazione spagnuola, secondo una ricorrente tradizione tecnico finanziaria, mentre nella lezione successiva sono esaminati gli elementi costitutivi del tributo con particolare riguardo al fatto imponibile. Il che consente agli Autori di sostenere ampiamente sul ruolo di questo fatto nella vicenda della nascita dell'obbligazione tributaria. Anche se si condivide la tesi c.d. dichiarativista dell'accertamento tributario, ricollegando il sorgere dell'obbligazione al verificarsi del presupposto fissato dalla legge, l'obbligazione tributaria « non esiste fino al momento in cui è emesso l'atto amministrativo di liquidazione ». In questa formula peraltro si concreta tutta la caratteristica dell'obbligazione *ex lege* per la cui attuazione, in considerazione del sorgere della responsabilità del soggetto passivo, può essere necessario un atto dell'amministrazione finanziaria.

Si passa poi (nella lezione 9^a) all'esame dei soggetti attivi e passivi della potestà tributaria. E rispetto ai soggetti passivi è da menzionare, tra l'altro, la considerazione analitica delle varie figure di soggezione passiva, anche al di là dello schema della personalità giuridica.

L'argomento della soggettività tributaria è esaurito poi nel capitolo successivo dedicato alla capacità d'agire in diritto tributario, alla rappresentanza ed al domicilio fiscale.

I cap. 11 e 12 sono invece dedicati al debito d'imposta, specie nel suo aspetto quantitativo e nel momento della sua liquidazione nonché della sua estinzione nonché delle sue garanzie.

Gli ultimi due capitoli sono infine dedicati alle sanzioni penali ed amministrative delle quali è fatto un esame attento. Ciò che porta gli Autori ad individuare, accanto ai due campi tradizionali dell'illecito, una terza area di comportamento illecito non tipizzato che dà luogo a infrazioni non considerate da norme che concernono la frode alla legge tributaria. L'argomento è assai complesso, anche perché la legge spagnuola, come del resto quella italiana, non affronta il problema, se non collateralmente, ad es. rispetto alla corrispondenza di certi schemi negoziali rispetto agli effetti giuridici che le parti vogliono conseguire. Per cercare di diminuire il campo di queste frodi, prosperrano — sul terreno del diritto tributario — le presunzioni e le finzioni legali che mirano a facilitare al fisco il compito accertativo dei fatti imponibili; presunzioni sulla cui legittimità molto si discute, in relazione alla ragionevolezza o meno del procedimento presuntivo.

Questo *Curso* dunque offre un panorama ricco ed ampio della materia trattata, con un'ottima conoscenza non solo della dottrina spagnuola, ma anche di quella straniera, ed in particolare italiana. Si tratta di un'opera, assai utile per gli studiosi che trovano qui, spesso presentati in un'ottica personale,

i maggiori problemi che costituiscono il contenuto della parte generale del diritto tributario.

In essa si trovano buoni contributi personali, uniti ad una aggiornata informazione e quindi il volume offre più che un manuale didattico, pur esso pregevole per il metodo dell'esposizione. Attendiamo con interesse il prossimo tomo che promette di essere assai interessante con lo studio dei procedimenti tributari. (GIAN ANTONIO MICHELI)

N U O V I L I B R I

SCIENZA DELLE FINANZE

AA. VV. - *Enti locali e programmazione: esperienze straniere.*

Milano, Regione Lombardia, 1975, pp. 409, f.c.

Ricognizione del quadro legislativo entro cui si muove la programmazione locale in Belgio, Canada, Francia, Gran Bretagna, Repubblica Federale Tedesca, Stati Uniti.

AA. VV. - *La riforma degli Enti Locali.*

Milano, Regione Lombardia, 1975, pp. XXX-200, f.c.

L'anacronistico assetto normativo della legge comunale e provinciale, del 1934, è stato oggetto di numerosissime proposte di legge, raccolte di questo repertorio: per la maggior parte settoriali e non tutte in reciproca sintonia, esse rispecchiano lo stato di acuto disagio degli Enti Locali (e confermano, se vogliamo, la lentezza della produzione legislativa statale).

ALZONA G. - *L'EFIM. Profilo di un ente a partecipazione statale.*

Milano, Franco Angeli Editore, 1975, pp. 178, Lit. 4800.

È una ricerca sullo sviluppo produttivo, l'organizzazione interna, le politiche di finanziamento, i risultati economici del gruppo EFIM. Nel 1963-1972 l'EFIM ha avuto un'espansione molto diversificata che non ha rispecchiato direttive di governo, se non in un episodio («piano carne»). Nonostante i finanziamenti ricevuti sotto forma di fondo di dotazione, di contributi a fondo perduto e di mutui a tassi agevolati, l'ente ha conseguito risultati economici deludenti, accumulando alla fine del 1972 almeno 50 miliardi di perdite.

(*) 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.

BAGLIONI G. - *Il sindacato dell'autonomia. L'evoluzione della Cisl nella pratica e nella cultura.*

Bari, De Donato Editore, 1975, pp. 284, Lit. 3000.

Ai caratteri e alle trasformazioni dell'opera della Cisl nell'ultimo decennio è destinata la prima parte di quest'opera, seguita da una sezione intitolata « Gli anni dell'autonomia e dell'unità, affermazione e condizionamenti ». I problemi di tutta la classe lavoratrice italiana, in connessione con i mutamenti economici, politici, sociali del paese, sono affrontati in base all'esperienza di una ventennale attività nell'organizzazione del sindacato.

BENEVOLO L. - *Storia della città.*

Bari, Laterza, 1975, pp. 1006, Lit. 18.000.

Il volume, ricchissimo di illustrazioni e documenti, ricostruisce l'origine della città nel mondo antico e il suo destino nell'attuale e dimostra che la città è una creazione storica definita dall'ambiente fisico, influenzata dalla evoluzione sociale e, a sua volta, fattore di trasformazione della società stessa. Partendo dall'ambiente preistorico e dalla città « ambiente costruito », attraverso Medioevo, Rinascimento ed età barocca, la sintesi di Benevolo arriva alla città moderna, a cui è dedicata un'ampia analisi che pone in evidenza come la sovraurbanizzazione provochi la carenza di insediamenti « regolari » e l'affollamento negli insediamenti « irregolari ». L'architettura moderna è perciò ad un bivio: o accetta di migliorare l'ambiente per la minoranza dominante, o analizza la divisione fra le due città (regolare e irregolare). « La ricerca dell'architettura, come tutta la ricerca scientifica attuale, può diventare un vero servizio per tutti, oppure coltivare il miraggio di un ambiente sempre migliore, riservato a una frazione sempre più piccola della popolazione mondiale ».

CENTRO STUDI CISL (a cura di) - *Sindacato e sistema democratico.*

Bologna, Il Mulino, 1975, pp. 251, Lit. 3500.

L'attività e la funzione del sindacato sono qui analizzate da politici, sindacalisti e docenti universitari: il testo (come il Convegno, svoltosi a Firenze, da cui trae la sua origine) è articolato in tre direzioni: evoluzione del sistema politico-costituzionale (con interventi di *Elia, Amato, Andreatta*); portata e linee dell'azione sindacale negli ultimi anni (con interventi di *Bodrato, Giolitti* ed *Ingrao*); prospettive dell'azione sindacale nel futuro (con interventi di *Giugni, Romagnoli, Accornero, Mazzocchi, Treu* e *Baglioni*). La conclusione è di *L. Macario*.

CREMONESE M. - *Radiografia della media industria italiana.*

Torino, Editoriale Valentino, 1975, pp. 222, Lit. 10.000.

I tre obiettivi della ricerca sono così indicati dall'A.: « Fornire una documentazione aggiornata di dati statistici; offrire un contributo alla conno-

tazione della media industria; esaminare i primi effetti della legge 6-10-1971 n. 853». Le conclusioni sono a favore della necessità di un intervento a livello regionale e di uno sganciamento dal finanziamento degli istituti di mediocredito regionali dal sistema bancario ordinario, attraverso un ricorso diretto al mercato del risparmio.

DE BRUNHOFF S. - *La politica monetaria.*

Bari, Laterza, 1974, pp. 187, Lit. 2.200.

Prendendo l'avvio dagli avvenimenti monetari dell'agosto 1971 e mettendo in luce l'origine economica, politica e sociale della crisi di allora, viene qui condotta un'analisi della politica monetaria informata al materialismo storico, che ha pochi precedenti, anche nel lavoro dello stesso Marx. L'A. individua le cause dell'inflazione negli illimitati bisogni di finanziamento del capitale industriale alla ricerca di maggiori profitti: la politica monetaria, non può, dunque, essere mai neutrale.

DEHEM R. - *Trattato di analisi economica.*

Bologna, Calderini, 1972, pp. 260, Lit. 3200.

Composta con l'intento di esporre il più semplicemente possibile gli elementi essenziali dell'analisi economica contemporanea, pubblicata nel 1958, tradotta da E. VELICOGNA, l'opera è incentrata sulla teoria dell'equilibrio generale di Walras e Pareto: i primi due capitoli sono un'introduzione allo studio dell'equilibrio generale stesso che è oggetto del terzo capitolo. Casi particolari di equilibri parziali e taluni aspetti dell'equilibrio generale vengono affrontati nei capitoli che seguono.

DE VECCHIS F.-VABOTTI A. (a cura di) - *Il marxismo e la questione agraria in Italia. Storia, teoria, metodologia.*

Roma, Savelli, 1975, pp. 272, Lit. 3500.

Nella prima parte («i presupposti storici e teorici») gli AA. ripercorrono le fonti storiche del dibattito sulla questione agraria, partendo dall'opera di Marx. Nella seconda parte («il dibattito attuale»), vengono riviste le principali posizioni emerse su tale problema dal dopoguerra ad oggi. La terza parte («i fondamentali strumenti per lo studio del settore contadino») offre strumenti utilizzabili da chi volesse affrontare indagini concrete.

DI GIOACCHINO R. - *Commercio, distribuzione e sviluppo. Necessità di una riforma.*

Roma, Editrice Sindacale Italiana, 1975, pp. 217, Lit. 2500.

Il volume affronta i problemi del settore commerciale, analizzando gli aspetti strutturali della rete distributiva ed offrendo un panorama delle proposte di riforma.

DONNA G., FRIGERIO P., ZANETTI G. - *La teoria moderna dell'impresa*.
Milano, Franco Angeli Editore, 1975, pp. 184, Lit. 4800.

Il libro si compone di tre saggi: il primo, di G. ZANETTI, partendo dalla concezione dell'impresa come organizzazione, ne segue lo sviluppo attraverso l'analisi dei neoclassici fino a Solow, che per primo costruisce un sistema capace di temperare scelta dello stato dimensionale e divenire dell'impresa; il secondo, di G. DONNA, esamina criticamente i modelli della teoria economica del capitalismo manageriale, dopo aver suddiviso gli orientamenti più recenti in quattro categorie principali: massimizzazione del profitto nel lungo termine; alternative statiche alla massimizzazione del profitto; modelli dinamici d'impresa; approccio comportamentistico. Il terzo, di P. FRIGERIO, indica la necessità di conciliare i modelli e gli schemi macroeconomici con i comportamenti reali degli imprenditori.

FLM BERGAMO (a cura di) - *Sindacato e piccola impresa. Strategia del capitale e azione sindacale nel decentramento produttivo*.
Bari, De Donato Editore, 1975, pp. 237, Lit. 2500.

I problemi della piccola impresa sono qui inseriti nel dibattito sulla crisi attuale e la loro soluzione è riferita all'intero quadro produttivo nazionale. In particolare, il primo saggio, di S. BRUSCO, tratta dell'organizzazione del lavoro e del decentramento produttivo nel settore metalmeccanico: da esso emergono alcuni dilemmi fondamentali — quali l'autonomia e la subordinazione della piccola alla grande impresa, la ristrutturazione o il decentramento — a cui, negli interventi che seguono, vengono offerti una serie di riscontri e di contributi critici basati su esperienze reali.

FORTE F. - *La struttura della bilancia dei pagamenti*.
Torino, Giappichelli, 1974, pp. 139, Lit. 3.000.

F. esamina la bilancia dei pagamenti italiana del 1970 e del 1971, con lo scopo di dimostrare gli effetti della congiuntura e dei provvedimenti valutari, monetari e fiscali adottati, e di studiare i vari tipi di conti con l'estero, il contenuto delle voci, i criteri per la lettura e il confronto dei dati. Viene poi svolta un'analisi della politica valutaria iniziata con la fluttuazione della lira: F. rileva come dopo tale decisione non si sia avuto alcun provvedimento inteso a bloccare la progressiva svalutazione. Il libro riporta infine il testo integrale delle disposizioni per la creazione del doppio mercato dei cambi in Italia, diramate dall'U.I.C. il 20 gennaio 1973 ed un'appendice statistica con i dati 1969-1972 della bilancia italiana dei pagamenti.

GRAZIANI A. - *Crisi e ristrutturazione dell'economia italiana*.
Torino, Einaudi, 1975, pp. X-559, Lit. 8.000.

Questo volume raccoglie i risultati di un Convegno tenutosi al Centro di specializzazione di Portici il 22 febbraio 1974: le relazioni e gli interventi

sono però tutti stati rivisti dagli AA., sino a costituire sempre dei saggi veri e propri. L'obiettivo dei lavori è stato di contribuire alla formulazione di una interpretazione organica dello sviluppo economico italiano anche per gli anni dell'ultimo decennio, dal 1964 al 1974, caratterizzato dai due fenomeni che, emblematicamente, sono stati posti ad intitolare il volume. I saggi della prima parte sono dedicati agli aspetti generali, e dovuti al GRAZIANI stesso, ad E. DEBENEDETTI e a F. VIANELLO. La parte seconda (con saggi di G. P. CESARETTI, F. DE STEFANO, G. FABIANI, G. BARBERO, G. ORLANDO e G. PAGELLA) è dedicata al settore agricolo, la terza a quello industriale, con saggi di G. ZANETTI, G. L. ALZONA, L. ESPOSITO, P. PERSICO, M. D'ANTONIO, G. CONTI: gli ultimi due lavori trattano, in particolare, della domanda estera per i prodotti industriali italiani. L'ultima parte comprende i saggi, dedicati al mercato del lavoro, di R. BRUNETTA, F. GRASSINARO, G. MARCATO, E. PUGLIESE, M. ROSSI, U. COLOMBINO, S. CHIAMPARINO, B. CONTINI, S. BRUSCO. Nei lavori si fa largo uso di elaborazioni statistiche, qualche volta anche econometriche, ma sempre al servizio dello sforzo interpretativo. Ne esce un contributo davvero di rilievo all'analisi strutturale dell'economia italiana per gli anni in cui, nelle parole di GRAZIANI, mentre «la discussione sulla programmazione e sulle riforme è rimasta sul piano dell'astrazione» «nel frattempo è continuato il conflitto per la distribuzione del reddito». L'aver colto, con la consueta lucidità, le strategie del conflitto, evidenziando, in particolare, quella tra i diversi gruppi industriali, nella sua interazione con lo sviluppo, è il risultato più significativo del lungo saggio introduttivo del GRAZIANI stesso.

GUERCI C. M. (a cura di) - *La piccola e media impresa. Il caso della Liguria*. Milano, Franco Angeli Editore, 1975, pp. 237. Lit. 6000.

Questa ricerca, condotta dal Centro Ricerche della Scuola di Formazione Superiore di Genova, è stata diretta da C. M. GUERCI, a cui si devono l'introduzione, sul significato e sul ruolo delle piccole e medie imprese, e due capitoli, il primo sulla struttura e il secondo sui problemi e le prospettive delle imprese minori. Di L. STELLA sono il capitolo sui «problemi e prospettive economiche delle piccole e medie imprese industriali» e l'appendice, dedicata ai problemi del finanziamento. A. BAGNASCO ha visto «il fenomeno imprenditoriale nella prospettiva sociologica», mentre P. ARVATI ha esaminato «la formazione e struttura dell'imprenditorialità». Infine C. GUALA e B. SORO hanno, rispettivamente, volto l'attenzione agli atteggiamenti e comportamenti dell'imprenditore nel contesto socio-politico e al funzionamento e all'organizzazione dell'impresa.

HICKS J. R. - *La crisi dell'economia keynesiana*. Torino, Boringhieri, 1975, pp. 108, Lit. 3000.

È la traduzione (a cura del Servizio Studi dell'Assobancaria) di «*The Crisis in Keynesian Economics*» del 1974, che raccoglie tre celebri conferenze tenute da J. R. Hicks ad Helsinki: la prima su risparmi, investimenti e

moltiplicatore; la seconda su moneta, interesse e liquidità; la terza su salari e inflazione. Nel riproporre la propria riflessione sui punti fondamentali della teoria keynesiana Sir Hicks vuole qui in particolare chiarire se veramente sono state le politiche « keynesiane » o invece una scorretta interpretazione di esse a permettere il riprodursi di periodi di depressione.

LYDALL H. - *La struttura delle retribuzioni.*

Milano, Franco Angeli Editore, 1975, pp. 457, Lit. 12.000.

Lydall affronta lo studio della distribuzione e della disuguaglianza nel reddito partendo da una vastissima documentazione statistica. Dopo la ricapitolazione delle premesse teoriche, egli concentra la propria attenzione sulla dispersione dei redditi da lavoro dipendente e ne spiega la distribuzione mediante tre fattori: differenze di intelligenza alla fine dell'istruzione elementare; differenze indotte dall'istruzione professionale; variazioni di capacità che si determinano con l'età durante la vita lavorativa, per concludere che la distribuzione del reddito rispecchia sia la variabilità di tali fattori sia il modo in cui si combinano sicché i guadagni di un individuo risulterebbero perciò largamente influenzati dalla classe sociale in cui è nato. L'opera è del 1968, ed è stata tradotta da A. Becchi Collidà.

MANSFIELD E. - *Microeconomia.*

Bologna, Il Mulino, 1975, pp. 578, Lit. 6000.

Testo introduttivo allo studio della microeconomia che, accanto a temi tradizionali, presenta argomenti relativamente trascurati da altri manuali in lingua italiana, quali la programmazione lineare, i beni pubblici, l'analisi costi-benefici. La trattazione è svolta con l'ausilio di numerosi grafici elementari e con costanti riferimenti all'illustrazione dei problemi concreti. Per completezza e lucidità di esposizione il manuale potrà dunque essere uno strumento didattico utile, nel campo da esso coperto.

MARZANO A. - *Politica economica dei grandi aggregati.*

Bari, Cacucci Editore, 1975, pp. 590, Lit. 10.000.

Il testo, che ha prevalenti intenti didattici, è presentato qui in una seconda edizione (la prima risale al 1972) con alcune modifiche specialmente nella parte riguardante la politica economica e in quella relativa alla politica dell'equilibrio esterno. Alle pagine introduttive, dedicate alla determinazione degli obiettivi e degli strumenti di politica economica, seguono capitoli concernenti la politica monetaria, la politica di bilancio, la politica dei redditi, la politica dell'equilibrio esterno. Tali capitoli — suddivisi ognuno in due parti: quadro teorico e problemi di intervento — corrispondono al ciclo di lezioni tenuto dal M. a Pescara presso la Facoltà di Economia e Commercio.

MODIGLIANI F.-TARANTELLI E. - *Mercato del lavoro; distribuzione del reddito e consumi privati.*

Bologna, Il Mulino, 1975, pp. 342, Lit. 8000.

Gli studi raccolti in questo volume costituiscono un tentativo di analisi della connessione tra produttività del lavoro, salari e prezzi in un sistema economico caratterizzato da disoccupazione strutturale. Tra essi è anche compreso il primo studio della funzione dei consumi privati in un sistema dualistico. I saggi sono raccolti in tre parti: una sul mercato del lavoro, una sulla distribuzione del reddito e una sui consumi privati. Benché si faccia espresso riferimento all'economia italiana, i modelli teorici proposti in questo lavoro costituiscono una revisione critica di impostazioni tradizionali riferibili ad ogni paese sviluppato.

PASCA R. - *Impresa e programmazione lineare in agricoltura. Introduzione all'analisi teorica ed applicativa.*

Napoli, Cooperativa Editrice di Economia e Commercio, 1975, pp. 332, Lit. 4000.

Il testo integra la programmazione lineare all'analisi tradizionale dei problemi teorici ed applicativi di economia agraria. La prima parte esamina quindi le scelte in concorrenza perfetta dell'impresa agricola; la seconda parte sviluppa l'analisi microeconomica con la programmazione lineare. L'analisi microeconomica per le aziende agricole soddisfa anche l'esigenza di disporre di un quadro di riferimento semplice, per svolgere considerazioni di metodo: non si nega, con questo, la possibilità di applicazioni del metodo anche a livello macroeconomico.

PORTERFIELD J. T. S. - *Decisioni di investimento e costi di capitale.*

Milano, Istituto Editoriale Internazionale, 1975, pp. 112, Lit. 4000.

Gli studi di finanza relativi alle decisioni di investimento aziendale si ripartiscono in due ben distinti filoni: quello di BOWER, che analizza nel suo complesso il processo di investimento; quello di SALOMON, che identifica i comportamenti ottimali, attraverso l'analisi delle relazioni fra le variabili che intervengono nel processo decisionale. In questa seconda corrente si colloca questo lavoro di P. che esamina la valutazione e la selezione degli investimenti, considerando funzione-obiettivo da massimizzare la funzione di utilità degli azionisti (esplicita secondo la concezione del *dividend model*, di cui l'A. dà una originale impostazione). La traduzione dell'opera, uscita nel 1965, è di E. CASAVOLA e P. MELLA.

SCAIOLA G., GARDIN P., LO CASCIO M. (a cura di) - *Lineamenti di una politica di intervento pubblico contro l'inquinamento.*

Milano, Franco Angeli Editore, Collana ISVET, 1975, pp. 441, Lit. 11.800.

È il testo di una ricerca diretta a definire l'intervento contro la degradazione ambientale per il medio periodo in Italia determinandone gli oneri

finanziari a carico dello stato, delle imprese e delle famiglie e le implicazioni sul sistema economico. Lo studio ha tenuto in attenta considerazione le indicazioni provenienti dalle esperienze estere, la funzionalità della legislazione nazionale e delle strutture amministrative coinvolte, e la capacità del sistema di sopportare gli oneri del disinquinamento. L'analisi econometrica ha confermato la fattibilità di un programma articolato di difesa ambientale e la convenienza di un sostegno pubblico che permetta di adeguare l'onere gravante sul settore privato alla situazione congiunturale.

SCIRO G. (a cura di) - *Dibattito sul capitale umano*.

Torino, Rotostampa Silvestri per la Fondaz. Agnelli, 1975, pp. 176, s.i.p.

Il primo degli interventi qui raccolti, di G. SCIRO, è il risultato di una indagine compiuta presso due imprese italiane per determinare la possibilità di traduzione operativa degli schemi di una ricerca sul capitale umano nell'impresa; seguono le osservazioni sulle relazioni tra capitale umano stesso ed organizzazione, di P. MANZONETTO, e valutazione contabile, di E. SANTOSSO, e sindacato, di G. COSTA, mentre A. GORI mette in luce il significato dell'applicazione del concetto sempre di « capitale umano » alla pubblica amministrazione, S. SIGNOELLI formula una serie di osservazioni sui « modelli statistici e dinamici nella formazione manageriale » e L. MAGLIANO rileva le condizioni essenziali per lo studio e la realizzazione di una strategia aziendale.

THUENSEN H. G.-FABRYKY W. J.-THUENSEN G. J. - *Economia per ingegneri*.

Bologna, Il Mulino, 1974, pp. 626, Lit. 8000.

Questo manuale avanzato esamina criticamente ed offre per l'impiego operativo i metodi e le tecniche per la valutazione economica dei progetti industriali. Nell'analisi ingegneristica tradizionale, dominava l'aspetto tecnico: talora si giungeva così alla realizzazione di processi o di prodotti di dubbia validità economica. Di qui la necessità di integrare i risultati delle discipline tecniche ed economiche, come viene qui fatto: il che rende il manuale utile agli ingegneri per la risoluzione dei problemi progettuali, ma anche agli economisti che si trovino coinvolti nel processo decisionale, sia in ambito aziendale sia in quello della Pubblica Amministrazione.

UNIONE ITALIANA CAMERE DI COMMERCIO - *Le aree socio-economiche in Italia*.

Milano, Franco Angeli Editore, 1975, pp. 230, Lit. 12.000.

Vengono qui individuate e delimitate le aree socio-economiche, intese come gli spazi territoriali entro i quali la domanda di servizi è rivolta ad un centro di offerta che ne costituisce il capoluogo, in modo omogeneo per tutto il territorio nazionale. Per ogni area vengono indicati: i comuni di appartenenza, con le caratteristiche territoriali e la consistenza demografica; la popolazione per classi di età, d'istruzione e di lavoro; le unità

locali dei servizi e dell'industria; l'attrezzatura commerciale, scolastica ed ospedaliera, con ulteriori dati su indicatori e rapporti caratteristici per ognuna tra tali grandezze.

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PISA - ISTITUTO DI ECONOMIA E FINANZA DELLA FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA - *Studi di economia e finanza.*

Pisa, Arti Grafiche Pacini Mariotti, 1971-72, pp. 295, s.i.p.

Si tratta di una raccolta di saggi relativi: al finanziamento dei consorzi per l'esercizio di servizi pubblici municipalizzati; all'intervento straordinario nel centro-nord; al dualismo e alle esportazioni in Italia; allo studio dell'« amministrazione mediante fondi »; alle gestioni speciali e ai conti correnti con il Tesoro; alla natura dei prelievi agricoli comunitari; alle ragioni di scambio in Somalia; al mercato nazionale e ai costi nell'impresa multinazionale; al dibattito politico economico nei primi anni della fase di transizione in URSS e, infine, ai gruppi dirigenti delle principali società per azioni italiane dal 1951 al 1970.

VELO D. - *Le imprese multinazionali.*

Milano. Giuffrè, 1974, pp. 544, Lit. 6.500.

Il libro raccoglie una serie di saggi, in parte dedicati alla crisi del sistema monetario internazionale in parte alla strategia finanziaria delle imprese multinazionali: l'analisi si concentra sui problemi dell'area europea. Nella prima parte, D. VELO ripercorre le vicende del sistema monetario internazionale da Bretton Woods alla crisi del febbraio-marzo 1973. Segue un contributo di R. TRIFFIN sulla funzione svolta dalla U.E.P. tra il 1950 e il 1958 e, di T. SCITOWSKY, *La teoria della bilancia dei pagamenti e il problema di una moneta comune europea*. R. MCKINNON si occupa degli accordi ritenuti ottimali dagli esperti monetari nel 1963, mentre un saggio di A. MAJOCCHI analizza criticamente gli effetti che possono derivare dalla armonizzazione delle politiche europee di bilancio, prevista dal Piano Werner. Nella seconda parte del volume, ancora D. VELO prende in esame alcuni dei problemi connessi con il finanziamento delle imprese industriali europee, mentre MORRIS, LITTLE, SWOBODA e SEGRE analizzano i movimenti internazionali dei capitali sul mercato dell'eurodollaro; infine, BROOKE e REMMERS esaminano le politiche finanziarie delle imprese multinazionali partendo dalle modalità di reperimento dei capitali a livello di filiale.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

FILIPPI P. - *L'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Seconda edizione con un'appendice di aggiornamento.*

Milano, Giuffrè, 1975, pp. 252, Lit. 4.500.

Semplicemente una riedizione, inalterata nei confronti della precedente, pur se con l'aggiunta del testo del D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688. Il testo,

pregevole per linearità, non beneficia così di riferimenti alla nuova normativa, che pure ha introdotto differenze nei confronti della precedente.

PELLINGRA G. - *L'imposizione tributaria, Vol. IV: la riscossione delle imposte sui redditi.*

Milano, Giuffrè, 1975, p. 151, Lit. 3.000.

Senza riferimenti alle più recenti acquisizioni scientifiche, senza pretesa d'impiego delle categorie dogmatiche, una plana esposizione della vicenda estintiva del cosiddetto « rapporto tributario ». Un volume sicuramente utile per la consultazione pratica.

PETTA P. - *Ideologie costituzionali della sinistra italiana (1892-1974).*

Roma, Savelli, 1975, p. 239, Lit. 2.800.

Da « come pensava Marx » al periodo di Turati, dalla guerra all'avvento del fascismo sino alla repubblica, al centrismo, al centrosinistra: una raccolta di documenti sulla concezione dello stato nella sinistra, anche non marxista.

RUESTER B., SIMMA B. - *International Protection of the Environment. Treaties and Related Documents.*

New York, Oceana Pubi. Inc., 1975, p. 489, s.i.p.

È una raccolta di *Agreements and Related Documents* e di *Acts of International Organizations and Conferences* relativi alla protezione internazionale dell'ambiente e che coprono l'arco di tempo tra il 1943 ed il 1974. Assolvendo principalmente alla funzione di repertorio di norme di diritto internazionale pattizio, dato l'argomento, il volume può interessare anche l'operatore fiscale.

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI

SCIENZA DELLE FINANZE

ARGOMENTI GENERALI

- AMATUCCI A. - *Qualità della vita, interessi diffusi e capacità contributiva*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, 351.
- GIUSTI L. - SANTAGOSTINO A. - *Caratteristiche e prossimi sviluppi del sistema finanziario giapponese*, « Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm. », 1975, 833.
- HUTTON G. - *Taxation and inflation*, « The Banker », 1975, 1493.
- LOGUE D. E. - SWEENEY R. J. - WILLETT T. D. - *Optimal Leasing Policy for the Development of Outer Continental Shelf Hydrocarbon Resources*, « Land Econ. », 1975, 191.
- MAHÉ L. P. - *Une note sur la théorie des ressources naturelles libres*, « R. écon. pol. », 1975, 767.
- MANTEL R. R. - *General equilibrium and optimal taxes*, « J. Mathem. Econ. », 1975, 187.
- PICK J. - *Tax Reform in Israel*, « Bull. Internat. Fisc. Doc », 1975, 359.
- ROBERTS S. I. - *Fundamental and Long-Term Prospects for the U.S. Tax System*, « Boll. Internat. Fisc. Doc. », 1975, 486.
- SKINNER R. G. - *Problems Involved in Alternative Proposals for Integration or Reduction in U.S. Tax: Implementation*, « Nat. Tax J. » 1975, 368.
- WEINSTEIN M. C. - *Optimal Consumption of Depletable Resources*, « Quart. J. Econ. », 1975, 371.
- WEST E. G. - *Public Debt Burden and Cost Theory*, « Econ. Inquiry », 1975, 179.

EFFETTI DELLE IMPOSTE

- BARR N. A. - *Negative Income Taxation and the Redistribution of Income*, « Oxford Bull. Econ. Stat. », 1975, 29.
- BATRA R. N. - *A general equilibrium model of the incidence of corporation income tax under uncertainty*, « J. Publ. Econ. », 1975, 343.
- KEMP A. G. - *Fiscal Policy and the Profitability of North Sea Oil Exploitation*, « Scottish J. Pol. Econ. », 1975, 237.
- KING M. A. - *Taxation, corporate financial policy, and the cost of capital: A comment*, « J. Publ. Econ. », 1975, 271.
- LUCIANI N. - *Effetti delle imposte sull'offerta di lavoro: una puntualizzazione delle condizioni di « rimozione »*, « Tributi », 1975, 115, 3.
- MC CULLOCH J. H. - *The Tax-Adjusted Yield Curve*, « J. Finance », 1975, 811.
- MILNE D. - *Capital Gains Tax Changes*, « British Tax R. », 1975, 213.
- SATO M. - BIRD R. M. - *International Aspects of the Taxation of Corporations and Shareholders*, « Internat. Monet. Fund Staff Pap. », 1975, 384.
- SHESHINSKI E. - *Short and long run effects of interest-income and estate taxes*, « Metroeconomica » 1974, 109.
- SHOCK J. W. - *Payments of Tax and Interest*, « British Tax R. », 1975, 206.

- SPAHN P. B. - *Simulating Long-term Changes of Income Distribution within an Income Tax Model for West Germany*, «Publ. Finance», 1975, 231.
- THIMMAIAH G. - *Tax Rental Arrangement in India*, «Bull. Internat. Fisc. Doc.», 1975, 450.

POLITICA ECONOMICA E FINANZIARIA - CONGIUNTURA E SVILUPPO

- BARRY C. B. - HOBOWITZ I. - *Risk and Economic Policy Decisions*, «Publ. Finance», 1975, 153.
- BRANSON W. H. - MYHRMAN J. - *Inflation in open economies; supply-determined versus demand-determined models*, «Europ. Econ. R.», 1976, 15.
- CEBULA R. J. - KOHN R. M. - *Public Policies and Migration Patterns in the United States*, «Publ. Finance», 1975, 186.
- FOX K. P. - *Die Berücksichtigung von Preisniveausteigerungen bei der Beurteilung konjunktureller Wirkungen öffentlicher Haushalte*, «Finanzarchiv», 1975, 435.
- GUENTHER J. D. - «Indexing» versus discretionary action-Brazil's fight against inflation, «Finance develop.», 1975, 3, 24.
- HERSOUG T. - JOHANSEN L. - *Optimal use of forecasts in economic policy decisions; An empirical test*, «J. Publ. Econ.», 1975, 297.
- LAIDLER D. E. W. - PARKIN J. M. - *Inflation - A Survey*, «Econ. J.», 1975, 741.
- LUSGABTEN S. - *Administered Inflation: A Reappraisal*, «Econ. Inquiry», 1975, 191.
- MAC AVOY P. W. - PINDYCK R. S. - *Alternative regulatory policies for dealing with the natural gas shortage*, «Bell J. Econ. Manag. Sc.», 1975, 454.
- MC CLAM W. - *Inflazione, recessione e peso del debito privato*, «Moneta e credito», 1975, 271.
- PARKIN M. - *Where is Britain's Inflation Going?*, «Lloyds Bank R.», 1975, 117, 1.
- PARZYCH K. M. - *A Restructuring of U.S. Antitrust Policy: the Industrial Reorganization Act*, «Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm.», 1975, 942.
- POOLE W. - *The 1975 Report of the President's Council of Economic Adviser: Long on Analysis, Short on Policy*, «Am. Econ. R.», 1975, 539.
- SHINKAI Y. - *Stabilization Policies in an Open Economy: A Taxonomic Discussion*, «Internat. Econ. R.», 1975, 662.
- STARBATTY J. - *Der Staat - Inflationsgewinner oder Inflationsgeschädigter?*, «Finanzarchiv», 1975, 369.
- WAGSTAFF P. - *A Benthamite Wages Policy*, «R. Econ. Stud.», 1975, 571.

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

- * BARATTIERI V. - GAMBALE S. - *La rivalutazione delle immobilizzazioni tecniche*, «Moneta cred.», 1975, 316.
- BARR N. A. - HALL R. E. - *The Taxation of Earnings Under Public Assistance*, «Economica», 1975, 373.
- COUDHRY N. N. - *A Study of the Elasticity of the West Malaysian Income Tax System, 1961-70*, «Internat. Monet. Fund Staff Pap.», 1975, 494.
- CLARKE O. I. - *The Taxation of Income from Corporate Shareholding: State and Local View*, «Nat. Tax J.», 1975, 373.
- COHEN E. S. - *Possible Solutions to Practical Problems in Integration of the Corporate and Shareholder Income Tax*, «Nat. Tax J.», 1975, 359.

- DIAMOND P. A. - *Inflation and the comprehensive tax base*, «J. Publ. Econ.», 1975, 227.
- GOPALKRISHNAN K. C. - *Income Tax Policy in India: Equity or Administrative Convenience - An Appraisal*, «British Tax R.», 1975, 289.
- HAMMER R. M. - *The Taxation of Income from Corporate Shareholders: Review of Present Systems in Canada, France, Germany, Japan and the U.K.*, «Nat. Tax J.», 1975, 315.
- HARMELINK P. J. - KRAUSE W. - *Tax Treatment of Household Units: Comparative Procedures and Alternatives*, «Bull. Internat. Fisc. Doc.», 1975, 370.
- IMAM A. - *Aperçu général sur le régime fiscal des impôts directs en Egypte*, «Bull. Internat. Fisc. Doc.», 1975, 403.
- JUDGE B. K. - *Wealth Tax in Ireland*, «Bull. Internat. Fisc. Doc.», 1975, 444.
- LIBIN J. B. - *Significant Changes in United States Taxation of Foreign income*, «Bull. Internat. Fisc. Doc.», 1975, 359.
- MAC DONALD G. - *The Wealth Tax - The Wrong Tool for the Job*, «British Tax R.», 1975, 283.
- MC LURE C. E. - *The Case for Integrating the Income Taxes*, «Nat. Tax J.», 1975, 257.
- ORDOVER J. A. - PHELPS E. S. - *Linear Taxation of Wealth and Wages for Intragenerational Lifetime Justice: Some Steady - State Cases*, «Am. Econ. R.», 1975, 660.
- FETREI A. H. - *Inflation Adjustment Schemes Under the Personal Income Tax*, «Internat. Monet. Fund Staff Pap.», 1975, 539.
- SANDEN B. K. - *The Taxation of Income From Corporate Shareholding: Introductory Remarks*, «Nat. Tax J.», 1975, 255.
- SUMNER M. T. - *Neutrality of corporate taxation or not accounting for inflation*, «Manchester School», 1975, 353.
- SURREY S. S. - *Reflections on «Integration» of Corporation and Individual Income Taxes*, «Nat. Tax J.», 1975, 335.
- VITALE M. - *Strumenti per attenuare gli effetti distorsivi dell'inflazione nell'imposizione del reddito d'impresa*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1975, 416.

IMPOSTE INDIRETTE

- PEPPER H. W. T. - *Transportation Taxes (Part One)*, «Bull. Internat. Fisc. Doc.», 1975, 274.
- PEPPER H. W. T. - *Transportation Taxes (Part Two)*, «Bull. Internat. Fisc. Doc.», 1975, 311.

