

MARZO 1977

Pubblicazione trimestrale

Anno XXXVI - N. 1

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo IV

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da BENVENUTO GRIZIOTTI

(E RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO)

DIREZIONE

GIAN ANTONIO MICHELI - EMILIO GERELLI

COMITATO SCIENTIFICO

ENRICO ALLORIO - ENZO CAPACCIOLI - CESARE COSCIANI
FRANCESCO FORTE - GIANNINO PARRAVICINI - 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: dott. LUIGI BERNARDI, dell'Istituto di Finanza dell'Università di Pavia.

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

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

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER IL 1977

Abbonamento annuo	L. 16.000
Ester	» 23.000

Annate arretrate senza aumento rispetto alla quota annuale.

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

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

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

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

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

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

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

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



Rivista associata all'Unione della Stampa Periodica Italiana

Pubblicità inferiore al 70 %

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



INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

GIANNINO PARRAVICINI - <i>Saluto ai lettori</i>	3
DAVID N. HYMAN - <i>L'imposta patrimoniale: la nuova teoria, la pratica negli Stati Uniti, e le prospettive per l'Italia</i>	5
FRANCO OSCULATI - <i>Sulla tassa per la raccolta e il trattamento dei rifiuti solidi</i>	23
MARCO VITALE - <i>Cronache e prospettive della riforma tributaria</i>	50
FRANCO GALLO - <i>Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva</i>	92
ARNALDO CIANI - <i>Lavoro autonomo e piccola impresa nell'applicazione della legge tributaria</i>	105

APPUNTI E RASSEGNE

WERNER W. POMMEREHNE - <i>Trasferimenti non monetari contro trasferimenti monetari: una favola di scienza finanziaria</i>	121
FRANCESCO TESAURO - <i>Parità delle armi e processo tributario</i>	134
FURIO BOSELLIO - <i>Il procedimento di accertamento nell'imposta sul valore aggiunto</i>	139
<i>Resoconto del Convegno di Macerata su «Riforma tributaria e diritto commerciale: le fattispecie»</i>	143

RECENSIONI

GIANANDREA GOISIS - <i>Rendimenti di scala ed efficienza economica nella produzione di servizi ospedalieri</i> (Ezio Lancellotti)	148
BALDASSARRE SANTAMARIA - <i>Le ispezioni tributarie</i> (Augusto Fantozzi)	150
NUOVI LIBRI	153
RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI	166

PARTE SECONDA

ENRICO NUZZO - <i>Agevolazioni fiscali e fusione di società</i>	3
FRANCESCO MOSCHETTI - <i>La «revisione dei prezzi per i contratti in corso» nelle disposizioni finali dell'I.V.A.</i>	34
FRANCESCO TESAURO - <i>Consolidazione dell'usufrutto nel regime transitorio dell'imposta di registro</i>	45

SENTENZE ANNOTATE (*)

Imposta di registro - Società - Fusione per incorporazione - Agevolazioni. Atti agevolati - Previsione autonoma - Risultato economico complessivo dell'operazione - Influenza - Atti in stretto rapporto di dipendenza e di instrumentalità necessaria con l'atto agevolato - Atto necessario per la fusione - Non sussiste (Cass., Sez. un. civ., 12 maggio 1975, n. 1283) (con nota di E. Nuzzo)	3
Imposta sul valore aggiunto - Momento di «conclusione» dei «contratti in corso» - È il momento in cui si verifica l'incontro delle volontà - Appalto concorso - Delibera di approvazione del progetto - Costituisce momento conclusivo del contratto - Successiva stipulazione - Irrilevanza (Trib. Padova, 14 luglio 1976) (con nota di F. MOSCHETTI)	34
Imposta registro - Consolidazione usufrutto - Regime transitorio (Comm. Mantova, 29 dicembre 1976) (con nota di F. TESAURO)	45
Ricorso interruttivo - Domanda nuova in appello - Preclusione di domanda nuova (Comm. Centr., Sez. XIII, 26 maggio 1976) (con nota di G. TREMONTI)	48
Imposta generale sull'entrata - Nave in costruzione - Contratto di costruzione trascritto nell'apposito registro - Non esibizione del contratto in giudizio - Risoluzione consensuale del contratto - Conseguenze - Alienazione della nave da parte del costruttore - Prima alienazione - Agevolazione tributaria (Cass., Sez. I civ., 20 ottobre 1976, n. 3607) (con nota <i>redazionale</i>)	51
Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Accertamento sintetico - Motivazione - Fattispecie - Illegittimità - Esclusione.	
Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Competenza della Corte d'Appello - Distinzione tra estimazione semplice e complessa - Rilevanza.	
Imposta ricchezza mobile - Redditi da capitale - Introito di somme per disinvestimento di immobili - Presunzione di fruttuosità - Sussistenza (App. Lecce, 19 gennaio 1976) (con nota <i>redazionale</i>)	57
Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Commissione Centrale e Corte d'Appello - Competenza - D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, artt. 26 e 40 - Distinzione tra questione di estimazione semplice e complessa - Rilevanza (Comm. Centr., Sez. II, 5 marzo 1976) (con nota <i>redazionale</i>)	57
Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Questione di semplice estimazione - Questione relativa all'esistenza dei presupposti di applicazione di una esenzione - Non è tale - Competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria - Sussistenza.	
Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Competenza della Corte d'Appello e della Commissione Centrale ai sensi degli artt. 26 e 40 del D.P.R. n. 636 del 1972 - Questioni di fatto non estimative - Sussistenza (Cass., Sez. I civ., 13 luglio 1976, n. 2669) (con nota <i>redazionale</i>)	58
MASSIMARIO	68