DOGANI E COMMERCIO INTERNAZIONALE

- FLEMING J. M. - *Floating Exchange Rates, Asymmetrical Intervention, and the Management of International Liquidity*, «Internat. Monet. Fund Staff Pap.», 1975, 263.
- HORIBA Y. - *Non-homothetic community preferences and the N-factor theory of international trade*, «Metroeconomica», 1974, 171.
- KEMP M. C. - SUZUKI H. - *International Trade with a Wasting but Possibly Replenishable Resource*, «Internat. Econ. R.», 1975, 712.
- KRAUSS M. B. - *International factor mobility and the dual economics*, «Manchester School», 1975, 362.
- LALL S. - *The International Pharmaceutical Industry and Less-Developed Countries, with Special References to India*, «Oxford Bull. Econ. Stat.», 1974, 143.

- LITTLE I. M. D. - *Economic Relations with the Third World-Old Myths and New Prospects*, «Scottish J. Pol. Econ.» 1975, 223.
- UL HAQ M. - *Toward a new framework for international resource transfers*, «Finance develop.», 1975, 3, 6.
- WONNACOTT R. J. - *Industrial strategy: a Canadian substitute for trade liberalization?*, «Canad. J. Econ.», 1975, 536.

FINANZA E PROGRAMMAZIONE LOCALE

- ADAMS F. G. - BROOKING C. G. - GLICKMAN N. J. - *On the Specification and Simulation of a Regional Econometric Model: A Model of Mississippi*, «R. Econ. Stat.», 1975, 286.
- ABRAMS I. - FRANCAVIGLIA R. - *Urban Planning in Poland Today*, «P. Am. Inst. Planners», 1975, 258.
- BATCHELOR R. A. - *Household Technology and the Domestic Demand for Water*, «Land Econ.», 1975, 208.
- BECKMAN N. - *National Urban Growth Policy: 1674 Congressional and Executive Action*, «J. Am. Inst. Planners», 1975, 234.
- BOUINOT J. - *Les comptes consolidés d'une commune. Recherche théorique et application pratique a la commune d'Orléans*, «R. Sc. Fin.», 1975, 251.
- CHARMEIL C. - *Les schémas d'aménagement et d'urbanisme urbains ou régionaux peuvent-ils être soumis à la rationalité économique?*, «Econ. appl.», 1975, 13.
- GORI A. - *Metodologie e tecniche di redistribuzione fra diversi livelli di governo: il caso del settore ospedaliero*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1975, 319.
- GREENWOOD M. J. - *Research on Internal Migration in the United States: A Survey*, «J. Econ. Literat.», 1975, 397.
- HANSEN N. M. - *Urban Hierarchy, Region and Public Policy*, «Econ. appl.», 1975, 165.
- HARE P. G. - *Regional Investment Criteria and Shadow Wage Rates*, «Scottish J. Pol. Econ.», 1975, 305.
- LIU B. C. - *Differential Net Migration Rates and the Quality of Life*, «R. Econ. Stat.», 1975, 329.
- MC FARLAND J. W. - *Groundwater Management and Salinity Control: A Case Study in Northwest Mexico*, «Am. J. Agric. Econ.», 1975, 456.
- MC KESSY S. W. - *Corporate and Individual Tax Reform Considered from a State and Local Viewpoint*, «Nat. Tax J.», 1975, 377.
- MILLS E. S. - MAC KINNON J. - *Notes on the new urban economics*, «Bell J. Econ. Manag. Sc.», 1975, 593.
- NELSON J. - TWEETEN L. - *Systems Planning of Economic Development in Eastern Oklahoma*, «Am. J. Agric. Econ.», 1975, 480.
- OHLS J. C. - PINES D. - *Discontinuous Urban Development and Economic Efficiency*, «Land Econ.», 1975, 224.
- ORON Y. - PINES D. - SHESHINSKI E. - *Optimus vs. equilibrium land use pattern and congestion toll*, «Bell. J. Econ. Manag. Sc.», 1975, 619.
- PAELINCK J. - *Economie ou aménagement urbain?*, «Econ. appl.», 1975, 33.
- PALMER J. - *A further analysis of provincial trucking regulation*, «Bell J. Econ. Manag. Sc.», 1975, 655.
- SECCHI C. - *Considerazioni sulla crisi della finanza comunale in Italia*, «Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm.», 1975, 1005.
- SOLOW R. M. - *Congestion cost and the use of land for streets*, «Bell J. Econ. Manag. Sc.» 1975, 602.

- SOM D. - *Analyse de la demande de transports urbains par segmentation d'un échantillon d'usagers*, « Riv. Internaz. Econ. Trasp. », 1975, 127.
- STEIN M. M. - *Regional Impacts of National Transport Systems on Population and Travel*, « J. Transport Econ. Pol. », 1975, 255.
- SVEIKAUSKAS L. - *The Productivity of Cities*, « Quart. J. Econ. », 1975, 393.
- WARREN J. P. - JONES I. L. - LACEWELL R. D. - GRIFFIN W. L. - *External Costs of Land Subsidence in the Houston-Baytown Area*, « Am. J. Agric. Econ. », 1975, 450.
- WEAVER R. C. - *Housing Allowances*, « Land Econ. », 1975, 247.
- WHEATON W. C. - *Consumer mobility and community tax bases. The financing of local public goods*, « J. Publ. Econ. », 1975, 377.

IMPRESE PUBBLICHE

- AMOROSO B. - OLSEN O. J. - *Imprese pubbliche nell'Europa occidentale: una sintesi*, « Econ. Pubbl. », 1975, 10, 3.
- DE CASTRO T. - *Comportamento dei prezzi e dinamica del sistema industriale: il caso del 1973*, « Riv. Econ. Pol. Industr. », 1975, 223.
- FAIRHURST M. H. - *Influence of public transport on car ownership*, « J. Transport Econ. Pol. » 1975, 193.
- MOODY C. E. - *The Measurement of Capital Services for Electric Energy*, « Oxford Bull. Econ. Stat. », 1974, 45.
- SANKAR U. - *Investment behavior in the U.S. telephone industry - 1949 to 1968*, « Bell J. Econ. Manag. Sc. », 1975, 665.
- SQUIRE L. - *Some aspects of optimal pricing for telecommunications*, « Bell J. Econ. Manag. Sc. » 1975, 515.
- ZANETTI G. - *Energia elettrica: elementi per la costruzione di un sistema tariffario*, « Riv. Econ. Pol. Industr. », 1975, 303.
- ZECCHINI S. - *Squilibri e strutture finanziarie nell'industria manifatturiera italiana - Un commento*, « Moneta cred. », 1975, 298.

SPESA PUBBLICA

- ECKHOULT L. - LEBRUN J. L. - *Surplus du consommateur et investissement public optimal*, « R. Econ. Pol. » 1975, 750.
- FAUTH G. R. - INGRAM G. K. - KROCH E. - *Cost and effectiveness of emission reduction and transportation control policies*, « Riv. Internat. Econ. Trasp. », 1975, 17.
- FOXLEY A. - MUÑOZ O. - *Income Redistribution, Economic Growth and Social Structure*, « Oxford Bull. Econ. Stat. », 1975, 91.
- GRANFIELD M. E. - *Resource allocation within hospitals: an unambiguous analytical test of the A-J hypothesis*, « Applied econ. », 1975, 241.
- HARTLEY K. - CORCORAN W. J. - *Short-run employment functions and defence contracts in the U.K. aircraft industry*, « Applied econ. », 1975, 223.
- ROBERTI P. - *Choice, Welfare and Social Policy. A Note on Redistribution by Money Transfer versus Redistribution In-kind*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, 341.
- STRASZHEIM M. R. - *Efficiency and equity considerations in the financing of noise abatement activities at airports*, « Riv. Internat. Econ. Trasp. », 1975, 3.
- TALICE C. - *Finanziamento pubblico dei trasporti a fune*, « Trasporti », 1975, 6, 72.

STORIA DELLA FINANZA PUBBLICA E DELLE DOTTRINE FINANZIARIE

MEEKS G. - WHITTINGTON G. - *Giant companies in the United Kingdom, 1948-69*, « Econ. J. », 1975, 824.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

DIRITTO FINANZIARIO ITALIANO

GALLO F. - *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle regioni*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 252.

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

1) *Problemi di teoria generale*

FALSITTA G. - *Capacità e trattamento tributario dell'Anstalt nell'ordinamento tributario italiano*, « Giur. it. », 1975, I, 2, 837.

NANULA G. - *Considerazioni sul concetto di verifica fiscale alle imprese*, « Boll. trib. it. », 1975, 1494.

SANTAMARIA T. - *Note sulle presunzioni nei procedimenti tributari*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 1017.

TREMONTI G. - *Imposizione realizzata in carenza di presupposto (o su presupposto esente) e disapplicazione da parte del giudice ordinario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, II, 83.

XAVIER A. - *Il fenomeno dell'astrattezza nell'atto di accertamento tributario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 225.

2) *Problemi costituzionali*

ANTONINI E. - *La ultrattività delle leggi penali finanziarie: una questione senza problemi?*, « Giur. cost. », 1975, 2068.

GRANELLI A. E. - *Sulla delibazione delle eccezioni di illegittimità costituzionale*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1544.

GRANELLI A. E. - *L'inflazione e l'INVIM: profili costituzionali*, « Giur. it. », 1975, III, 2, 25.

LA MEDICA D. - *L'ultrattività delle leggi penali finanziarie non contrasta con il principio di uguaglianza*, « Giur. it. », 1975, I, 1, 1557.

MAGNANI C. - *Nuovi dubbi sulla legittimità costituzionale del contenzioso tributario*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 486.

MANZONI I. - *Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta fondatezza della questione?*, « Giur. cost. », 1975, 2053.

SERA R. - *Illegittimità costituzionale del nuovo assetto del contenzioso tributario*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1733.

3) *Processo ed esecuzione*

ATTARDI A. - *La revocazione nel nuovo processo tributario*, « Giur. it. », 1975, IV, 117.

BOCCHIOLA M. - *Esecuzione esattoriale presso terzi e fallimento del contribuente*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 513.

GLENDI C. - *Procedimento di istruzione preventiva nel contenzioso tributario*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 505.

- LAMBERT G. - *L'istruzione probatoria nel processo tributario*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1485.
- MAFFEZZONI F. - *Istanza di fissazione dell'udienza ed estinzione del processo dinanzi le Commissioni tributarie*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1653.
- MANCUSI R. - *La natura delle autorizzazioni previste dall'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 603*, « L'esatt. », 1975, 407.
- MANGIONE G. - *GATT e diritto interno - Cenni sull'iva come « diritto di confine » e conseguenze in tema di contrabbando, di esecuzione e contenzioso*, « Giur. it. », 1975, I, 1, 1705.
- MANGIONE G. - *Controversie di imposta, giudizio penale e principio del contraddittorio*, « Giur. it. », 1975, I, 1, 1725.
- MARONGIU G. - *Riflessioni a margine della riaffermata natura giurisdizionale delle commissioni tributarie*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 786.
- MERCATALI A. - *La ritrovata giurisdizionalità delle vecchie commissioni tributarie: un problema in tema per la riforma del contenzioso tributario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, II, 132.
- OLIVA G. - *Perplexità sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1405.
- PADOIN P. - *Note sulla esecuzione esattoriale: regolamentazione giuridica e procedura*, « Nuova rass. leg. dottr. giur. », 1975, 2007.
- RIZZO S. - *Il visto sugli atti negativi (brevi note all'art. 19 del d.P.R. 29 settembre 1972, n. 603)*, « L'esatt. », 1975, 407.
- ROSSI A. - *Controversie tributarie e competenza del giudice fallimentare*, « Giur. comm. soc. fall. », 1975, II, 616.
- SERA R. - *Illegittimità costituzionale del nuovo assetto del contenzioso tributario* « Boll. trib. inf. », 1975, 1733.
- TESAURO F. - *A proposito di rinnovazione della notifica di atti tributari impugnati*, « Giur. it. », 1975, III, 2, 17.
- TREMONTI G. - *Imposizione realizzata in carenza di presupposto (o su presupposto esente) e disapplicazione da parte del giudice ordinario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, II, 83.
- VOLPI R. - *Alcune osservazioni sulla competenza della Corte d'Appello e della Commissione Centrale per « Questioni di fatto eluse quelle relative a valutazioni estimative » ai sensi degli artt. 26 e 40 I comma d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 in materia di imposte dirette*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1736.

4) Diritto penale tributario

- ANTONINI E. - *La ultrattività delle leggi penali finanziarie: una questione senza problemi?*, « Giur. cost. », 1975, 2068.
- BELLANTONI L. - *Iva - Violazioni relative alle fatture ed ai documenti similari*, « Cons. az. », 1975, 889.
- BURGHIGNOLI U. - *La irrogazione delle sanzioni ed il relativo contenzioso dopo la riforma tributaria: considerazioni e proposte*, « Nuova riv. trib. », 1975, 425.
- GIORGETTI E. - *Natura dell'avviso di irrogazione di sanzioni ed organi accertatori delle violazioni tributarie*, « Nuova riv. trib. », 1975, 432.
- MERLINO A. - *Il fallimento per debito di imposte e la riforma tributaria*, « L'esatt. », 1975, 519.
- NANULA G. - *Osservazioni e proposte in tema di sanzioni per violazioni alla imposizione diretta*, « Iva altre imp. erar. », 1975, 685.

NUVOLONE P. - *La responsabilità penale degli amministratori e dei sindaci di società nella nuova legislazione tributaria*, « Riv. dott. comm. », 1975, 175.

5) *Imposte dirette*

AMADIO V. - *Trattamento dei redditi di lavoro autonomo*, « Cons. az. » 1975, 896.

BOCCHIOLO M. - *Esecuzione esattoriale presso terzi e fallimento del contribuente*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 513.

■ CORDA A. - *Aspetti della revisione ai fini fiscali del bilancio di esercizio - Analisi di alcune voci dell'attivo dello stato patrimoniale*, « Rass. iva altri trib. erar. », 1975, 1111.

FALSITTA G. - *Il trattamento delle azioni gratuite nelle imposte sui redditi*, « Imp. dir. erar. e iva », 1975, I, 89.

FANTOZZI A. - *Il trattamento fiscale, dal punto di vista italiano, delle imprese multinazionali*, « Impr. ambiente pubbl. ammin. », 1974, 337.

GAZZERO F. - *La determinazione e la quantizzazione dei tributi evasi nei processi verbali di costatazione e nei processi verbali di accertamento della Guardia di finanza*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1411.

● GHINI A. - *La disciplina degli ammortamenti per il calcolo del reddito di impresa*, « Nuova riv. trib. », 1975, 481.

GIANNETTA E. - *I ricavi nella determinazione del reddito fiscale di impresa*, « Rif. fisc. », 1975, 693.

GIUSTINO M. - *Intassabilità degli utili sui titoli azionari esteri spettanti a non residenti e inapplicabilità della ritenuta alla fonte*, « Giust. trib. imp. dir. », 1975, 625.

LINGUITI G. - *Patologia giuridica di alcune fattispecie soggette a « tassazione separata »*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 729.

● LOERO F. - *Se sia possibile iscrivere nel bilancio fiscale delle società di capitale componenti negative del reddito non iscritte nel bilancio civile*, « Imp. dir. erar. iva », 1975, I, 105.

MAZZA G. - *L'autonomia economica e giuridica della « dichiarazione annuale »*, « Riv. dott. comm. », 1975, 195.

MAZZILLI T. - *Prospettive di accertamento nell'imposizione diretta*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1573.

MOTTO A. - *Riforma tributaria - Innovazioni in materia di imposte dirette*, « L'esatt. », 1975, 513.

NANULA G. - *Osservazioni e proposte in tema di sanzioni per violazioni alla imposizione diretta*, « Iva altre imp. erar. », 1975, 685.

NANULA G. - *Accertamento sintetico*, « Rass. iva altri trib. erar. », 1975, 1169.

NAPOLITANO F. - *In merito alle ritenute alla fonte previste dall'art. 26 d.P.R. n. 600 del 1973 nei confronti dei non residenti*, « Giust. trib. imp. dir. », 1975, 515.

NAVA G. - *Artt. 2446, 2447, 2448 c.c. e palliativi pericolosi*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1409.

PADOIN P. - *Note sulla esecuzione esattoriale: regolamentazione giuridica e procedura*, « Nuova rass. leg. dottr. giur. », 1975, 2007.

PARASCANDOLO A. - *Modifiche ed integrazione al testo unico sui servizi della riscossione delle imposte dirette*, « L'esatt. », 1975, 383.

PIETRANTONIO L. - *Appunti critici sulla tassazione degli assegni familiari e delle quote di aggiunta di famiglia*, « Imp. dir. erar. e iva », 1975, I, 81.

POLI O. - *La distribuzione gratuita e l'aumento gratuito del valore nominale delle azioni o quote nelle imposte dirette*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1740.

PRATO M. - *La cessione di aziende nella nuova normativa fiscale diretta ed indiretta*, « Nuova riv. trib. », 1975, 373.

- PRAVISANO R. - *Il problema degli « omaggi » effettuati dalle imprese - Concetti generali ai fini della imposizione diretta ed indiretta*, « Inf. az. prof. », 1975, 817.
- BASTELLO L. - *Qualche dissonanza all'applicazione del condono per i tributi diretti*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 822.
- SANTAMARIA T. - *Imposizione diretta - Le tecniche operative dei controlli*, « Iva altri trib. erar. », 1975, 1093.
- SCHIAVON F. - *Comunione di fabbricati concessi in locazione, IRPEF e ILOR*, « Rif. fisc. », 1975, 699.
- SCIALÒ A. - *Aspetti della revisione ai fini fiscali del bilancio di esercizio*, « Rass. iva altri trib. erar. », 1975, 1127.
- SERA R. - *Impossibilità di applicare le maggiorazioni di imposte ai tributi soppressi*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1573.
- SILVIA D'AJETTI G. - *Produzione, percezione del reddito di lavoro autonomo e periodo di imposta*, « Rif. fisc. », 1975, 575.
- ZOPOLO A. - *Liberalità che rientrano nel reddito di lavoro dipendente*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 735.

6) *Imposta sul valore aggiunto*

- ANGELI O. - *I poteri dell'ufficio Iva*, « Cons. az. », 1975, 881.
- ARDINO L. A. - *L'imposta sul valore aggiunto nell'agricoltura*, « Iva altre imp. erar. », 1975, 699.
- AVANZINI A. - *INVIM e IVA applicate alle cooperative edilizie*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 1081.
- BELLANTONI L. - *Quando l'ufficio iva può procedere all'accertamento induttivo*, « Inf. az. prof. », 1975, 813.
- BELLANTONI L. - *Iva - Violazioni relative alle fatture ed ai documenti similari*, « Cons. az. », 1975, 889.
- FACCHINETTI I. - *La rendita iva dell'agricoltore - Inconfigurabilità come componente positiva del reddito*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1663.
- GHINI A. - *Il professionista nell'attuale disciplina dell'iva*, « Inf. az. prof. », 1975, 803.
- GIULIANI G. - *Appunti sull'iva*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1665.
- GRANELLI A. E. - *La rivalsa iva produce altri guai*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1718.
- LO PRETE L. - *I medici non dovrebbero pagare l'iva*, « Rass. iva altre imp. », 1975, 1097.
- MANGIONE G. - *GATT e diritto interno - Cenni sull'iva come « diritto di confine » e conseguenze in tema di contrabbando, di esecuzione e contenzioso*, « Giur. it. », 1975, I, 1, 1705.
- ORTONA M. - *Il sistema delle aliquote iva*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1744.
- ORTONA M. - *Accertamento iva - Note sugli artt. 51 e 52 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633*, « Rif. fisc. », 1975, 565.
- SANTAMARIA T. - *Artisti e professionisti nella sistematica dell'Iva*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1975, I, 276.
- SANTAMARIA T. - *Paradigmi dell'iva 1975*, « Riv. dir. tecn. dog. », 1975, 961.
- SCARLATA FAZIO M. - *L'imposta sul valore aggiunto all'importazione*, « Riv. dir. tecn. dog. », 1975, 849.
- VALLE V. - *È forse l'iva un'imposta tutta da rimeditare*, « Nuova riv. trib. », 1975, 377.
- VITTORINI V. - *L'iva e le attività professionali ed artistiche*, « Rif. fisc. », 1975, 572.

7) *Altri tributi indiretti*

- CERNIGLIARO M. V. - *Ancora sulla prova del debito cambiario ai fini della deduzione dall'imposta di successione*, «Dir. prat. trib.», 1975, II, 472.
- D'AMATI N. - *Note sulla nuova disciplina dell'imposta di bollo*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1421.
- DE FRANCESCO S. - *La determinazione dell'asse ereditario netto*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1413.
- FANTOZZI A. - *Il trattamento fiscale, dal punto di vista italiano, delle imprese multinazionali*, «Impr. ambiente pubbl. ammin.», 1974, 337.
- FOSSATI A. - *Il controllo doganale delle persone*, «Il finanz.», luglio 1975, 81.
- GALLO ORSI G. - *Note ed appunti di carattere tributario sull'art. 228 della legge n. 151 del 1975*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1673.
- MACCARONI U. - *Provvedimenti del Commissario per gli usi civici ed imposta di registro - Illegittimità del sindacato di congruità*, «Nuova rass. leg. dottr. giur.», 1975, 2005.
- MANCUSI R. - *La cambiale: effetti fiscali della falsità del modulo*, «Rass. iva altre imp.», 1975, 1278.
- NOBELI R. - *La nuova legge di registro e l'arbitrato*, «Dir. prat. trib.», 1975, II, 713.
- PERULLI A. - *Registro - La divisione - L'appalto e i contratti degli enti pubblici nella nuova legge del Registro - Confronto con le precedenti norme*, «Rass. tasse imp. aff.», 1975, 403.
- PRATO M. - *La cessione di azienda nella nuova normativa fiscale diretta ed indiretta*, «Nuova riv. trib.», 1975, 373.
- PRAVISANO R. - *Il problema degli «omaggi» effettuati dalle imprese - Concetti generali ai fini dell'imposizione diretta ed indiretta*, «Inf. az. prof.», 1975, 817.
- TESAURO F. - *La considerazione dell'usufrutto nella disciplina intemporale della legge del registro*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1580.

8) *Agevolazioni ed esenzioni*

- ALDERIGHI M. - *Incentivi o ... disincentivi fiscali per le zone depresse dopo l'entrata in vigore della riforma tributaria*, «Giur. comm. soc. fall.», 1975, 892.
- AVANZINI A. - *INVIM e IVA applicate alle cooperative edilizie*, «Inf. az. prof.», 1975, 1081.
- D'AMATI N. - *Portata e limiti delle agevolazioni tributarie a favore dei consorzi agrari*, «Giur. it.», 1975, I, 1, 1889.
- DI CIACCIA S. - *Il vitalizio fondiario nelle agevolazioni fiscali della legge sulla proprietà contadina*, «Boll. trib. inf.», 1975, 1502.
- PELLINGRA G. - *Le agevolazioni di carattere territoriale*, «Nuova riv. trib.», 1975, 321.
- VELLANTE S. - *Gestione di stabilimento industriale tecnicamente impiantato in territorio ove opera la Cassa per il Mezzogiorno in epoca successiva al 29 giugno 1967*, «L'esatt.», 414.

9) *Tributi locali*

- AVANZINI A. - *INVIM e IVA applicate alle cooperative edilizie*, «Inf. az. prof.», 1975, 1081.
- CAGNOLATI L. - *Disciplina fiscale della propaganda elettorale*, «Avv. enti pubbl.», 1975, 226.
- GALLO F. - *Brevi riflessioni sull'autonomia tributaria delle regioni*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1975, I, 252.

- GRANELLI A. E. - *Sul regime applicativo dell'imposta di soggiorno dopo la entrata in vigore della riforma tributaria*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1585.
- GRANELLI A. E. - *Profilo giuridico dell'INVIM*, « Dir. prat. trib. », 1975, I, 749.
- GRANELLI A. E. - *Dichiarazione tributaria e adesione all'accertamento: un'altra applicazione del brocardo « chi ha pagato »*, « Boll. trib. inf. », 1975, 1468.
- MARONGIU G. - *Su una controversa ed attuale questione in tema di imposta comunale di pubblicità*, « Dir. prat. trib. », 1975, II, 479.

10) Riforma tributaria

- BISONI C. - *Decisioni finanziarie di impresa e riforma tributaria*, « Riv. dott. comm. », 1975, 479.
- MERLINO A. - *Il fallimento per debito di imposta e la riforma tributaria*, « L'esatt. », 1975, 519.
- MOTTO A. - *Riforma tributaria e innovazioni in materia di imposte dirette*, « L'esatt. », 1975, 513.

11) Diritto tributario straniero e comparato

- BEICHELT B. - *Das Steuersystem der Turkey, I, Die Einkommensteuer*, « Internat. Wirtsc. Briefe », 1975, 422.
- IOVINE M. - *Le imposte sul reddito nel sistema tributario britannico*, « Rass. mens. imp. dir. », 1975, 721.
- LINDSAY R. F. - FRIESEN R. A. - *More About the Debt Limit*, « Canad. Tax J. », 1975, 223.
- MARTIN LAPRADE B. - *Le control de juge administrative sur les taxes parafiscales*, « Rev. jur. fisc. », 1975, 195.
- SCHAAF H. - *Besteuerung von Grundvermögen in Westeuropäischen Ländern*, « Fin. Rund. », 1975, 305.
- STATHOPOULOS G. N. - *Greece: New Taxation Measures*, « Europ. Tax. », 1975, 148.
- WALLIS H. - *Grundfragen der Einkommenbesteuerung*, « Fin. Rund. », 1975, 334.
- WILKINS D. C. - *Tax Reform*, « Austral. Account », 1975, 365.

12) Diritto tributario internazionale

- GAGLIARDI M. - *Gli accordi GATT e il principio di parità di trattamento fiscale*, « Giust. civ. », 1975, I, 1190.
- MENÉTREY G. - *A propos d'une modification de la convention de double imposition avec la Grande Britain*, « Arch. dr. suisse », 1975, 545.
- MICHELI G. A. - *Il regime fiscale delle imprese multinazionali*, « Impr. amb. pubbl. ammin. », 1974, 317.
- VALDEZ COSTA R. - *Regimen impositivo de las rentas derivadas de inversiones de capitale en el modelo de Tratado del Pacto Andino*, « Der. fisc. », 1975, 818.
- WEBER E. - *Ueberblick ueber das deutschramaenische Doppelbesteuerungsabkommen*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1975, 403.
- WEBER E. - *Ueberblick ueber das deutschambische Doppelbesteuerungsabkommen*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1975, 441.
- WEBER E. - *Ueberblick ueber das deutsche-polnische Doppelbesteuerungsabkommen*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1975, 399.

CASSAZIONE CIVILE, Sezioni Unite, 25 febbraio 1975, n. 731 - Pres. Stella Richter - Rel. Zucconi Galli Fonseca - P.M. Di Majo (conf.) - Comune di Cusano Milanino (avv. Di Pietro e Riva Crugnola) c. Donzelli ed altra (avv. Bucciardelli, Mottola e Belloli).

Imposte e tasse - Tributi comunali e provinciali - Impugnativa e procedimento - Deliberazione comunale istitutiva del tributo - Annullamento in sede giurisdizionale - Efficacia nei confronti di tutti i destinatari.

Imposte e tasse - Tributi comunali e provinciali - Imposta sulle aree fabbricabili - Delibera comunale ex art. 25 L. n. 246 del 1963 - Annullamento in s.g. - Domanda di restituzione delle imposte pagate - Giurisdizione dell'A.G.O.

L'annullamento in sede giurisdizionale della deliberazione comunale istitutiva di un tributo (nella specie, dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili) che costituisce un atto normativo e, perciò, unitario, è efficace nei confronti di tutti i soggetti destinatari del provvedimento medesimo, ancorché non abbiano partecipato al giudizio amministrativo (1).

La domanda con la quale il contribuente chieda la restituzione dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili pagata in base ad una deliberazione comunale, che, ai sensi dell'art. 25 L. 5 marzo 1963, n. 246, ha fissato al 1° gennaio del decimo anno anteriore alla sua emanazione la data di riferimento per il calcolo dell'incremento, per essere stato tale provvedimento annullato in sede giurisdizionale amministrativa attiene alla materia dei diritti soggettivi ed appartiene, pertanto, alla giurisdizione ordinaria, anche nel caso in cui il comune eccepisca che tali somme sarebbero dovute in base ad una successiva delibera, avente lo stesso contenuto della prima, ma adottata dopo la scadenza del termine annuale di cui al citato art. 25; l'inosservanza di questo termine, comporta, infatti, la carenza del potere impositivo, con la conseguenza che l'illegittimità della seconda delibera può essere immediatamente conosciuta dal giudice ordinario, ai fini della disapplicazione della delibera stessa, senza che debbano essere previamente adite le commissioni tributarie (2).

(Omissis). SVOLGIMENTO DEL PROCESSO. — Il Consiglio di Stato, su ricorso di alcuni contribuenti del comune di Cusano Milanino, con decisione del 12 novembre 1966 annullò la deliberazione del Consiglio Comunale in data 27 lu-

(1) Note su « autonomia finanziaria » e « autonomia tributaria » nel sistema normativo dei Comuni.

I. *Gli istituti e gli strumenti giuridici della « Finanza locale ». Necessità di sottoporre a revisione critica alcuni presupposti della dogmatica tradizionale.*

1. La sentenza delle Sezioni Unite del Supremo Collegio, n. 731 del 1975, che ci accingiamo ad esaminare, induce a compiere alcune rifles-

glio 1963 con cui era stata istituita l'imposta sull'incremento delle aree fabbricabili rispetto ai valori esistenti alla data del 1 gennaio 1953. I coniugi Giuseppe e Teodolinda Donzelli, i quali erano rimasti estranei al processo amministrativo e nel corso di esso avevano pagato un'imposta di L. 2.554.336 in

sioni di carattere preliminare sopra i concetti di autonomia finanziaria e di autonomia tributaria, riferiti al sistema normativo dei comuni (1); temi, questi, che sono divenuti di consuetudine nelle trattazioni giuridiche sulla finanza locale e che, da ultimo, sono stati riproposti, polemicamente, all'attualità dell'indagine, dopo l'avvio della cosiddetta riforma tributaria verificatosi con la legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825, integrata con i provvedimenti successivi di legislazione delegata (2).

Ma ulteriori riflessioni sono suggerite dalla lettura della sentenza in rassegna; esse riguardano — quasi automatico riverbero dall'esame dei temi precedenti — l'analisi delle difficili questioni circa i rapporti tra la legge statale tributaria cosiddetta di autorizzazione ed il provvedimento (delibera consiliare) del comune istitutivo del tributo locale, e, infine, della natura ed efficacia peculiari del provvedimento medesimo nel contesto dell'esercizio della potestà (normativa) tributaria, riconosciuta all'ente locale nelle singole leggi tributarie (e finanziarie).

2. Gli indirizzi interpretativi che sono gradualmente maturati, nella giurisprudenza ordinaria o speciale — talvolta anche consolidandosi, attraverso originali affermazioni di principio, in ordine all'applicazione dei tributi comunali che sono stati abrogati con l'entrata in vigore delle leggi sulla riforma tributaria — possono essere utilizzati ancora, in larga mi-

(1) V. INGROSSO (Gu.), *La finanza locale*, Napoli, 1962, p. 3 ss.; D'AMATI, *Saggio sul concetto giuridico di «autonomia finanziaria»*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1964, I, 821; GIANNINI (A. D.), *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1968, p. 515 ss.

Per una fondamentale prospettiva sistematica, v. MICHELI, *Autonomia e finanza degli enti locali*, in questa *Rivista*, 1967, I, 523; Id., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1974, p. 100 ss.; v. inoltre, FORTE, *La riforma della finanza locale come strumento delle autonomie e statuto speciale*, in *Atti del V convegno di studi giuridici sulle regioni*, Milano, 1970, p. 772 ss.; AGUS, *Riforma tributaria ed autonomie locali*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 749.

(2) V. MICHELI, *Corso cit.*, p. 100 ss.; BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 128 ss.; FEDELE, *Problemi attuali della finanza locale*, in *Rass. parlam.*, 1974, 147 ss.; GRANELLI, *La finanza locale nell'ambito della riforma tributaria*, in *Boll. trib.*, 1974, 2012 ss.; BOSELLO, *Gli enti locali nella riforma tributaria*, in *Riv. amm.*, 1974, 537 ss.; BUSCEMA, *La finanza locale nel contesto dell'ordinamento regionale: problemi di coordinamento con la finanza statale*, ivi, 1974, 849; ALLEGRETTI, *Il bilancio della regione e degli enti locali*, ivi, 1974, 753 ss.; DE PASQUALE, *Il potere impositivo dei comuni nel quadro della nuova riforma trib.*, in *Rass. mens. imp. dir.*, 1974, 834; REBECCHINI, *Le condizioni della finanza locale*, in *I.N.A.D.E.L.*, 1974, 717; PATANÈ, *Riflessi della riforma tributaria sulla finanza locale. L'originario disegno di adeguamento delle entrate degli enti locali a rinnovati compiti e funzioni, verrà abbandonato?*, in *Boll. trib.*, 1975, 701 ss. Per gli aspetti economico-finanziari di carattere generale, v. P. ARMANI, *La finanza locale nell'attuale crisi della finanza pubblica italiana*, in *Rass. parlam.*, 1974, 127 ss.

relazione a varie alienazioni effettuate in epoche diverse dopo la data sopraddetta, chiesero il rimborso, ch il comune rifiutò adducendo di avere emanato altra delibera a conferma della precedente annullata.

Il Tribunale di Monza, davanti al quale i Donzelli promossero l'azione

sura, sia per approfondire l'indagine sulle linee generali della finanza locale incise dalle recenti leggi di riforma, sia per stabilire i momenti intermedi e quelli conclusivi di una evoluzione legislativa che, da un lato, riprende e svolge le figure tributarie tradizionali che sono ricondotte, di solito, nell'espressione di *autonomia tributaria*, e, dall'altro, rappresenta l'estensione delle tradizionali radici di quella autonomia ed anzi, in parte, le innova mediante l'inserimento di istituti che erano rimasti, fino a quel momento, come del tutto marginali (o straordinari) nella storia della finanza locale; e cioè, ricorrendo, in sostituzione delle tradizionali figure tributarie, agli istituti tipici della finanza pubblica di *coordinamento*: ad esempio, con le forme della *partecipazione* o della *compartecipazione* o con le altre forme, alquanto differenziate fra di loro, dei *tributi collegati*. Avviandosi così l'attuazione del principio del coordinamento della finanza locale e regionale con la finanza statale, espresso all'art. 119 della Costituzione (3).

3. Non è indispensabile, per la completezza di queste note, avere presenti le numerose ragioni di dubbio avanzate, nella dottrina, sin dall'apparire delle disposizioni legislative sulla riforma tributaria; ragioni di dubbio e di preoccupazione, soprattutto, circa il destino dell'autonomia tributaria degli enti locali e dei comuni in particolare — intesa, però, più nell'accezione politica di « autodeterminazione » che in quella tecnico-giuridica di posizione inerente alla potestà normativa tributaria —, di fronte alla constatazione della ecatombe abbattutasi nell'area dei tributi, sui quali la finanza locale si era principalmente appoggiata in forza di una pigra consuetudine legislativa.

Sono, in definitiva, ragioni di resistenza — se non proprio di rifiuto — che derivano dall'impiego di schemi concettuali non più aderenti ai principi espressi negli artt. 23, 53, 81, 119 e 128 Cost., che sorreggono l'ordinamento finanziario generale e, quindi, all'interno di questo, indirizzano la formazione dei sistemi finanziari particolari degli enti pubblici territoriali (comuni, province e, possiamo aggiungere, regioni).

È subito da respingere la tendenza riduttiva assai diffusa nella dottrina, che si induce ad identificare e a risolvere il fenomeno della « finanza » degli enti locali nell'autonomia tributaria degli enti medesimi, fissando le dimensioni dell'autonomia finanziaria degli enti secondo una relazione di proporzionalità diretta con la misura dell'autonomia tributaria usufruita da questi enti, accertata per il grado e la dimensione della potestà normativa nella materia tributaria.

(3) V. ad es. GIANNINI (A. D.), *op. ult. cit.*, p. 515 ss.; BOSELLO, *Gli enti locali*, cit., 547; BUSCEMA, *La finanza locale*, cit., ivi, 859; GRANELL, *La finanza locale*, cit., 2012. Il FEDELE (v. *Problemi attuali*, cit., spec. 149) ha svolto una penetrante analisi di questa problematica.

di ripetizione, accolse la domanda. La Corte d'appello di Milano, con sentenza in data 24 marzo 1970, riformò la motivazione della decisione di primo grado, negando che il diritto alla ripetizione fatto valere dagli attori potesse fondarsi sulla sopravvenuta dichiarazione di incostituzionalità (sentenza della Corte

Sembra superfluo obiettare — di fronte a questa diffusa tendenza — che se viene ridotta la sfera dell'autonomia tributaria dell'ente locale, in conseguenza dell'abrogazione di interi settori dell'imposizione tributaria appartenente all'ente medesimo e la conseguente sostituzione dei tributi propri dell'ente con altrettante forme di partecipazione o compartecipazione alle entrate dello stato, non si verifica, automaticamente, una contrazione o abrogazione della capacità di normazione innovativa che era attribuita all'ente locale, poiché le funzioni normative originarie dell'ente perdurano in relazione ai tributi, diciamo residui; mentre il loro campo di esercizio si sposta e si sviluppa (o può ulteriormente svilupparsi) all'interno dell'autonomia finanziaria dell'ente, attraverso il riconoscimento del potere deliberativo-istitutivo concernente altre figure finanziarie di entrata (o di spesa), diverse da quelle specificatamente di carattere tributario.

Si tratterà di verificare, di volta in volta, sulla base dell'interpretazione delle nuove disposizioni di legge (e di quelle preesistenti) la portata e l'efficacia delle attribuzioni normative eventualmente riconosciute all'ente locale, oltre il campo tributario; da qui l'esigenza metodologica di abbandonare ogni preconcetto schema interpretativo, che finirebbe per limitare la conoscenza dell'oggetto delle attribuzioni normative dell'ente locale, impedendosi, alla fine, la loro indispensabile collocazione nella sfera dell'autonomia finanziaria dell'ente medesimo.

4. Non ci è consentito, in questa sede, di affrontare *ex professo* l'esame sistematico delle recenti norme legislative di riforma per la parte che concerne la finanza degli enti locali e di tentare l'inserimento di queste nella più generale disciplina legislativa dell'ordinamento finanziario degli enti locali. Tuttavia, dobbiamo fare accenno ad una importante innovazione che si rinviene nella disciplina degli « strumenti » finanziari connessi al sistema di bilanci dei comuni e delle province, contenuta nel D.P.R. del 26 ottobre 1972, n. 651 che istituisce un fondo speciale, da impiegare per « il graduale e proporzionale risanamento » dei bilanci dei comuni e delle province che non si trovano in pareggio economico (art. 1, comma 1°).

È previsto, innanzitutto, che gli enti destinatari — ossia gli enti che partecipano alla ripartizione del fondo — siano i comuni e le province che deliberino in ordine a concreti piani per il risanamento dei rispettivi bilanci; piani che hanno una durata pluriennale. Le somme da erogare a cura del fondo, sono, inoltre, di destinazione vincolata: queste somme, infatti, una volta che ne sia stata deliberata la erogazione — come si dirà tra breve — costituiscono una *integrazione* del gettito delle entrate dell'ente locale che può essere esclusivamente utilizzata, secondo il disposto della legge, per il graduale e proporzionale risanamento dei bilanci.

Costituzionale n. 44 del 1966) dell'art. 25, 2° comma, L. 5 marzo 1963, n. 246; ma ugualmente accolse la domanda, in base al rilievo che la deliberazione istitutiva dell'imposta era stata annullata dal Consiglio di Stato nella parte relativa alla fissazione della data di riferimento dell'incremento di valore tas-

Si è, quindi, inteso introdurre una nuova figura di entrata *extra tributaria* avente carattere straordinario, a favore dell'ente locale (ossia della durata di dieci anni, pari alla durata del fondo) con destinazione vincolata.

Occorre precisare che il potere dell'ente locale in ordine a questa figura di entrata pubblica, sorge come potere di partecipazione ad essa, nel momento in cui l'ente adotta la delibera per il piano concreto di risanamento del proprio bilancio. E la delibera *ad hoc* dell'ente presenta carattere innovativo, poiché con essa è istituita una figura di entrata a favore dell'ente.

(Osserviamo, *per incidens*, che l'obbligo degli enti locali di rispettare, nella formazione dei piani, i criteri direttivi, che sono predeterminati in maniera generale da parte del comitato di amministrazione del fondo, risponde all'esigenza di consentire al comitato che dovrà svolgere, successivamente, il controllo sul contenuto della deliberazione sul piano, di disporre di una certa uniformità di parametri di valutazione).

L'esercizio del potere (dell'ente) di partecipazione alla ripartizione del fondo rimane subordinato all'espletamento di determinate procedure: — la presentazione di una istanza motivata dall'ente locale al comitato del fondo; — il rispetto delle eventuali variazioni al piano disposte in sede di controllo da parte del comitato medesimo; — l'intervento della definitiva deliberazione del comitato circa le effettive misure di integrazione del bilancio.

E da osservare che il distinto (e differente) potere dell'ente locale di *disporre* circa l'entrata (di integrazione), sorge, invece, nel momento in cui il comitato per il fondo delibera sulla entità dell'integrazione del bilancio da erogare all'ente. Mentre l'esercizio pieno del potere di disposizione dell'ente rimane subordinato (*condictio*) all'adozione del decreto del Ministero delle Finanze, con il quale si stabilisce la erogazione, accreditandosi le somme relative agli Intendenti di Finanza territorialmente competenti (4).

È fuori discussione, dunque, che attraverso l'accennata disciplina relativa al fondo speciale per il risanamento dei bilanci degli enti locali, si è venuta ad allargare, ulteriormente, la competenza normativa degli

(4) L'art. 4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 651, prevede che i comuni e le province debbano produrre, oltre alla motivata istanza di partecipazione, il piano di risanamento e copia dei bilanci di previsione, rispettivamente dell'esercizio precedente a quello dell'anno in corso e dell'esercizio in corso, del decreto di autorizzazione all'assunzione del mutuo a ripiano del disavanzo economico relativo all'esercizio precedente, del verbale di chiusura dell'esercizio stesso ed, infine, una dettagliata relazione circa la situazione patrimoniale dell'ente: v. *Circolare* 24 febbraio 1975, n. 4.1.18 *iDr. gen. fin. loc.*, in *Boll. trib.*, 1975, 564.

sabile (giacché il comune di Cusano Milanino, non rientrando nelle categorie di comuni di cui al primo comma del citato articolo 25, non avrebbe potuto fissarla anteriormente al 1° gennaio 1960), e respingendo l'eccezione secondo la quale l'annullamento non poteva considerarsi efficace nei confronti di parti

enti stessi per il settore *non tributario*, ossia per il settore che può qualificarsi, più genericamente, finanziario, in corrispondenza al ridimensionamento, avvenuto con l'abrogazione legislativa delle attribuzioni normative tradizionali degli enti circa l'istituzione di alcuni tributi cosiddetti autonomi o propri (imposta di famiglia, imposte di consumo, imposta sul valore locativo, imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, contributo di miglioria, ecc.).

5. È stato rilevato, nella dottrina giuspubblicistica, che l'ambito dell'autonomia normativa dell'ente locale riceve differenti qualificazioni (e subisce, di riflesso, varie delimitazioni), a seconda del contenuto e dell'ampiezza delle funzioni che la legge riconosce all'ente medesimo, per compiere la istituzione e per attuare, poi, la disciplina delle specifiche figure finanziarie o tributarie che sono state introdotte e che, pertanto, diventano operanti nel sistema normativo di ciascun ente locale (5).

L'autonomia normativa dell'ente si svolge mediante la *formazione* e la contemporanea *formulazione* delle norme istitutive delle figure finanziarie (e tributarie) e delle norme che contengono la disciplina per l'attuazione concreta delle figure istituite, entro il sistema dell'ente.

È importante analizzare, nel quadro della posizione di autonomia dell'ente, il meccanismo che conduce alla istituzione della figura finanziaria e tributaria ed il distinto procedimento che consente di realizzare la figura medesima all'interno del sistema dell'ente. In sintesi: il momento *istitutivo* ed il momento di *applicazione*.

L'esame delle relazioni tra questi due momenti nello svolgimento della figura finanziaria o tributaria e, soprattutto, la specifica indagine sul rapporto tra la delibera dell'ente locale istitutiva della figura, da un lato, e la norma di legge cosiddetta di autorizzazione, dall'altro, ripropongono temi che costituiscono (da tempo) i nodi cruciali nella sistemica della finanza locale.

L'interesse che la giurisprudenza, sviluppatasi nel vigore della legislazione precedente alle leggi sulla riforma tributaria, ha dedicato alla tormentata questione del fondamento della istituzione e della disciplina specifica dell'imposizione dei tributi locali, trascende la stretta sfera dell'attuazione della legge statale che si limita a formulare la pre-

(5) Sulla specifica problematica, v. UCKMAR (V.), *La potestà regolamentare in materia tributaria*, in *Studi in onore di A. D. Giannini*, Milano, 1961, p. 927 ss. V. BODDA, *I regolamenti degli enti autarchici*, Torino, 1932, p. 412; ZANOBINI, *Regolamento*, in *Nov.mo Dig. it.*, XV, 244; D'ALBERGO, *Il sistema positivo degli enti pubblici*, Milano, 1969, p. 218; GIANNINI (M. S.), *Autonomia*, in *Enc. dir.*, IV, 356; Id., *Diritto amministrativo*, I, Milano, 1970, p. 204; SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1974, p. 46 ss. e p. 50 ss.

diverse da quelle del processo amministrativo. Respinse poi il tentativo del comune di fondare la pretesa tributaria su una seconda deliberazione del 9 febbraio 1966, con la quale era stata confermata quella annullata, giudicandola inefficace perché adottata oltre il termine di un anno dall'entrata in vigore

visione generale ed astratta delle figure tributarie; ed offre alcune essenziali direttrici di orientamento che sono valide per lo studio dei presupposti della finanza locale anche alla stregua della normazione intervenuta, più di recente, con la riforma.

6. La nozione di autonomia finanziaria dell'ente locale, ricostruita al di fuori della erronea identificazione di essa con la nozione di autonomia tributaria dell'ente, rappresenta il cardine organizzativo della finanza (locale) che si regge principalmente sopra il sistema giuridico di bilancio dell'ente.

La legislazione sull'ordinamento generale degli enti locali (province e comuni) dedica un'estesa disciplina alle attribuzioni normative degli enti medesimi circa la formazione del progetto di bilancio e la deliberazione su di esso. Queste specifiche attribuzioni finanziarie rinviano — è ovvio — alle attribuzioni dell'ente che si esplicano nella istituzione e nella disciplina delle singole fattispecie di entrata e di spesa. Si profila una duplice sfera di attribuzione — facente capo al sistema di bilancio dell'ente, in ordine, come si è appena detto, all'introduzione delle fattispecie finanziarie (in senso lato) —, che viene a formare l'ordinamento finanziario dell'ente locale. Ordinamento — osserviamo — che presenta un contenuto unitario, poichè la formazione e deliberazione del bilancio non può mai prescindere dallo svolgimento preliminare di una normazione sostanziale (od organica) sulle entrate e sulle spese, esplicata direttamente dall'ente locale.

È evidente che gli organi responsabili (delle deliberazioni) dell'ente nel processo di recezione delle singole fattispecie di entrata e di spesa (per la formazione-deliberazione del bilancio) compiono dei giudizi di valore che implicano alcune scelte di politica economica locale, mediante la necessaria utilizzazione delle fattispecie finanziarie, che sono state già introdotte nel sistema dell'ente.

(È stata, inoltre, sottolineata la necessità che gli organi responsabili dell'ente locale provvedano a dimensionare oppure a ridimensionare — nella formazione del piano di bilancio — le previsioni di entrata, riducendole a previsioni che dimostrino un titolo attendibile, perchè soltanto sopra questa corrispondenza di ordine logico, economico e finanziario, il piano di spese che è una componente del bilancio, potrà ritenersi sufficientemente aderente alla realtà: cfr. Corte dei Conti Sez. Controllo 5 dicembre 1972, n. 1146, *Cons. Stato* 1974, II, 392).

È, poi, da aggiungere un rilievo: questi giudizi di valore sulla previsione delle entrate e delle spese debbono essere tradotti ed espressi nella normazione finale, con la quale l'organo dell'ente locale approva il progetto di bilancio; normazione che presenta carattere innovativo, in quanto *autorizza* (per ciascun anno finanziario) l'esercizio del potere

della legge speciale, stabilito dall'art. 25 per l'istituzione del tributo con fissazione della data di riferimento antecedente al 1° gennaio 1960.

Il comune soccombente ha proposto ricorso per cassazione, sulla base dei tre motivi seguenti:

degli organi dell'ente di accertare e di riscuotere le entrate e di erogare le spese; ed integra, in definitiva, le singole fattispecie (legali) di entrata e di spesa, consentendone la concreta attuazione all'interno del sistema normativo dell'ente.

La normazione locale di bilancio — una volta perfezionatasi, con la deliberazione di approvazione, adottata prima dell'inizio dell'esercizio finanziario e debitamente approvata dall'autorità di vigilanza — costituisce il criterio (ed il limite) di svolgimento dell'attività finanziaria dell'ente, ponendo gli obblighi giuridici specifici per gli organi dell'ente medesimo; i quali debbono operare soltanto seguendo i principi che sono stati consolidati e formalizzati nel provvedimento di approvazione del progetto di bilancio.

L'autonomia tributaria dell'ente locale designa, invece, *uno* dei settori (sia pure d'importanza vitale) della finanza pubblica locale; essa risulta dalla configurazione positiva della potestà dell'ente di istituire i tributi cosiddetti autonomi; potestà che è completata dal *distinto* potere (dell'ente) di stabilire la disciplina di applicazione (ossia disposta per l'imposizione e la riscossione) dei tributi previamente istituiti.

Le dimensioni dell'autonomia tributaria dell'ente locale si manifestano variabili, in relazione al contenuto che può legittimamente assumere la potestà tributaria dell'ente medesimo: l'esercizio della potestà tributaria, infatti, si collega — rimanendone subordinato — alle fattispecie positive che, sulla base della legge statale di « autorizzazione », l'ente locale può istituire e cioè, introdurre nel proprio sistema normativo.

La compagine dell'autonomia finanziaria dell'ente locale, dunque, configura una categoria più ampia che si estende al di sopra dell'autonomia tributaria dell'ente medesimo e comprende figure finanziarie che non sono pertinenti alla autonomia tributaria, ossia escludono l'attività di istituzione-imposizione dei tributi autonomi da parte dell'ente locale, svolgendosi, invece, attraverso le figure d'entrate non tributarie e le figure di spesa.

È da osservare che gli istituti e le figure finanziarie che esulano dall'autonomia tributaria *stricto sensu* dell'ente, sono inquadrabili assai spesso nel sistema del coordinamento finanziario, nel quale possono assumere strutture differenti. Esemplificando, si possono indicare: a) la *compartecipazione* dell'ente locale al *gettito* dei tributi dello stato; b) la *partecipazione* dell'ente ai tributi statali (quando, nel procedimento impositivo o in quello di riscossione del tributo statale s'innesta, come fattore concorrente, ma necessario, una manifestazione di volontà e comunque un'attività specifica dell'ente locale, che diviene così integrativa dell'*iter* d'imposizione del tributo statale: ad esempio, la deliberazione dell'ente sulla misura dell'aliquota, sulle modalità di riscossione, ecc.);

1) Violazione della legge n. 246 del 1963 e degli artt. 2908 e 2909 c.c., in relazione all'art. 360 nn. 3 e 5 c.p.c., per avere la sentenza impugnata ritenuto efficace *erga omnes* la pronuncia d'annullamento del Consiglio di Stato, la quale invece «doveva essere ritenuta divisibile»;

c) infine, il coordinamento finanziario può essere realizzato mediante i cosiddetti *tributi collegati*: essi rappresentano delle figure impositive subordinate che non richiedono, in genere, alcuna particolare manifestazione normativa da parte dell'ente locale che sia definibile come «istituzione» del tributo, ma esigono soltanto l'esplicazione di un'attività d'imposizione o di riscossione dell'ente.

La qualificazione di questi tributi come collegati deriva dalla constatazione che essi, di regola, recepiscono, nella loro struttura, il presupposto o l'oggetto — e cioè uno degli elementi costitutivi — della figura tributaria appartenente allo stato (ad esempio, nelle sovraimposte); la figura impositiva, quindi, appare carente di elementi determinati in maniera autonoma (6).

7. Tra le asserzioni che sono divenute più comuni, nella dottrina pubblicistica odierna, per sintetizzare agevolmente in una formula la posizione degli enti locali territoriali, è da rammentare quella che delimita il contenuto dell'autonomia normativa come una *peculiare posizione* dell'ente locale che si manifesta nella capacità di formare e di emanare norme giuridiche proprie, ritenute idonee ad integrare il sistema dell'ente, nell'ambito del quale sono venute ad esistenza e che si inseriscono, contemporaneamente, nell'ordinamento generale dello stato, acquistando pure in questo una rilevanza.

L'autonomia normativa dell'ente locale esprimerebbe, in breve, la potestà di porre in essere delle norme giuridiche all'interno del proprio sistema. Una definizione che si rivela, però, alquanto tautologica, se resta correlata alla posizione dell'ente. Ed ancora: l'autonomia normativa — ecco qui l'ulteriore specificazione, che viene introdotta, dalla dottrina, nella definizione della sfera della potestà normativa tributaria, riconosciuta all'ente locale — si manifesterebbe attraverso la formazione ed emanazione dei regolamenti, che l'art. 131 del T.U. legge comunale provinciale del 1915 attribuisce alla competenza generale del Consiglio comunale. Al riguardo, la disposizione legislativa citata prevede un'estesa catalogazione delle «materie» suscettibili di costituire l'effettivo oggetto dei singoli regolamenti comunali.

Secondo la dottrina accennata, i regolamenti comunali possono appartenere alla categoria dei regolamenti che si riferiscono all'organizzazione ed ai mezzi di attività degli uffici e dei servizi comunali oppure alla categoria dei regolamenti che stabiliscono delle limitazioni alla libertà o alla proprietà dei singoli.

Alla prima categoria sarebbero da riferire i regolamenti comunali

(6) V. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1972, II, p. 77 ss.; Id., *Corso di diritto tributario*, Milano, 1974, p. 236.

2) violazione della legge n. 246 del 1963 e dell'art. 4 legge abolitiva del contenzioso amministrativo, per avere il giudice ordinario disapplicato la seconda deliberazione consiliare senza che essa fosse stata previamente impugnata davanti al giudice amministrativo e da questo annullata;

che contengono la fissazione delle tariffe di ciascun tributo (entro i limiti disposti dalla legge) nonché le norme per l'applicazione dei tributi (7).

I comuni — si è ricordato nella dottrina — dispongono di un'ampia potestà normativa: gli atti di contenuto normativo adottati per l'applicazione e la riscossione dei tributi, rivestono la natura di regolamenti, e, pur non assumendo il carattere di regolamenti autorizzati sono, tuttavia, dotati di un'efficacia innovativa rispetto all'ordinamento preesistente (8).

In questa prospettiva, non ottiene alcuna risposta il quesito circa la definizione del contenuto e degli effetti che sono da attribuire alle disposizioni, poste in essere dall'ente con l'adozione dei « regolamenti » tributari. Rimane incerta del tutto ed anzi elusa, la relazione che si instaura tra la legge tributaria statale cosiddetta di autorizzazione e le disposizioni della delibera dell'ente locale con le quali si *istituisce* il tributo da introdurre nel sistema dell'ente.

La risposta a questi interrogativi appare importante, anche per la dottrina menzionata, poiché essa è rivolta direttamente alla materia dell'imposizione tributaria, per la quale è operante il principio della riserva legis (art. 23 Cost.). Di conseguenza, risulta delimitata la linea di demarcazione tra l'ambito delle fonti legislative primarie e quello che concerne le fonti sub-legislative o più in generale, secondarie.

Se si assume, però, come una rigida *divisio*, questo tracciato distintivo delle fonti del tributo locale, non è possibile esperire alcun tentativo per ricondurre la disciplina locale della materia tributaria — neppure se concepita in maniera strettamente sussidiaria o complementare — al livello di una normazione che derivi dalla potestà regolamentare dell'ente locale; ma sarà necessario individuare, nelle norme della legge statale, le fonti esclusive della disciplina delle singole figure tributarie che si esauriscono, integralmente, nell'ambito di questa disciplina di natura primaria. E, quindi, persistono le incertezze sui criteri interpretativi che permettono di individuare le condizioni normative che rendono efficaci le fattispecie tributarie legali nel sistema dell'ente locale.

La ricostruzione dell'intera area tributaria riservata alla potestà normativa dell'ente locale dev'essere compiuta mediante l'allargamento dell'interpretazione dell'art. 131 del T.U. del 1915 sopra citato. Al n. 11) di questa disposizione, sono indicate, espressamente, come materia dei regolamenti comunali, soltanto le norme (da adottare nella delibera consiliare) che « ... possono occorrere per la loro *applicazione* » (dei tributi); mentre restano escluse dalla definizione della materia regolamentare le

(7) ZANOBINI, *Regolamento*, cit., 244.

(8) SANDULLI, *Manuale*, cit., p. 50 ss. e p. 350 ss.

3) violazione della legge n. 246 del 1963 e del t.u. sulla finanza locale 14 settembre 1931, per avere il giudice ordinario conosciuto della legittimità della deliberazione suddetta senza che prima fossero stati proposti ed esauriti i ricorsi alle commissioni tributarie.

norme (contenute nella delibera del consiglio) » ... intorno ai dazi ed alle imposte da stabilirsi o da modificarsi nell'interesse del comune ».

Ed allora: rilevata — a livello delle accennate delibere consiliari — la netta separazione tra la materia delle norme propriamente regolamentari e l'oggetto delle norme di istituzione (o di modifica delle precedenti norme di istituzione del tributo), è da chiedersi: se possa ancora correttamente definirsi come materia di norme regolamentari, il contenuto della delibera del consiglio che istituisce un tributo oppure che modifica la precedente disciplina istitutiva di un tributo.

La questione si può subito tradurre nell'altro interrogativo: se il potere regolamentare dell'ente locale costituisca attuazione, oltre che delle disposizioni contenute nella legge tributaria statale, anche delle norme che sono espresse nella delibera comunale istitutiva del tributo. Se l'esercizio del potere regolamentare resta subordinato al rispetto delle norme contenute nella delibera istitutiva, si ammette, logicamente, l'esistenza di un distinto — e contrapposto — potere normativo dell'ente che si potrebbe definire pre-regolamentare; potere che non deve affatto essere confuso con il potere propriamente regolamentare che s'indirizza soltanto all'applicazione dei tributi già introdotti nel sistema dell'ente locale; dopo, cioè, l'avvenuta formazione-formulazione della norma (locale) istitutiva del tributo medesimo.

Accettandosi questa visuale che appare ancora largamente approssimativa, è indubbio che la deliberazione istitutiva del tributo produce un complesso di effetti, diretti ed immediati, all'interno del sistema normativo dell'ente locale:

1) instaura un nuovo processo di normazione, secondo le linee di una gerarchia, nella quale la normativa introdotta rimane subordinata alla legge statale di autorizzazione (come diremo tra breve);

2) perfeziona e rende effettiva l'attribuzione — prevista, in astratto, dalla legge — di una specifica funzione impositiva all'ente locale, nella materia tributaria; funzione che riflette (come si constaterà, poi) il contenuto della fattispecie impositiva legale ed è esercitabile nei limiti risultanti da questa fattispecie;

3) stabilisce, infine, la serie delle garanzie di ordine sostanziale e formale, da rispettare nell'attività di imposizione del tributo locale. Infatti, le disposizioni del regolamento comunale di applicazione e gli atti concreti ed individuali d'imposizione e di riscossione del tributo debbono attuare i principi, i criteri e le forme, stabiliti con le norme istitutive del tributo (o dei tributi), ed espressi nella delibera del Consiglio comunale.

È stato rilevato, nella dottrina, che l'indivisibilità dei regolamenti comunali di attuazione a fungere come fonti delle norme istitutive dei tri-

I Donzelli hanno resistito con controricorso, poi illustrato con una memoria.

MOTIVI DELLA DECISIONE. — Per intendere esattamente le censure sollevate con i motivi di ricorso, occorre precisare:

buti, si ricaverebbe dal carattere facoltativo dei regolamenti medesimi (vedasi: l'art. 131 n. 11 del T.U. citato 1915) e dalla necessità logico-giuridica che ogni regolamentazione in senso proprio dei tributi comunali abbia a presupporre l'esistenza di questi come entità giuridiche, indipendentemente dalla configurazione dei tributi, nella legge statale di autorizzazione, come tributi obbligatori o come tributi facoltativi.

Le norme regolamentari comunali si pongono, quindi, come subordinate e del tutto eventuali, rispetto alle norme istitutive del tributo che assumono carattere di necessità (9).

Non si è, però, analizzata, da questa dottrina, la questione fondamentale, concernente la formazione o integrazione della *fonte* del tributo comunale e dei limiti di efficacia di essa entro il sistema normativo dell'ente locale. In altri termini, è necessario, a nostro avviso, ricercare se è stata perfezionata o no, con le norme della delibera istitutiva, la definizione della fattispecie del tributo comunale, in maniera che risulti compiuta la specifica fisionomia normativa del tributo da introdurre.

Nella dottrina, si è osservato, inoltre, che non è sufficiente, a questo scopo, che abbia luogo una semplice manifestazione di volontà dell'ente locale d'istituire un tributo determinato; ma occorre che la delibera istitutiva *formalizzi* il contenuto della fattispecie tributaria istituenda. Una manifestazione di volontà dell'ente del tutto generica avrebbe valore meramente programmatico e, in ogni caso, preliminare e preparatorio, rispetto al risultato di conseguire l'effettiva istituzione del tributo (10). Ad esempio, quando manchi, nella norma istitutiva, la determinazione dell'oggetto, della misura del tributo da istituire, sarebbe carente una parte essenziale del contenuto della norma cosiddetta istitutiva.

Si renderà, quindi, necessario l'intervento (quando è compatibile con la legge) di una successiva determinazione dell'ente, che integri la manifestazione di volontà precedente e ne assicuri la validità ed efficacia, mediante la designazione concreta degli (ulteriori) elementi costitutivi del tributo comunale. Ma occorrerà stabilire, di volta in volta — attraverso l'interpretazione delle disposizioni legislative statali concernenti i singoli tributi — quale debba essere il *contenuto minimo* da assumere nella delibera istitutiva. Il risultato della ricerca potrà variare, a seconda della configurazione legislativa che ricevono le fattispecie impositive, nella legge statale.

Nella delibera istitutiva, si compie la *individuazione particolare* della fattispecie impositiva legale che, fino al momento dell'adozione

(9) RIGHT, *Le imposte comunali di consumo*, Padova, 1970, p. 30 ss.

(10) RIGHT, *op. ult. cit.*, p. 31.

1) il Consiglio di Stato giudicò illegittima la deliberazione istitutiva dell'imposta rilevando che la data iniziale di riferimento per la determinazione degli incrementi di valore tassabili avrebbe potuto essere fissata fra il terzo ed il decimo anno antecedenti a quello della deliberazione stessa, a norma

della delibera, rappresenta un mero schema astratto. È sufficiente asserire — come si constata, di frequente — che la formulazione della delibera istitutiva deve essere idonea a recepire la fattispecie impositiva legale e cioè, a costituire la premessa necessaria sia per l'esercizio del potere regolamentare (eventuale), sia per l'esercizio del potere di imposizione-riscossione del tributo?

Per la categoria delle imposte comunali di consumo, ora abrogate, la dottrina aveva identificato il contenuto della delibera istitutiva dei tributi nelle disposizioni di approvazione delle tariffe, richiamandosi, immediatamente, alla distinzione che figurava nell'art. 20 del T.U. Finanza locale 1931, tra le tariffe, da un lato, ed i regolamenti di applicazione delle imposte di consumo, dall'altro (11).

La spiegazione ulteriore delle ragioni di questo orientamento era stata indicata, soprattutto, con il rilievo per cui la determinazione dell'oggetto e della misura del tributo (imposte di consumo) non apparteneva alla « materia » regolamentare, secondo la citata disposizione legislativa.

Ma questo orientamento della dottrina risultava contraddittorio, poiché attribuiva, invece, anche alla deliberazione concernente la tariffa la natura di vera e propria disposizione regolamentare, e, cioè, la qualificazione di atto contenente norme giuridiche in senso materiale.

Cadeva, allora, ogni fondamento logico-giuridico per conservare la distinzione fra le norme istitutive del tributo (sui consumi) e le norme di regolamentazione (ossia concernenti l'*applicazione*) del tributo medesimo.

Sviluppandosi la distinzione che si coglieva all'art. 20 del T.U. della finanza locale citato, tra il campo riservato alla fissazione della tariffa ed il campo riservato alla regolamentazione del tributo, si poteva sostenere, fondatamente, che la indicazione della tariffa fosse, invece, materia pertinente alla definizione del tributo locale; ed appunto, per questa collocazione che la tariffa riceveva nel disegno della legge tributaria generale, si doveva assegnare alla relativa determinazione della delibera comunale il carattere di norma pre-regolamentare.

9. Non è agevole uscire fuori dalle secche di queste contraddizioni, se, preliminarmente, non si affronta, con metodologia analitica, l'esame di due questioni fondamentali fra di loro connesse e che sono ancora materia di vivo dibattito. È indispensabile:

1) stabilire quali siano le modalità che l'ente locale può (e deve) osservare nel processo di *formulazione* della norma istitutiva del tri-

(11) RIGHI, *op. cit.*, p. 32.

dell'art. 25 della legge speciale, solo se il comune di Cusano Milanino fosse stato incluso nel piano intercomunale milanese, oppure fosse stato compreso nella zona di espansione di Milano: ma mentre il primo di tali presupposti, invocato nell'atto impugnato, era inesistente perché il piano intercomunale

buto, ossia nella designazione e indicazione esteriore degli elementi costitutivi del tributo;

2) determinare gli elementi della fattispecie impositiva astratta (nello schema della norma di legge) che debbono essere assunti (o recepiti) nella delibera istitutiva e che, una volta formulati nella delibera medesima, *formano e caratterizzano* il tipo tributario comunale. Questa elencazione di questioni non occupa un ruolo meramente logico formale o quello strumentale di offrire un semplice parametro esterno da seguire per l'introduzione del tributo — delineato, come si diceva, in forma astratta e generale dalla legge statale — nel sistema dell'ente locale. La *formulazione* della norma istitutiva può aver luogo: in maniera diretta, con la indicazione, resa esplicita entro un'espressione normativa compiuta, degli elementi costitutivi del tributo locale; oppure mediante il *rinvio* alla disciplina generale della legge. Potrà, talvolta, risultare sufficiente, in questo secondo caso, la manifestazione della volontà di istituire il tributo, attuata con la deliberazione dell'ente; poiché la specificazione formale degli elementi del tributo si ottiene attraverso il meccanismo del rinvio, esplicito o implicito, alla fattispecie impositiva della legge dello stato.

La *formazione* del tributo comunale rientra, invece, in un distinto processo, anche se contestuale a quello precedente, che si compie quando, con l'impiego dell'una o dell'altra delle accennate modalità di *formulazione* del tributo, si perfeziona, in concreto, la ricezione della fattispecie impositiva legale; e viene, quindi, ad esistenza giuridica il *tipo* particolare di tributo che attua il contenuto della fattispecie impositiva medesima.

II. *Aspetti rilevanti per la nozione di potestà normativa tributaria dell'ente locale nell'ambito della posizione di autonomia a garanzia costituzionale (artt. 5 e 128 Cost.).*

1. Non è stata finora sufficientemente approfondita, nella dottrina, la distinzione concettuale tra il momento *istitutivo* ed il momento *applicativo*, nello svolgimento dell'attività d'imposizione tributaria dell'ente locale, essendosi ommesso quasi sempre l'approfondimento pregiudiziale dei rispettivi sostegni normativi, che debbono essere mantenuti distinti anche se essi appaiono fra di loro connessi, secondo una relazione di subordinazione che si sviluppa all'interno del sistema dell'ente locale.

Nella dottrina, in definitiva, non è stata ancora prospettata, con chiarezza, l'indagine circa lo spazio d'iniziativa che l'ordinamento generale assegna alla normazione dell'ente locale: quale, ad esempio, ne sia il ruolo peculiare nel sistema dell'ente; e se occorra adottare una specie di criterio di reiterabilità per designare il processo di formazione del

milanese non era stato ancora approvato alla data della delibera, il secondo non era stato in questa menzionato;

2) conseguentemente, il Consiglio di Stato annullò la delibera suddetta

tributo locale che avviene attraverso la delibera istitutiva, recependosi, necessariamente il contenuto della fattispecie impositiva legale (12).

È indispensabile, in ogni caso, affrontare l'interrogativo: se l'autonomia, secondo i principi espressi negli artt. 5 e 128 Cost., designi (o no) una capacità generale di normazione dell'ente locale, nella materia finanziaria; la quale si sviluppa in una concreta manifestazione di *esercizio*, in conseguenza dell'attribuzione all'ente di funzioni che la legge tributaria (o finanziaria) dello stato compie ogni volta che prevede e disciplina le figure tributarie o finanziarie che sono da introdurre nel sistema normativo dell'ente.

2. Le incertezze che si trascinano, da decenni, nelle discussioni della dottrina giuridica, sul fondamento della normazione dell'ente locale, si sono riflesse, inevitabilmente, nei tentativi compiuti dalla dottrina, per giungere ad una definizione della potestà normativa tributaria (e finanziaria) dell'ente locale, in relazione alla sua posizione di autonomia. Sono una testimonianza sintomatica di queste incertezze le opinioni che trovano espressione nelle formule o metafore, secondo cui gli enti locali esercitano un potere di imposizione che è loro *derivato* o *delegato* dallo stato (13).

È facile cogliere, in queste locuzioni, una forzata semplificazione dei numerosi problemi che si pongono circa la definizione della potestà tributaria (o finanziaria) degli enti locali, nel quadro dell'autonomia riconosciuta agli enti medesimi. Gli aspetti da analizzare si presentano molteplici, e per ottenersi una migliore esposizione, possono questi essere ricondotti ai due poli tradizionali: e cioè — alla nozione di potestà normativa finanziaria o tributaria e alla nozione di autonomia. Non appare corretto, invece, il tentativo svolto da una parte della dottrina, di riassumere entro una meccanica relazione fra poteri impositivi (rispettivamente, dello stato e dell'ente locale) il contenuto e i limiti della potestà e dell'autonomia.

Si viene, infatti, a distaccare, arbitrariamente, dalla norma di legge che costituisce la matrice primaria ed esclusiva di ogni figura tributaria o finanziaria, la posizione che l'ente locale riceve nell'ordinamento

(12) V. INGROSSO (Gu.), *La finanza locale*, cit., p. 34: per questo autore, la legge tributaria (statale) conferisce all'ente locale una « autorizzazione » (cfr. in tale senso, Cass. Sez. Un., 7 gennaio 1969, n. 21, in *Foro amm.*, 1969, I, 150) · v. GIANNINI (M. S.), *Sulle autorizzazioni ad istituire tributi (a proposito dell'art. 10 D.L.C.P.S. 29 marzo 1974, n. 177)*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1950, I, 248.

Sulla teoria della potestà normativa tributaria, v. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1967, I, 264.

(13) V. TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 78; GIANNINI (A. D.), *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 104.

« limitatamente alla fissazione al 1 gennaio 1953 della data di riferimento per la determinazione dell'incremento tassabile »;

3) il Consiglio comunale, rilevando che l'atto era stato annullato per difetto di motivazione ed intendendo fornire la motivazione mancante, con la

costituzionale, con la garanzia di autonomia. Si può constatare che la esplicita affermazione dell'autonomia dell'ente locale, che ricorre agli artt. 5 e 128 Cost. — sia pure con la specificazione del limite dei *principi* stabiliti dalle leggi che disciplinano le funzioni dell'ente locale —, si traduce in una obiettiva garanzia, per l'ente medesimo, dell'*esercizio* di una potestà normativa propria, che è idonea a produrre effetti innovativi immediati, nell'ambito del sistema particolare dell'ente locale.

Il principio dell'autonomia viene a completare, per la materia tributaria (e finanziaria, in generale), il principio della *riserva legis*, che è operante nella formulazione di ogni figura impositiva (tributaria o no) avente contenuto patrimoniale. In definitiva, nella finanza dell'ente locale, la potestà normativa dell'ente, in forza dell'esplicita *garanzia* di *esercizio* che essa riceve negli artt. 5 e 128 e — come si indicherà, poi — nell'art. 119 Cost., manifesta carattere innovativo, in quanto è destinata ad integrare le fattispecie legali, che sono, di conseguenza, *convertite* in altrettante fonti normative aventi un'efficacia diretta all'interno del sistema dell'ente.

A seguito di questo allineamento simmetrico della potestà tributaria e finanziaria dell'ente locale con l'autonomia, risulterebbe agevole superare la concezione, secondo cui la necessità di una separata determinazione volitiva del comune deriverebbe dalla sussistenza in capo al medesimo di un'autonoma personalità giuridica, distinta da quella dello stato (14).

Tra le cause delle difficoltà più comuni incontrate da questa concezione dogmatica — e che si trasformavano in un imbroglio concettuale davvero inestricabile — è da ricordare la tendenza ad arrestarsi sulla ricerca della natura del rapporto che si stabilisce, necessariamente, tra la manifestazione di volontà dell'ente locale (« istituzione »), da un lato, e la legge tributaria di autorizzazione, dall'altro, e, quindi, sugli effetti propri che scaturiscono dall'adozione della delibera istitutiva dell'ente locale.

Si era tentato, in un primo tempo, di individuare il contenuto e la natura di tale rapporto, ricorrendo alla formula sintetica dei *limiti* che risulterebbero stabiliti *ex lege*, in ordine alla libera estrinsecazione della potestà tributaria dell'ente locale. Quali concreti limiti? Si era osservato — nello sforzo di proporre una risposta — che la legge tributaria statale, attuando il principio della *riserva legis*, costituisce sempre una manifestazione di volontà immediata dello stato e, quindi, esprime un modo di autodeterminazione dello stato medesimo; mentre, per gli enti locali e per i comuni, in particolare, la legge tributaria deter-

(14) RIGHI, *op. cit.*, p. 28.

successiva deliberazione del 6 febbraio 1966 espose le ragioni per le quali il territorio comunale doveva considerarsi compreso nella zona di espansione di Milano, e confermò la deliberazione precedente.

Senza addurre che l'azione di ripetizione avrebbe potuto trovare un par-

mina il presupposto del tributo e l'oggetto del medesimo ed allora, si pone come limite alla libera estrinsecazione della loro potestà tributaria (15).

Queste impostazioni rappresentano il corollario assai evidente delle concezioni organicistiche sull'attività dello stato; esse non appaiono del tutto abbandonate, neppure oggi, nelle esposizioni della dottrina tributaria; concezioni che si trovano in difficoltà e restano paralizzate, ogni volta che s'imbattono nella questione relativa al fondamento — alla stretta del principio della riserva *legis* — della potestà tributaria normativa degli enti locali territoriali, che usufruiscono di una posizione di autonomia a rilevanza costituzionale.

3. Si è già constatata l'inconciliabilità concettuale fra loro delle due proposizioni; e cioè, dell'affermazione, secondo cui l'atto istitutivo del tributo locale e la fonte diretta della corrispondente obbligazione sarebbero da rinvenire nella deliberazione *ad hoc* del comune e non nella norma della legge tributaria statale contenente l'autorizzazione ad istituire il tributo; e l'altra affermazione, per cui non sarebbe concepibile prospettare una sorta di *atto complesso*, formatosi per la confluenza delle manifestazioni di volontà dello stato e del comune, rispettivamente con la legge di autorizzazione e con la delibera istitutiva, per integrarsi, queste, nella norma finale di « istituzione ».

È superfluo sottolineare, inoltre, l'insistenza con cui si cerca da questa dottrina, di riaffermare una pretesa preminenza della deliberazione comunale istitutiva come fonte del tributo, rendendosi del tutto secondario il ruolo della legge tributaria statale.