(*) A partire da questo numero la Rivista istituisce una nuova rubrica di sentenze e decisioni con note redazionali.

GUIDA MONACI

ANNUARIO GENERALE ITALIANO



diffusa
in tutta Italia
conosciuta
in tutto il mondo

MOTEL AGIP

tirrenia
navigazione

AMERICAN
EXPRESS

autostrade sps

Hertz

AUTOMOBILE CLUBS

ati
LINEE Aeree Nazionali

NAVIGAZIONE LAGHI
MAGGIORE GARDÀ E COMO

ENIT

TE NAZIONALE ITALIANA PER IL TURISMO

Alitalia

AEROPORTI STAZIONI
FERROVIARIE E MARITTIME

ALBERGHI E
RISTORANTI

Motta

grills

ENTI PROVINCIALI E AZIENDE
AUTONOME PER IL TURISMO

fiera di
milano

ITAL ATLANTIC
EXPRESS
ORGANIZZAZIONE TURISTICA INTERNAZIONALE

Motta LAURO

SABENA

AEROLINEE
ITAVIA

FIERE MOSTRE
ESPOSIZIONI

JOLLY
HOTELS



ISTITUTI BANCARI

CIT
COMPAGNIA ITALIANA TURISMO

REGIONI
E COMUNI

AGENZIE DI
VIAGGI E TURISMO

**CAMERE DI
COMMERCIO**

autogrill
PAVESI

AVIS AUTONOLEGGIO

PORTI
ENZE GIORNALISTICHE
ENZE DI VIAGGI
ERGHI
MAGNA
ITALIA
BASCIADE
ERICAN EXPRESS COMPANY
RTMENT HOUSE
E DI SERVIZIO
ESSORATI REGIONALI
ICURAZIONI
OCIAZIONI INDUSTRIALI DI CATEGORIA
OCIAZIONI REGIONALI DELLA STAMPA
BAR ALEMAGNA
OGRIIL PAVESI
OMOBILE CLUBS
ONOLEGGI
OSALONI
OSTELLI A.C.I.
OSTRADE
AUTONOLEGGI
ENDE AUTONOME DI SOGGIORNO CURA E TURISMO
CHE E CASSE DI RISPARMIO

LOTECHI
LIETTERIE F.S.
SE MERCI
SE VALORI
FETS E RISTORANTI F.S.
IERE DI COMMERCIO INDUSTRIA ARTIGIA-
NALE E AGRICOLTURA
IERE DI COMMERCIO ITALIANE ALL'ESTERO

CAMERE DI COMMERCIO ESTERE IN ITALIA
CASE ALBERGO
CASINO
CENTRI DI SERVIZI CULTURALI E DI FORMA-
ZIONE QUADRI NEL MEZZOGIORNO
CENTRI TURISTICI
C.I.D.A.
CIRCOLI SPORTIVI
C.I.T.
COMPAGNIE AEREE
COMPAGNIE DI NAVIGAZIONE
COMUNI
CONCESSIONARI PUBBLICITA'
CONCESSIONARI AUTO
CONSIGLI REGIONALI DELLA STAMPA
CONSOLATI
E.N.I.T.
ENTI PROVINCIALI PER IL TURISMO
ENTI TURISTICI
ESPOSIZIONI
GIUNTE REGIONALI
GOLF CLUBS
HERTZ ITALIANA
ISTITUTI DI ASSICURAZIONE
ISTITUTI BANCARI
ISTITUTO COMMERCIO ESTERO
JOLLY HOTELS
LEGAZIONI
LIONS CLUBS
MINISTERI
MOSTRE
MOTELS AGIP
MOTTAGRILLS
MUSEI