Questa legge — e qui s'incontra un'obiezione che non è facile superare — non contiene soltanto un'autorizzazione, ossia non assegna all'ente locale soltanto uno strumento di carattere formale attraverso il rinvio all'esercizio del potere normativo dell'ente medesimo che si estrinseca nell'adozione della delibera istitutiva, ma comprende la disciplina generale (in forza del principio di *riserva legis*) della figura tributaria. Di conseguenza, anche se si vuole accettare la tesi che ravvisa nell'ente locale un'autonoma personalità giuridica distinta rispetto alla personalità dello stato, si deve riconoscere, alla fine, che la manifestazione di volontà dell'ente costituisce il tramite necessario — ed originale — per recepire la fattispecie impositiva della figura tributaria con la legge dello stato. Insomma, la deliberazione dell'ente locale esplica un'efficacia innovativa peculiare, in quanto viene ad integrare la fattispecie impositiva astratta e generale fissata dalla legge dello stato e conferisce ad essa

(15) Cfr. RIGHI, *op. cit.*, p. 28; DUS S., *L'imposta sulle aree fabbricabili*, Torino, 1968, p. 23.

ziale ostacolo nella parte della deliberazione fatta salva dalla pronuncia del Consiglio di Stato, sia pure soltanto in relazione alle imposte sugli incrementi di valore realizzati nel triennio antecedente all'anno di istituzione del tributo, il comune ricorrente asserisce che l'annullamento fu in sostanza pronunciato

efficacia entro il sistema dell'ente. Ma la delibera non diviene la fonte originaria e, quindi, esclusiva o preminente del tributo comunale, poiché — ripetiamo — essa deve recepire unicamente il contenuto della fattispecie impositiva legale da introdurre.

La delibera istitutiva dell'ente costituisce anch'essa, senza dubbio, la fonte del tributo locale; ma è fonte *concorrente*: e inoltre, *subordinata*, nella formulazione del tipo tributario comunale e *vincolata* nella formazione del contenuto della figura tributaria, dovendo recepire lo schema generale ed il contenuto della fattispecie impositiva legale, senza apportarvi modifiche. Evitandosi di ricorrere all'equivoco strumento definito-rio dell'atto complesso, è possibile indicare nel *concorso* di norme primarie-legislative e secondarie-sublegislative, il fondamento delle figure tributarie dell'ente locale. Categorie di norme che si collocano, entrambe — come si è già osservato — entro distinti procedimenti di formazione-formulazione, che sono stati definiti, rispettivamente, primario e secondario e che fanno capo allo stato (o meglio agli organi legislativi statuali) ed all'organo deliberativo dell'ente locale. Nel concorso (formale-sostanziale) di norme, si perfeziona il processo d'integrazione delle norme legislative statali, da parte delle norme locali, secondo le modalità che analizzeremo più avanti, in occasione dell'esame della fattispecie considerata dalle Sezioni Unite della Cassazione.

La legge tributaria statale, mediante il meccanismo del rinvio — autorizzazione, stabilisce, di volta in volta, ed in maniera originaria, l'oggetto della potestà tributaria dell'ente locale, nel rispetto, appunto, del principio della *riserva legis*; mentre la capacità generale dell'ente che è qualificata come autonomia normativa, riceve dagli artt. 5 e 128 Cost. ossia dal principio costituzionale dell'autonomia locale e dal principio del coordinamento finanziario di cui all'art. 119 Cost. una *garanzia di effettivo esercizio* e di *contenuto*.

III. *Esame di alcune affermazioni di principio compiute dalle Sezioni Unite della Cassazione sul processo di formulazione dei tributi comunali. La questione del « contenuto minimo » della delibera istitutiva del tributo e dell'unità di questo contenuto. Rilievi sulla posizione di autonomia dell'ente locale.*

1. È opportuno premettere qualche cenno sul caso esaminato dalle Sezioni Unite della Corte. Il comune di Cusano Milanino aveva fissato con la deliberazione (27 luglio '63) istitutiva dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, la data di riferimento dell'incremento di valore imponibile, al 1° gennaio 1953. La deliberazione era stata, successivamente, annullata dal Consiglio di Stato per la parte relativa alla

per un mero vizio di motivazione, riguardante una delle facoltà secondo le quali poteva essere esercitato il potere di imposizione (quella relativa alla fissazione della data di riferimento per la determinazione del valore iniziale delle aree) e sostiene: in primo luogo, che la pronuncia d'annullamento, in

data di riferimento. (Non essendo risultato il comune incluso nel piano intercomunale milanese o nella zona di espansione di Milano, la data di riferimento poteva essere fissata soltanto anteriormente al 1° gennaio 1960). Interveniva una seconda deliberazione del comune (9 gennaio 1966), con la quale l'ente, dichiarando di confermare la precedente delibera annullata, aggiungeva la specificazione (nei nuovi motivi) che il territorio comunale doveva considerarsi compreso nella zona di espansione del comune di Milano. Dopo queste vicende, era stata innestata l'azione giudiziaria ordinaria, per la ripetizione del tributo pagato al comune, da parte di due contribuenti rimasti, però, estranei al processo amministrativo.

La Corte ha osservato che la delibera istitutiva del tributo assumente il requisito temporale del decennio e, così pure la successiva delibera di « integrazione », avrebbero dovuto essere adottate entro un anno dall'entrata in vigore della legge; e che, pertanto, spirato tale termine, si verificava la carenza del potere impositivo tributario dell'ente, anche se diretto a disporre la « integrazione ».

Nelle disposizioni della legge concernente l'abrogata imposta comunale sull'incremento del valore delle aree fabbricabili (legge 5 marzo 1963, n. 246), l'articolazione della potestà normativa dei comuni d'istituire l'imposta medesima si presentava duplice; e cioè, ad esercizio facoltativo e generale, e ad esercizio obbligatorio e speciale: la prima risultava attribuita a tutti i comuni, indistintamente; la seconda, invece, era riconosciuta soltanto a determinate categorie di comuni: capoluoghi di provincia o aventi una popolazione superiore ai trentamila abitanti o dichiarati stazioni di soggiorno e di cura oppure limitrofi di comuni aventi non meno di trecentomila abitanti (art. 1) (16).

Non si profilava, però, in coincidenza con queste due ipotesi, una semplice diversità di struttura nell'esercizio della potestà normativa tributaria, ma si manifestavano diversi oggetti della potestà che, a sua volta, si estrinsecava nella istituzione di tipi impositivi differenti.

È da rammentare, altresì, che nella legge del 1963, la disciplina della potestà tributaria (ad esercizio facoltativo od obbligatorio), non si discostava dallo schema generale seguito nei testi unici, sulla finanza locale del 1931 e della legge comunale provinciale, del 1915 e del 1934, per designare l'ambito specifico dell'autonomia normativa tributaria e finanziaria dell'ente locale, nel sistema generale dell'ente.

La potestà di istituire il tributo rimaneva distinta, infatti, dal potere di determinazione delle aliquote e delle altre modalità che sono pertinenti, invece, alla fase di *applicazione* del tributo (art. 44, 1° comma della legge n. 246 del 1963).

(16) DUS, *op. cit.*, p. 28 ss.

quanto basata su un mero difetto di motivazione, avrebbe dovuto considerarsi relativa ai soggetti che quel difetto avevano dedotto, con la conseguenza della inefficacia del giudicato nei confronti degli attori Donzelli, rimasti estranei al giudizio amministrativo (primo motivo); in secondo luogo, che non essendo mai

Il contenuto della fattispecie tributaria ordinaria che doveva essere « recepito » dal comune — ossia il contenuto minimo dell'oggetto della deliberazione istitutiva — risultava esplicitamente delimitato nella designazione del requisito temporale indicato nell'art. 5 della legge del 1963: « La deliberazione istitutiva dell'imposta deve indicare la data alla quale il comune intende riferirsi per la determinazione dell'incremento tassabile ». (Il *dies a quo* non poteva essere fissato anteriormente al 1° gennaio del terzo anno precedente a quello nel quale la deliberazione era adottata).

Queste prescrizioni legislative circa l'oggetto della delibera istitutiva erano state allargate per le categorie dei comuni *obbligati* ad istituire il tributo: la delibera istitutiva poteva fissare il *dies a quo* — indispensabile per il calcolo dell'incremento di valore imponibile — fino « al primo gennaio del decimo anno antecedente a quello nel quale la deliberazione è adottata ».

Un'analoga facoltà poteva essere esercitata, con la deliberazione istitutiva, anche da parte dei comuni con popolazione inferiore a trentamila abitanti, qualora fossero ubicati in prossimità di un comune con più di trentamila abitanti e risultassero compresi nella zona di espansione urbanistica o in un piano intercomunale di quest'ultimo (art. 25 1° comma) (17).

Non appariva sempre agevole la individuazione, in concreto, dei presupposti indispensabili per delimitare questo secondo gruppo di soggetti pubblici impositori.

Si era osservato, nella dottrina (18), che la *ratio legis* costituita dalla volontà di ravvisare la esistenza del presupposto obiettivo dell'incremento imponibile anche per gli incrementi di valore dipendenti dalla espansione degli aggregati urbani di notevole estensione o dalla valorizzazione di centri rilevanti per attrattive paesistiche ed ambientali,

(17) Non è il caso di affrontare le questioni esegetiche che si riferiscono al numero delle fattispecie tributarie, delineate dalla legge n. 246 del 1963. È indubbio che, accanto alla fattispecie ordinaria, risultante dalle disposizioni di cui agli artt. 1, 2, 5 ed alla fattispecie *a contenuto speciale*, disciplinata nell'art. 3 della legge (l'imposta sulle *possidenze*), si potevano individuare, nell'art. 25 successivo, almeno *due* fattispecie speciali di natura straordinaria (sui trasferimenti e sulle possidenze), così caratterizzate per l'eccezionalità del requisito temporale assunto (decennio, anziché il triennio di cui all'art. 3). Per la più recente giurisprudenza, non sempre limpida sull'argomento, v. Cass. 23 novembre 1973, n. 3168, *Boll. trib.*, 1973, 586; anche Cass., Sez. Un., 7 marzo 1972, n. 646, *ivi*, 799. Propende, invece, per una ricostruzione dommatica sostanzialmente unitaria del tributo in questione, il FEDELE, *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, cit. (spec. nel Cap. 1°).

(18) DUS, *op. cit.*, p. 30; v. anche Cons. Stato, Ad. gen., 17 giugno 1971, n. 846, in *Cons. Stato*, 1973, II, 380.

stato negato il potere del comune di istituire il tributo, la corte d'appello avrebbe dovuto dichiarare il proprio difetto di giurisdizione nei confronti del giudice amministrativo, o quanto meno l'improponibilità della domanda, perché non preceduta da una pronuncia delle commissioni tributarie (secondo e

doveva essere valutata unicamente in relazione ai due menzionati criteri legislativi. Era indispensabile che questi criteri concorressero simultaneamente: — da un lato, il criterio generale e costante, rappresentato dalla *prossimità* ad un comune con popolazione superiore ai trentamila abitanti; — dall'altro, il criterio costituito dall'*inserimento* del comune in un piano intercomunale deliberato dal principale comune o, alternativamente, nella zona di espansione di questo.

Mentre il primo criterio doveva essere concepito, secondo la dottrina prevalente, come possibilità di accesso e di facilità di comunicazioni ed involgere, di regola, l'apprezzamento di una situazione di fatto oggettivamente rilevabile, gli altri criteri, da accertarsi in via alternativa, costituivano la risultante dell'apprezzamento di fattori giuridici, determinabili sulla base di un provvedimento amministrativo dell'ente, divenuto definitivo.

2. La distinzione, fissata nella legge del 1963, fra la categoria dei comuni facoltizzati all'esercizio della potestà tributaria (di istituire il tributo) e quella dei comuni obbligati all'esercizio della potestà (da comprendere, in questa seconda categoria anche il gruppo dei comuni che potevano optare per l'esercizio obbligatorio della potestà), non concerneva, come si è osservato, soltanto l'esercizio della potestà tributaria degli enti pubblici, ma anche l'oggetto di questa potestà. E inoltre, si delineava con essa il cosiddetto limite o requisito temporale del presupposto della fattispecie tributaria; ossia il contenuto della fattispecie impositiva legale che la deliberazione del comune doveva assumere e reperire dalla legge, nell'una e nell'altra ipotesi.

La normativa a cui si è prima accennato, presentava due fondamentali aspetti che è interessante, ora, considerare: l'uno soggettivo e l'altro oggettivo; il primo si riferiva direttamente all'esercizio ed all'oggetto della potestà tributaria dell'ente pubblico; mentre il secondo riguardava, invece, il processo di *formulazione* e di *formazione* del particolare tributo comunale.

1. *Sull'oggetto e sull'esercizio della potestà normativa.*

a) L'esistenza della situazione tecnico-giuridica di zona di espansione urbanistica, risultante di un piano intercomunale, anch'esso deliberato con provvedimento (da sottoporre ad approvazione), condizionavano l'esistenza della potestà tributaria dell'ente locale. In altri termini, mancando una di queste condizioni (accanto al requisito generale della « *prossimità* » ad un comune di trentamila abitanti) non si perfezionava l'attribuzione, a favore del comune, di alcuna potestà tributaria specifica;

terzo motivo). Inoltre, il ricorrente sembra prospettare l'assunto secondo cui alla seconda delibera, con la quale fu integrata la motivazione della prima, avrebbe dovuto riconoscersi la natura di atto di convalida, come tale validamente posto in essere anche dopo la scadenza del termine per l'istituzione del tributo con la data di riferimento sopradetta.

b) all'art. 1 della legge del 1963, non si predeterminava alcun limite di tempo per l'esercizio della potestà tributaria istitutiva, sia a carattere facoltativo sia a carattere obbligatorio. Soltanto nel successivo art. 25 comma 1° era stabilito il termine di un anno (dall'entrata in vigore della legge), per l'adozione della delibera istitutiva del tributo da parte dei comuni obbligati (e da parte degli altri comuni che optavano per il regime obbligatorio), qualora fosse fissato il requisito temporale per la individuazione del presupposto obiettivo entro il periodo massimo del decennio precedente la delibera istitutiva del tributo.

Nella legge, si stabiliva, quindi, un inconfondibile connotato di individualità inerente alla potestà tributaria dei comuni che avessero deliberato la istituzione di un tributo, caratterizzato, per il presupposto, dal requisito temporale massimo del decennio.

Come si è già rilevato, apparteneva, altresì, alla componenti essenziali della potestà tributaria del comune, la facoltà di fissare, con la delibera istitutiva, l'effettivo limite temporale da assegnare al presupposto del tributo. Tale limite — si ripete — era indicato in anni tre per la potestà tributaria ordinaria; mentre all'art. 25 1° comma, il segmento temporale massimo assumibile risultava di anni dieci (per le fattispecie tributarie speciali).

In breve: nella legge del 1963, il requisito temporale svolgeva un ruolo duplice: I) di condizione (legale) per l'esistenza della potestà tributaria *speciale* (entro il periodo di un anno dall'entrata in vigore della legge, doveva essere adottata la delibera istitutiva del tributo speciale, per i comuni obbligati e per quelli che avevano optato a favore del regime obbligatorio); II) di componente essenziale dell'oggetto della potestà; poiché, secondo la ricordata normativa, era necessario che fosse designata, con la delibera consigliare concernente il tipo tributario comunale da istituire (ordinario o speciale), una certa durata (tre anni o dieci anni, quali segmenti temporali massimi) del fatto obiettivo di presupposto. Qualora fosse mancata tale designazione, la potestà tributaria del comune non aveva recepito dalla legge tributaria statale un elemento che era indispensabile per ottenere la completezza strutturale di essa.

È indubbio, poi che la predeterminazione legislativa di un preciso requisito temporale costituito dall'anno, in relazione alla potestà tributaria del comune, veniva a caratterizzare l'oggetto (oltre che l'esercizio) di questa potestà, fino a differenziarla come una potestà di natura straordinaria, del tutto autonoma rispetto alla potestà ordinaria riconosciuta al comune, che non subiva, invece, alcuna restrizione di carattere temporale. Il limite temporale — così era stato ribadito nella giurisprudenza — costituiva un requisito tipico essenziale della potestà, poiché, al di fuori di esso, non si concepiva l'esistenza di alcuna potestà

Le esposte censure sono tutte infondate.

Quanto alla prima, va premesso che in relazione all'efficacia dell'annullamento giurisdizionale degli atti amministrativi non si pone un problema coincidente con quello dell'efficacia soggettiva, dell'accertamento giudiziale (cosa giudicata: art. 2909 cod. civ.) o della costituzione, modificazione od

dell'ente locale, in ordine alla istituzione dei tributi. Ed in presenza di potestà che apparivano differenziate anche soltanto per la difformità di questo limite, non si configurava un'unica potestà — cioè, una figura unitaria di potestà —, avente diverse modalità di esercizio, ma si configuravano distinte potestà oggettivamente differenziate (19).

Ovviamente, l'esercizio della potestà tributaria di tipo straordinario escludeva lo svolgimento contemporaneo della potestà di tipo ordinario: le fattispecie legali si presentavano alternative.

2. *La diversità strutturale fra le fattispecie impositive da introdurre nel sistema normativo del comune.*

a) Negli artt. 5 e 25 1° comma della legge del 1963 si designavano due differenti fattispecie impositive che potevano essere recepite nella delibera istitutiva comunale. La diversità fra tipi legali si fondava sopra la differente ampiezza dell'elemento temporale che delimitava il presupposto del tributo in ciascuno di essi. L'art. 5 della legge designava, nel triennio, il requisito temporale massimo per la delimitazione del fatto di presupposto, relativamente alla potestà tributaria ordinaria. Più ampia — come s'è detto — si presentava, nell'art. 25 1° comma della legge, la designazione del requisito temporale necessario per delimitare il presupposto del tributo inerente alla fattispecie straordinaria (requisito costituito dal limite massimo del decennio).

La differenza tra queste fattispecie impositive legali astratte, si poteva ravvisare nel loro contenuto: ed era di natura oggettiva, essendo la differenza radicata sopra un requisito essenziale del presupposto di fatto appartenente a ciascuna fattispecie impositiva, secondo l'astratto schema legale.

Questa diversità tra le fattispecie si proiettava direttamente nel processo di formazione del tributo comunale, che avveniva mediante l'adozione della delibera istitutiva.

Le alternative che si ponevano all'ente locale venivano a tradursi, in definitiva, nella recezione dell'una o dell'altra fattispecie impositiva.

È superfluo precisare che, sotto la generica fattispecie della legge di « imposta comunale sull'incremento di valore delle aree fabbricabili », si prospettavano almeno due tributi distinti: sia in quanto essi erano espressione di potestà tributarie differenti, attribuite all'ente (quella ordinaria e quella straordinaria), sia in quanto essi risultavano dalla recezione (effettuata con la delibera istitutiva) dell'una o dell'altra fattispecie impositiva astratta, secondo l'alternativa disposta nella legge.

Se, nella giurisprudenza — come si è appena constatato —, il requisito temporale aveva ricevuto una separata collocazione in rapporto al-

(19) Cfr. Cass., Sez. Un., 21 marzo 1972, n. 866, in *Giur. imp.*, 1972, 89.

estinzione giudiziale di rapporti giuridici fra i soggetti titolari (art. 2908 cod. civ.), ma si tratta invece soltanto di individuare l'oggetto dell'annullamento (che in quanto tale non può non essere efficace *erga omnes*), ossia di accertare se l'atto impugnato, ove divisibile in molteplici disposizioni o relativo a molteplici e distinte posizioni soggettive, sia stato eliminato soltanto *pro parte*.

l'esercizio della potestà tributaria dell'ente locale ed in rapporto alla fattispecie impositiva legale e, quindi, al processo di formulazione — formazione del tributo locale — aspetti, rispettivamente, soggettivo ed oggettivo del fenomeno in esame —, nella dottrina tributaria, non sempre, invece, si è saputo individuare la distinzione tra i due aspetti rilevati; aspetti che sono, quindi, rimasti inglobati in una visione generalizzata abbastanza nebulosa. Si è ricordato, ad esempio, che: « occorre comunque osservare che la determinazione della data di riferimento è nella particolare forma di imposizione elemento connaturato con la stessa istituzione del tributo e non già disposizione integrativa della disciplina dettata dalla legge, dal momento che, trattandosi d'imposta che colpisce un fatto che si svolge nel tempo, non può istituirsi il tributo se non indicando anche il momento, anteriore alla data di istituzione, a partire dal quale è colpito l'incremento di valore » (20).

Questo rilievo della dottrina si mostrava esatto di per sé, ma restava circoscritto all'esame del momento di formazione del tributo locale e non poneva sufficientemente in chiaro il fondamento della distinzione tra le singole fattispecie impositive che, mediante la delibera istitutiva del comune, erano convertite in altrettanti tributi propri dell'ente. Si ometteva d'individuare il carattere distintivo dei singoli tributi comunali da istituire, poiché non si considerava, preventivamente, la natura giuridica della potestà tributaria che i comuni esercitavano mediante il procedimento di istituzione dei tributi.

Essendo, per di più, mancata un'indagine sopra tutti gli aspetti inerenti allo svolgimento della potestà tributaria del comune non risultavano poste, con completezza, neppure le premesse logiche necessarie per stabilire la natura giuridica della deliberazione istitutiva. L'osservazione ricorrente, nella dottrina accennata, secondo cui l'efficacia normativa della delibera istitutiva si presentava analoga a quella di un regolamento ma non identica ad esso, in quanto non avrebbe la natura di legge nemmeno in senso sostanziale, involgeva un'evidente petizione di principio (21).

Si postulava, infatti, il carattere regolamentare della delibera istitutiva, senza peraltro specificare quali fossero i requisiti richiesti per sviluppare un'efficacia normativa, da ricondurre, appunto, alla delibera. Inoltre, si precisava che il carattere regolamentare della delibera si differenziava da quello riscontrabile nei regolamenti statali di esecuzione, mancando essi della natura di legge in senso sostanziale. Ed allora, venuto meno ogni ancoramento ai regolamenti di esecuzione dello

(20) D'US, *op. cit.*, p. 24.

(21) D'US, *ibidem*. Il SERRA (*L'imposta sulle aree fabbricabili*, Napoli (s.d.), p. 40 ss.) inquadra la delibera istitutiva nello schema del regolamento.

Ora, deve escludersi, nella specie, la configurabilità stessa di un frazionamento dell'efficacia della pronuncia di annullamento con riguardo ai soggetti destinatari dell'atto istitutivo del tributo, atto avente carattere normativo e perciò unitario.

stato, non si riconosceva, implicitamente, che la delibera istitutiva del tributo non realizzava alcun atto regolamentare? L'interrogativo rimaneva senza una risposta, essendo di per sé insolubile per le premesse illogiche sulle quali era stato formulato.

Gli accenni che abbiamo svolto sopra, sono indispensabili per comprendere il significato delle affermazioni che si leggono nella sentenza qui in rassegna.

Ci riferiamo, ovviamente, alle affermazioni di principio. Esse sono così sintetizzabili:

a) l'atto comunale istitutivo del tributo in esame presenta carattere normativo e perciò unitario. Non è, quindi, ammissibile il frazionamento dell'efficacia di un'eventuale pronuncia giurisdizionale di annullamento dell'atto istitutivo del tributo che ha un'efficacia *erga omnes*: il contenuto dell'atto non è frantumabile in distinte posizioni soggettive; non è da ritenersi eliminabile soltanto in parte.

La Corte non sembra, però, abbia inteso esprimere un preciso inquadramento dell'atto istitutivo del tributo, prendendo posizione circa la natura regolamentare o no del medesimo; ma si è limitata a sottolinearne i caratteri sostanziali di atto normativo; e cioè, gli effetti innovativi per il sistema comunale, riaffermando così un indirizzo assai generalizzato, nella giurisprudenza (ed in larga parte della dottrina).

Si può pensare che questo orientamento della Corte propenda per considerare l'atto istitutivo come norma *sui generis* che si distingue anche nei confronti della norma regolamentare (intesa secondo il significato tradizionale)?

È indubbio, però, che la Cassazione, riconoscendo la *natura normativa* della deliberazione (istitutiva del tributo) ne ha, sia pure implicitamente, assicurato l'inquadramento tra le *fonti* (normative) del tributo comunale, senza accoppiarvi alcuna specificazione qualificativa — come quella di « regolamento » o di « atto generale » —, che avrebbe potuto ingenerare ulteriori equivoci sul carattere normativo dell'oggetto della deliberazione dell'ente locale. Sarebbe ammissibile, allora, l'introduzione di un *tertium genus*, accanto al regolamento, che non presenta, a quanto s'è potuto finora avvertire, una plausibile idoneità concettuale per essere utilizzato nella classificazione delle fonti del tributo locale? (22).

3. In opposizione a tale indirizzo, si era osservato, nella dottrina, che la deliberazione istitutiva del comune mancava dei caratteri

(22) Il MICHELI (*Corso*, cit., pp. 57 e 100) delinea una costruzione che consente di collocare, autonomamente, la delibera istitutiva tra le *fonti secondarie* del diritto tributario. Un'ampia problematica, sul tema, è stata svolta dal BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Milano, 1976, I, p. 10 ss.; v. anche *Corso*, cit., p. 15.

Per respingere, poi, la possibilità di attribuire alla seconda delibera la natura di atto di convalida, è sufficiente rilevare che essa intervenne quando l'annullamento della prima era già stato pronunciato dal Consiglio di Stato, e che non è ipotizzabile l'eliminazione, mediante convalida, di una causa di

di regolamento, poiché essa non introduceva norme giuridiche secondarie, ma si limitava, per l'ente «... ad esprimere la volontà di rendere operante (...) il regime tributario posto dalla legge n. 246 del 1963». È da chiedersi, però, se la formula: «rendere operante» avesse il significato di una metafora oppure riassume un complesso di effetti che si producevano soltanto con la deliberazione comunale o che trovavano, nella deliberazione, la *conditio juris* per il loro prodursi in concreto (23).

Non avveniva, però, la *sostituzione* della fattispecie astratta legale con una fattispecie concreta: questo processo di mera *attuazione* della fattispecie normativa concerne le condizioni di esercizio dell'attività normativa amministrativa e delinea, pertanto, un paradigma applicabile, eventualmente, all'attività d'*imposizione* del tributo già *istituito*, da parte dell'ente locale.

Esaminandosi il nodo critico della dottrina accennata, si coglie la affermazione, secondo cui la fissazione della data di riferimento che informava una parte dell'oggetto della deliberazione istitutiva, costituiva la risultante di un processo di determinazione che si sarebbe svolto, con la deliberazione, sopra un elemento lasciato in *bianco* dalla legge tributaria statale (24). Ma se si muove da questa premessa, si deve ammettere, per logica consequenzialità, che la determinazione circa lo specifico requisito temporale attuava, innanzitutto, un'attività necessaria, poiché, nella fattispecie legale, era predeterminato un *astratto periodo d'imposta*, (ad esempio: anni tre, per la fattispecie ordinaria); suscettibile, questo, di ricevere differenti specificazioni, con la delibera comunale, nell'ambito — ovviamente — del tipo legale predeterminato; e, secondariamente, concretava una definizione normativa — unitamente alla definizione relativa agli altri elementi costitutivi del tributo —, indispensabile per delimitare il presupposto effettivo del tributo locale, ponendosi, in tale maniera, le norme giuridiche a disciplina del tributo, da un lato, e stabilendosi il fondamento dell'attività impositiva che doveva essere, poi, svolta dagli organi dell'ente, dall'altro. La deliberazione — ripetiamo — diveniva una *fonte concorrente* — sia pure secondaria e subordinata, rispetto alla legge — per la formulazione-formazione del tributo locale (25).

La legge, come volizione di una classe di azioni — si potrebbe dire

(23) GRANELLI, *Natura giuridica della deliberazione istitutiva dell'imposta sul plusvalore delle aree e decorrenza dei suoi effetti*, nota a Cass. 19 giugno 1972, n. 1930, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, II, 333 ss.

(24) GRANELLI, *loc. cit.*, 338.

(25) Il GRANELLI, peraltro, attenua, ad un certo punto, il rigorismo iniziale, per assumere una posizione di dubbio: v. *loc. cit.*, 338.

annullabilità, quando l'atto viziato sia già stato impugnato in sede giurisdizionale ed abbia già formato oggetto di una pronuncia di annullamento.

Infine, essendo stata chiesta al giudice la condanna al rimborso di somme che si asserivano non dovute, nell'assunto che l'efficacia retroattiva dell'an-

crocianamente — è *volizione di un astratto* (26). La istituzione del tributo locale attua, dunque, una sintesi volitiva dell'ente (locale), che corrisponde ad una determinata fattispecie tributaria delineata in astratto dalla legge: gli effetti di essa sono sintetizzabili nella *singularità unica* del tributo istituito.

Non vi è dubbio sul ruolo svolto dal requisito temporale, come elemento costitutivo del tributo locale, secondo la specifica fisionomia che esso assumeva nella definizione espressa con la deliberazione istitutiva; poiché il sistema della legge del 1963, si basava sulla definizione di valore iniziale e di valore finale, con riferimento ai fatti o alle situazioni, assunti a componenti del presupposto del tributo: il requisito temporale — come si è accennato — delimitava obiettivamente tali fatti o situazioni, concorrendo, pertanto, alla formazione della fisionomia globale del tributo; esso offriva il *dato concreto*, relativo all'incremento patrimoniale conseguente al decorso del tempo. Lo *spatium temporis* non formava, dunque, un'entità a sé stante.

(Rammentiamo, per completezza, che il Granelli, in una breve ma suggestiva nota alla decisione della Comm. Centr., Sez. XXIV, del 12 novembre 1974, n. 348, in *Boll. trib.* 1975, 751, aderendo, in sostanza, alle motivazioni della decisione, ha accennato ad una « coesistenzialità » alla fattispecie generativa dell'obbligazione tributaria del concetto di « durata » — rappresentato nella prospettiva logica, di *spatium temporis* collocato tra due avvenimenti —, ravvisando, in esso, un dato « ... quanto mai significativo ai fini della qualificazione della fattispecie medesima, caratterizzando l'imposizione degli incrementi di valore rispetto a quella del reddito e delle plusvalenze quali componenti del reddito ». Il Granelli soggiungeva che, nell'imposizione dei plusvalori è compreso il fenomeno incrementativo, come « durata », che *diventa un elemento* della fattispecie impositiva (*loc. ult. cit.*, 753): e perveniva, infine, ad un importante corollario: — la norma di legge, consentendo di applicare l'imposta ad un incremento la cui formazione, pur conclusasi dopo la sua entrata in vigore, è iniziata prima di essa, determina quella attribuzione di effetti giuridici a fatti pregressi, nella quale consiste, appunto, il fenomeno della retroattività (*ibidem*).

Osserviamo che, qualora siano accettate queste premesse, non è, logicamente, più possibile rifiutare la natura normativa — in altri termini, parzialmente formativa del tipo tributario specifico comunale — alla delibera di istituzione del tributo).

4. Nella comune formula legislativa « istituzione del tributo » (locale), è sottinteso un fenomeno essenzialmente *unitario*, pur nella mol-

(26) CROCE, *Filosofia della pratica*, Bari, 1950, p. 328.

nullamento giurisdizionale della prima deliberazione avesse fatto venir meno il titolo in base al quale erano state pagate, non è dubbio che la domanda abbia introdotto una controversia relativa a diritti soggettivi, rientrante nella giurisdizione del giudice ordinario anche con riguardo all'eccezione sollevata dal

teplicità delle manifestazioni positive esterne che esso è suscettibile di assumere — di attività di normazione, di un complesso di norme, di un insieme definito di effetti integrativi-innovativi che si sintetizzano nell'attribuzione dei caratteri di figura tributaria (propria, cioè, dell'ente locale) alla fattispecie impositiva recepita nel sistema normativo dell'ente. La « istituzione » costituisce, altresì, un fenomeno *tipico*, poiché l'esercizio della potestà normativa si deve svolgere, unicamente, in conformità ai modi ed alle condizioni, prestabiliti nella legge tributaria statale, ed è diretto ad attuare i requisiti sostanziali previsti nella legge medesima: nell'esercizio della potestà dev'essere recepito, integralmente, il contenuto della specifica fattispecie tributaria disciplinata nella legge. L'*oggetto* della potestà normativa riflette, per definizione, il contenuto della fattispecie tributaria legale: la potestà normativa di istituzione si presenta, dunque, *infrazionabile*.

È ovvio che la « istituzione » non si perfeziona — e quindi, non si verificano la integrazione della legge statale e la produzione di effetti che si concretano nella formulazione-formazione del tributo (da « istituire ») nel sistema dell'ente locale — quando non siano state attuate le modalità o realizzati i requisiti e le condizioni di legge per l'esercizio della potestà normativa, impedendosi l'evento (finale) della recezione della fattispecie tributaria.

In dipendenza, appunto, del carattere unitario della « istituzione » del tributo locale, non è possibile concepire una forma di un processo automatico di *conversione* della fattispecie impositiva della legge tributaria che risulta viziata nella singolare esternazione ricevuta con la delibera *ad hoc* dell'ente, in una diversa fattispecie che sia eventualmente prevista, in astratto, dalla legge medesima. Infatti, per il principio della *riserva legis*, le singole fattispecie impositive non si presentano alternative, secondo una relazione di reciproca fungibilità; esse, inoltre, sono sempre subordinate all'esercizio di una potestà che è pure definita, nella legge tributaria, mediante la corrispondente individuazione delle condizioni e dei requisiti di esercizio.

Qualora risulti viziata una deliberazione istitutiva, è necessario, per rendere effettiva la istituzione del tributo nel sistema dell'ente locale, l'adozione di una nuova (ed autonoma) delibera, da parte dell'ente medesimo.

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, con la sentenza in esame, hanno ribadito un importante principio di ordine generale (anche se esso è applicato ad un tributo locale, ormai perento); in breve:

— quando è intervenuta una pronuncia giurisdizionale (è ovvio: definitiva) di annullamento della deliberazione istitutiva di un tributo, la successiva deliberazione istitutiva, adottata dall'ente locale, non può

convenuto, secondo la quale il titolo sarebbe stato integrato dalla deliberazione successiva.

Di qui la possibilità di disapplicazione, da parte della corte d'appello, di tale seconda deliberazione, sulla quale il comune aveva in definitiva fondato

svolgere gli effetti di una *coinvalida* del contenuto della delibera precedente, con la conseguente eliminazione della causa di annullabilità (i vizi) di essa;

— si è prodotta ormai la caducazione, della delibera-norma, nella sua globalità, per effetto della pronuncia. Questa asserzione diviene il corollario del riconosciuto carattere unitario del fenomeno « istituzione » del tributo.

Ma il discorso, a questo punto, subisce, necessariamente, un allargamento, essendosi rilevato che la questione circa l'eventuale « rinnovo » della deliberazione istitutiva viziata ed anzi caducata, a seguito della pronuncia giurisdizionale, investe il campo dei rapporti tra fenomeni normativi che intervengono in momenti successivi, e non soltanto l'ambito dell'efficacia reciproca di semplici atti amministrativi, sia pure a contenuto generale.

L'interrogativo che si prospetta è, dunque, il seguente: se, in ordine alla vicenda dell'istituzione di un tributo locale, possa concepirsi l'instaurarsi di un processo di modifica o di integrazione della precedente delibera, viziata o corente, oppure l'esplicarsi di un effetto di convalida successiva della medesima delibera; o se, invece, debba essere instaurato, dall'ente locale, un nuovo processo di formulazione-formazione del tributo.

Sappiamo di discostarci non poco, nell'esame di questo interrogativo, dal tema delle nostre osservazioni. Ci limiteremo a tracciare, in maniera sommaria, alcune soluzioni che sono ipotizzabili, in teoria, così da inquadrare nei principi generali la specifica soluzione che è stata delineata nella sentenza qui annotata.

A) È, innanzitutto, ammissibile l'adozione di una (nuova) delibera di modifica o di integrazione della precedente delibera « istitutiva » del tributo, risultata viziata o carente, unicamente nei limiti in cui la nuova deliberazione sia suscettibile di attuare una valida « istituzione » del tributo, realizzando un risultato autonomo, in quanto gli stessi effetti di essa prescindono dalla precedente deliberazione. In altri termini, la nuova delibera diviene l'unica fonte normativa locale che si presenta idonea ad introdurre il tributo, essendo sostitutiva dell'intera disciplina espressa con la delibera precedente.

Osserviamo, *incidenter*, che la formula « modifica » o « integrazione » della delibera precedente che si è ritenuto di utilizzare, non deve essere intesa secondo il significato proprio: che designazione diretta degli elementi di un processo successivo di sostituzione o di completamento di una determinata espressione normativa, assunta nel precedente provvedimento dell'ente locale; ma soltanto nel significato (parziale) di rinvio

la propria pretesa, ed alla quale esattamente è stata attribuita (negandosi implicitamente che essa potesse costituire un atto di convalida) la natura di deliberazione istitutiva del tributo, sempre con riferimento agli incrementi di valore prodottisi a partire dal 1 gennaio 1953. Poiché l'istituzione dell'imposta

o richiamo di ordine formale, compiuto con la nuova deliberazione dell'ente al provvedimento anteriore.

La fattispecie contenuta nella precedente deliberazione, viene *ripetuta* soltanto nella sua individualità formale, costituita dall'espressione normativa nella quale si concretava; ma il processo di recezione in senso sostanziale, è nuovo.

Ad esempio, nella delibera istitutiva dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, adottata da un comune, facoltizzato alla istituzione ex art. 1, 1° comma della legge n. 246 del 1963, è mancata la determinazione della data (ordinaria) di riferimento per il calcolo dell'incremento di valore imponibile (art. 5 legge cit.): la istituzione della fattispecie del tributo non si è, dunque, perfezionata, per la carenza del requisito temporale.

L'eventuale nuova delibera dell'ente potrà riconfermare lo schema formale della delibera precedente, che verrà ad essere integrato nel requisito temporale; ma il procedimento di formulazione-formazione del tributo locale è unicamente quello che si compie mediante la nuova delibera.

B) Talvolta, poi, sopravveniva una pronuncia d'annullamento, in sede giurisdizionale, di una delibera istitutiva concernente la fattispecie *speciale* del tributo in questione (art. 25, 1° comma della legge); ad esempio, l'annullamento è stato pronunciato in ordine alla data di riferimento iniziale al 1° gennaio 1953 (decennio).

L'ente poteva adottare una nuova deliberazione istitutiva per assumere, in sostituzione, la fattispecie *ordinaria* del tributo, fissando la data di riferimento al 1° gennaio del 1960 (art. 5 della legge).

In questo caso, non avveniva alcuna modifica o integrazione di natura formale della precedente delibera dell'ente — secondo i termini indicati nella ipotesi *sub A*) —, poiché si instaurava un processo di formazione-istituzione che si appoggiava sopra una differente fattispecie tributaria. L'eventualità di un collegamento formale fra le due deliberazioni, poteva, se mai, profilarsi circa la disciplina degli elementi comuni alle due fattispecie tributarie (rispettivamente, ordinaria e speciale), riconfermata nella successiva delibera (27).

C) È da rammentare, infine, una terza ipotesi: anche la deliberazione successiva di istituzione del tributo avrebbe potuto risultare viziata, come la precedente (annullata, ad esempio, in sede giurisdizionale), quando l'ente locale avesse disposto, con essa, di confermare lo schema formale della precedente delibera, ormai caducata (non è rile-

(27) Cons. Stato, Sez. V, 16 ottobre 1970, n. 740, in *Foro amm.*, 1970, I, 2, 1012.

sugli incrementi di valore così determinati non avrebbe potuto essere deliberata se non entro un anno dall'entrata in vigore della legge speciale, e poiché lo spirare del termine entro il quale un potere amministrativo deve essere esercitato, determina, secondo la giurisprudenza costante di questa Corte suprema,

vante la circostanza che essa fosse istitutiva di una fattispecie ordinaria o speciale), allo scopo d'istituire la *fattispecie speciale* del tributo; dopo, però, che era decorso il termine stabilito dalla legge per l'esercizio della potestà normativa tributaria e, quindi, era venuto meno l'essenziale requisito temporale che si connetteva a tale esercizio. Ad esempio, i comuni indicati nell'art. 25, 1° comma, ultima parte, della legge del 1963, facoltizzati a stabilire l'imposizione retroattiva decennale, con l'introduzione della fattispecie tributaria speciale, che avessero esercitato, in concreto, la correlativa potestà di istituzione, indicando, nella motivazione della delibera istitutiva, una situazione giuridica determinata (ad esempio, il loro inserimento in un piano intercomunale) riconosciuta, poi, inesistente, decadevano, automaticamente, dalla facoltà di esercizio della potestà speciale, con il decorso del termine di un anno (dall'entrata in vigore della legge).

Si era, però, avanzato, nella prassi interpretativa degli enti locali, l'espedito di correggere o di modificare, *sic et simpliciter*, la « motivazione » risultante dalla formulazione della precedente delibera, per sostituirvi (con motivazione « corretta ») l'indicazione di una diversa situazione giuridica, peraltro valida ad ogni effetto (ad esempio, la circostanza che il comune risultava compreso in una « zona di espansione urbanistica » del comune maggiore). Una soluzione, questa, che è stata sempre recisamente rifiutata nella giurisprudenza, come dimostra anche la sentenza in esame (28).

È da osservare, infatti, che la situazione giuridica (o di fatto) assunta nella delibera istitutiva precedente, diveniva parte integrante di questa: la istituzione del tributo si articolava — come sappiamo — in un processo formale di recezione della fattispecie impositiva legale: la situazione di diritto (o di fatto) indicata nella delibera istitutiva (e collocata nella motivazione di questa), concorreva a *perfezionare* il processo di recezione della fattispecie impositiva legale; e non poteva mai essere scorporata dallo svolgimento di questo: la fattispecie espressamente recepita assumeva i connotati che derivano *anche* dall'assunzione di quella specifica situazione.

Se è accertata (giudizialmente) la mancanza oppure se è altrimenti riconosciuta non sussistere (in un significato giuridico o materiale) quella particolare situazione, il processo di recezione della fattispecie appare radicalmente viziato (*ex tunc*); di conseguenza, non si è perfezio-

(28) Cons. Stato, Sez. III, par. 21 maggio 1969, n. 573, in *Cons. Stato*, 1970, I, 1525.

la carenza del potere stesso, l'inosservanza del termine citato poteva essere immediatamente conosciuta dal giudice, come in ogni caso di inesistenza della potestà impositiva di tributi, senza che dovessero previamente pronunciarsi le commissioni tributarie. — *Omissis*.

nata l'istituzione del tributo comunale a cui si connetteva quella fattispecie.

L'eventuale modifica o sostituzione della delibera precedente (nella parte relativa alla designazione di quella fattispecie) non attuava una meccanica operazione d'integrazione o di modifica di carattere formale della precedente deliberazione (priva ormai di efficacia), ma tendeva a realizzare un autonomo processo di recezione, che non poteva essere più instaurato, dopo che era perento definitivamente il requisito temporale richiesto per l'esercizio della potestà normativa tributaria dell'ente (almeno in ordine alla recezione di una fattispecie speciale).

MARIO TRIMELONI

COMMISSIONE TRIBUTARIA DI II GRADO DI MANTOVA, 14 maggio 1975
(ordinanza).

Commissioni tributarie - Istanza di trattazione della controversia - Legittimità costituzionale - Non manifesta infondatezza.

L'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, che stabilisce l'estinzione del processo quando il contribuente non richieda, entro un termine prefissato, la trattazione dell'impugnazione proposta, contrasta: a) con l'art. 3 Cost., in quanto viola il principio di uguaglianza sancendo l'estinzione del processo per mancata richiesta della trattazione dell'impugnazione nei confronti soltanto del contribuente e non anche dell'ufficio; b) con l'art. 24 Cost., ledendo sostanzialmente il principio del diritto di difesa, il cui esercizio è stato reso eccessivamente difficoltoso dall'introduzione dell'accennata formalità; c) con l'art. 76 Cost., perché mentre l'art. 10 della legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825, prevede, tra l'altro, che le norme in materia di contenzioso debbono assicurare la tutela dei contribuenti, la norma censurata introduce una complicazione processuale che si risolve in una insidia per il contribuente meno assistito.

La commissione distrettuale delle imposte di Bozzolo, con decisione 8 giugno 1971, ha determinato in L. 500.000 il reddito netto di ricchezza mobile cat. C/1 di Ferri Alfio da Marcaria, per l'anno 1967. Il Ferri in data 19 luglio 1971, ha presentato ricorso avverso tale decisione alla commissione pro-

L'istanza di fissazione di udienza prevista dall'art. 44 del decreto sul contenzioso tributario.

Con l'annotata ordinanza, emessa il 14 maggio 1975, la commissione di secondo grado di Mantova ha sollevato la questione di legittimità costituzionale del disposto dell'art. 44 del d.p.r. 26 ottobre 1972 n. 636 nei confronti degli artt. 3 e 24 Cost., in quanto la predetta norma comminerebbe la estinzione del processo, per mancata richiesta della trattazione dell'impugnazione, solo a carico del contribuente e non anche a carico dell'amministrazione finanziaria (violazione dell'art. 3), e lederebbe inoltre, sia pure parzialmente, il diritto di difesa definito inviolabile dall'art. 24 Cost.

La commissione di secondo grado di Mantova, comunque da elogiare per aver tempestivamente posto il problema, è partita evidentemente dal presupposto che l'ordinanza della commissione prevista dal 3° comma del citato art. 44 comporti non solo l'estinzione del processo in atto, ma l'estinzione anche di ogni successiva azione da parte del contribuente, sicché l'accertamento o l'ingiunzione per i quali esistono sì i reclami inoltrati alle vecchie commissioni, ma non le istanze di fissazione di udienza previste dal 1° comma dell'art. 44, diventerebbero, a seguito della predetta ordinanza, definitivi, senza alcuna ulteriore possibilità per il contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa, in effetti già esercitato, sia pure innanzi ai vecchi organi.

vinciale delle imposte di Mantova, la quale, entrato in vigore il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, lo ha trasmesso a questa commissione di secondo grado. In data 1 aprile 1975, il presidente di questa commissione, poiché il Ferri, entro il termine stabilito dalla legge 2 agosto 1974, n. 350, non aveva chiesto la trattazione della impugnazione da lui proposta, ha dichiarato estinto, ai sensi dell'art. 44 del D.P.R. n. 636, il processo. Il Ferri ha reclamato alla commissione avverso l'ordinanza il giorno successivo alla sua notificazione. Il rappresentante dell'ufficio ha proposto che il reclamo sia respinto.

È evidente che, se dovesse essere tale l'effettiva interpretazione del 3° comma dell'art. 44, la norma sarebbe costituzionalmente illegittima. Ma ci sembra che tale interpretazione sia forzata ed in contrasto con lo spirito e la lettera della norma, nonché con le norme civilistiche che regolano l'estinzione del processo.

Precisiamo innanzi tutto che tale interpretazione è nata in base a quanto scritto dalla direzione generale del contenzioso nella circolare n. 18500 del 18 giugno 1974.

Si legge in detta circolare:

« La mancata proposizione dell'istanza nel termine stabilito comporta l'estinzione del processo che viene dichiarata dal presidente della commissione con ordinanza da notificarsi a tutte le parti interessate. Dalla data di notificazione dell'ordinanza decorrono o riprendono a decorrere i termini di decadenza o di prescrizione (3° comma dell'art. 44) secondo i principi generali del diritto comune.

Qualche dubbio è stato prospettato circa l'esatta individuazione dei termini di prescrizione o di decadenza cui la norma ha inteso far riferimento. *Sembra fondato ritenere* che si tratti di termini entro i quali gli uffici devono compiere gli ulteriori atti ad esercitare i poteri di cui sono muniti per la definitiva attuazione della pretesa tributaria fatta valere con l'atto che il contribuente aveva impugnato. *Non pare che fra i termini considerati possano in ogni caso comprendersi quelli strettamente inerenti al processo estinto o quelli per il compimento degli atti che a questi hanno dato vita.*

Ciò senza considerare che, secondo i principi informatori del contenzioso tributario, che ispirano anche la nuova disciplina, la potestà di impugnativa degli atti impositivi e delle pronunce delle commissioni si consuma con il suo esercizio nei termini stabiliti. Una deroga a tale disciplina sarebbe dovuta risultare da una più esplicita previsione normativa. L'estinzione del processo rende definitivo l'atto di accertamento o comunque di imposizione e consente perciò il recupero dei tributi dovuti ».

Ci sembra che il Ministero abbia affrontato solo superficialmente il problema, dimenticando le gravissime conseguenze che deriverebbero per il contribuente da questa sua personale e restrittiva interpretazione, e dimenticando soprattutto che se *nel 1975* sono pendenti ricorsi presentati addirittura più di venti anni fa, e di cui il contribuente (che spesso è sostituito oggi dall'erede o dal responsabile di imposta) ha completamente

OSSERVA. — Ad avviso della commissione, l'ordinanza di estinzione emessa a sensi dell'art. 44 del D.P.R. n. 636 del 1972 è reclamabile con le modalità e nei termini secondo cui è reclamabile l'ordinanza di estinzione emessa a norma dell'art. 17 dello stesso decreto del Presidente della Repubblica. Se questa estensione analogica del principio dell'art. 17 non si ritenesse possibile, fondato sarebbe il sospetto di incostituzionalità dell'art. 44 nella parte in cui non consente il reclamo, per contrasto con gli artt. 3 e 24 Cost. Peraltro, il Ferri non ha motivato in modo alcuno il proprio reclamo, il quale, quindi, dovrebbe essere dichiarato improcedibile, o, comunque, respinto.

perso memoria, la colpa non è certo del cittadino, ma esclusivamente dell'amministrazione finanziaria. I reclami pendenti innanzi alle vecchie commissioni sono infatti ora, specie dopo il condono, quasi tutti reclami giacenti in ufficio da decenni, senza che l'ufficio, in ottemperanza al disposto dell'art. 92 del Regolamento 11 luglio 1907 n. 560, (tenuto in vita dall'art. 288 del t.u. 29 gennaio 1958 n. 645 che, alla lett. b), ha abrogato « il r.d.l. 11 luglio 1907 n. 560 », salvo « le disposizioni riguardanti i ricorsi alle commissioni tributarie ed all'autorità giudiziaria ») li abbia tempestivamente trasmessi alle commissioni. Il citato art. 92 disponeva che l'ufficio « deve spedire entro il termine di un mese, dal giorno in cui li ha ricevuti, alla commissione, con doppio elenco, i reclami e gli allegati ». Il « *deve* » usato dal legislatore è stato, come al solito, interpretato in senso ordinatorio e non perentorio. È noto, infatti, che in materia tributaria sono considerati perentori solo i termini riguardanti il contribuente, mentre ordinatori (tranne qualche eccezione spesso sanate da proroghe o da decreti ministeriali emessi in caso di scioperi) sono quelli che riguardano l'amministrazione. Tanto vero che la commissione provinciale di Milano con ordinanza del 28 novembre 1973 e del 6 dicembre 1973 ha ritenuto non manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale (nei confronti degli artt. 3, 23 e 53 Cost.) dell'art. 92 del r.d. 77 luglio 1907 n. 560, nella parte in cui assoggetta ad un termine non perentorio, ma ordinatorio, la trasmissione del ricorso alla commissione competente.

Comunque, a prescindere dal carattere del termine, è indubbio che l'ufficio avrebbe dovuto provvedere ad inviare *entro un mese* i reclami alle commissioni di merito. È assurdo quindi voler far ricadere sulla parte incolpevole la colpa dell'amministrazione che non ha provveduto ad inviare a suo tempo i reclami alle commissioni.

Ma a parte tale assurdo logico e morale, sta di fatto che la norma, a nostro parere deve essere interpretata in modo completamente diverso e ciò per i seguenti motivi:

1) L'intestazione della norma: « Istanza di fissazione di udienza ».

È esatto che l'intestazione della norma non vincola l'interprete, ma essa è certo indicativa per individuare la volontà del legislatore. È quindi significativo che la norma sia stata intitolata « istanza di fissazione di udienza » (termine questo con significato chiaramente facoltativo) anziché « istanza di riassunzione del processo », come avrebbe do-

Senonché, la commissione non può non porsi la questione, ovviamente rilevante nel processo, della conformità di esso art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, alla Costituzione, precisamente in riferimento agli artt. 3, 24 e 76 della Costituzione medesima.

In primo luogo, infatti, l'art. 44 commina la estinzione del processo per mancata richiesta della trattazione della impugnazione soltanto a carico del contribuente e non anche a carico dell'ufficio, e, pur se è innegabile una certa disparità di situazioni fra questi due soggetti, si può fondatamente dubitare

vuto essere classificata se il legislatore avesse voluto dare a questa istanza il valore cogente che vorrebbe darle il ministero.

2) L'impossibilità di opporsi all'ordinanza della commissione.

Mentre per l'altra ordinanza di estinzione del processo contenuta nel d.p.r. n. 636, e cioè per quella prevista dall'art. 17 in caso di mancanza della copia del reclamo, è prevista la possibilità di ricorso, contro l'ordinanza di cui all'art. 44 non vi è alcuna possibilità di ricorso, nemmeno nel caso il contribuente abbia presentato l'istanza di fissazione e la stessa sia andata dispersa. Si è parlato di applicazione « analogica » del disposto dell'art. 17, ma una applicazione « analogica », nel silenzio della legge, in tema di impugnativa, ci sembra difficile. Molto più logico pensare che, avendo il contribuente la possibilità, dopo l'ordinanza, di riprodurre il ricorso originario, il legislatore abbia ritenuto inutile e controproducente una diretta opposizione all'ordinanza.

3) La dizione della norma.

La dizione della norma, è, a nostro parere, molto chiara e solo una interpretazione distorta può renderla costituzionalmente illegittima ed assurda sul piano logico e morale. Dice il 3° comma dell'art. 44: « In difetto di tale istanza il processo è dichiarato estinto con ordinanza del presidente da notificare alle parti. Dalla data della notificazione decorrono o *riprendono a decorrere* i termini di decadenza e di prescrizione ». Secondo il ministero, l'ultima parte della norma, quella relativa ai termini, riguarderebbe solo l'amministrazione. Tale assunto ci sembra gratuito. Da un punto di vista meramente lessicale, trattandosi di un *unico* periodo, è chiaro che, dopo il termine « prescrizione », debba sottintendersi « per le parti », essendo il secondo periodo strettamente collegato al primo. Se la notifica deve essere effettuata « alle parti » anche il conseguente periodo, relativo alla riapertura dei termini, si deve intendere relativo « alle parti », e non « alla parte ». Per ambedue le parti, quindi, e non per la sola amministrazione, decorrono o riprendono a decorrere i termini di decadenza e di prescrizione.

D'altra parte l'argomento del ministero per sostenere la sua tesi è veramente flebile. Secondo il ministero, infatti, una deroga ai principi riformatori del contenzioso tributario, che stabiliscono che la potestà di impugnativa degli atti impositivi si esaurisca nei termini stabiliti avrebbe dovuto risultare da una più esplicita previsione normativa. Ma a nostro parere la frase « dalla data della notificazione decorrono o ri-

che una così grave differenza di trattamento nel processo loro riservata violi il principio di uguaglianza enunciato nell'art. 3 Cost.

Ancora: si ritiene che il diritto di difesa, definito inviolabile dall'art. 24 Cost. non possa essere reso difficoltoso in modo eccessivo senza risultare sostanzialmente leso. E proprio questo sembra essersi verificato con la introduzione della formalità della richiesta di fissazione di udienza in un processo, come quello tributario, nel quale per di più, la difesa tecnica è facoltativa.

prendono a decorrere i termini di decadenza e di prescrizione» rappresenta proprio la « esplicita previsione normativa » richiesta dal ministero.

Dalla data della notificazione, infatti, « *riprendono a decorrere* » i termini di prescrizione e decadenza, per cui il contribuente che ha ora il termine di 60 giorni per proporre reclamo avrà *almeno* altri 30 giorni (se il reclamo alla vecchia commissione è stato presentato l'ultimo giorno) per riesercitare l'azione. Naturalmente l'azione dovrà essere « *riesercitata* », non con un ricorso contro l'ordinanza d'estinzione, (ordinanza che, mancando l'apposita istanza, è senz'altro legittima), ma ripresentando l'atto di opposizione già a suo tempo inoltrato.

4) L'utilità della norma.

Se fosse esatta l'interpretazione ministeriale, il secondo periodo del 3° comma dell'art. 44 sarebbe assolutamente pleonastico. Secondo il ministero, infatti, la specifica disposizione sarebbe stata emanata *solo* per dare la possibilità all'amministrazione di esercitare i propri poteri per la definitiva attuazione della pretesa fatta valere con l'atto che il contribuente aveva impugnato. Ma l'amministrazione, dopo una ordinanza di estinzione del processo, ordinanza che, secondo il ministero stesso, renderebbe definitiva la pretesa, non avrebbe certo bisogno di una riapertura dei termini, in quanto l'ordinanza stessa, se fosse effettivamente definitiva, sarebbe un « titolo » più che sufficiente, ai sensi dell'art. 180 del t.u. n. 645, ed ai sensi degli artt. 140, 146 e segg. Legge Registro, per ripetere le imposte richieste.

È vero invece che la disposizione di cui al 3° comma dell'art. 44, che rappresenta proprio una espressa deroga ai normali principi, è utile principalmente al contribuente, che può, dopo la notifica dell'ordinanza, riproporre alla nuova commissione il ricorso già proposto alla commissione non più esistente.

5) La *ratio legis* della norma.

Si è detto, e sembra che questo sia il parere del ministero, ma ci rifiutiamo di crederlo, che l'art. 44, che comporterebbe, secondo l'interpretazione da noi combattuta, nel caso di mancata fissazione di udienza, la conferma della pretesa accertativa, sarebbe stato compilato proprio per « *sfoltire* » il contenzioso. Questa interpretazione che somiglia troppo ad una « soluzione finale », è veramente aberrante.

Il contenzioso si sfoltisce con la immediata istruzione delle pratiche, con i solleciti alle commissioni, con la reciproca comprensione, con i con-

Infine l'art. 76 Cost. stabilisce che l'esercizio della funzione legislativa non può essere delegato al Governo se non con determinazione dei principi e criteri direttivi (ai quali, si intende, il Governo stesso deve attenersi). Ma, mentre la legge 9 ottobre 1971, n. 825, di delega per la riforma tributaria ha stabilito, all'art. 10, che « le disposizioni da emanare in materia di accertamento, riscossione, sanzioni e contenzioso, saranno intese... ad assicurare... la prevenzione e repressione dell'evasione e la tutela dei contribuenti, a semplificare i rapporti tributari nelle varie fasi », con l'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, si

doni. Non si sfortisce punendo con la conferma di accertamenti, spesso cautelativi, e quindi esageratissimi, e sempre, comunque, comprensivi di una maggiorazione facilmente eliminabile in via bonaria, i contribuenti che abbiano dimenticato di aver presentato anni addietro un reclamo o un ricorso tuttora giacente in ufficio per incuria dell'amministrazione, o addirittura coloro che ignorano che i loro *dante causa* abbiano presentato un reclamo o un ricorso.

Ci rifiutiamo quindi di credere che questa sia stata la vera volontà del legislatore.

Altra è, invece, a nostro parere, la *ratio* della norma. Le commissioni cui erano dirette le opposizioni iniziali non esistono più. Si sarebbe dovuto disporre quindi la ripresentazione di tutti i reclami presentati ai vecchi organi, con un enorme afflusso di nuove « carte », e soprattutto con un enorme perdita di tempo, e conseguente danno, per quei contribuenti, che avessero, o perché oberati di iscrizioni provvisorie, o perché desiderosi di evitare ulteriori maggiorazioni d'imposta o ulteriori interessi di mora, urgenza di definire le contestazioni. Per evitare tutto ciò l'art. 44 prevede l'istanza di fissazione di udienza come semplice « impulso processuale », favorevole e non dannoso per il cittadino. Il contribuente che ha interesse ad un'immediata trattazione del ricorso non deve ripetere l'intera procedura, ma potrà chiedere subito, alla nuova commissione, la discussione del reclamo inoltrato al vecchio organo. I contribuenti invece che avranno dimenticato l'esistenza dell'impugnativa, o non avranno più interesse alla stessa (si pensi che, solo a causa della svalutazione, controversie che venti anni fa potevano sembrare rilevanti, oggi costano più per la difesa che per il semplice pagamento dell'imposta) potranno, dopo la notifica dell'ordinanza, decidere se riprendere o meno l'azione a suo tempo esercitata, azione che, ai sensi dell'art. 310 c.p.c., non è stata estinta a seguito dell'estinzione del processo proclamata dal presidente, ma può essere ancora esercitata, proprio in virtù dell'ultimo periodo del 3° comma dell'art. 44 e dell'art. 2945 (3° comma) c.c.

Lo « sfortimento » del contenzioso si avrà comunque, perché molte ordinanze, si ripete, riguarderanno pratiche per cui il contribuente non ha ormai più alcun interesse, (sia, in fatto, per il diverso valore della moneta, sia in diritto, per la sopraggiunta nuova giurisprudenza), ma non avrà l'assurdo carattere punitivo voluto dal ministero, e soprattutto non

è introdotta, invece, una complicazione processuale che si risolve in una vera e propria insidia per il contribuente meno assistito.

La questione non sembra, dunque, manifestamente infondata, e gli atti devono essere trasmessi alla Corte costituzionale con sospensione del processo.

P. Q. M., visto l'art. 23 della legge 11 marzo 1953, n. 87, ordina la trasmissione degli atti alla Corte costituzionale perché giudichi se l'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, sia in contrasto con gli artt. 3, 24 e 76 Cost. in riferimento all'art. 10 della legge 9 ottobre 1971, n. 825 (*Omissis*).

si concretizzerà in una palese violazione del diritto alla difesa sancito dalla Costituzione.

Siamo quindi convinti che, a seguito della notifica dell'ordinanza, poiché per ambedue le parti decorrono o riprendono a decorrere i termini di decadenza o di prescrizione, il contribuente potrà decidere se riescitare o meno l'azione nei predetti termini.

Ci auguriamo che tale interpretazione, giuridicamente corretta, e oltre tutto, logica e morale, venga subito accolta, senza che si sollevino ulteriori, ed una volta tanto, forse, inutili eccezioni di legittimità costituzionale.

RAFFAELE SERA

I - DIRITTO FINANZIARIO GENERALE E COSTITUZIONALE

- 390. - Imposta di successione - Debiti cambiari - Deduzione - Condizioni - Art. 45 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270 - Questione di legittimità costituzionale per violazione degli artt. 3 e 24 Cost. - Infondatezza.**

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 45 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, nella parte in cui statuisce la detraibilità dall'asse ereditario, ai fini dell'imposta di successione, dei debiti cambiari, alla sola condizione che essi risultino dai libri di commercio, regolarmente tenuti, del debitore o del creditore, in riferimento agli artt. 3 e 24 Costituzione.

Corte Cost., 18 giugno 1975, n. 173 - Boll. tribut. inform., 1975, 1709.

- 391. - Imposta sulle successioni e sulle donazioni - Imposta sul valore netto globale - Commisurazione al valore dell'intero compendio ereditario indipendentemente dalla effettiva distribuzione - Disparità di trattamento in situazioni uguali - Questione di illegittimità costituzionale - È non fondata.**

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale dell'imposta globale sull'asse ereditario, in relazione agli artt. 3 e 53 della Costituzione, sollevata nell'assunto che essa è commisurata al valore dell'intero compendio ereditario indipendentemente dall'effettiva distribuzione della ricchezza e che la stessa comporta disparità di trattamento in situazioni del tutto identiche.

Corte Cost., 6 giugno 1975, n. 147 - Boll. tribut. inform., 1975, 1623.

- 392. - Imposte e tasse - Condono ex legge 23 dicembre 1966, n. 1139 - Illegittimità costituzionale in relazione agli artt. 23 e 53, comma 1°, Cost. - Infondatezza.**

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 della legge 23 dicembre 1966, n. 1139, in relazione all'art. 23 della Costituzione, è infondata in quanto, disponendo la irripetibilità dei tributi pagati per beneficiare del provvedimento di clemenza, tiene conto della posizione contributiva del soggetto al momento della emanazione del provvedimento stesso, che è quella giuridicamente fissata dall'atto formale impositivo, in conformità alla legge tributaria che lo consente.

L'art. 6 della legge 1139 del 1966, che dispone la irripetibilità dei tributi pagati per beneficiare del condono, non viola l'art. 53 della Costituzione, in quanto presupposto dell'applicazione del provvedimento di clemenza è l'accettazione volontaria e non obbligatoria delle condizioni che il provvedimento stesso impone al debitore tributario perché possa beneficiarne.

Corte Cost., 8 luglio 1975, n. 185 - Boll. tribut. inform., 1975, 1620

393. - Imposta speciale sul reddito dei fabbricati di lusso - Art. 1 legge n. 1013 del 1964 - Questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 23, 3 e 53 Cost. - Infondatezza.

Non essendo contestata la legittimità costituzionale delle norme sul catasto e del relativo procedimento amministrativo per la determinazione dei gruppi e delle categorie e quindi ammessa la legittimità delle inclusioni, nell'osservanza della disciplina predetta, nelle categorie A/1 e A/8 (abitazioni signorili), che comprendono abitazioni considerate anteriormente di lusso, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 1 della legge 21 ottobre 1964, n. 1013, è infondata in relazione all'art. 23 della Costituzione e, conseguentemente, in relazione agli artt. 3 e 53, in quanto la determinazione dei criteri che l'art. 23 prevede in genere nei casi di imposizione patrimoniale non è richiesto dalla disciplina sul catasto.

Corte Cost., 10 luglio 1975, n. 197 - Boll. tribut. inform., 1975, 1520.

394. - Imposte dirette - Riscossione - Artt. 261 e 262 T.U. n. 645 del 1958 - Questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3, 24, 2° comma, e 101 Cost. - Infondatezza.

Nella speciale materia del fallimento fiscale, ai sensi degli articoli 261 e 262 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, non ha ragione di essere il riferimento all'insolvenza, giacché il presupposto oggettivo di detto fallimento è rappresentato dal mancato pagamento di sei rate consecutive legittimamente iscritte a ruolo per redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali, per cui non importa se l'iscrizione sia definitiva o provvisoria, dato che in ogni caso l'A.F. ha diritto di pretendere il pagamento. Conseguentemente i citati articoli 261 e 262 non contrastano con il principio di eguaglianza sancito dall'articolo 3 della Costituzione.

Nell'ipotesi del fallimento fiscale ex articoli 261 e 262 del T.U. n. 645, del 1958, al posto dell'insolvenza quale presupposto oggettivo sta il mancato pagamento di sei rate consecutive d'imposta e perciò a questo — e non anche all'insolvenza — è rivolto e limitato l'accertamento da parte del tribunale. Pertanto il fatto che sia negato all'imprenditore commerciale di eccepire e dimostrare di non essere debitore, non costituisce violazione dell'art. 24, comma secondo, della Costituzione, in quanto il diritto alla difesa ed alla assistenza tecnica e professionale in giudizio è adeguatamente assicurato, avendo l'interessato le stesse possibilità che spettano ad ogni altro imprenditore commerciale di cui sia chiesta la dichiarazione di fallimento e potendola far valere negli stessi modi.

È infondata la questione di incostituzionalità degli artt. 261 e 262 del T.U. n. 645 del 1958 in relazione all'art. 101 della Costituzione, in quanto il potere di decisione normalmente spettante all'organo giurisdizionale nel fallimento non subisce alcuna limitazione o compressione né si ha da parte dell'organo fallimentare alcun assoggettamento alla volontà della Pubblica Amministrazione, poiché il tribunale, in via esclusiva, è chiamato ad accertare ed accerta, in funzione della richiesta pronuncia di fallimento, l'esistenza in concreto di presupposti del fallimento ed in particolare del presupposto obiettivo.

Corte Cost., 15 luglio 1975, n. 215 - Boll. tribut. inform., 1975, 1621.

395. - Imposta sul reddito delle persone fisiche - Cumulo dei redditi - Art. 2, comma 1°, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 - Questione di legittimità costituzionale.

Non è manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, comma 1°, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, nella parte in cui esclude

la soggettività passiva delle persone i cui redditi siano cumulati con quelli del soggetto passivo, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 29 della Costituzione.

Corte Cost., 10 ottobre 1975, n. 230 - Boll. tribut. inform., 1975, 1708.

396. - Tributi in genere - Reati finanziari - Ultrattività delle disposizioni relative - Questione non manifestamente infondata di costituzionalità.

Non è manifestamente infondata (e se ne rimette quindi l'esame alla Corte Costituzionale) la questione di costituzionalità dagli artt. 8 e 20 legge 7 gennaio 1929 n. 4, sulla repressione delle leggi finanziarie, in relazione agli artt. 2, 69 e 81 cod. pen., come modificati col D.L. 11 aprile 1974, n. 99, convertito in legge 7 giugno 1974, n. 220, nella parte in cui impediscono l'applicazione ai reati finanziari delle disposizioni legislative più favorevoli al reo (cioè, nella specie, delle disposizioni che estendono la possibilità di effettuare il giudizio di comparazione delle circostanze del reato e che modificano il trattamento dei reati concorrenti), in riferimento all'art. 3 Costituzione.

App. Milano, 17 gennaio 1975 - Foro it., 1975, II, 323.

397. - Procedimento - Contenzioso tributario - Ricorso del contribuente - Omessa istanza ex art. 44 D.P.R. n. 636 del 1972 - Estinzione del processo - Questione di legittimità costituzionale.

Non è manifestamente infondata la questione di incostituzionalità dell'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 76 Costituzione.

Comm. trib. 2° grado Mantova, 14 maggio 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1627.

398. - Procedimento - Contenzioso tributario - Accertamenti tecnici - Art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Questione di illegittimità costituzionale. Procedimento - Contenzioso tributario - Regime delle spese - Art. 39 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 - Questione di illegittimità costituzionale.

Non è manifestamente infondata la questione d'incostituzionalità dell'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 76 e 77, 3, 24 Costituzione.

Non è manifestamente infondata la questione d'incostituzionalità dell'articolo 39 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 24 e 3 Costituzione.

Comm. trib. di 1° grado Rovereto, 26 novembre 1974 - Boll. tribut. inform., 1975, 1714.

399. - Tributi in genere - Periodo d'imposta - Significato tecnico - Tributi indiretti - Inapplicabilità - Fattispecie.

L'espressione « periodo d'imposta » ha il significato tecnico, non applicabile alle obbligazioni relative a tributi indiretti, definito dall'art. 3 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, e dall'art. 7 D.P. 29 settembre 1973, n. 597, con riferimento alle imposte dirette, e va intesa come intervallo temporale al quale corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma: pertanto, la disposizione dell'art. 26 legge 5 febbraio 1970, n. 21, secondo cui, con riguardo ai comuni delle zone della Sicilia colpite dai terremoti del 1967 e 1968, è concessa l'esenzione

dai tributi erariali, provinciali e comunali fino al 31 dicembre 1970, anche se dovuti per periodi d'imposta anteriori al 1970, non ha efficacia retroattiva relativamente ai tributi indiretti, anche nei casi in cui il loro pagamento deve o può essere eseguito con riferimento al cumulo degli atti di una data specie, soggetti al tributo, compiuti in un tempo determinato (fattispecie riguardante l'imposta di fabbricazione).

Cass., Sez. I, 5 marzo 1975, n. 821 - Mass. Foro it., 1975, 191.

400. - Tributi in genere - Piano regolatore di Torino - Cessioni di cubatura - Benefici fiscali - Applicabilità.

Tributi in genere - Agevolazioni fiscali - Estremi - Interpretazione estensiva - Ammissibilità.

Le cessioni di cubatura previste dal piano regolatore della città di Torino, approvato con D.P. 6 ottobre 1959, sono assimilabili, ai fini fiscali, ai trasferimenti di diritti reali immobiliari, poiché le norme sulle cubature pongono limiti di edificabilità e con i trasferimenti suddetti questi limiti vengono aumentati per il cedente e, correlativamente, diminuiti per il cessionario; i relativi acquisti di cubatura incrementano, quindi, l'edificabilità di un'area e ad essi possono essere applicati i trattamenti fiscali di favore di cui alla legge 2 luglio 1949, n. 408.

Le norme che importano esenzioni o agevolazioni tributarie, pur non essendo, per il loro carattere eccezionale, suscettibili di applicazione analogica, possono però nei congrui casi essere interpretate in modo estensivo, perché questo risultato ermeneutico pone in risalto l'intenzione del legislatore, dando alle parole da esso usate la portata che le è più conforme.

Cass., Sez. I, 22 gennaio 1975, n. 250 - Mass. Foro it., 1975, 65.

401. - Tributi in genere - Istituti di credito a medio e lungo termine - Agevolazioni fiscali - Limiti - Fattispecie.

Il beneficio fiscale, consistente nel pagamento dell'imposta di registro con il sistema dell'abbonamento, accordato dall'art. 1 legge 27 luglio 1962, n. 1228, ai finanziamenti di durata non inferiore ai tre anni concessi dagli istituti di credito a medio e lungo termine, nonché agli altri atti compiuti dagli istituti di credito speciale di cui al quarto comma di detta disposizione, presuppone, come condizione necessaria, che le operazioni agevolate siano compiute in conformità alle disposizioni legislative concernenti gli istituti che le hanno poste in essere e dei loro statuti (nella specie, sulla base del principio enunziato, è stata esclusa l'estensione della cennata agevolazione alla concessione di un mutuo decennale posta in essere da una cassa rurale e artigiana, in quanto a norma dell'art. 18 R.D. 28 agosto 1937, n. 1706, recepito nello statuto dell'ente mutuante, è vietato alle casse rurali ed artigiane di concedere mutui di durata superiore ai cinque anni).

Cass., Sez. I, 24 febbraio 1975, n. 680 - Mass. Foro it., 1975, 158.

402. - Tributi in genere - Opere pubbliche - Agevolazioni fiscali - Ambito di applicabilità.

La legge 3 agosto 1949, n. 589 (che detta provvedimenti intesi ad agevolare l'esecuzione di opere pubbliche di interesse degli enti locali, nell'estendere il beneficio fiscale previsto dall'art. 18 agli atti rivolti alla attuazione delle altre opere igienico-sanitarie elencate nell'ultimo comma dell'art. 4 e partico-

larmente di mattatoi, lavatoi, bagni pubblici ed ambulatori, pone una norma di carattere meramente esemplificativo, onde l'agevolazione va estesa a tutte le opere che possono comunque qualificarsi come igienico sanitarie, ivi comprese quelle destinate all'esercizio di attività o di servizi che richiedono il mantenimento di determinate condizioni di ambiente per la conservazione di beni consumabili, al fine di evitare che insorgano cause che pongano in pericolo la salute pubblica; in questa categoria di opere rientrano, quindi, anche i mercati generali all'ingrosso ed i magazzini comunali destinati a concentrare lo smercio di prodotti alimentari, assicurando adeguate attrezzature e condizioni rivolte a facilitare i controlli per la sicurezza della salute pubblica.

Cass., Sez. Un., 25 febbraio 1975, n. 736 - Mass. Foro it., 1975, 171.

403. - Tributi in genere - Strade - Agevolazioni fiscali - Estensione alle fidejussioni bancarie.

L'agevolazione fiscale, di natura oggettiva, concessa dall'art. 8 legge 24 luglio 1961, n. 729, per gli atti e contratti diretti all'attuazione del piano di nuove costruzioni stradali e autostradali previsto dalla legge stessa, si estende anche alla fidejussione bancaria prestata in luogo e fino all'importo della cauzione dovuta dall'appaltatore di una di tali opere.

Cass., Sez. I, 26 febbraio 1975, n. 764 - Mass. Foro it., 1975, 178.

**404. - Contributi di miglioria specifica - Art. 14 legge 5 marzo 1963, n. 246 - Cooperativa edilizia - Esenzione - Non compete.
Contributo di miglioria specifica - Art. 5 legge 14 febbraio 1966, n. 60 - Cooperativa edilizia - Esenzione - Non compete.**

Le esenzioni di cui all'art. 14 della legge 5 marzo 1963, n. 246, riguardano la sola imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, e non ostano, quindi, all'applicazione del contributo di miglioria nei confronti di una cooperativa edilizia.