NAVIGAZIONE LAGHI
NAVI PASSEGGERI
ORDINI PROFESSIONALI
POSTI DI RISTORO
POSTI TELEFONICI PUBBLICI
PRO LOCO
PREFETTURE
PROVINCE
PROVVEDITORATI ALLE OPERE PUBBLICHE
QUOTIDIANI
REGIONI
RESIDENCE HOUSE
RISTORANTI
RISTORANTI AGIP
ROTARY CLUBS
STAZIONI F.S.
STAZIONI FERROVIE SARDE
STAZIONI FERROTRANVIALE PUGLIESI
STAZIONI LACUALI
STAZIONI MARITTIME
STAZIONI DI SERVIZIO
TEATRI
TOURING CLUB ITALIANO
UFFICI DOGANALI
UFFICI DI FRONTERIA
UFFICI POSTALI E TELEFONICI
UFFICI INFORMAZIONI
UFFICI TURISTICI
UNIONI DEI COMMERCANTI
UNIONI DEGLI INDUSTRIALI
UNIONI REGIONALI DELLE CAMERE DI COMMERCIO
VILLAGGI TURISTICI
WAGONS LITS/COOK

SVIMEZ

Associazione per lo Sviluppo dell'Industria nel Mezzogiorno

Collana: Rodolfo Morandi

La questione meridionale dal dopoguerra ad oggi

MEZZOGIORNO E AGRICOLTURA

a cura di E. ZAGARI

Questa raccolta di saggi ha l'intento di ripercorrere il dibattito sui rapporti fra sviluppo del settore agricolo e crescita della società meridionale dal 1945 ad oggi.

L'articolazione interna è fondata sull'individuazione di alcuni temi caratterizzanti altrettanti periodi e sulla raccolta di saggi rappresentativi delle più importanti posizioni culturali presenti nel dibattito politico-economico.

SOMMARIO

I problemi dell'agricoltura meridionale al momento della ripresa post bellica.

Riforma agraria e bonifica.

L'esodo e i problemi della produttività.

Agricoltura e programmazione.

Agricoltura e mercato comune europeo.

1977, volume in 8°, p. VIII-584, con tabelle, L. 11.000

SABINO CASSESE

L'AMMINISTRAZIONE DELLO STATO

saggi

Strutture amministrative e impiegati pubblici.

Finanza pubblica e finanza privata.

La proprietà e gli interessi pubblici.

Costituzione e amministrazione: la mancata svolta del dopoguerra.

La componente culturale.

1976, volume in 8°, p. 315, L. 6500

dello stesso autore:

LA FORMAZIONE
DELLO STATO AMMINISTRATIVO

1974, volume in 8°, p. 412, L. 8000

GIUSEPPE CINCOTTI

**ESPORTAZIONI
E SERVIZI INTERNAZIONALI
NELL'IVA**

Introduzione.

L'armonizzazione fiscale nella C.E.E. - Il principio di territorialità - Le cessioni alle esportazioni e le operazioni assimilate - I servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Appendice: I - articolo 7 - 8 - 9.

II. Innovazioni agli artt. 7, 8 e 9 del decreto n. 633.

1975, volume in 8°, p. 72, L. 1500

38

S V I M E Z
Centro per gli studi sullo sviluppo economico
Collana Francesco Giordani

**IL SISTEMA DELLE IMPRESE
A PARTECIPAZIONE STATALE
NELL'ESPERIENZA ITALIANA**

di
PASQUALE SARACENO

Premessa.

Origini e sviluppo del sistema.

L'ordinamento del sistema.

Temi oggetto del dibattito sul sistema.

Conclusioni.

1975, volume in 8°, p. VIII-136, L. 2800

73

ROBERTO RUOZI

INFLAZIONE RISPARMIO E AZIENDE DI CREDITO

L'opera tende a mettere in evidenza le caratteristiche della nuova inflazione, in cui coesistono alti tassi di aumenti del reddito, alti tassi di disoccupazione e recessione produttiva. Si esaminano le conseguenze che tale situazione produce sulle famiglie, sulle imprese industriali, sull'agricoltura, sulla borsa valori, sulla pubblica amministrazione, sulle compagnie di assicurazione e su aspetti generali dello sviluppo economico.

Alla luce delle conseguenze particolarmente negative si esaminano i principali provvedimenti anti-inflazionistici che dovrebbero essere adottati: politica monetaria, politica fiscale, politica dei redditi e delle riforme.

Infine, viene anche esaminata l'indicizzazione, che consente di iniziare un discorso sui tassi di interesse e sulle conseguenze dell'inflazione sulle banche, con particolare riferimento ai profitti, al capitale proprio, alla tecnica dei fidi e a problemi generali di organizzazione e di mercato.

1976, volume in 8°, p. XX-896, con grafici e tabelle, L. 18.000

PAOLO BERLIRI

CLAUDIO PRIVITERA

CODICE DEL CATASTO E DEI TRIBUTI SUGLI IMMOBILI

In questo Codice sono state raccolte, integralmente o per stralcio, tutte quelle disposizioni legislative o regolamentari che riguardano sia i tributi che colpiscono gli immobili, sia la formazione e conservazione del catasto.

In calce ad ogni articolo è stata riportata la parte di eventuali circolari del Ministero delle Finanze e dell'Assonime ad essi relativa.

Infine, per rendere più agevole la consultazione, è stato trascritto in nota il testo delle disposizioni richiamate, anche se non di carattere fiscale.