L'esenzione di cui all'art. 5 della legge 14 febbraio 1966, n. 60, concernente la non valutabilità agli effetti tributari dell'acquisto di alloggi costruiti da cooperative edilizie, non si estende al contributo di miglioria che si rende, quindi, applicabile a tali cooperative.

Comm. centr., Sez. XXIV, 4 marzo 1975, n. 3244 - Boll. tribut. inform., 1975, 1797.

**405. - Registro - Edilizia - Agevolazioni fiscali - Casa di abitazione - Applicabilità - Limiti.
Registro - Edilizia - Agevolazioni fiscali - Casa di abitazione - Nozione.
Registro - Edilizia - Agevolazioni fiscali - Casa di abitazione - Nozione - Ambito.**

Ai fini del beneficio fiscale previsto dagli artt. 13 e 14 legge 2 luglio 1949, n. 408, ciò che vale a distinguere una casa di abitazione destinata ad ospitare nuclei familiari da altri edifici genericamente destinati ad abitazione, più particolarmente, ad uso alberghiero, non è la mera esistenza di servizi comuni, non la durata del periodo di permanenza di coloro che occupano i locali, né l'uso cui di fatto venga adibito l'immobile, e tanto meno la denominazione che a questo venga data, ma essenzialmente la sua intrinseca, strutturale e funzionale attitudine ad ospitare nuclei familiari.

Mancando nel nostro ordinamento una definizione di « casa di abitazione », per fissarne il concetto ai fini dell'applicazione delle agevolazioni tributarie pre-

viste dalla legge 2 luglio 1949, n. 408, occorre riferirsi al sistema di vita che caratterizza l'attuale situazione sociale e principalmente al concetto di famiglia, quale è inteso e praticato, con tutte le sue necessarie implicazioni, ed in ispecie alle esigenze della vita familiare come normalmente si svolge nel presente stadio delle relazioni sociali, imperniate sull'autonomia dei nuclei familiari.

Ai fini delle agevolazioni fiscali previste dalla legge 2 luglio 1949, n. 408, e norme successive, sono qualificabili come case di abitazione e si distinguono da quelli ad uso alberghiero anche gli immobili i quali presentano le caratteristiche che, secondo moderni ed ormai diffusi criteri urbanistici, si riscontrano in quegli articolati insediamenti residenziali, costituiti da unità abitative, spesso di minima dimensione (cosiddetti miniappartamenti), ma autosufficienti e destinati ad accogliere nuclei familiari ancorché solo per periodi di villeggiatura o per riposo settimanale, mentre non rientrano nella detta categoria quegli edifici dotati, sotto l'aspetto strutturale e funzionale e con particolare riferimento alla consistenza, natura ed oggettive modalità di funzionamento dei servizi comuni, delle attrezzature specializzate e della organizzazione che contraddistinguono i complessi a carattere alberghiero.

Cass., Sez. I, 18 marzo 1975, n. 1036 - Mass. Foro it., 1975, 238.

406. - Registro - Esenzioni ed agevolazioni - Trieste - Estensione.

Le agevolazioni tributarie, previste per il territorio di Trieste dall'art. 6 legge 18 ottobre 1955, n. 908, non si estendono all'atto di accollo del mutuo agevolato né alla fidejussione prestata a norma dell'accollo stesso.

Cass., Sez. Un., 16 giugno 1975, n. 2407 - Foro it., 1975, L, 1943.

II - DIRITTO FISCALE EUROPEO

407. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Organizzazione comune dei mercati nel settore delle piante vive e dei prodotti della floricoltura - Tassa olandese « sulle eccedenze » - Natura - Effetti.

Una tassa interna può avere effetti equivalenti ad un dazio doganale all'esportazione allorquando la sua applicazione incide sulle vendite all'esportazione in misura maggiore che sulle vendite all'interno del paese, ovvero allorquando la tassa sia destinata ad incentivare attività diretta a rendere il commercio interno più lucrativo dell'esportazione, oppure a favorire in tutt'altra guisa il prodotto destinato al commercio interno a detrimento di quello destinato all'esportazione.

Corte Giust. C.E.E., 23 gennaio 1975, n. 51/74 - Foro it., 1975, IV, 113.

408. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Organizzazione comune dei mercati nel settore dei prodotti trasformati a base di ortofrutticoli - Tariffa doganale comune - Parametri - Peso netto effettivo.

Nello sdoganare le merci di cui alle voci 20.07 B.II.a.1. e 20.07.B.II.b.1.aa della tariffa doganale comune, il cui prezzo, pagato o da pagare, sia stato determinato tenendo conto di un peso netto minimo garantito per unità vendute, detto prezzo va riferito al peso netto effettivo della merce nel suo complesso.

Corte Giust. C.E.E., 10 giugno 1975, n. 91/74 - Foro it., 1975, IV, 197.

409. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Libera circolazione delle merci - Tasse di effetto equivalente ai dazi doganali - Contributi per il finanziamento dell'attività di un ente pubblico - Assimilabilità - Condizioni - Applicabilità delle norme comunitarie sulla concorrenza - Esclusione.

Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Libera circolazione delle merci - Tasse di effetto equivalente ai dazi doganali - Effetti diretti - Decorrenza.

Il contributo, che rientra nel regime generale dei tributi interni, gravanti tanto sui prodotti nazionali quanto su quelli importati secondo gli stessi criteri, può cionondimeno essere una tassa di effetto equivalente ad un dazio doganale all'importazione, quando sia esclusivamente destinato a finanziare attività che giovano in modo specifico al prodotto nazionale tassato.

L'art. 13, n. 2, del trattato C.E.E. (relativo all'abolizione progressiva delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali all'importazione) produce, per la stessa natura, effetti diretti nei rapporti giuridici fra gli stati membri e i loro cittadini, a partire dal 1° gennaio 1970.

Gli artt. 85 e 86 del trattato C.E.E. (regole di concorrenza) non si applicano ad attività del tipo cui si riferisce il giudice proponente (ripartizione di oneri e vantaggi tra importatori di carta, cartone e cellulosa, da una parte, e produttori o utilizzatori nazionali degli stessi prodotti, dall'altra parte, ed intervento, nell'ambito di detta ripartizione, dell'ente nazionale per la cellulosa e la carta).

Corte Giust. C.E.E., 18 giugno 1975, n. 94/74 - Foro it., 1975, IV, 157.

III - DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

410. - Tributi in genere - Accertamento - Notificazione ad uno dei condebitori solidali - Termine per l'impugnazione - Decorrenza.

Tributi in genere - Imposta suppletiva o complementare - Pagamento - Acquiescenza del contribuente - Esclusione - Effetti.

In tema di imposta di registro, la notificazione dell'accertamento di valore effettuata nei confronti di uno dei condebitori solidali d'imposta non fa decorrere, per gli altri coobbligati, il termine per l'impugnazione dell'accertamento.

Il pagamento dell'imposta suppletiva o complementare di registro non importa, per sé, l'acquiescenza del contribuente al nuovo o maggior criterio di tassazione adottato dall'ufficio, e quindi non preclude l'azione di ripartizione d'indebito né quella rivolta a contestare la legittimità della pretesa tributaria.

Cass., Sez. I, 7 novembre 1974, n. 3390 - Mass. Foro it., 1974, 773.

411. - Contributo di miglioria specifica - Istituzione - Giurisdizione delle commissioni tributarie.

In base al regime dettato dalla legge 5 marzo 1963, n. 246, le commissioni tributarie hanno, in materia di contributo di miglioria specifica, piena giurisdizione su tutte le controversie, comprese quelle che attengono alla istituzione del tributo.

Cass., Sez. Un., 9 novembre 1974, n. 3484 - Boll. tribut. inform., 1975, 1386.

412. - Tributi in genere - Diritto previgente - Contenzioso - Ricorso alla commissione centrale - Natura.

Tributi in genere - Contenzioso - Decisione della commissione centrale - Cassazione con rinvio - Sopravvenienza della riforma tributaria.

Secondo l'ordinamento del contenzioso tributario anteriore alla riforma attuata con il D.P. 26 ottobre 1972, n. 633, il ricorso alla commissione centrale delle imposte avverso decisione della sezione di diritto della commissione provinciale non si configura come gravame limitato, né il relativo giudizio si profilava come *iudicium rescindens*, e la commissione centrale esercitava in tale ipotesi le funzioni di giudice d'appello.

Nel caso di cassazione con rinvio di decisione alla commissione centrale delle imposte, se trattasi di causa che secondo l'ordinamento previgente avrebbe dovuto rinviarsi alla medesima commissione centrale quale giudice di secondo grado, sopravvenuto il riordinamento del contenzioso tributario deve disporsi il rinvio alla commissione tributaria di secondo grado competente *ratione loci*, argomentandosi in tal senso dalla disposizione transitoria contenuta nell'art. 43 D.P. 26 ottobre 1972, n. 636, secondo cui le controversie pendenti in seconda istanza avanti la commissione centrale sono decise dalla competente commissione tributaria di secondo grado.

Cass., Sez. I, 18 novembre 1974, n. 3673 - Mass. Foro it., 1974, 827.

413. - Procedimento - Ricorso alle commissioni tributarie - Ricorso interruttivo - Ammissibilità ex art. 24, R.D. n. 1516 del 1937 - Termini per la presentazione.

Per instaurare il procedimento contenzioso è sufficiente la presentazione di un ricorso meramente interruttivo, purché i motivi siano precisati in note depositate almeno cinque giorni prima della seduta fissata per la discussione, ai sensi dell'art. 24, 3° comma, del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516.

Comm. Centr., Sez. V, 19 novembre 1974, n. 618 - Boll. tribut. inform., 1975, 1371.

414. - Procedimento - Accertamento - Intestazione a contribuente defunto - Notificazione agli eredi oltre il sesto mese dalla morte - Nullità dell'accertamento - Ha carattere formale - Raggiungimento dello scopo - Costituisce sanatoria.

L'intestazione dell'avviso alla persona defunta invece che all'erede implica una nullità che riguarda soltanto la direzione dell'avviso quale atto ricettizio e, quindi, è una nullità di carattere formale, sanabile se l'atto ha raggiunto ugualmente il suo scopo con la notificazione all'erede, continuatore della personalità del defunto nei rapporti patrimoniali a lui trasmessi.

Cass., Sez. I, 6 dicembre 1974, n. 4041 - Boll. trib. inform., 1975, 1369.

415. - Tributi in genere - Controversie - Procedimento avanti le commissioni tributarie - Preclusione temporanea di adire il giudice ordinario - Limiti - Provvedimento della commissione centrale - Ricorso per cassazione - Ammissibilità.

Tributi in genere - Contenzioso - Commissione centrale - Poteri.

Il principio della improponibilità dell'azione giudiziaria e del temporaneo difetto di giurisdizione del giudice ordinario in pendenza del procedimento davanti alle commissioni tributarie opera in relazione al normale giudizio che il

contribuente può iniziare, nei limiti consentiti dalla legge, dopo la decisione definitiva degli organi del contenzioso tributario, ma non in relazione al ricorso per cassazione che, a norma dell'art. 111 Costituzione, può essere immediatamente proposto contro i provvedimenti di qualsiasi organo giurisdizionale che abbiano contenuto decisorio e carattere definitivo; tale è nell'ambito della speciale giurisdizione tributaria, il provvedimento della commissione centrale anche quando essa, senza decidere il merito, abbia, con una statuizione che, nel detto ambito, non è suscettibile di essere altrimenti impugnata, rinviato la controversia alle commissioni di grado inferiore per un nuovo esame.

La commissione centrale delle imposte, pur giudicando in sede di legittimità, non esercita una giurisdizione di puro diritto nei limiti segnati dall'art. 360 c.p.c., per il giudizio di cassazione, ma è competente a conoscere anche dei fatti che costituiscono la premessa necessaria per la corretta applicazione delle norme tributarie.

Cass., Sez. I, 9 dicembre 1974, n. 4098 - Mass. Foro it., 1974, 921.

416. - Procedimento - Decisione della commissione tributaria - Annullamento dell'accertamento - Decisione basata non su prove - Nullità.

L'esistenza di un titolo esecutivo, formatosi all'esito di un procedimento ingiuntivo e non opposto, per competenze ed onorari professionali, autorizza l'illazione dell'avvenuta realizzazione della pretesa creditoria. Pertanto è nulla la decisione della commissione tributaria che ritiene inesistente il reddito non in base a prove concrete, quale l'esibizione del verbale di infruttuoso pignoramento o comunque di un documento relativo all'esito negativo della procedura esecutiva ma per scienza privata dei suoi componenti dello stato di dissesto del debitore.

Comm., Centr., Sez. VIII, 11 dicembre 1974, n. 1806 - Boll. tribut. inform., 1975, 1208.

417. - Imposte e tasse in genere - Contenzioso - Obbligo di presentare, insieme con il ricorso, una copia per l'ufficio - Inapplicabilità in caso di presentazione del ricorso per tramite dell'ufficio.

La norma, contenuta nell'art. 17 del decreto di revisione del contenzioso tributario, secondo la quale sono improcedibili i ricorsi non accompagnati da una copia per l'ufficio, non si applica ai ricorsi presentati alle nuove commissioni per tramite dello stesso ufficio.

Comm. trib. I grado Milano, 20 gennaio 1975 - Giur. it., III, II, 32.

**418. - Imposta sugli spettacoli - Accertamento e riscossione dei tributi erariali - Competenza della S.I.A.E. - Azione di accertamento negativo dell'obbligo tributario - Legittimità passivi.
Imposta sugli spettacoli - Addizionale sui diritti erariali - Arrotondamento - Estremi.**

Per le facoltà concesse alla S.I.A.E. dal Ministero delle Finanze in base all'art. 6 legge 2 aprile 1951, n. 226, la S.I.A.E. non è incaricata della mera riscossione dei diritti erariali sugli spettacoli e trattenimenti pubblici ordinari, sportivi e cinematografici, nonché del diritto addizionale e dell'addizionale ai diritti erariali sui pubblici spettacoli di cui alla legge 18 febbraio 1963, n. 67, ma è investita anche del potere di procedere all'accertamento ed alla liquida-

zione dei tributi, ed è responsabile verso lo stato dei diritti e delle imposte che dovrebbe incassare in base a distinta ovvero in misura fissa; pertanto, l'azione (del contribuente) di accertamento negativo dell'obbligo di pagare i tributi sud-detti o di non pagarli nella misura pretesa e percepita, ha per contraddittori necessari sia l'amministrazione finanziaria dello stato, quale titolare del potere di imposizione e del credito tributario e sia la S.I.A.E., alla quale è attribuito il potere di accertamento e di riscossione del tributo.

L'arrotondamento dell'addizionale sui diritti erariali, disposto dall'art. 7 legge 18 febbraio 1963, n. 67, va applicato relativamente ai diritti da liquidarsi sull'introito lordo totale degli spettacoli, giochi e trattenimenti, sull'addizionale complessiva liquidata per ogni manifestazione, anche quando dell'introito to-tale lordo fa parte il prezzo dei biglietti di entrata per la partecipazione alla manifestazione.

Cass., Sez. I, 28 gennaio 1975, n. 338 - Mass. Foro it., 1975, 84.

419. - Tributi in genere - Controversie - Ricorso alle commissioni tributa-rie - Trasferimenti di terreni - Natura agricola o edificatoria - Compe-tenza - Determinazione.

Nel vigore dell'art. 29 R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, che aveva operato una ripartizione delle competenze fra le commissioni cui erano devolute le con-troversie in materia di imposte indirette sui trasferimenti di ricchezza, l'inda-gine diretta in particolare a stabilire la natura agricola o edificatoria dei ter-reni competeva, in primo grado, alla commissione distrettuale delle imposte e, in secondo grado, alla commissione provinciale (sezione valutazioni), qualora si fosse risolta in un accertamento di mero fatto e competeva, invece, in primo grado, alla commissione centrale, qualora avesse implicato la soluzione di que-stioni di diritto (interpretazione di norme legislative, regolamentari o nego-ziali) che potessero incidere, con la imposizione di limitazioni, vincoli o servitù, sulla concreta utilizzazione del bene; qualora una questione di diritto si fosse posta come pregiudiziale rispetto ad una questione di valutazione, il giudizio di estinzione, portato dinanzi alla sezione valutazioni, doveva restare sospeso fino a tanto che la questione giuridica non fosse stata risolta in via definitiva dalla sezione di diritto competente.

Cass., Sez. I, 14 febbraio 1975, n. 572 - Mass. Foro it., 1975, 135.

420. - Tributi in genere - Imposta sulle industrie - Ricorso alle commissioni tributarie - Presupposti.

In tema di imposte sulle industrie, il ricorso alle commissioni previsto dal-l'art. 277 T.U.F.L., approvato con R.D. 14 settembre 1931, n. 1175, postula, ove il contribuente non sia iscritto nei ruoli di R.M., la notificazione prevista dal 3° comma dello stesso articolo; in mancanza di tale notificazione, il contribuente può adire direttamente l'autorità giudiziaria, col rispetto del termine semestrale fissato dall'art. 285 dello stesso T.U.

Cass., Sez. I, 7 marzo 1975, n. 846 - Mass. Foro it., 1975, 197.

421. - Tributi in genere - Contenzioso - Ricorso alle commissioni tributarie - Procedimento.

Nel procedimento avanti alle commissioni tributarie sono applicabili, purché non incompatibili con il sistema processuale tributario, le norme che regolano il processo civile, con l'osservanza, in ogni caso, dei suoi principi fondamentali;

fra tali principi va annoverato quello della corrispondenza fra chiesto e pronunciato; viola detto principio, incorrendo in vizio di ultrapetizione, la commissione provinciale delle imposte, sezione estinzione, la quale, giudicando sull'appello dell'ufficio, riduca il valore imponibile, senza che alcun motivo di gravame sia stato proposto dal contribuente.

Cass., Sez. I, 18 marzo 1975, n. 1037 - Mass. Foro it., 1975, 238.

422. - Tributi in genere - Imposte indirette - Questioni di estimazione semplice - Giurisdizione ordinaria - Limiti.

Il giudice ordinario non ha una giurisdizione diretta in ordine alle controversie di estimazione semplice in materia di imposte indirette, in quanto la sua eccezionale competenza prevista dall'art. 29 R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, nel caso di grave ed evidente errore di apprezzamento e di mancanza o insufficienza di calcolo è condizionata al previo esperimento dei ricorsi dinanzi alle commissioni tributarie ed alla emanazione di una decisione definitiva della commissione provinciale.

Cass., Sez. Un., 22 marzo 1975, n. 1081 - Mass. Foro it., 1975, 247.

423. - Procedimento - Notificazioni - Nullità della notificazione ex art. 160 c.p.c. - Sanatoria ex art. 21 D.P.R. n. 636 del 1972 - Condizioni e limiti.

L'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, regola soltanto quei rapporti nei quali la decadenza per l'ufficio finanziario non si sia ancora maturata al momento in cui il contribuente viene a conoscenza effettiva della pretesa fiscale (la notifica del ruolo o della cartella esattoriale o dell'avviso di mora) e quindi è ininfluyente la circostanza che al tempo della effettuazione della rinotificazione il termine di decadenza sia venuto a maturazione.

Conseguentemente, essendo la notificazione l'atto necessario a dare vita all'accertamento, la nullità di essa ex art. 160 c.p.c. conduce alla inefficacia dell'atto accertativo, che non può quindi costituire titolo valido per la iscrizione a ruolo. Pertanto, se, come nella fattispecie, al momento in cui il contribuente è venuto a conoscenza dell'iscrizione a ruolo è già intervenuta la decadenza dall'accertamento, non è applicabile il predetto art. 21 del D.P.R. n. 636 ed il contribuente ha diritto allo sgravio dell'imposta iscritta a ruolo.

Comm. trib. di 1° grado di Roma, Sez. III, 21 maggio 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1208.

424. - Imposte dirette - Condoni - Intervenuta notifica della decisione della commissione centrale, disponente annullamento con rinvio - Impugnabilità da parte del contribuente - Decisione di merito - Non è tale - Imponibile - È quello risultante dalla decisione impugnata.

A norma dell'art. 2, lett. e) del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, conv. nella legge 19 dicembre 1973, n. 823, deve assumersi, quale imponibile definito per il caso fosse stata notificata e fosse ancora impugnabile dal contribuente la decisione con cui la commissione centrale, accogliendo il ricorso dell'ufficio, avesse annullato, con rinvio ad altra commissione di merito, la pronuncia della commissione provinciale, quello risultante da quest'ultima, non potendosi considerare « di merito » la decisione della centrale.

Comm. trib. 1° grado Pesaro, 13 febbraio 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1371.

425. - Giustizia amministrativa - Deliberazione comunale istitutiva di un tributo - Annullamento in sede giurisdizionale - Efficacia.

Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Delibera comunale - Annullamento - Domanda di restituzione delle imposte pagate - Giurisdizione ordinaria.

L'annullamento in sede giurisdizionale della deliberazione comunale istitutiva di un tributo (nella specie, dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili) che costituisce un atto normativo e, perciò, unitario, è efficace nei confronti di tutti i soggetti destinatari del provvedimento medesimo, ancorché non abbiano partecipato al giudice amministrativo.

La domanda con la quale il contribuente chieda la restituzione dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili pagata in base ad una deliberazione comunale che, ai sensi dell'art. 25 legge 5 marzo 1963, n. 246, ha fissato dal 1° gennaio del decimo anno anteriore alla sua emanazione la data di riferimento per il calcolo dell'incremento, per essere stato tale provvedimento annullato in sede giurisdizionale amministrativa, attiene alla materia dei diritti soggettivi ed appartiene, pertanto, alla giurisdizione ordinaria, anche nel caso in cui il comune eccepisca che tali somme sarebbero dovute in base ad una successiva delibera, avente lo stesso contenuto della prima, ma adottata dopo la scadenza del termine annuale di cui al citato art. 25; l'inosservanza di questo termine comporta, infatti, la carenza del potere impositivo, con la conseguenza che la illegittimità della seconda delibera può essere immediatamente conosciuta dal giudice ordinario, ai fini della disapplicazione della delibera stessa, senza che debbano essere previamente adite le commissioni tributarie.

Cass., Sez. Un., 25 febbraio 1974, n. 731 - Mass. Foro it., 1975, 170.

426. - Obbligazioni in genere - Solidarietà tributaria - Controversie - Litisconsorzio necessario - Esclusione.

Tributi in genere - Condono fiscale - Legge n. 1139 del 1966 - Ripetizione di indebito - Esclusione.

La solidarietà fra coobbligati in materia tributaria non assume una configurazione diversa da quella che l'istituto presenta in base alla disciplina contenuta nel codice civile e, cioè, di una pluralità di rapporti di identica natura e aventi una causa unica; pertanto, resta escluso che nelle obbligazioni tributarie solidali il rapporto sia unico e inscindibile, con la conseguenza, sul piano processuale, di un litisconsorzio necessario.

Il provvedimento di clemenza disposto con legge 23 dicembre 1966, n. 1139, condonando le soprattasse e le pene pecuniarie, preclude la possibilità di esperire l'azione di ripetizione d'indebito in ordine ai tributi, ai diritti e ad ogni altra competenza, corrisposti per poter ottenere il beneficio fiscale.

Cass., Sez. I, 26 febbraio 1975, n. 768 - Mass. Foro it., 1975, 179.

427. - Imposte di consumo - Controversie - Definitività dell'accertamento - Ricorso al giudice ordinario.

Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Esenzione totale - Edifici collettivi o assimilati - Disciplina.

La definitività dell'accertamento, in materia di imposta di consumo sui materiali da costruzione per mancanza del ricorso amministrativo ed *a fortiori* per il decorso del termine utile all'impugnazione di un precedente provvedimento, si riferisce soltanto al *quantum* dell'accertamento e non all'impugnazione che neghi il potere di imposizione del tributo o che faccia valere il diritto all'esen-

zione, nella quale ipotesi resta impregiudicato il diritto del contribuente di resistere alla ingiunzione di pagamento mediante ricorso all'autorità giudiziaria.

La legge 19 luglio 1961, n. 659, non ha concesso agli edifici destinati ad ospitare collettività elencati nell'art. 2 legge n. 1094 del 1938 l'esenzione totale e perpetua dell'imposta di consumo sui materiali impiegati nella loro costruzione, ma si è limitata ad estendere a tali edifici le stesse agevolazioni già concesse per le case di abitazione non di lusso; ai sensi della predetta legge n. 659 del 1961, pertanto, il beneficio della totale esenzione dall'imposta di consumo è applicabile nei riguardi degli edifici cosiddetti assimilabili, la cui costruzione sia stata ultimata entro il 31 dicembre 1961, indipendentemente dalla data di inizio dei lavori, mentre per quelli ultimati dopo tale data spetta il più limitato beneficio previsto dall'art. 5 legge 2 febbraio 1960, n. 35.

Cass., Sez. I, 26 febbraio 1975, n. 775 - Mass. Foro it., 1975, 181.

428. - Imposte dirette - Ritenuta - Ricorso ex art. 171 T.U. n. 645 del 1958 - Termini - Decorrenza.

Il ricorso contro la ritenuta d'imposta dev'essere presentato, ai sensi dell'art. 171 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, entro sei mesi dalla data in cui è stata effettuata la ritenuta e cioè dalla data in cui è stato effettuato il pagamento al netto della ritenuta.

Comm. Centr., Sez. IV, 3 marzo 1975, n. 3034 - Boll. tribut. inform., 1975, 1628.

429. - Tributi in genere - Concordato tributario - Natura - Organo titolare del diritto di imposizione - Potere esclusivo di accertamento - Applicazione in tema d'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili. Tributi locali - Concordato tributario - Imposta sulle aree fabbricabili - Incostituzionalità della normativa - Somme pagate anticipatamente - Irripetibilità.

Tributi in genere - Imposta sulle aree fabbricabili - Incostituzionalità della normativa - Pagamenti anteriori - Effettuazione in vista di un concordato poi non definito - Irripetibilità.

Il concordato tributario, più esattamente denominato accertamento con adesione del contribuente, va qualificato come atto unilaterale di accertamento della Pubblica Amministrazione, avente ad oggetto la determinazione dell'imponibile in base ai criteri della legge d'imposizione, al quale il contribuente presta la sua (previa o coeva) adesione con atto egualmente unilaterale; detto accertamento può avvenire esclusivamente ad opera del soggetto od organo titolare del potere di imposizione e legittimato pertanto all'accertamento, nonché alla sua rettifica, o annullamento, o sostituzione; rispetto all'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, tale organo va identificato nella giunta comunale, il cui intervento per la cosiddetta « approvazione » di uno schema di concordato già predisposto e sottoscritto da altri organi del comune (nella specie, firmato anche dal sindaco) e dai contribuenti, costituisce in realtà non il momento integrativo dell'efficacia di un atto giuridico già perfetto, bensì l'atto di accertamento vero e proprio; ravvisato l'atto di accertamento nella deliberazione della giunta, il cosiddetto « concordato non approvato » non rappresenta nemmeno l'atto di adesione del contribuente, dovendo l'adesione, per essere tale, estrinsecarsi in una manifestazione di volontà riferita ad una determinazione dell'imponibile giuridicamente rilevante, perché ascrivibile al titolare della potestà di riesame dell'originario accertamento.

Le somme pagate in esecuzione di un concordato tributario perfezionatosi e divenuto definitivo per mancato esperimento dei rimedi contenziosi per obbli-

gazioni riguardanti l'imposta retroattiva sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, ai sensi dell'art. 25, 2° comma, legge 5 marzo 1963, n. 246, anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza n. 44 del 1966, non sono ripetibili in forza di espressa riserva di rimborso per l'eventualità di futura dichiarazione di illegittimità costituzionale della norma impositiva contenuta nell'atto di adesione al concordato medesimo; la stessa conclusione vale anche rispetto alla riserva formulata all'atto del pagamento del tributo effettuato a seguito di autodenuncia, ovvero di rettificazione della precedente autodenuncia circa il valore della base imponibile; il contribuente, esposto al rischio della invalidità costituzionale dell'art. 25, 2° comma, legge n. 246 del 1963 citato deve imputare a se stesso di non essersi avvalso degli strumenti offertigli dall'ordinamento e di aver reso definitivo il rapporto tributario con un comportamento passivo, facendo affidamento su mere dichiarazioni di intenzioni, sia di fronte all'autoaccertamento originario, che a quello successivamente operato in rettifica, sia di fronte all'accertamento d'ufficio in via ordinaria ovvero previa sua adesione; il contribuente che corrisposto il *quantum* alla stregua di una determinata norma impositiva asseritamente incostituzionale, voglia contestare la potestà impositiva dell'ente non può limitarsi alla formulazione di riserve ma deve evitare, con la proposizione dell'azione basata sulla incostituzionalità medesima, l'esaurimento totale o parziale del rapporto.

La sentenza della Corte Costituzionale n. 44 del 1966 che ha dichiarato illegittimo l'art. 25, 2° comma, legge 5 marzo 1963, n. 246, in tema di imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili non esplica alcun effetto sul pagamento spontaneo effettuato dal contribuente alla tesoreria comunale in data anteriore alla pubblicazione del dispositivo della sentenza stessa sulla Gazzetta ufficiale in rispondenza alla rettifica dal medesimo operata della base imponibile della originaria autodenuncia; tale rettifica comporta infatti l'irretrattabile riconoscimento della misura della base imponibile rendendo definitiva (almeno nel senso di non ulteriormente riducibile) l'imposta commisurata a tale base ed irripetibili i pagamenti effettuati per estinguere la relativa obbligazione tributaria in epoca anteriore al sopravvenire della sentenza della Corte; l'irripetibilità del pagamento effettuato in via di autodenuncia vale quindi non solo rispetto all'imposta liquidata originariamente dal contribuente nonostante la rettifica dell'ufficio e la conseguente controversia pendente all'atto della pubblicazione della sentenza costituzionale, ma anche rispetto all'ulteriore pagamento in via di autoliquidazione ricollegato ad una rettifica in aumento operata dal contribuente dopo che già era intervenuta (in misura ancora maggiore) la rettifica d'ufficio; né rileva che nella fattispecie rettifica e correlativo pagamento siano stati effettuati nell'intento di addivenire ad un concordato secondo lo schema predisposto dall'ufficio tributario del comune e sottoscritto dal sindaco; l'effettuata rettifica in aumento non può essere considerata come un fraumento di concordato *in itinere* (che si perfeziona con la delibera della giunta comunale), né come un atto di preventiva adesione ad un concordato futuro, non essendo possibile prima della deliberazione medesima che rispetto ad una certa base imponibile collimino atto di accertamento ed atto di adesione; il paradigma cui ricondurre il caso in esame non è quello del concordato tributario non ancora sfociato in un accertamento di ufficio, e perciò certamente non divenuto definitivo, ma quello della rettifica della propria denuncia da parte del debitore di imposta importante gli effetti dell'autoaccertamento e dell'autoliquidazione; l'irripetibilità dei pagamenti, ingiustificata rispetto ad un concordato in via di formazione (perché non sarebbe bastato il perfezionamento di questo per determinare la definitività) ed agli schemi dell'accertamento d'ufficio, ben si spiega alla stregua dei principi dell'autoaccertamento, i quali comportano che la dichiarazione del contribuente, pur non essendo stata sussunta nel concordato, e pur non profilandosi quindi come adesione al concordato medesimo, contenga il riconoscimento di una nuova e maggiore base imponibile determinata dallo stesso contribuente che non ha contestato doverosità e esattezza del pagamento effettuato.

430. - Tributi in genere - Contenzioso - Ricorso dell'ufficio contro decisione della commissione provinciale - Controricorso - Presentazione all'ufficio ricorrente - Mancata trasmissione alla commissione centrale - Nullità della decisione.

In virtù delle disposizioni contenute negli artt. 48, 6° comma, 47 e 45, 2° comma, R.D. 8 luglio 1937, n. 1516, qualora l'ufficio delle imposte proponga ricorso alla commissione centrale delle imposte contro una decisione della commissione provinciale, il contribuente può presentare controricorso alla segreteria della commissione centrale ovvero all'ufficio ricorrente, il quale deve trasmetterlo a quest'ultima; ove la commissione centrale abbia provveduto senza avere avuto, per qualsiasi motivo, conoscenza del controricorso presentato dal contribuente all'ufficio ricorrente, la decisione emessa è nulla per violazione del principio del contraddittorio.

Cass., Sez. I, 11 marzo 1975, n. 892 - Mass. Foro it., 1975, 207.

431. - Tributi in genere - Determinazione dell'imponibile - Decisione della commissione distrettuale - Vizio di estrapetizione - Deducibilità in cassazione - Esclusione.

Nelle controversie relative alla determinazione del valore imponibile di beni, ai fini dell'imposta di registro, non può costituire oggetto di ricorso per cassazione, a norma dell'art. 111 Costituzione, il vizio di estrapetizione in cui è incorsa la decisione della commissione distrettuale delle imposte, ove tale vizio non sia stato dedotto nel successivo giudizio di appello svoltosi dinanzi alla commissione provinciale.

Cass., Sez. I, 18 marzo 1975, n. 1040 - Mass. Foro it., 1975, 238.

432. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Deliberazione istitutiva - Annullamento - Dichiarata illegittimità della retrodatazione del termine di riferimento - Effetti - Conservazione dell'atto - Esclusione.
Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Procedimento - Azione giudiziaria - Pretesa decadenza del comune dal potere di retrodatare al decennio il termine di riferimento - Esperibilità.

Annulata, per mancanza dei presupposti di cui all'art. 25, 1° comma, della legge 5 marzo 1963, n. 246, la deliberazione istitutiva dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, per essersi nella stessa illegittimamente fissato il termine di riferimento al 1° gennaio del decimo anno antecedente, l'intera deliberazione deve considerarsi travolta, posto che la fissazione della data di riferimento ne costituisce elemento essenziale, e che essa non può avvenire per implicito: è, pertanto, infondata la pretesa del comune di applicare l'imposta considerando quale data di riferimento quella di adozione del provvedimento annullato.

Attiene alla contestazione in radice del potere impositivo, e può, quindi, essere direttamente proposta davanti al giudice ordinario l'eccezione con cui il contribuente affermi illegittima la retroazione decennale del termine di riferimento, in quanto deliberata dopo il termine di un anno dall'entrata in vigore della legge.

Cass., Sez. I, 24 marzo 1975, n. 1108 - Boll. tribut. inform., 1975, 1796.

433. - Procedimento - Condono - Domanda di condono in pendenza di causa fiscale avanti all'A.G.O. - Reiezione della domanda di condono - Ricorso alla commissione tributaria - Proponibilità.

L'Autorità giudiziaria avanti alla quale pende una controversia tributaria, deve limitarsi — nell'ipotesi in cui sia stata presentata la domanda di condono — ad un controllo meramente formale della domanda, e non può accertare se il ricorso proposto dal contribuente avverso il rigetto della domanda sia ammissibile e fondato.

App. Milano, 29 aprile 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1521.

434. - Imposte dirette - Accertamento d'ufficio emesso prima della dichiarazione - Illegittimità.

L'accertamento dell'ufficio notificato prima del termine di scadenza della dichiarazione deve essere considerato illegittimo, sia per quanto attiene alla erogazione di sanzioni, sia per quanto attiene all'imposizione dell'onere tributario, non essendosi ancora verificato il presupposto legale per tale forma di esercizio del potere impositivo.

Comm. trib. di 1° grado Milano, 20 maggio 1975 - Boll. tribut. inform., 1975.

435. - Imposte dirette - Riscossione - Ricorso per duplicazione d'imposta - Ricorso all'A.G.O. prima della decisione definitiva delle commissioni tributarie - Inammissibilità.

L'art. 22 del decreto n. 1639 del 1936 si riferisce, genericamente, a tutte le controversie in materia di imposte dirette e quindi anche a quelle che concernono duplicazioni di iscrizioni a ruolo, com'è confermato dall'art. 188 del T.U. n. 645 del 1958, il quale, al terzo comma, dispone che, ove l'ufficio delle imposte non ritenga di accogliere il ricorso contro l'iscrizione a ruolo per duplicazione lo trasmette alla competente commissione distrettuale. Pertanto, in tale ipotesi il contribuente non può agire se non dopo la definizione del giudizio innanzi alle commissioni tributarie.

Cass., Sez. I, 23 maggio 1975, n. 2040 - Boll. tribut. inform., 1975, 1522.

**436. - Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Azione di accertamento negativo - Inammissibilità.
Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Sospetta violazione degli artt. 24, 102, 108 Cost. e della disposizione transitoria - Non manifesta infondatezza.**

Nell'ambito del nuovo assetto del contenzioso tributario, introdotto con il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, non può ritenersi ammissibile l'azione di accertamento negativo dell'obbligazione tributaria.

Non sono manifestamente infondate le questioni di illegittimità costituzionale delle norme del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 24, 102, 108 Costituzione, nonché della VI Disposizione transitoria.

Cass., Sez. Un., 5 agosto 1975, n. 577 - Boll. tribut. inform., 1975, 1625.

IV - ESECUZIONE E RISCOSSIONE

437. - Riscossione delle imposte - Ingunzione fiscale - Sottoscrizione.

È legittima l'ingunzione fiscale sottoscritta dal cassiere dell'ufficio del registro, quando la riferibilità dell'atto all'ufficio non può essere posta in dubbio, essendo stato detto atto controfirmato dal direttore dell'ufficio stesso.

Cass., Sez. I, 5 febbraio 1975, n. 422 - Mass. Foro it., 1975, 101.

438. - Imposte dirette - Riscossione - Esecuzione esattoriale in pendenza di procedura concorsuale - Azione di rivendicazione ex art. 103 legge fallimentare - Partecipazione dell'esattore al giudizio - Esclusione - Incostituzionalità degli artt. 101 e 103 legge fall. in relazione agli artt. 3 e 24 Cost. - Non sussiste.

Imposte dirette - Riscossione - Esecuzione esattoriale - Opposizione giudiziaria del coniuge del contribuente - Divieto ex art. 207, 2° comma, lett. b) del T.U. n. 645 del 1958 - Violazione degli artt. 2, 24 e 29 Cost. - Infondatezza.

L'autonomia del procedimento dell'esecuzione esattoriale rispetto alla procedura concorsuale esclude la partecipazione dell'esattore al giudizio di rivendicazione promosso a norma dell'art. 103 della legge fallimentare. Pertanto le disposizioni degli artt. 101 e 103 della predetta legge in quanto non prevedono il contraddittorio dell'esattore nell'azione di rivendicazione non violano gli articoli 3 e 24 della Costituzione.