Costituzioni e accordi lateranensi - Codice civile - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Legge delega per la riforma tributaria - Contenzioso - Nuovo catasto terreni - Nuovo catasto edilizio urbano - Provvedimenti comuni al Nuovo catasto terreni ed al Nuovo catasto edilizio urbano - Libri fondiari - Imposizione sul reddito - Imposizione indiretta - Agevolazioni tributarie - Anagrafe tributaria.

In appendice: Elenco dei territori montani.

Indici: Sistematico, cronologico dei provvedimenti, della prassi amministrativa e delle circolari assonime, ed analitico.

1976, volume in 16°, p. 1533, carta india, ril.

L. 22.000

PARTE PRIMA

Lascio la direzione per la parte economica della Rivista con la malinconia che coglie quando ci si distacca da ambienti e interessi culturali che per lunghi anni, dagli anni universitari, ci sono stati presenti e hanno costituito la ragione di una scelta di vita. Ma spesso anche le scelte che sembrano immutabili col tempo perdono il loro aspetto definitivo, come è avvenuto ultimamente per me che il cambiamento di cattedra e i nuovi studi hanno condotto ai problemi della moneta ben più che a quelli della finanza pubblica.

Lascio la Rivista nel ricordo del Maestro Benvenuto Griziotti che la Rivista fondò nel lontano 1937, e col sentimento che la Rivista rimane il punto di incontro degli studi di finanza pubblica, economici, giuridici e tecnici, e che tuttora conserva immutato il suo prestigio.

Ringrazio il collega e amico Prof. Micheli per la cordiale reciproca collaborazione con la quale abbiamo unitamente diretto la Rivista dal 1971. Ringrazio la Redazione di Pavia per l'attenta, a volte gravosa, collaborazione.

La direzione per la parte economica della Rivista ritorna a Pavia ed è assunta, per decisione del Comitato scientifico, dal Prof. Emilio Gerelli. Credo che decisione non poteva essere migliore.

Al Prof. Gerelli i miei vivi cordiali auguri.

GIANNINO PARRAVICINI

L'IMPOSTA PATRIMONIALE: LA NUOVA TEORIA, LA PRATICA NEGLI STATI UNITI, E LE PROSPETTIVE PER L'ITALIA (*)

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. L'imposta patrimoniale generale. — 3. L'imposta patrimoniale speciale. — 4. I problemi di amministrazione; il processo di accertamento e l'esperienza americana. — 5. L'imposta patrimoniale in Italia: le prospettive, le alternative e qualche riflessione sugli effetti economici.

1. Malgrado anni di critiche, l'imposta patrimoniale rimane la più importante imposta locale negli Stati Uniti. Essa fornisce all'incirca l'80 % del gettito di tutte le imposte riscosse dagli enti locali in America. Se rapportata al totale delle entrate (ivi inclusi i trasferimenti) degli enti locali e degli stati, l'imposta rappresenta un quarto dei flussi totali (1). Nonostante l'aumento dei trasferimenti agli enti locali e nonostante il fatto che molti enti locali abbiano istituito nuove imposte negli ultimi 25 anni, quando negli Stati Uniti si parla di tributi locali, ci si riferisce all'imposta patrimoniale. Infatti nel periodo compreso fra il 1950 e il 1973 il rapporto fra il gettito dell'imposta patrimoniale e il prodotto nazionale lordo è aumentato dal 2,58 % al 3,50 % (2).

Le critiche sui sistemi di amministrazione dell'imposta sono piuttosto numerose. I critici sostengono che si tratta di un'imposta regressiva perché la maggior parte dell'onere è trasferito ai consumatori dei servizi prodotti dalla proprietà imponibile (3). Dato che in America circa l'86 % della base imponibile è costituita da immobili, la traslazione dell'imposta aumenterebbe l'affitto delle case rispetto al loro costo di produzione. E poiché si suppone che le spese di con-

(*) Questo lavoro è stato in parte reso possibile da un finanziamento del CNR, usufruito presso il Laboratorio di Economia Politica, Università di Torino, nell'anno accademico 1976-1977.

(1) Per i dati relativi sull'imposta patrimoniale negli Stati Uniti cfr. BUREAU OF THE CENSUS, *Census of Governments*, 1972, voi. 7, n. 4.

(2) Cfr. AARON (1975), p. 9.

(3) Per esempio, NETZER (1974), p. 249, ha scritto: « Analogamente alla imposta sulle vendite, le aliquote dell'imposta patrimoniale nelle aree urbane sono uguali a quelle di un'imposta sulle vendite del 25 % » calcolate sulle spese annuarie sostenute per l'uso dell'abitazione.

sumo, in particolare quelle per il consumo di abitazioni, aumentano meno che proporzionalmente rispetto al reddito, si conclude che l'imposta patrimoniale in America è regressiva. Esistono però pochi studi in grado di confermare questa ipotesi. Quelli disponibili, infatti, si fondano più su ipotesi che su dimostrazioni (4).

Si sostiene inoltre che l'imposta ha ridotto gli incentivi alla costruzione di case e allo sviluppo delle aree urbane, provocando fughe di capitale dalle città grandi alle altre aree.

Per comprendere bene gli effetti che deriverebbero dall'istituzione di un'imposta sui patrimoni mobiliari e immobiliari in Italia, può essere utile studiare l'imposta in America dove è possibile osservarne gli effetti di lungo periodo. L'obiettivo di questo articolo è di fornire una rassegna della teoria dell'imposta patrimoniale, dei problemi amministrativi e delle esperienze recenti negli Stati Uniti. Saranno considerati in primo luogo gli effetti di una imposta generale sui beni immobili e mobili. Parleremo quindi degli effetti economici di un'imposta patrimoniale speciale del tipo di quelle applicate negli Stati Uniti che per la maggior parte colpiscono solo gli immobili. Considereremo infine la possibilità di una imposta patrimoniale in Italia come nuova fonte di entrata per gli enti locali ed i suoi probabili effetti sulla distribuzione del reddito e delle risorse.

2. Una imposta patrimoniale generale colpirebbe tutte le forme di capitale con la stessa aliquota. Si incontrano gravi problemi nell'amministrazione di una simile imposta (5). I problemi derivono dalla difficoltà di definire in modo preciso la base imponibile (ad esempio, come si colpisce con l'imposta il capitale umano) e dal fatto che il patrimonio è uno stock e non un flusso. Ciò implica un processo di accertamento in grado di valutare ogni possibile cespita patrimoniale. È dato che i valori dei vari cespiti cambiano continuamente si rende necessario un sistema di revisione continuo degli accertamenti. Malgrado che le difficoltà amministrative abbiano un indubbio rilievo,

(4) Le stime dell'incidenza dell'imposta patrimoniale negli USA sono basate su varie ipotesi di traslazione dell'imposta sui consumatori. Cfr. ad esempio, NETZER (1966), MUSGRAVE-MUSGRAVE (1973), PECHMAN-OKNER (1974).

(5) La base imponibile comprende quattro tipi di proprietà:

- 1) Gli immobili e la terra.
- 2) I beni mobili tangibili, cioè la proprietà personale degli individui e le attrezzature produttive delle imprese. Sono incluse anche le scorte.
- 3) I beni mobili intangibili. Vi sono il denaro, i buoni del Tesoro, le obbligazioni e le azioni che non rappresentano alla proprietà comprese nella categoria 2.
- 4) Il capitale umano, cioè il frutto degli investimenti in istruzione o la perizia innata.

appare opportuno considerare la teoria degli effetti economici di una imposta generale poiché tale analisi servirà come termine di paragone per determinare realmente gli effetti di un'imposta patrimoniale speciale, del tipo di quella applicata negli Stati Uniti.

Dato che esistono sostituti per il capitale utilizzato nella produzione, si può assumere che la domanda per il capitale sia abbastanza elastica. Gli effetti economici dell'imposta patrimoniale dipendono quindi dall'elasticità dell'offerta di capitale in un dato paese. Consideriamo, dapprima un'economia chiusa dove il saggio marginale di sostituzione fra il consumo e il risparmio è uguale a zero. In questo caso, l'elasticità dell'offerta di capitale sarebbe zero. Un'imposta patrimoniale, con un'aliquota proporzionale ridurrebbe il rendimento del capitale dell'ammontare dell'imposta riscossa. Il processo è illustrato nella *Figura 1*. L'imposta riduce il rendimento medio del capitale da r_1 a r_n dove la curva RM è il rendimento netto di capitale, uguale al tasso di interesse. Dato che l'elasticità dell'offerta è zero, non vi sarà riduzione della quantità di capitale offerta, e quindi l'intero onere dell'imposta è sopportato dai proprietari del capitale. Non è possibile evitare l'onere dell'imposta perché tutti i cespiti patrimoniali sono soggetti alla stessa aliquota. Si ottengono due risultati principali: in primo luogo l'imposta è neutrale rispetto alla distribuzione delle risorse, perché il comportamento dei risparmiatori non è influenzato dall'imposta. In secondo luogo, poiché la distribuzione