Non è fondata la questione di legittimità dell'art. 207, lett. b) del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, in relazione agli artt. 2, 24 e 29 della Costituzione, in quanto l'esecuzione esattoriale è regolata come un procedimento rivolto ad assicurare la sollecita riscossione delle imposte nel preminente interesse costituzionale rivolto a garantire il regolare svolgimento della vita finanziaria dello stato.

Corte Cost., 10 luglio 1975, n. 195 - Boll. tribut. inform., 1975, 1780.

439. - Imposte dirette - Procedimento - Riscossione coattiva dell'imposta - Opposizione del contribuente alla esecuzione o agli atti esecutivi - Ha natura di lite tributaria.

Sono cause tributarie, devolute in primo grado alla competenza per materia del tribunale tutte le controversie tra l'amministrazione finanziaria ed il soggetto passivo del tributo, tanto in sede di cognizione quanto in sede di esecuzione, nelle quali il rapporto tributario venga dedotto come oggetto specifico della pretesa, irrilevante essendo che la contestazione riguardi l'esistenza, la esigibilità o la misura del tributo, ovvero la regolarità formale del procedimento esecutivo.

In questa prospettiva si è ritenuto che non solo l'opposizione alla esecuzione, ma anche l'opposizione agli atti esecutivi ha natura di lite tributaria, nei sensi ed agli effetti indicati; ed in particolare di tali principi si è fatto applicazione in materia di contestazione sulla pignorabilità dei beni mobili assoggettati alla esecuzione fiscale, trattandosi di controversia che, sebbene involga problemi di diritto comune, concerne pur sempre finalisticamente la pretesa dell'amministrazione finanziaria alla riscossione del tributo.

Cass., Sez. Un., 5 luglio 1975, n. 2621 - Boll. tribut. inform., 1975, 1526.

V - DIRITTO PENALE FINANZIARIO

440. - Finanze e tributi - Prescrizione - Oblazione - Domanda di oblazione all'intendente di finanza - Sospensione della prescrizione.

La domanda di oblazione, presentata all'intendente di finanza ai sensi dell'art. 46 legge 7 gennaio 1929, n. 4, è causa obiettiva di sospensione della prescrizione sino al giorno in cui gli atti sono rimessi all'autorità giudiziaria.

Cass., Sez. III, 1 marzo 1974 - Giust. pen., 1975, II, 383.

441. - Finanze e tributi - Reati di monopolio - Vendita di generi di monopolio a prezzi diversi da quelli ufficiali - Illecito amministrativo.

La vendita dei generi di monopolio a prezzi diversi da quelli stabiliti dalle tariffe ufficiali è prevista dal regolamento di esecuzione della legge 22 dicembre 1957, n. 1293, approvato con decreto presidenziale 14 ottobre 1958, n. 1074, che prevede soltanto sanzioni amministrative a carico dei rivenditori che non abbiano osservato il tariffario ufficiale.

Cass., Sez. I, 8 aprile 1974 - Giust. pen., 1975, II, 383.

442. - Imposte dirette - Omessa dichiarazione - Reato istantaneo e condizionato - Prescrizione - Decorre dalla data di definizione dell'accertamento. Imposte dirette - Reato di omessa dichiarazione - Termine di prescrizione - Durata.

Il reato di omessa dichiarazione dei redditi soggetti ad imposte dirette è istantaneo e si consuma con la scadenza del termine perentorio in cui avrebbe dovuto presentarsi la dichiarazione, ma è anche reato condizionato, per il quale la legge fa dipendere la punibilità dal verificarsi di una condizione, costituita, ai sensi dell'art. 21, ultimo comma, della legge 7 gennaio 1929, n. 4, dalla definizione dell'accertamento. Pertanto, la prescrizione del reato non decorre dal giorno della consumazione del reato, ma dalla data in cui è diventato definitivo l'accertamento dell'imposta poiché fino a tale data è impedita all'amministrazione finanziaria la denuncia del reato e l'azione penale non può avere inizio.

Il termine di prescrizione dei reati finanziari di cui all'art. 16 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, non è applicabile ai reati concernenti le imposte dirette, per le quali, a norma del successivo art. 60 sono applicabili le norme stabilite dalle leggi e regolamenti che riguardano le imposte stesse. Conseguentemente nella completa assenza di tali norme, per la prescrizione del reato, si applica l'art. 157 c.p., che determina la durata della prescrizione nelle contravvenzioni punibili, come nella specie, con l'ammenda, in mesi diciotto, prolungabili, in caso di interruzione della prescrizione, fino a mesi ventisette, a norma dell'art. 160 c.p.

Cass., Sez. III pen., 7 settembre 1974, n. 5905 - Boll. tribut. inform., 1975, 1786.

443. - Imposte dirette - Sanzioni - Soprattassa - Oblazione - Estinzione del reato - Condizioni ex art. 48, ult. comma, legge 7 gennaio 1929, n. 4 - Questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. - Manifesta infondatezza. Imposte dirette - Omessa dichiarazione - Reato istantaneo - Prescrizione - Decorrenza.

L'oblazione non produce l'estinzione del reato se il reo non provvede al pagamento, unitamente alla somma determinata dall'autorità amministrativa

per l'oblazione, della soprattassa, del tributo e delle spese giudiziali, a norma dell'ultimo comma dell'art. 48 della legge 7 gennaio 1929, n. 4. E poiché tutti i contribuenti sono posti in grado di assolvere all'obbligo del pagamento, è manifestamente infondata l'eccezione di incostituzionalità della predetta norma in relazione all'art. 3 della Costituzione, che proclama l'uguaglianza di tutti i cittadini davanti alla legge.

Il reato di omessa dichiarazione dei redditi soggetti ad imposte dirette è istantaneo e si consuma con la scadenza del termine perentorio in cui avrebbe dovuto presentarsi la dichiarazione, ma la prescrizione decorre non dal giorno della consumazione del reato, bensì dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo, in quanto in precedenza l'amministrazione finanziaria non può denunziare il reato fino a quando non sia stato accertato il tributo, ai sensi dell'art. 21, comma ultimo, della legge 7 gennaio 1929, n. 4.

Cass., Sez. III pen., 7 settembre 1974, n. 5907 - Boll. trib. inform., 1975, 1781.

444. - Finanze e tributi - Accertamento - Dichiarazione dei redditi - Omessa dichiarazione - Accertamento - Risultanze - Carattere vincolante per il giudice penale.

Le risultanze dell'accertamento tributario, in materia di tributi diretti, sono vincolanti per il giudice penale e la forza cogente della pronuncia con la quale l'accertamento si conclude comprende l'esistenza del debito tributario, il suo ammontare, nonché i presupposti logico-giuridici di detto accertamento ed i relativi obblighi del soggetto d'imposta.

L'art. 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, infatti, ha sottratto ogni competenza al giudice penale in merito all'esistenza e consistenza del tributo e, quindi, anche in ordine agli obblighi del soggetto d'imposta il cui inadempimento ha dato luogo all'accertamento. Ciò è reso palese dal rilievo che l'azione penale ha corso soltanto dopo che l'accertamento sia divenuto definitivo in base alle leggi finanziarie.

Cass., Sez. VI pen., 16 novembre 1974 - Mass. dec. pen., 1975, 520.

445. - Tributi - Amnistia - D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834.

Il primo comma dell'art. 1 del D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 830, dispone che «è concessa amnistia per i reati previsti dalla legge concernente i tributi indicati negli artt. 1, 6, 7, 8, 9, del D.L. 5 novembre 1973, n. 823».

Soggiunge e precisa, poi, il secondo comma dello stesso articolo, che «l'amnistia si applica ai reati riferibili alle pendenze e alle situazioni concernenti i tributi indicati nel precedente comma, a condizione che le pendenze e le situazioni siano definite o regolarizzate secondo le disposizioni del decreto legge suindicato, come modificato dalla legge di conversione».

Risulta, quindi, evidente, dal tenore delle espressioni usate, che l'amnistia si applica soltanto a quei rapporti tributari per i quali esista controversia avanti alle commissioni o sia ancora in corso un'istruttoria presso gli uffici fiscali, e che siano pertanto suscettibili di definizione nelle forme stabilite dal D.L. 5 novembre 1973, n. 660, convertito con modificazioni in legge 19 dicembre 1973, n. 823, recante, come risulta dal suo titolo, «norme per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria» (c.d. condono fiscale).

Cass., Sez. III, 19 aprile 1975, n. 4280 - Riv. pen., 1975, 941.

446. - Tributi - Imposta di fabbricazione di minerali - Trasporto senza certificato di provenienza.

All'ipotesi del trasporto di olio minerale, carburante e lubrificante, senza il certificato di provenienza, va equiparata quella del trasporto con certificato

irregolare, trattandosi di reato formale di pericolo, che sussiste indipendentemente da un evento di danno (evasione dell'imposta) e si consuma con il fatto di mettere in circolazione il prodotto senza detto certificato, ovvero con certificato che sia comunque difforme dalla rigorosa regolarità formale prescritta dalla legge.

Il reato di trasporto di olii minerali senza certificato di provenienza è un reato comune che può essere realizzato da chiunque.

Cass., Sez. III, 19 aprile 1975 - Riv. pen., 1975, 941.

VI - IMPOSTE DIRETTE

447. - Imposta sulle società - Esenzione ex art. 14 legge n. 717 del 1965 - Condizioni.

La norma di cui all'art. 14 della legge 26 giugno 1965, n. 717, che consente la esenzione dall'imposta sulle società alle nuove iniziative produttive, non è collegata in maniera inscindibile alle altre norme agevolative, per cui l'esenzione dall'imposta sulle società compete anche quando l'iniziativa economica organizzata non abbia il carattere di stabilimento tecnicamente organizzato.

Comm. Centr., Sez. II, 20 novembre 1974, n. 740 - Boll. tribut. inform., 1975, 1525.

448. - R.M. - Organizzazioni di lotterie - Premi in autovetture - Imposta di R.M. cat. A - Obbligo di pagamento con facoltà di rivalsa - Sussiste.

Il terzo comma dell'art. 127 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, nel riferirsi agli organizzatori di lotterie in genere intende riferirsi a qualunque attribuzione di beni mediante sorteggio tra persone legittimate dal possesso di un titolo di partecipazione, sia che tale partecipazione costituisca fine a se stessa, sia un mezzo incentivo di richiamo ad una manifestazione con scopo e contenuto diversi. Pertanto sussiste in ogni caso l'obbligo degli organizzatori di corrispondere l'imposta, con facoltà di rivalsa, per le vincite da essi dovute, ancorché non in forma pecuniaria.

Comm. Centr., Sez. I, 27 novembre 1974, n. 1054 - Boll. tribut. inform., 1975, 1629.

449. - R.M. - Zone depresse del centro-nord - Imprese alberghiere - Esenzione ex art. 8 legge n. 1635 del 1957 - Compete.

L'art. 8 della legge 29 luglio 1957, n. 635, nel riferirsi alla «industria» senz'altra specificazione, comprende nel beneficio sia le imprese produttrici di beni che le imprese produttrici di servizi. Pertanto, l'esenzione in questione spetta anche alle imprese alberghiere.

Comm. Centr., Sez. VIII, 27 novembre 1974, n. 1160 - Boll. tribut. inform., 1975, 1632.

450. - R.M. - Periodo d'imposta - Vendita sottoposta a condizione sospensiva - È quello in cui si verifica la condizione.

Per l'art. 81 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, presupposto di imposta di ricchezza mobile è la produzione di un reddito che, nel caso di vendite sot-

toposte a condizione sospensione, si realizza nel momento in cui si verifica la condizione stessa. Perciò è tale momento che determina il periodo d'imposta cui il reddito si riferisce e in relazione al quale sorge l'obbligo del contribuente ed il conseguente diritto della finanza di accertarlo. Pertanto è nullo l'accertamento eseguito con riferimento a periodo d'imposta antecedente al verificarsi della condizione sospensiva.

Comm. Centr., Sez. IV, 2 dicembre 1974, n. 1274 - Boll. tribut. inform., 1975, 574.

451. - Imposta sulle società - Esenzione - Cooperative - Requisiti mutualistici - Osservanza - Giudizio sull'osservanza - È competenza delle commissioni tributarie.

Imposta sulle società - Esenzioni - Cooperative - Assegnazione ai soci dell'avanzo di gestione in relazione ai salari - Non costituisce distribuzione di dividendo - Esenzione - Compete.

Rientra nella competenza delle commissioni tributarie giudicare se i requisiti mutualistici contenuti negli statuti la cui osservanza è richiesta ai fini dell'esenzione dall'imposta sulle società siano stati di fatto osservati.

L'assegnazione ai soci dell'avanzo di gestione effettuata in rapporto ai salari percepiti non può considerarsi distribuzione di dividendi; poiché questi ultimi corrispondono soltanto agli utili distribuiti con riferimento alla quota di partecipazione al capitale sociale versato. Conseguentemente la predetta assegnazione non costituisce inosservanza dei fini mutualistici e non fa venir meno il diritto all'esenzione della cooperativa dall'imposta sulle società ai sensi dell'art. 151 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. Centr., Sez. X, 4 dicembre 1974, n. 1458 - Boll. tribut. inform., 1975, 1058.

452. - D.M. - Società liquidata e cancellata dal registro delle imprese - Rettifica della dichiarazione nei confronti della società - Nullità - Responsabilità del liquidatore - Non sussiste.

Il perdurare di rapporti di dare e di avere in capo alla società è un ostacolo alla effettiva estinzione della stessa nonostante l'avvenuta cancellazione dal registro delle società, ma nel presupposto che i rapporti stessi, al momento della cancellazione, siano già oggetto di una controversia o quanto meno contestati in via stragiudiziale. Conseguentemente il semplice emergere di una pretesa creditoria dopo l'avvenuta cancellazione non può fare rivivere l'ente sociale ormai giuridicamente estinto. Pertanto l'accertamento in rettifica della dichiarazione nei confronti di società estinta notificato al liquidatore è nullo in quanto è improduttivo di effetti giuridici e non sussiste la responsabilità solidale del liquidatore.

Comm. Centr., Sez. IX, 5 dicembre 1974, n. 1508 - Boll. tribut. inform., 1975, 1715.

453. - R.M. - Società liquidata e cancellata dal registro delle imprese - Pretesa creditoria per rettifica della dichiarazione presentata - Va fatta valere nei confronti dei soci - Limiti.

Se l'amministrazione finanziaria procede alla rettifica della dichiarazione presentata, notificandola dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese, non può far valere la pretesa creditoria verso la società o solidal-

mente verso il liquidatore, ma soltanto nei confronti dei soci nei limiti delle somme riscosse in base al bilancio finale di liquidazione.

Comm. Centr., Sez. IX, 5 dicembre 1974, n. 1508 - Boll. tribut. inform., 1975, 1715.

454. - R.M. - Vendita di immobili - Corresponsione di una somma a titolo di avviamento commerciale - Tassazione - Legittimità.

Se nel prezzo pattuito per la vendita di un immobile in precedenza adibito ad attività commerciale è compreso il pagamento di una somma a titolo di avviamento commerciale, è legittimo l'assoggettamento di tale somma all'imposta di ricchezza mobile.

Comm. Centr., Sez. IV, 9 dicembre 1974, n. 1562 - Boll. tribut. inform., 1975, 1786.

455. - Imposta sulle società - Opere pie ed enti assistenziali - Esenzione - Carattere soggettivo - Effetti.

L'esenzione dall'imposta sulle società, prevista dall'art. 3, n. 6, legge 6 agosto 1954, n. 603, per le opere pie e gli enti pubblici di previdenza e assistenza nonché per gli enti il cui è equiparato per legge ai fini di beneficenza e istruzione, ha carattere soggettivo, e si applica quindi a tutte le componenti patrimoniali, redditi e attività confluenti negli scopi istituzionali di assistenza, beneficenza e simili, degli enti considerati (nella specie, la Suprema Corte ha ritenuto esatta l'applicabilità dell'esenzione, affermata dalla corte di merito con riguardo a due farmacie di un ente ospedaliero).

Cass., Sez. II, 11 dicembre 1974, n. 4190 - Mass. Foro it., 1974, 944.

456. - R.M. - Finanziamento dei soci - Anticipazione del socio unico azionista alla società - Presunzione ex art. 86 T.U. n. 645 del 1958 - Legittimità.

È legittima la presunzione ex art. 86 del T.U. n. 645 del 1958 di fruttuosità delle anticipazioni effettuate dal socio alla società quando non sia addotta la prova che le anticipazioni siano state fatte a titolo diverso dal mutuo.

Comm. Centr., Sez. II, 11 dicembre 1974, n. 1770 - Boll. tribut. inform., 1975, 1214.

457. - Tributi in genere - Banche esercenti il credito a medio e lungo termine - Imposta di abbonamento - Natura - Criteri di applicazione - Fattispecie.

Il trattamento fiscale agevolato dell'abbonamento previsto dall'art. 1 legge 27 luglio 1962, n. 1228, riguarda, oggettivamente, le operazioni di finanziamento a medio o lungo termine che si concretino in operazioni di investimento di durata non inferiore a tre anni e, soggettivamente, con attribuzione di una propria e diretta titolarità, tanto gli istituti di credito e le sezioni, fornite di personalità giuridica, dei medesimi e delle aziende di credito che esercitano, in conformità alla legge e agli statuti, il credito a medio e lungo termine, quanto le aziende di credito esercenti di regola il credito ordinario, ma che,

in forza della relativa disciplina bancaria (nella specie la cassa di risparmio di Venezia, a tanto autorizzata dal proprio statuto approvato con D.M. 26 aprile 1954), sono autorizzate a svolgere detto tipo di attività creditizia, sia attraverso proprie sezioni o gestioni prive di tale personalità (nell'enunciare il principio di cui in massima, la Suprema Corte ha respinto la tesi secondo cui l'agevolazione sarebbe soggettivamente circoscritta agli istituti che ai sensi dell'art. 41 legge bancaria 7 marzo 1938, n. 141, esercitano il credito speciale).

Cass., Sez. I, 8 gennaio 1975, n. 29 - Mass. Foro it., 1975, 12.

458. - R.M. - Zone depresse del centro-nord - Impresa di autotrasporti sorta in località già riconosciuta depressa - Esenzione ex art. 17 legge n. 614 del 1966 - Compete.

L'esenzione di cui all'art. 8 della legge 20 luglio 1957, n. 635, nell'esistenza dei requisiti richiesti, compete alle nuove imprese, anche se produttrici di servizi (nella specie, autotrasporti) sorte in località già riconosciute depresse entro i tre anni successivi all'entrata in vigore della legge 22 luglio 1966, n. 614.

Comm. Centr., Sez. II, 15 gennaio 1975, n. 428 - Boll. tribut. inform., 1975, 1525.

459. - R.M. - Zone depresse del centro-nord - Esenzione ex art. 3 legge n. 614 del 1966 - Nuove imprese industriali - Concetto.

R.M. - Zone depresse del centro-nord - Esenzione ex art. 8 legge n. 614 del 1966 - Impiego di mano d'opera fuori della zona depressa - Irrilevanza.

Ai fini della esenzione di cui all'art. 8 della legge n. 614 del 1966, un'attività imprenditoriale deve considerarsi nuova quando non sussiste identità soggettiva e di locali d'esercizio con altra impresa cessata che svolgeva analoga attività.

Ai fini dell'esenzione di cui alla legge n. 614 del 1966 è irrilevante il fatto che l'imprenditore, oltre ad impiegare lavoro subordinato nel comune depresso in cui sussistono i locali e l'organizzazione dell'azienda, utilizzi, ancorché con notevole ampiezza, il lavoro autonomo d'altri soggetti residenti fuori di detto comune.

Comm. Centr., Sez. II, 15 gennaio 1975, n. 404 - Boll. tribut. inform., 1975, 1787.

460. - Imposta sulle società - Industrializzazione del Mezzogiorno - Industria turistica - Esenzione - Spetta.

L'esenzione decennale dall'imposta sulle società, compete alle nuove imprese produttive, comprese quelle che agiscono nel settore dell'industria turistica, qualunque sia la rilevanza e lo sviluppo attuale.

Comm. Centr., Sez. II, 15 gennaio 1975, n. 432 - Boll. tribut. inform., 1975, 1633.

461. - Imposta complementare - Partecipazione in società di capitali e ristretta base azionaria - Presunzione di distribuzione di reddito - Limiti.

Anche quando la società è a ristretta base azionaria ed appare essere mera forma di un'attività speculativa di persone determinate, che svolgono un

esercizio d'impresa come titolari diretti, l'ufficio deve fornire la prova che la società ha prodotto un reddito e che di questo reddito una parte è distribuibile ai soci quale dividendo.

Comm. Centr., Sez. II, 29 gennaio 1975, n. 1190 - Boll. tribut. inform., 1975, 1525.

462. - R.M. - Plusvalenze - Operazione di compravendita di immobili - Intento speculativo - Esclusione - Fattispecie.

Nelle isolate operazioni di compravendita di immobili la plusvalenza è tassabile in quanto l'intento speculativo sussista sia nel momento dell'acquisto che in quello successivo dell'alienazione ricollegati in un unico processo ideativo. Tale intento è da escludersi quando, come nella fattispecie, sia intercorso un lungo periodo di tempo tra i due atti di acquisto e di vendita e questa sia stata determinata dalla necessità di sovvenire a determinate esigenze di famiglia.

Comm. Centr., Sez. II, 19 febbraio 1975, n. 2492 - Boll. tribut. inform., 1975, 1524.

463. - R.M. - Ospedale - Avanzi di gestione - Assoggettabilità - Esclusione.

Gli avanzi di gestione di un ospedale avente natura di istituzione pubblica, essendo dalla legge vincolati a finalità sociali predeterminate, non sono soggetti all'imposta di ricchezza mobile.

Cass., Sez. I, 25 febbraio 1975, n. 749 - Mass. Foro it., 1975, 175.

464. - Imposta sulle società - Reddito complessivo - Redditi dei fabbricati siti all'estero - Concorrono alla formazione del reddito complessivo.

I redditi dei fabbricati siti all'estero e ricompresi nel bilancio di una persona giuridica concorrono, a norma dell'art. 148, lett. h), del D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645, alla formazione del reddito complessivo da assoggettare all'imposta sulle società.

Comm. Centr., Sez. XI, 27 febbraio 1975, n. 2934 - Boll. tribut. inform., 1975, 1790.

465. - R.M. - Soggettivazione passiva - Comproprietari che procedono congiuntamente alla costruzione ed alla vendita di immobili - Costituiscono società di fatto.

Se due o più persone sono proprietarie, in parte *pro-diviso* e in parte *pro-indiviso*, di un fondo e fabbricato e procedono di concerto alla demolizione e ricostruzione, impegnandosi congiuntamente ad affrontare i costi e i rischi, ed alla successiva vendita, realizzando un ricavo comune, costituiscono una società di fatto, e quindi è legittimo l'accertamento dell'ufficio eseguito nei confronti di un unico soggetto collettivo.

Comm. Centr., Sez. II, 26 febbraio 1975, n. 2858 - Boll. tribut. inform., 1975, 1631.

466. - Accertamento imposta sui redditi - Ritenuta d'acconto - Compensi corrisposti ad ausiliari del commercio - Esclusione.

Poiché le attività ausiliarie del commercio rientrano nella enumerazione di cui all'art. 2195 cod. civ., esse ancorché non siano esercitate in forma imprenditoriale, danno luogo per gli effetti fiscali alla produzione di un reddito d'impresa, ciò essendo espressamente statuito dall'art. 51, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597; i relativi compensi non sono, pertanto, soggetti alla ritenuta d'acconto di cui all'art. 25, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, concernente i redditi di lavoro autonomo.

Trib. Milano, 20 marzo 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1373.

467. - R.M. - Plusvalenze - Soggetto tassabile in base a bilancio - Realizzo di immobili - Plusvalenza - Mancanza di impresa e di intento speculativo - Intassabilità.

R.M. - Interessi attivi - Esenzione ex art. 18 legge n. 408 del 1949 - Limiti.

La disciplina dell'art. 106 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, non si estende indistintamente a tutti i soggetti tassabili in base a bilancio, ma riguarda soltanto quelli tra essi che esercitano una impresa, cioè che svolgono un'attività economica organizzata ai fini della produzione o dello scambio dei beni o dei servizi. Pertanto, se nei confronti di un ente non è configurabile l'esercizio di un'impresa, non è dato sottoporre a tassazione la plusvalenza realizzata a mezzo di vendita dei cespiti patrimoniali, ove non sia comprovato l'intento speculativo nelle relative operazioni di compravendita e ciò sia al momento dell'acquisto che della vendita dei beni, ricollegati in un unico processo ideativo.

L'esenzione dall'imposta di ricchezza mobile degli interessi sulle somme mutate per la costruzione o per la prima compravendita di case di abitazione non di lusso, ai sensi del secondo comma dell'art. 18 della legge 2 luglio 1949, riguarda sia gli interessi sul prezzo dell'acquisto dilazionato sia gli interessi sulle somme prese a mutuo per l'acquisto dell'area su cui la costruzione dovrà sorgere.

Comm. Centr., Sez. II, 23 aprile 1975, n. 5546 - Boll. tribut. inform., 1975, 1629.

468. - Tributi in genere - Diritto previgente - Imposte dirette - Maggiorazione per ritardata iscrizione - Natura.

Tributi in genere - Diritto previgente - Imposte dirette - Dichiarazione infedele - Estremi.

A norma del previgente T.U. delle imposte dirette 1958 n. 645, la nozione di dichiarazione infedele ha il medesimo contenuto sia agli effetti dell'applicabilità della maggiorazione prevista dall'art. 184-bis per la ritardata iscrizione a ruolo del maggior reddito determinato dall'ufficio sia agli effetti dell'applicazione della soprattassa prevista dal successivo art. 245.

Agli effetti del T.U. n. 645 del 1958 si ha dichiarazione infedele solo nell'ipotesi di esposizione di dati di fatto non conformi al vero, non nelle ipotesi di errata valutazione giuridica di essi (ad es. detraibilità o meno di certe partite passive, peraltro esattamente specificate).

Cass., Sez. Un., 10 maggio 1975, n. 1815 - Foro it., 1975, I, 1669.

469. - Imposta sulle società - Industrializzazione del Mezzogiorno - Società con sede nei territori agevolati e costituite altrove prima della legge n. 717 del 1965 - Esenzione - Compete.

Il beneficio dell'esenzione dall'imposta sulle società ai sensi del 2° comma dell'art. 14 della legge 26 giugno 1966, va accordato sia alle società già costituite e con sede nei territori indicati dall'art. 3 della legge 10 agosto 1950, n. 646, e successive modificazioni e integrazioni, sia alle società con sede nei territori stessi anche se costituite altrove.

Cass., Sez. I, 21 maggio 1975, n. 2007 - Boll. tribut. inform., 1975, 1788.

470. - Imposta sulle società - Esenzioni - Enti morali - Gestione di aziende commerciali e industriali - Esenzione ex art. 3, n. 6, legge n. 603 del 1954 - Compete - Condizioni.

L'esenzione concessa dall'art. 3, n. 6, della legge 6 agosto 1954, n. 603, successivamente repecito dall'art. 151 lett. g) ed i) del T.U. n. 645 del 1958, agli enti morali compete anche per i redditi ricavati nell'esercizio di attività commerciali e industriali (nella specie esercizio di farmacia e di acquedotto), che rappresentino mere attività strumentali dell'ente cui fanno capo, per corrispondere ai fini istituzionali di natura ed interesse pubblico che l'ente stesso persegue.

Cass., Sez. I, 28 maggio 1975, n. 2173 - Boll. tribut. inform., 1975, 1632.

471. - R.M. - Plusvalenze - Fusione per incorporazione - Fattispecie anteriore alla legge n. 1 del 1956 - Mancanza dell'intento speculativo - Plusvalenza - Intassabilità.

Prima dell'entrata in vigore della legge 5 gennaio 1956, n. 1, le plusvalenze costituivano materia imponibile soltanto se realizzate mediante un'attività speculativa, cioè mediante il trasferimento del bene cui la plusvalenza è incorporata ad un prezzo superiore al prezzo di acquisto.

Cass., Sez. I 4 giugno 1975, n. 2225 - Boll. tribut. inform., 1975, 1629.

472. - Imposta sulle società - Società estera con stabile organizzazione in Italia - Tassazione in base a bilancio in via opzionale - Patrimonio imponibile - È quello risultante dal bilancio della stabile organizzazione.

L'art. 2 della legge 6 agosto 1954, n. 603, nel determinare il modo di commisurare l'imposta nei confronti delle società ed associazioni estere che non siano assoggettabili all'imposta di ricchezza mobile in base a bilancio implica in maniera inequivocabile la possibilità di esistenza, all'epoca, di società straniere che fossero assoggettate, in via opzionale, o fossero assoggettabili *ope legis*, a tassazione su bilancio, con evidente riferimento alle società straniere contemplate rispettivamente agli artt. 2506 e 2505 cod. civ.

Pertanto se la società estera soggetta all'imposta sulle società per l'attività svolta in Italia, come nella fattispecie, era tassabile opionalmente — come in effetti fu tassata — in base a bilancio, il presupposto di detta imposta è vincolato alle risultanze del bilancio definito in sede di ricchezza mobile, senza possibilità di indagare se altri elementi (nella specie, azioni possedute) possano essere ricompresi nell'imponibile ai sensi dell'art. 4, terzo comma, della legge n. 603 del 1954.

Cass., Sez. I, 9 luglio 1975, n. 2672 - Boll. tribut. inform., 1975, 1633.

VII - IMPOSTA DI BOLLO, REGISTRO, SUCCESSIONI E IPOTECARIE

473. - Registro - Finanziamenti da istituti di credito ad imprese - Agevolazioni fiscali - Aliquote applicabili.

Ai fini dell'applicabilità delle agevolazioni previste dalle lett. b) e c) degli artt. 4 e 28 tariffa all. A alla legge di registro approvata con R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, come modificati dagli artt. 1 e 2 legge 4 aprile 1953, n. 261, la nota apposta in calce al citato art. 4, pur essendo unica per entrambe le ipotesi, assume tuttavia un diverso significato, a seconda che si tratti dell'una o dell'altra delle ipotesi stesse; poiché l'aliquota dello 0,50 % (lett. b) è ancorata dalla legge al criterio soggettivo consistente nella qualità delle parti (che devono essere, rispettivamente, un istituto di credito compreso tra quelli indicati nel R.D.L. 12 marzo 1936, n. 375 e successive modificazioni, ed un'impresa commerciale o industriale), il divieto di estendere l'efficacia della cessione anche ad altre operazioni, sancito nell'ultima parte della predetta nota, va inteso nel senso che l'agevolazione non spetta se il finanziamento e la cessione si riferiscono, anche parzialmente, a soggetti sprovvisti delle indicate qualità, mentre per godere del beneficio è richiesto, senza alcun'altra limitazione, che i contraenti abbiano tali qualità e che gli effetti dei due negozi restino ad essi circoscritti; nell'ipotesi dell'aliquota dello 0,25 % (lett. c), essendo l'agevolazione concessa perché la cessione garantisce un finanziamento diretto a fornire il denaro necessario per adempiere una prestazione dovuta alla pubblica amministrazione (generalmente in base a contratto di somministrazione o di appalto), essa perderebbe la sua ragion d'essere se non fosse collegata e circoscritta al detto finanziamento; per tale ipotesi la nota significa, quindi, che l'agevolazione, stabilita in vista del criterio oggettivo dell'esclusivo e rigoroso collegamento tra la cessione e lo specifico atto di finanziamento cui essa si riferisce, non spetta se vi è la possibilità che l'efficacia della cessione medesima sia estesa anche ad altre operazioni.

Cass., Sez. I, 15 novembre 1974, n. 3621 - Mass. Foro it., 1974, 818.

474. - Registro - Società di fatto - Enunciazione - Sentenza dichiarativa di fallimento - Valore imponibile riferito al ricavato all'asta fallimentare - Illegittimità.

Nell'ipotesi di società di fatto enunciata al momento della sentenza dichiarativa di fallimento, l'imponibile soggetto ad imposta di registro è determinato dal valore venale dei beni conferiti in società al giorno del trasferimento. È quindi illegittimo prendere a base della valutazione il prezzo realizzato a seguito delle vendite fallimentari, con riferimento cioè a momento largamente posteriore a quello dell'avvenuto trasferimento.

Cass., Sez. I, 22 novembre 1974, n. 3761 - Boll. tribut. inform., 1975, 1794.

475. - Registro - Costruzioni navali - Benefici - Registrazione a tassa fissa - Condizioni.

Per potere usufruire del beneficio della registrazione a tassa fissa del contratto relativo alla costruzione di una nave, ai sensi degli artt. 4 legge 17 luglio 1954, n. 522 e 6 legge 19 luglio 1950, n. 764, non è sufficiente che le parti abbiano pattuito una futura costruzione di nave, ma è, invece, necessaria la tempestiva realizzazione dell'opera, con la conseguenza che l'iniziale ammissione al detto beneficio non integra un fatto giuridico definitivo a sé stante e,

come tale, insensibile alle successive vicende della costruzione; pertanto, a norma dell'art. 8 legge 31 marzo 1961, n. 301, si incorre nella decadenza dell'agevolazione nel caso in cui i lavori di costruzione non siano stati mai iniziati per essere divenuta impossibile l'esecuzione del contratto.

Cass., Sez. I, 3 dicembre 1974, n. 3941 - Mass. Foro it., 1974, 884.

476. - Registro - Atto di precostituzione di condominio - Necessaria efficacia reale - Concessione *ad aedificandum* o divisione di cosa futura - Rispettivo regime tributario.

La comproprietà « pro-indiviso » non può trasformarsi in frazioni di proprietà solitaria se non per effetto di un atto avente efficacia reale. Tale trasformazione non può mai, invece, essere effetto di un semplice regolamento convenzionale dell'uso dell'area comune da parte di comproprietari di essa (che riguarda, cioè, il godimento, ma non già la proprietà del bene medesimo).

Per ottenere l'attribuzione di proprietà esclusiva di singole porzioni dell'erigendo edificio, si avrà o costituzione di reciproci diritti *ad aedificandum* ovvero divisione della cosa futura.

In ordine all'imposta di registro si delineano queste conseguenze:

a) se le parti intendono dar vita al condominio, passando attraverso la fase dei diritti di superficie da attribuirsi a ciascun condominio, l'atto di precostituzione del condominio sconterà l'imposta proporzionale per l'acquisto a titolo derivativo-costitutivo dei rispettivi diritti di superficie;

b) se le parti intendono dar vita al condominio mediante semplice divisione del futuro edificio, l'atto di precostituzione del condominio sconterà l'imposta graduale;

c) qualora la precostituzione del condominio sia contestuale all'acquisto dell'area in comproprietà, non vi è modo di evitare una duplice imposizione, quale che sia lo strumento giuridico preferito dalle parti e in concreto posto in essere; una prima, per l'acquisto del suolo, e una seconda (data la alternativa prospettata) o per la divisione dell'edificio o per la costituzione del diritto di superficie.

Cass., Sez. I, 12 dicembre 1974, n. 4231 - Boll. tribut. inform., 1975, 1377.

477. - Registro - Locazione - Conglobamento con l'I.C.E. - Effetti.

La legge 29 dicembre 1962, n. 1744, che ha conglobato, in materia di locazioni, l'imposta di registro con quella sull'entrata, ha determinato l'unica aliquota complessiva da applicarsi fondendo e non addizionando quelle relative alle due imposte suddette, ed ha stabilito espressamente, nell'art. 2, che per le locazioni urbane di durata pluriennale l'imposta è liquidata annualmente in relazione al valore della vendita catastale determinata e rivalutata ai sensi dell'art. 1 della legge, o ai corrispettivi pattuiti ai sensi del secondo comma dello stesso articolo; con tale disposizione non è stata concessa una rateazione di un'imposta preventivamente liquidata per tutta la durata del contratto, ma si è stabilito invece che la liquidazione dell'imposta va fatta per anno; ne discende che, perché la liquidazione sia legittima, occorre che al momento di essa sussista il presupposto dell'imposizione, e cioè che la locazione sia ancora in corso; ne discende inoltre che il principio dell'insensibilità dell'imposta d'atto alle successive vicende del rapporto opera, in tal caso, solo relativamente a ciascuno degli anni in cui la locazione si potrae effettivamente, sicché, se il contratto viene risolto prima della sua scadenza pattizia, non si può far luogo ad ulteriori liquidazioni di imposta e non sono dovute le annualità della stessa per gli anni che mancano all'anzidetta scadenza.

Cass., Sez. I, 16 dicembre 1974, n. 4287 - Mass. Foro it., 1974, 964.

478. - Registro - Edilizia - Agevolazioni fiscali - Costituzione di servitù - Inapplicabilità.

Tra la vendita di un suolo e la costruzione a carico della residua adiacente proprietà del venditore, di una servitù di non edificare che sia diretta a consentire una più vantaggiosa utilizzazione del suolo venduto, non è configurabile il rapporto di connessione e derivazione necessaria previsto dall'art. 9 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, e tale da giustificare l'estensione, alla costituzione di servitù, delle agevolazioni fiscali previste per la vendita (nella specie, benefici fiscali della legge 2 luglio 1949, n. 408).

Cass., Sez. I, 29 gennaio 1975, n. 354 - Mass. Foro it., 1975, 87.

479. - Registro - Divisione - Beni provenienti dalla stessa eredità - Aliquota ridotta - Applicazione - Presupposti.

Ai fini dell'applicazione della minore aliquota prevista dall'art. 48, ultimo comma, legge di registro approvata con R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, per la divisione che abbia per oggetto beni provenienti dalla stessa eredità, ed abbia luogo tra ascendenti, discendenti in linea retta, coniuge, fratelli dell'autore della successione, al fine di stabilire se la maggiore assegnazione non superi il quarto della quota di diritto spettante all'assegnatario del cespite, occorre fare riferimento non alla somma da questi pagata a titolo di conguaglio in rapporto al valore della maggiore assegnazione decurtata dalla somma stessa, ma al valore, accertato ai fini tributari, delle quote spettanti ai coeredi tacitati, detratta la somma ad essi versata dall'assegnatario del cespite, costituendo la relativa differenza la parte eccedente la quota di diritto spettante all'assegnatario del cespite, cioè la maggiore assegnazione cui deve applicarsi l'imposta proporzionale di trasferimento.