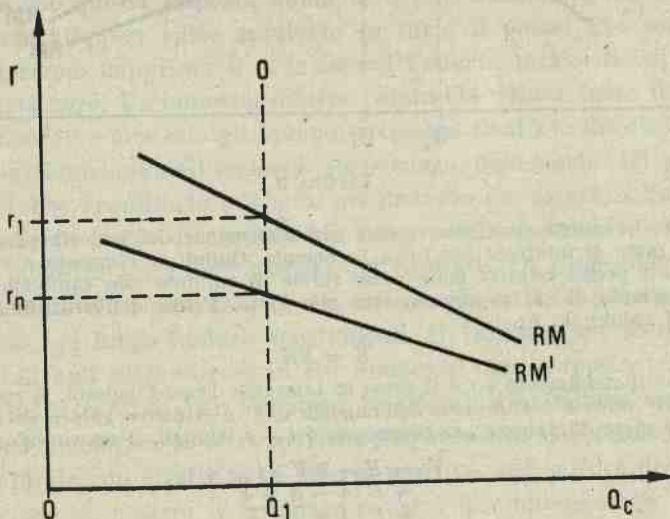


FIGURA 1

del capitale in quasi tutti i paesi è disuguale nel senso che i patrimoni si concentrano presso i redditi più elevati, l'imposta sarà progressiva rispetto alla distribuzione del reddito esistente (6).

Quando l'offerta di capitale è elastica, l'imposta patrimoniale non sarà neutrale. L'offerta di capitale è di solito elastica quando l'economia è aperta, o quando il saggio marginale di sostituzione fra il consumo e il risparmio è negativo. In questo caso l'istituzione di un'imposta generale sul patrimonio indurrebbe il capitale a fuggire all'estero dove l'imposta non esiste o esiste con un'aliquota più bassa, o comporterebbe una riduzione del tasso di risparmio. La reazione dei risparmiatori per fuggire all'imposta provoca una caduta del tasso d'interesse inferiore all'aliquota dell'imposta. Il processo è illustrato nella *Figura 2*.

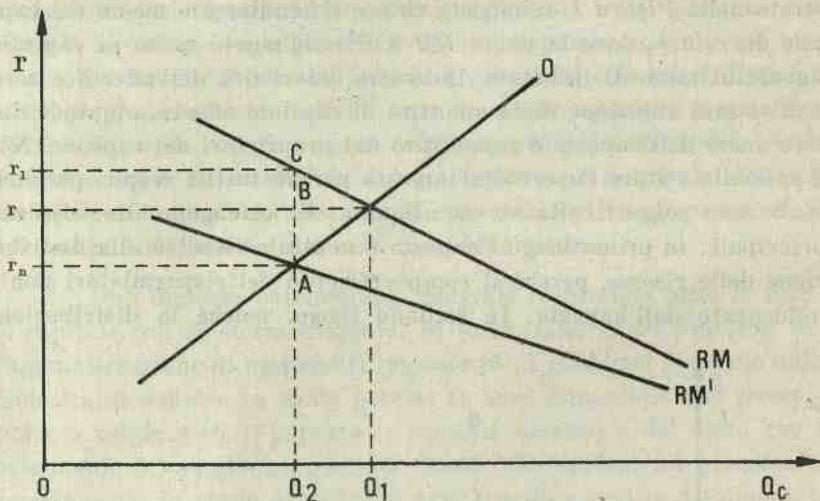


FIGURA 2

(6) In questo caso non vi sarà capitalizzazione dell'imposta perché si riduce il tasso di interesse per tutta l'economia. Quindi se l'imposta è veramente generale i prezzi relativi delle varie forme di capitale non cambiano. Si può fare l'esempio di un cespote con vita non finita. Prima dell'istituzione dell'imposta il valore, V , è:

$$V = R/i$$

dove R è il rendimento e i è il tasso di interesse. Dopo l'imposta, il rendimento è $R - aV'$ dove a è l'aliquota dell'imposta e V' è il nuovo valore del capitale. Il nuovo tasso d'interesse per l'economia è $i - a$. Quindi, il nuovo valore è;

$$\begin{aligned} V' &= R - aV'/i - a \\ &= R/i - a + a \\ &= R/i = V \end{aligned}$$

cio il prezzo dei vari cespiti patrimoniali non cambia.

Quindi, quando l'elasticità dell'offerta di capitale è maggiore di zero i proprietari di capitale possono trasferire parte dell'onere dell'imposta alle imprese che usano il capitale per produrre i beni e i servizi. E a seconda delle condizioni prevalenti sui mercati dei vari beni e servizi, è possibile che parte dell'imposta venga addossata ai consumatori. L'incidenza dell'imposta in questo secondo caso è un problema molto più complesso e di più difficile determinazione che nel primo caso, quando cioè abbiamo assunto una offerta perfettamente inelastica. Inoltre in questo secondo caso l'imposta ridurrebbe il tasso di crescita dell'economia a causa della riduzione dell'offerta di capitale.

Come si vede nella *Figura 2*, l'imposta riduce la quantità di capitale offerta da Q_1 a Q_2 . Il rendimento lordo del capitale aumenta da r a r_1 , e il rendimento al netto dell'imposta diminuisce a r_n . I risparmiatori pagano $rBAr_n$ del gettito, mentre le imprese che usano il capitale nella produzione pagano $rBCr_1$, una parte del quale può essere trasferito ai consumatori a seconda delle condizioni esistenti nei mercati di beni e dei servizi.

3. Consideriamo ora un'imposta patrimoniale che colpisce solo una particolare forma di capitale. Assumiamo che questa sia costituita dalle proprietà immobiliari. Come abbiamo detto, l'imposta patrimoniale applicata negli Stati Uniti è di questo tipo. Supponiamo inoltre che questa imposta abbia carattere nazionale, nel senso che la stessa aliquota viene applicata in tutto il paese. Per semplicità, consideriamo dapprima il caso in cui l'offerta totale di capitale ha elasticità zero. Un'imposta siffatta colpirebbe allora tutte le attività patrimoniali e non solo gli immobili. Questo risultato deriva dal fatto che l'introduzione dell'imposta nel sistema finanziario del paese disturberebbe l'equilibrio esistente nel mercato dei capitali. Nonostante che l'offerta totale di capitale sia fissa, nel lungo andare esiste una certa mobilità fra i vari utilizzi del capitale. Di conseguenza, a seconda della elasticità dell'offerta delle varie attività patrimoniali vi saranno nel lungo andare spostamenti di capitale dal settore degli immobili agli altri settori in cui l'imposta non è applicata. Quindi, l'offerta di capitali per l'impiego in immobili si riduce mentre aumenta l'offerta per le altre attività patrimoniali. Il rendimento lordo del capitale con elasticità di offerta positiva, nel settore degli immobili aumenta, mentre il rendimento netto diminuisce negli altri settori. Il rendimento netto del capitale al netto dell'imposta sarà uguale

in tutti i settori una volta raggiunto il nuovo equilibrio sul mercato di capitali. Poiché tutti i vari tipi di capitale pagano una porzione dell'imposta, gli effetti di questa sono simili a quelli descritti per il caso dell'imposta patrimoniale generale. Cioè, l'imposta è pagata dai proprietari del capitale (7). Vi è però da notare che essendo l'elasticità di offerta della terra uguale a zero, gli effetti distributivi saranno in questo caso un po' diversi. Inoltre, gli effetti sui prezzi dei vari beni e servizi prodotti dall'economia saranno complessi; i prezzi di qualche bene aumenteranno mentre i prezzi di altri beni diminuiranno. Nei settori da cui il capitale è fuggito vi sarà un aumento dei prezzi, mentre nei settori dove si registra l'arrivo di nuovo capitale vi sarà una caduta dei prezzi. Ne deriva che la distribuzione dell'incidenza dell'imposta tramite gli effetti di variazione dei prezzi, dipende dalle preferenze dei consumatori circa i beni che aumentano di prezzo e quelli che ribassano. Se si assume che in media i consumatori dividono la propria spesa fra i beni il cui prezzo aumenta e quelli il cui prezzo ribassa, si può allora affermare che l'imposta è pagata completamente dai proprietari del capitale (8). È dato che i proprietari della terra non possono trasferire il loro capitale ad altri usi, questi pagano tutta l'imposta, che sarà capitalizzata nel prezzo della terra.

Se l'offerta totale di capitale è elastica, gli effetti economici dell'imposta saranno ancora più complessi. In questo caso vi sarà anche una fuga di capitale dal paese, oppure una sostituzione del consumo al risparmio. La quantità di capitale offerta diminuirà e il nuovo equilibrio sarà raggiunto con un aumento del tasso di interesse e quindi con un aumento dei prezzi dei beni e servizi, a seconda dell'intensità di uso del capitale. L'imposta sarà pagata dai proprietari del capitale, dalle imprese e dai consumatori.

Consideriamo infine il caso di un'imposta sugli immobili amministrata a livello locale con autonomia di scelta delle aliquote. Date le diversità fra i vari enti locali, tale sistema comporta un ventaglio di aliquote diverse. Si tratta del modello più simile al sistema applicato oggi negli Stati Uniti. In questo caso gli spostamenti del capi-

(7) L'analisi fatta in questo paragrafo si basa sul famoso modello di HARBERGER (1962) sull'incidenza dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche. La nuova teoria dell'imposta patrimoniale si basa su questo modello. Cfr. MIESZKOWSKI (1972) e AARON (1975), pp. 38-55.

(8) I risultati dipendono dalla forma assunta dalla funzione di produzione per l'economia. È anche possibile che parte dell'imposta si trasferisce agli operai tramite variazione del salario. Cfr. HARBERGER (1962) per un'analisi dettagliata di tutte le possibilità.