Cass., Sez. I, 5 febbraio 1975, n. 429 - Mass. Foro it., 1975, 105.

480. - Registro - Edilizia - Costruzione di uffici e negozi - Agevolazioni fiscali - Disciplina.

Ai fini dell'applicazione dei benefici fiscali concessi dalla legge 2 luglio 1949, n. 408, per la costruzione di case di abitazioni non di lusso, agli uffici e negozi quando sussista il rapporto fissato dalla legge tra la loro superficie e quella dei piani sopra terra (legge 6 ottobre 1962, n. 1493, legge 2 dicembre 1967, n. 1212), i termini «ufficio» e «negozio» devono essere intesi in senso lato ed esauriente e cioè nel senso di comprendere tutti quei locali che fanno parte di un edificio per abitazioni (non di lusso) e che sono capaci di produrre un reddito proprio e diverso da quello delle case di abitazione, e quindi anche i locali destinati a magazzini, depositi, laboratori e simili, purché sussista il rapporto dimensionale come sopra stabilito.

Cass., Sez. I, 11 febbraio 1975, n. 530 - Mass. Foro it., 1975, 127.

481. - Registro - Atti e contratti - Godimento attribuito dal non proprietario - Carattere reale - Esclusione - Godimento a titolo obbligatorio - Aliquota applicabile.

Quando sia accertato che un atto o contratto non contenga, secondo le dichiarazioni espresse, la costituzione di un diritto reale, e quando sia parimenti accertato che la costituzione di un diritto reale sia giuridicamente impossibile, in quanto il soggetto che attribuisce il godimento non è proprietario del

bene dato in godimento, al contratto non può essere assegnata altra qualificazione che quella di attribuzione di godimento a titolo obbligatorio e non a titolo reale; in questa ipotesi l'aliquota applicabile, ai fini dell'imposta di registro, altro non può essere che quella prevista per il contratto tipico di attribuzione di godimento a titolo obbligatorio, ossia per il contratto di locazione.

Cass., Sez. I, 12 febbraio 1975, n. 554 - Mass. Foro it., 1975, 131.

482. - Registro - Usufrutto - Riunione alla nuda proprietà - Imposta di consolidazione - Obbligo.

In caso di riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà, l'imposta di consolidazione è dovuta non soltanto nel caso in cui la riunione avviene nella persona del nudo proprietario, ma anche quando avviene nella persona dell'usufruttuario.

Cass., Sez. I, 17 febbraio 1975, n. 625 - Mass. Foro it., 1975, 147.

483. - Registro - Edilizia - Acquisto di aree fabbricabili e contratti di appalto - Agevolazioni fiscali - Condizioni - Fattispecie.

Ai sensi dell'art. 14 legge 2 luglio 1949, n. 408, sono concessi il beneficio dell'imposta fissa di registro e quello della riduzione al quarto dell'imposta ipotecaria per gli acquisti di aree fabbricabili e per i contratti di appalto, quando abbiano per oggetto la costruzione di cui al precedente art. 13 (case di abitazione, anche se comprendono uffici e negozi, che non abbiano il carattere di abitazioni di lusso), mentre sulla parte di suolo attigua al fabbricato, la quale ecceda il doppio dell'area coperta, è dovuta a costruzione ultimata l'imposta ordinaria di registro ed ipotecaria; dalla norma si evince che la costruzione di una o più case di abitazione non di lusso costituisce l'indispensabile presupposto della concessione dei privilegi tributari da essa previsti, e che il legislatore abbia avuto la finalità di incoraggiare la ricostruzione delle abitazioni per le classi meno abbienti e non di agevolare le costruzioni dirette ad un fine speculativo, risulta anche dalle limitazioni poste dalle successive leggi interpretative 6 ottobre 1962, n. 1493, e 2 dicembre 1967, n. 1212, le quali riconoscono l'applicabilità delle agevolazioni anche ai locali destinati ad uffici e negozi, cioè a quei locali che, facenti parte di un fabbricato per abitazioni, sono capaci di produrre un reddito proprio, subordinatamente alla ricorrenza di un determinato rapporto (venticinque per cento) fra la loro superficie e quella dei piani sopra terra; il legislatore ha cioè accordato le agevolazioni in questione anche a detti locali, sempreché la loro incorporazione non sia di tale entità da snaturare la destinazione originaria e preminente dell'edificio a casa di abitazione; pertanto, nell'ipotesi che una parte preponderante dell'area per il cui acquisto sia stata chiesta l'agevolazione risulti poi essere stata destinata agli impianti di una autostazione, la sproporzione fra tale parte e quella destinata alla costruzione di un fabbricato per abitazioni non consente di ritenere sussistente la destinazione richiesta dalla legge ai fini dell'applicabilità della norma di favore, verificandosi in sostanza nell'acquisto di un'area a scopo industriale.

Cass., Sez. I, 24 febbraio 1975, n. 687 - Mass. Foro it., 1975, 164.

484. - Registro - E.N.P.A.L.S. - Agevolazioni fiscali - Applicabilità - Ambito.

La norma di cui all'art. 122 R.D. 4 ottobre 1935, n. 1827, che disciplina il regime tributario degli atti compiuti dall'I.N.P.S. e che è stata estesa al-

l'E.N.P.A.L.S. dalla legge 29 novembre 1952, n. 2388, nel disporre l'esenzione dall'imposta di registro di tutti gli atti e contratti che possono occorrere all'istituto per la propria attività e per il raggiungimento dei propri fini, non contempla soltanto gli atti attraverso i quali si svolge l'attività di assistenza e di previdenza, ma si riferisce anche a quelli che si trovino con tale attività in un rapporto di strumentalità diretta, pur essendone la scelta rimessa alla discrezionale valutazione dell'ente; ne consegue che il suddetto beneficio fiscale deve essere esteso anche al contratto di appalto avente ad oggetto la costruzione della sede centrale dell'E.N.P.A.L.S., essendo tale sede uno strumento indispensabile per lo svolgimento dell'attività istituzionale dell'ente.

Cass., Sez. I, 25 febbraio 1975, n. 741 - Mass. Foro it., 1975, 173.

485. - Registro - Decisioni delle commissioni tributarie - Ricorso al giudice ordinario - Termine - Decorrenza.

Registro - Decisioni delle commissioni tributarie - Ricorso al giudice ordinario - Sospensione nel periodo estivo - Applicabilità.

Il termine di sei mesi fissato dall'art. 146 legge di registro per il ricorso all'autorità giudiziaria contro le decisioni delle commissioni tributarie decorre contemporaneamente per tutte le parti, e quindi anche per l'amministrazione finanziaria, dalla data di notifica delle decisioni medesime al contribuente.

Il termine semestrale fissato dall'art. 146 legge di registro per ricorrere all'autorità giudiziaria contro le decisioni delle commissioni tributarie ha natura processuale e, pertanto, è ad esso applicabile la sospensione dei termine processuali disposta dalla legge 7 ottobre 1969, n. 742.

Cass., Sez. I, 25 febbraio 1975, n. 747 - Mass. Foro it., 1975, 174.

486. - Registro - Espropriazione per pubblico interesse - Tassazione secondo l'intrinseca natura dell'atto - Applicabilità.

Registro - Espropriazione per pubblico interesse - Agevolazioni fiscali - Limiti.

L'art. 8 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, a norma del quale l'imposta di registro deve essere applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti dell'atto tassato, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, è applicabile sia agli atti di trasferimento di diritto privato che ai decreti di espropriazione per pubblica utilità.

Qualora un decreto di espropriazione per pubblica utilità, pur avendo indicato, nella parte motiva, l'art. 18 legge urbanistica 17 agosto 1942, n. 1150, che consente ai comuni di espropriare aree inedificate ovvero aree su cui insistono costruzioni in contrasto con la destinazione di zona, disponga, invece, l'esproprio a favore di un comune, di aree occupate da costruzioni non ancora terminate conformi a tale destinazione e da portare a compimento a cura dell'espropriando, spetta all'amministrazione finanziaria a norma dell'art. 8 legge di registro, il potere di valutare il suindicato decreto in base alla sua effettiva portata ed agli effetti concretamente prodotti, difforni da quelli indicati nella motivazione, al fine di negare l'applicabilità dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo unico legge 28 giugno 1943, n. 666, esclusivamente per la registrazione degli atti di esproprio previsti dal citato art. 18 legge urbanistica; l'esercizio di tale potere non importa, infatti, alcun sindacato sulla legittimità del provvedimento espropriativo, né interferisce in alcun modo sulla validità o sulla efficacia di esso, ma è diretto unicamente ad individuarne il contenuto intrinseco ai fini dell'imposizione fiscale.

Cass., Sez. Un., 15 marzo 1975, n. 1005 - Mass. Foro it., 1975, 230.

**487. - Imposta sulle successioni - Fallimento dell'imprenditore defunto - Effetti
Imposta sulle successioni - Beneficio di inventario - Funzione.**

In tema di imposta di successione, la situazione originata dalla dichiarazione di fallimento dell'imprenditore defunto, in quanto incide sulla consistenza del patrimonio relitto, impedendo all'erede l'acquisto di tutto o di parte dei beni ereditari, può assimilarsi a quella ipotizzata dall'art. 9 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, sotto il profilo del fallimento quale causa di evizione preesistente all'apertura della successione, o più propriamente come causa di spoglio dell'erede, causa preesistente alla morte del *de cuius*, poiché la dichiarazione di fallimento *post mortem* trae origine da una situazione patrimoniale di insolvenza propria ed esclusiva del defunto, quale effetto della sua attività imprenditoriale.

Il beneficio di inventario, ai fini tributari, non ha propriamente funzione di accertamento dell'attivo ereditario (a ciò provvedendo invece la denuncia di successione, che ai sensi dell'art. 51, 2° comma, R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, deve contenere una particolareggiata descrizione degli immobili e degli altri beni compresi nella successione), ma quella di fissare lo stato dei debiti del defunto ai fini della detrazione delle corrispondenti passività dalle attività, e limitare a queste l'imponibile (art. 70 del citato decreto).

Cass., Sez. I, 24 marzo 1975, n. 1101 - Mass. Foro it., 1975, 251.

**488. - Registro - Esenzioni e agevolazioni - Costruzione di case per lavoratori
- Gestione I.N.A.-Casa - Sovvenzioni ai Comuni per opere di urbanizzazione delle aree edificabili - Tassa fissa di registro - Applicabilità.**

Poiché tra i compiti d'istituto della gestione I.n.a.-Casa, prima che ne fosse disposta la soppressione con legge 14 febbraio 1963, n. 60, rientravano anche le attività dirette ad assicurare i servizi civili e sociali indispensabili per l'urbanizzazione delle aree edificabili, dovevano ammettersi al trattamento tributario agevolato, di cui all'art. 24, 3° comma, legge 28 febbraio 1949, n. 43, le convenzioni stipulate tra l'ente e i comuni per il finanziamento di tali opere infrastrutturali, quand'anche alla loro esecuzione i comuni stessi fossero già obbligati per legge.

Cass., Sez. I, 24 marzo 1975, n. 1102 - Foro it., 1975, I, 1993.

**489. - Registro - Cessione di credito - Aliquota ridotta - Condizioni - Limiti.
Registro - Contratto di finanziamento - Delibera di concessione del contributo - Registrazione.
Tributi in genere - Ingiunzione fiscale - Opposizione - Limitazione al solo *quantum debeatur* - Costituzione in mora - Estremi.**

Le norme di cui agli artt. 4 e 28 lett. b) e c) della tariffa all. A R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (sull'imposta di registro), nel fissare per gli atti di cessione di crediti e di finanziamenti interessanti ditte commerciali e industriali, l'aliquota ridotta dello zero venticinque per cento, si riferiscono esclusivamente a questi soggetti che svolgono un'attività diretta alla produzione di beni o di servizi o alla intermediazione nella circolazione dei medesimi, a scopo di lucro, intendendosi quest'ultimo requisito, quando trattisi di imprese sociali, nel senso di divisione fra i soci degli utili conseguiti mediante l'esercizio in comune della suddetta attività economica; non rientrano, pertanto, nella previsione delle cennate norme gli atti di cessione e di finanziamento relativi ad associazioni sportive non riconosciute, che, in quanto tali, non possono essere caratterizzate dal fine di lucro, inteso nel senso indicato, in quanto, per legge, gli utili derivanti dagli spettacoli sportivi da esse organizzati non possono essere distribuiti

fra gli associati, ma debbono essere destinati all'incremento del fondo comune delle associazioni medesime.

A norma degli artt. 62 e 93 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, le parti di un contratto di finanziamento, verso cessione alla banca finanziante del contributo disposto a favore dell'altro contraente da un ente pubblico (nella specie, comune) sono tenute solidalmente al pagamento dell'imposta dovuta per la registrazione della delibera con cui è stato concesso il contributo e che è enunziata nel suddetto contratto, dovendo essere considerate quali parti interessate a tale registrazione, poiché non sono estranee agli effetti dell'atto enunziato, che si pone in rapporto di connessione diretta e funzionale con l'atto enunziante.

Nel caso in cui il contribuente non contesti l'*an debeatur* dell'imposta richiesta, ma soltanto il *quantum*, ovvero nel caso in cui le contestazioni sull'*an debeatur* risultino infondate, l'ingiunzione fiscale vale come atto di costituzione in mora per la somma che sarà liquidata in sentenza, con la conseguenza che su questa somma e con decorrenza dalla data di notifica dell'ingiunzione, e non da quella della successiva entrata in vigore della legge 26 gennaio 1961, n. 29, debbono essere liquidati gli interessi moratori, ancorché l'ingiunzione stessa, a motivo della erronea determinazione della misura del tributo, sia stata dichiarata illegittima; a tal fine, per stabilire se il contribuente abbia realmente contestato la pretesa tributaria e se tale contestazione cada sull'*an* o sul *quantum*, devesi aver riguardo non ad una generica e formale resistenza all'azione creditoria, ma all'obiettiva consistenza delle questioni sollevate da chi si oppone alla pretesa; il contribuente che non contesti il diritto della finanza alla tassazione, ma, sulla base degli stessi presupposti di fatto, chieda soltanto l'applicazione di una voce, anziché un'altra della stessa tariffa, propone, sostanzialmente, una questione di quantificazione dell'imposta dovuta.

Cass., Sez. I, 24 marzo 1975, n. 1104 - Mass. Foro it., 1975, 252.

490. - Imposta sulle successioni - Detrazioni - Saldi passivi di conti bancari - Documentazione - Estremi.

La norma di cui all'articolo unico, 4° comma, legge 24 dicembre 1969, n. 1038, in materia di detrazione dal passivo ereditario dei saldi passivi di conti correnti, nel disporre che, per le successioni apertesi prima dell'entrata in vigore della suddetta legge e per le quali il debito di imposta sia stato già definito, con la deduzione dall'asse ereditario dei saldi passivi dei conti suddetti, ogni successiva contestazione circa la documentazione a suo tempo prodotta deve ritenersi rinunziata, deve essere interpretata nel senso che la contestazione deve concernere la idoneità astratta dei mezzi di prova offerti a sostegno della richiesta deduzione e non la loro idoneità in concreto, con la conseguenza che la suddetta norma non opera in ordine alle controversie in cui l'imposta suppletiva sia stata richiesta in considerazione della positiva difformità fra i fatti allegati dal contribuente ed i fatti obiettivamente risultanti dai documenti addotti a prova.

Cass., Sez. I, 24 marzo 1975, n. 1109 - Mass. Foro it., 1975, 254.

491. - Registro - Tassa di titolo - Deposito bancario - Patto di attribuzione ad un terzo alla morte del depositante - Imponibilità - Fattispecie.

Registro - Tassa di titolo - Qualificazione del negozio - Risultanze della sentenza - Integrazione - Inammissibilità.

Accertatasi con sentenza, come presupposto della decisione, l'esistenza di un deposito bancario e di un patto aggiunto in virtù del quale la somma residua alla morte del depositante vada attribuita ad un terzo (intestataro del

relativo libretto nominativo), sono tassabili, in sede di applicazione dell'imposta di titolo, sia il deposito, sia (come donazione) l'attribuzione patrimoniale gratuita realizzata a favore del terzo con patto anzidetto, ancorché quest'ultimo non sia stato invocato dalle parti nel giudizio ed alla sua stipulazione il terzo sia rimasto estraneo.

In sede di applicazione della tassa di titolo ed ai fini della qualificazione del negozio enunciato, non è possibile integrare le risultanze della sentenza con elementi tratti *aliunde*.

Cass., Sez. I, 7 aprile 1975, n. 1232 - Mass. Foro it., 1975, 278.

492. - Registro - Edilizia - Art. 44 d.l. 15 marzo 1965 n. 124 - Aliquota ridotta - Carattere soggettivo - Rivendita dell'area ineditata - Agevolazione - Decadenza.

Il mancato utilizzo, ai fini della costruzione edilizia, di un'area acquistata con l'aliquota del 4 % di cui all'art. 44 del D.L. 15 marzo 1965, n. 124 — convertito in legge 13 maggio 1965, n. 431 — applicata al momento della registrazione dell'atto di trasferimento, comporta nei confronti dell'acquirente che ha rivenduto senza far luogo al concreto effettivo sfruttamento, l'applicazione dell'aliquota del 7,5 %.

La dichiarata soggettivizzazione del tributo, rivolto ad un settore della vita economica particolarmente delicato quale quello edilizio, afferma la natura agevolativa della norma fiscale e trae la conseguenza della revoca dei benefici accordati sotto condizione ove l'acquirente aliena l'area senza avere eseguito la costruzione.

Cass., Sez. I, 23 aprile 1975, n. 1584 - Boll. tribut. inform., 1975, 1637.

493. - Registro - Tasse dovute sugli atti da prodursi al Pubblico Registro Automobilistico - Enunciazione giudiziale di compravendita verbale di autoveicoli - Regime tributario.

Soltanto gli atti e le dichiarazioni presentati per la esecuzione delle formalità presso il Pubblico Registro Automobilistico sono soggetti al trattamento di favore di cui alla Tabella all. A al D.L.L. 18 giugno 1945, n. 399; al di fuori di tale ipotesi tornano ad applicarsi le disposizioni generali del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 (nel caso, l'amministrazione finanziaria ha ingiunto il pagamento delle ordinarie imposte graduali e di titolo in relazione alla enunciazione giudiziale di una compravendita verbale di trattorie agricole).

Cass., Sez. I, 1° ottobre 1975, n. 3087 - Boll. tribut. inform., 1975, 1795.

VIII - I.G.E. ED I.V.A.

**494. - I.G.E. - Notifica del verbale di accertamento - Presentazione di deduzioni da parte del contribuente - Atto interruttivo della prescrizione.
I.G.E. - Azione giudiziaria - Previo espletamento del procedimento amministrativo - Esclusione.**

Poiché l'art. 141 legge di registro approvata con R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, esprime, in tema di interruzione della prescrizione un principio generale in materia tributaria, deve riconoscersi il carattere di atto interruttivo

permanente della prescrizione a favore di entrambe le parti alle deduzioni presentate dal contribuente all'intendente di finanza in merito alla richiesta di pagamento dell'I.G.E. espressa con la notifica del verbale di accertamento.

In materia di I.G.E. l'azione giudiziaria non è condizionata all'espletamento dell'intero procedimento amministrativo, avendo carattere facoltativo, per colui che lamenta la lesione di un diritto soggettivo, il procedimento previsto dall'art. 52 legge 19 giugno 1940, n. 762.

Cass., Sez. I, 17 febbraio 1975, n. 624 - Mass. Foro it., 1975, 146.

495. - Imposta sul valore aggiunto - Rivalsa - Causa civile - Onorari e spese - Condanna del soccombente - Rifusione dell'imposta - Esclusione, dove non sia autonomamente richiesta a titolo risarcitorio.

La parte vincitrice in un giudizio civile, che non abbia dispiegato, al riguardo, autonoma domanda sotto il profilo del risarcimento dei danni, non può conseguire dal soccombente, oltre alla rifusione delle spese di causa, il rimborso dell'IVA addebitatagli dal proprio difensore: domanda, questa, che non potrebbe essere avanzata neppure dal difensore stesso, nel caso in cui gli fosse riconosciuta la distrazione delle spese.

Pret. Ascoli Piceno, 15 aprile 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1718.

496. - I.V.A. - Sanzioni - Pene pecuniarie - Definizione in via breve - Violazioni non contestate in occasione di accessi, verifiche o indagini - Inapplicabilità del 4° comma dell'art. 58 d.P.R. n. 633 - Questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata la questione di incostituzionalità dell'art. 58, 4° comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nella parte in cui limita la possibilità di versamento di una somma pari ad un sesto della pena pecuniaria massima alle sole violazioni contestate in occasione degli accessi, verifiche e indagini eseguite ai sensi del precedente art. 52 e non anche a tutte le violazioni della stessa legge, comunque accertate, per contrasto con l'art. 3 della Costituzione.

Comm. trib. 1° grado Cremona, 14 giugno 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1792.

497. - Imposta sul valore aggiunto - Contratti in corso - Revisione prezzi - Appalti stipulati successivamente al 16 ottobre 1971 - Esclusione.

Poiché a norma dell'art. 89 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 è consentita, in dipendenza dell'entrata in vigore dell'IVA, la revisione *ex lege* dei corrispettivi dei contratti stipulati anteriormente al 16 ottobre 1971, nessuna riduzione può dal committente operarsi sui corrispettivi inerenti a contratti d'appalto stipulati dopo tale data con la clausola «IGE a carico dell'appaltatore».

Trib. Savona, 23 giugno 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1374.

498. - I.V.A. - Base imponibile - Farmacie - Sconti concessi agli enti mutualistici.

Nelle cessioni di prodotti farmaceutici effettuate da farmacie nei confronti di assistiti dagli enti mutualistici, la base imponibile è rappresentata

dal corrispettivo effettivamente realizzato in via definitiva dalle farmacie che è pari al prezzo di vendita al pubblico diminuito del 6 %, quale quota dello sconto di legge del 25 % dovuto agli enti mutualistici, a carico delle farmacie.

Comm. trib. 1° grado Pisa, 14 ottobre 1975 - Boll. tribut. inform., 1975, 1790.

IX - ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

499. - Imposta sui fabbricati - Costruzioni destinate ad attività commerciale - Mancanza di identità tra il titolare dell'impresa e il possessore della costruzione - Art. 72 T.U. n. 645 del 1958 - Inapplicabilità.

Ai fini dell'inassoggettabilità all'imposta sui fabbricati, a norma dell'art. 72 del T.U. n. 645 del 1958, delle costruzioni destinate specificamente all'esercizio di attività commerciale, deve esservi identità tra il possessore dell'immobile ed il soggetto economico dell'impresa cui il fabbricato serve da bene strumentale. Tale identità non sussiste quando l'attività commerciale è svolta da una società regolare in una costruzione di proprietà di alcuni soci.

Comm. Centr., Sez. III, 31 gennaio 1975, n. 1496 - Boll. tribut. inform., 1975, 1632.

500. - Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Opifici industriali - Possono comprendere anche le attività di prestazione di servizi - Impianto di fognatura - È esente per la sua permanente destinazione ad un servizio pubblico.

Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Esenzione disposta dall'art. 32 della legge 29 luglio 1957, n. 634 - Non è applicabile per opera costruita con contributo parziale della Cassa per il Mezzogiorno.

Imposte di consumo - Materiali da costruzione - Debitore dell'imposta - È il proprietario dell'opera al momento della ultimazione dei lavori - Opera edilizia di proprietà comunale - Il relativo debito di imposta non si estingue per confusione, neppure in caso di gestione diretta.

Ai fini dell'esenzione disposta a favore degli opifici industriali in materia di imposta di consumo sui materiali edilizi (art. 30, n. 6 del T.U.F.L.), quali attività industriali debbano considerarsi non solamente quelle produttive di beni, nel senso della modificazione, trasformazione od adattamento di materie prime, bensì anche quelle dirette alla prestazione di servizi; pertanto, la costruzione di una rete di fognature, anche se non nominata specificamente nell'elencazione (meramente esemplificativa) di cui all'art. 40 del R.D. 30 aprile 1936, n. 1138, deve ritenersi compresa fra gli opifici industriali, non potendosi negare che un impianto di fognatura adempia in modo permanente e strutturale ad un pubblico servizio.

L'esenzione disposta dall'art. 32 della legge 29 luglio 1957, n. 634, a favore dei materiali impiegati nella costruzione delle opere pubbliche finanziate dalla Cassa per il Mezzogiorno deve ritenersi applicabile, in base al combinato e coordinato disposto delle altre norme contenute nella medesima legge n. 634, alle sole opere interamente finanziate dalla Cassa e non anche per quelle effettuate con contributi parziali od anticipazioni, dovendosi la nozione di finanziamento intendere in senso restrittivo, come cioè concessione di mutuo.

Agli effetti dell'imposta di consumo sui materiali edilizi, soggetto passivo del tributo è il proprietario dell'immobile al momento della ultimazione della costruzione e ciò anche quando il comune accentri in sé la duplice qualità di

debitore dell'imposta (quale proprietario dell'opera) e di ente impositore della medesima; tale duplicità di qualità impedisce che il debito di imposta possa ritenersi estinto per confusione con il credito verso l'appaltatore dei lavori (obbligato per accollo pattizio al pagamento del tributo), né tale conclusione subisce deroga nel caso in cui il comune gestisca direttamente (e non a mezzo di appalto) il servizio di accertamento e di riscossione delle imposte di consumo.

Cass., Sez. I, 11 febbraio 1975, n. 529 - Boll. tribut. inform., 1975, 1387.

501. - Imposte di fabbricazione - Filati naturali ed artificiali - Sgravio di imposta.

Lo sgravio dall'imposta di fabbricazione sui filati delle varie fibre tessili naturali ed artificiali, previsto dall'art. 19 D.L.L. 3 gennaio 1947 n. 1 per il caso di distruzione dei filati esistenti nei magazzini di fabbrica dovuta esclusivamente a causa di forza maggiore, compete non solo nel caso in cui il pagamento del tributo sia eseguito con il sistema dell'accertamento diretto, ma anche nel caso in cui sia stato adottato il sistema del pagamento in abbonamento.

Cass., Sez. I, 25 febbraio 1975, n. 746 - Mass. Foro it., 1975, 174.

502. - Imposta doganale - Regime di deposito franco e deposito franco in senso stretto - Distinzione - Fattispecie.

In materie di imposte doganali occorre distinguere il « regime di deposito franco » dal « deposito franco » in senso stretto, in quanto mentre il primo tende alla finalità di incentivare lo sviluppo di talune zone depresse mediante la riduzione dei costi di produzione degli stabilimenti industriali, ivi installati, attuata attraverso l'attribuzione ai relativi titolari della possibilità di introdurre in essi, in esenzione dei tributi doganali, materie prime e merci necessarie al processo produttivo (salvo ad assoggettare all'imposizione i prodotti finiti al momento dell'introduzione in territorio doganale), i secondi, invece, rispondono alla finalità di agevolare le operazioni di transito delle merci importate, consentendo il deposito di esse e limitate manipolazioni atte a conservare o a migliorarne le qualità commerciali in edifici siti fuori della linea doganale; da tanto consegue che le posizioni soggettive degli imprenditori ammessi al « regime di deposito franco » assumono una varia configurazione, in quanto nel mentre tali imprenditori hanno un vero e proprio diritto soggettivo tutelabile dinanzi al giudice ordinario, a fruire delle agevolazioni previste dal provvedimento amministrativo di concessione del detto regime per tutto il periodo, legislativamente previsto della sua validità, gli stessi hanno, invece, un mero interesse legittimo, azionabile dinanzi al giudice amministrativo, di fronte al potere discrezionale spettante alla pubblica amministrazione di riesaminare il censuato provvedimento di subconcessione, al fine di verificarne la persistente corrispondenza all'interesse pubblico dello sviluppo delle zone depresse, in vista del quale esso è stato emanato, alla stregua dei mutamenti della situazione di fatto o di diritto (in relazione anche alla sovrapproduzione di una nuova disciplina del diverso istituto del deposito franco) che possano consigliarne la rimozione o la modifica (nella specie, è stata ritenuta di competenza del giudice amministrativo la domanda con la quale una società titolare di una centrale elettrotecnica installata nel territorio di Trieste ed ammessa, con decreto del commissario generale di governo ad importare in regime di deposito franco l'olio combustibile occorrente al funzionamento di tale centrale aveva impugnato un provvedimento del ministero delle finanze con il quale, sul presupposto che la detta agevolazione fosse incompatibile con la nuova disciplina introdotta nel D.P. 30 dicembre 1969, n. 1133, per i depo-

siti franchi, era stato disposto che l'importazione del gasolio non avvenisse più in regime di esenzione assoluta, ma in regime di temporanea importazione).

Cass., Sez. Un., 22 marzo 1975, n. 1080 - Mass. Foro it., 1975, 246.

503. - Imposte di consumo - Dipendenti ed appaltatori di imposte di consumo - Determinazione della retribuzione - Qualifica.

Ai fini della determinazione del trattamento economico corrispondente all'attività da lui svolta, l'accertamento se il dipendente di una società appaltatrice della riscossione delle imposte di consumo sia stato addetto a svolgere compiti propri dell'agente delle imposte ovvero quelli del ricevitore, incaricato dei servizi amministrativi di cassa e riscossione, deve essere compiuto avendo riguardo alle attribuzioni connesse alla qualifica di agente delle imposte di consumo. secondo l'art. 313 R.D. 30 aprile 1936, n. 1138, non avendo il contratto collettivo nazionale di lavoro del 21 aprile 1940 per il personale dipendente dagli appaltatori delle imposte di consumo, considerato tra le qualifiche di detto personale quella di agente delle imposte di consumo (nella specie, i giudici del merito, senza avere riguardo al disposto dell'art. 313 R.D. 30 aprile 1936, n. 1138, avevano ritenuto che l'unico agente in servizio ad uno sportello periferico, incaricato dell'accertamento, della liquidazione e della riscossione dell'imposta, in quanto procedeva alla contabilizzazione delle somme riscosse che doveva consegnare a fine giornata, svolgeva mansioni di ricevitore di prima classe).

Cass., Sez. lav., 22 marzo 1975, n. 1089 - Mass. Foro it., 1975, 248.

X - TRIBUTI LOCALI

504. - Tributi locali - Pubbliche affissioni - Propaganda ideologica - Assoggettamento ad imposta - Questione non manifestamente infondata di costituzionalità.

Non è manifestamente infondata (e se ne rimette quindi l'esame alla Corte Costituzionale) la questione di costituzionalità degli artt. 1, 28, 1°, 2° e 4° comma, e 51 D.P. 26 ottobre 1972, n. 639, per la parte in cui sottopongono all'imposta sulla pubblicità e ai diritti del servizio pubblico delle affissioni riservato agli uffici comunali le forme di propaganda ideologica, senza fini di lucro, in riferimento agli artt. 21 e 53, 1° comma, Costituzione.

Pret. Mestre, 16 dicembre 1974 - Foro it., 1975, I, 2404.

505. - Imposta sulle aree fabbricabili - Art. 25 legge n. 246 del 1973 - Dichiarazione di incostituzionalità - Azione per la dichiarazione di illegittimità della pretesa tributaria - Giurisdizione ordinaria. Incremento di valore delle aree fabbricabili - Incostituzionalità della normativa - Ripetizione delle rate d'imposta - Limiti.

A seguito della dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 25, 2° comma, legge 5 marzo 1963, n. 246, sull'imposta relativa alle aree fabbricabili, l'azione diretta ad ottenere la declaratoria di illegittimità della pretesa tributaria si risolve in una controversia avente per oggetto la contestazione in radice del potere di imposizione, che non è devoluta alle commissioni tributarie, bensì

alla cognizione del giudice ordinario, senza che la relativa azione resti condizionata al previo esperimento dei ricorsi amministrativi nel termine semestrale dell'art. 285 T.U.F.L. (R.D. 14 settembre 1931, n. 1175).

La declaratoria di illegittimità costituzionale dell'art. 25, 2° comma, legge 5 marzo 1963, n. 246, esplica i suoi effetti nel rapporto tributario sorto in base alla detta norma nel senso che, anche se iscritte, a ruolo, non sono più dovute le rate d'imposta non ancora scadute e, comunque, non ancora soddisfatte entro il giorno di pubblicazione della sentenza che ha pronunciato l'incostituzionalità, e sono ripetibili, entro l'ordinario termine di prescrizione, le rate pagate successivamente, ma non anche quelle soddisfatte precedentemente, in conformità di accertamento divenuto definitivo.

Cass., Sez. I, 10 gennaio 1975, n. 72 - Mass. Foro it., 1975, 25.

506. - Tributi locali - Occupazione di suolo pubblico - Linee elettriche - Attraversamenti stradali - Unità tassabili.

Agli effetti della tassa di occupazione di spazi ed aree pubbliche, gli attraversamenti stradali dal confine alla proprietà pubblica e quella privata, con linee elettriche, non costituiscono, ciascuno singolarmente, un'autonoma unità tassabile, ma devono invece essere sommati fino al raggiungimento dell'unità di misura della tassa (chilometro lineare), prevista dal D.M. 26 febbraio 1933 il quale, pur se originariamente illegittimo, costituisce fonte di diritto per essere stato recepito il suo contenuto dall'art. 39 l. 2 luglio 1952, n. 703; tale principio, peraltro, è applicabile solo in ordine a tratti di linee omogenee (cioè colpite con la stessa aliquota) componenti la medesima rete; se invece vengono in considerazione tratti di linee eterogenei, ciascuno di tali tratti deve essere valutato come autonomo, ed essere quindi tassato per un intero chilometro lineare, secondo il criterio dell'arrotondamento per eccesso.

Cass., Sez. I, 7 febbraio 1975, n. 470 - Mass. Foro it., 1975, 114.

507. - Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Autoliquidazione - Azione di ripetizione - Termine - Decadenza - Distinzione tra pagamenti anteriori o posteriori alla liquidazione - Impossibilità - Fattispecie.

In materia di imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, ove si versi in un'ipotesi in cui, a seguito dell'azione proposta dal contribuente per la ripetizione di somme da lui versate in conseguenza di autoliquidazione dell'imposta, si discuta dell'applicabilità in concreto di essa, essendone controversa la base di fatto (nella specie, con riferimento alla definizione legislativa delle aree fabbricabili) e quindi il rapporto tributario nella sua totalità, non è ammissibile, ai fini del termine di decadenza di sei mesi dalla pubblicazione dei ruoli (3° comma dell'art. 285 del T.U.F.L.), una distinzione fra pagamenti anteriori e quelli posteriori alla pubblicazione medesima, al fine di escludere la decadenza per le somme pagate anteriormente (nel caso di specie, l'interruzione dei pagamenti spontanei aveva determinato l'iscrizione a ruolo, che rendeva applicabile la predetta disposizione dell'art. 285 T.U.F.L.).

Cass., Sez. I, 12 febbraio 1975, n. 555 - Mass. Foro it., 1975, 131.

508. - Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Incostituzionalità della normativa - Pagamenti anteriori - Irripetibilità.

In tema di imposta sul valore delle aree fabbricabili, istituita con la legge 5 marzo 1963, n. 246, il pagamento effettuato dal contribuente, in base a pro-

pria denuncia e autoliquidazione, anteriormente alla data di pubblicazione della sentenza 23 maggio 1966, n. 44, della Corte Costituzionale, è irripetibile, anche nel caso in cui il contribuente stesso abbia poi impugnato l'accertamento di maggior valore notificatogli dal comune; l'ambito di questa impugnativa non si estende infatti alla precedente autotassazione, la quale, se seguita da pagamento, costituisce una fase del rapporto ormai esaurita e quindi insensibile agli effetti della dichiarazione di incostituzionalità dell'art. 25, 2° comma, legge n. 246 del 1963.

Cass., Sez. I, 11 marzo 1975, n. 890 - Mass. Foro it., 1975, 207.

509. - Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Istituzione - Delibera comunale - Annllamento parziale - Effetti.

Qualora il Consiglio di Stato abbia annullato la delibera comunale istitutiva dell'imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili limitatamente al capo della delibera relativo al termine di riferimento del tributo, non può ritenersi che la delibera stessa rimanga astrattamente valida in ordine all'istituzione del tributo con la sola differenza che la data di riferimento rimanga modificata e venga a coincidere con quella della delibera; infatti, se è vero che la retrodatazione della data di riferimento è una facoltà dei comuni, l'indicazione della data stessa nella delibera istitutiva del tributo costituisce un preciso onere, al cui mancato adempimento non è consentito ovviare con presunzioni; la data di riferimento, obbligatoria per legge, è elemento costitutivo della delibera istitutiva del tributo, la cui mancanza impedisce alla delibera di spiegare i suoi effetti e determina, perciò, il difetto in concreto del potere impositivo del comune, e non già una semplice manifestazione di cattivo uso del potere dispositivo.

Cass., Sez. I, 24 marzo 1975, n. 1108 - Mass. Foro it., 1975, 254.

510. - Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Incostituzionalità della normativa - Pagamenti anteriori - Irripetibilità - Effetti.

Relativamente all'imposta sul valore delle aree fabbricabili, di cui alla legge 5 marzo 1963, n. 246, il pagamento effettuato, in base a propria denuncia ed autoliquidazione, dallo stesso contribuente, in data anteriore alla sentenza 23 maggio 1966, n. 44, con la quale la Corte Costituzionale ha dichiarato illegittimo l'art. 25, 2° comma, della legge citata, deve considerarsi irripetibile anche nel caso in cui a rettifica della denuncia del contribuente il comune abbia notificato avviso di aumento, ed esclusivamente contro l'atto di questa rettifica sia stato proposto ricorso alla commissione comunale; la contestazione introdotta con tale impugnazione non coinvolge, infatti, il pagamento effettuato in base alla predetta denuncia ed autoliquidazione; e, dunque, poiché nel momento in cui intervenne la sentenza della Corte Costituzionale non sussisteva controversia fra le parti in ordine al debito relativo, il pagamento, per quella parte di imposta, riguardava un rapporto ormai esaurito.

Cass., Sez. I, 28 marzo 1975, n. 1174 - Mass. Foro it., 1975, 266.

Journal of the American Medical Association