tal saranno ancora più complessi. Infatti, vi saranno spostamenti di capitale fra i vari enti locali provocati da differenziali fra le aliquote. Gli enti locali dove l'aliquota dell'imposta è più elevata della media nazionale perderanno capitale mentre gli enti locali in cui l'aliquota è più bassa della media nazionale guadagneranno capitale. La porzione dell'aliquota comune a tutti gli enti locali viene pagata dai proprietari del capitale, con tutte le precisazioni precedentemente fatte. I differenziali di aliquote possono essere trasferiti sui consumatori a seconda delle condizioni esistenti nei vari mercati dei beni e servizi (9). Gli enti locali che perdono capitale in questo processo soffriranno una riduzione nella disponibilità di risorse e un aumento dei costi di produzione. In generale, questo aumento può essere trasferito ai consumatori soltanto in quei mercati che non sono soggetti alla concorrenza nazionale. Dato che i prodotti di molte imprese locali si vendono sui mercati nazionali, un aumento dei prezzi di quei prodotti non appare probabile. Per i servizi locali, invece soprattutto per i servizi d'uso delle abitazioni, è probabile che vi saranno aumenti dei prezzi per unità di servizio in quelle aree dove le aliquote sono più alte della media nazionale. Invece le aree dove le aliquote dell'imposta sono più basse della media nazionale si avvantaggeranno di un aumento nella disponibilità di capitale nel lungo periodo e gli effetti sui prezzi dei servizi locali saranno quindi di segno contrario. Per questi motivi vi sarà una diminuzione degli affitti e degli altri servizi locali.

La « nuova teoria » (MIESZKOWSKI, 1972, AARON, 1975) dell'imposta locale sugli immobili sostiene che gli effetti economici dell'imposta sono di duplice tipo. In primo luogo, vi è una riduzione del rendimento netto di ogni tipo di cespita patrimoniale, causata nel lungo periodo dal processo di riallocazione del capitale fra le varie attività. Di conseguenza la parte di incidenza dell'imposta che corrisponde all'aliquota media nazionale viene pagata dai proprietari del capitale. Questa porzione dell'imposta sarà progressiva, data la distribuzione disuguale nella proprietà del capitale. Soltanto i differenziali di aliquote fra gli enti locali inducono spostamenti regionali del capitale che possono influenzare il costo regionale dei beni e servizi e vengono quindi trasferiti ai consumatori. Inoltre ricerche recenti hanno permesso di constatare che questi differenziali sono correlati in un modo

(9) Cfr. MIESZKOWSKI (1972). Mieszkowski considera gli aumenti dei prezzi come « *excise tax effects* ».

positivo con il reddito nazionale (AARON, 1975, pp. 45-99). Ciò suggerisce che le regioni che perdono capitale per effetto dei differenziali di aliquota sono le regioni più ricche ed è dunque probabile che gli aumenti negli affitti delle abitazioni provocati dall'imposta siano distribuiti in modo progressivo fra le varie regioni (10). Secondo la « nuova teoria » l'imposta locale sugli immobili è dunque progressiva e non regressiva. Questa teoria è in contrasto con la « vecchia » che sosteneva invece che l'imposta è regressiva perché l'onere si trasferisce quasi completamente sui consumatori dei beni e servizi, soprattutto dei servizi della casa (11).

4. Negli Stati Uniti l'amministrazione dell'imposta patrimoniale è effettuata dagli enti locali secondo norme particolari dei singoli stati. Vi è dunque una grande variabilità nei metodi di amministrazione. Buona parte dell'insoddisfazione creata dall'imposta patrimoniale deriva degli Stati Uniti dai problemi di differenza di trattamento nei processi d'amministrazione, dai metodi di pagamento e riacertamento del valore degli immobili che provocano sovente sostanziali aumenti dell'onere dell'imposta. Molti sostengono che tali difetti non sono un problema intrinseco all'imposta, quanto piuttosto un problema di arretratezza amministrativa che si può facilmente correggere (12).

Esiste una notevole variabilità nella base imponibile fra i vari stati. Alcuni stati cercano di tassare con l'imposta anche la proprietà personale, quella mobiliare, e le scorte delle imprese. Altri limitano l'imposta ai soli immobili per abitazione e a quelli delle imprese. In media comunque la base imponibile è composta all'86 % dagli immobili. Inoltre, quasi la metà di essi sono rappresentati da abitazioni.

In quasi tutti gli Stati secondo la legge gli immobili dovrebbero essere accertati al loro valore di mercato. In pratica, però esiste in molti casi una notevole differenza fra il valore accertato e il valore di mercato. Sovente tale differenza riflette le difficoltà del processo

(10) Questa analisi però non considera gli effetti sulla distribuzione del reddito all'interno di un dato ente locale. Cioè, se si constata che una sostanziale porzione dei poveri abitano negli enti locali dove esistono i redditi medi-alti e se le aliquote sono alte (per esempio nelle grandi città) è possibile che gli effetti distributivi dell'imposta siano regressivi rispetto agli effetti sui prezzi.

(11) Per un'altra critica della vecchia teoria dell'imposta patrimoniale come imposta regressiva, cfr. GAFFNEY (1972).

(12) Per una discussione dei problemi di amministrazione dell'imposta patrimoniale in USA, cfr. SHANNON (1967).

di accertamento. Ad esempio, in molti stati l'intervallo intercorrente fra i periodi di riaccertamento è molto lungo, cosa che produce sostanziali ritardi nel riaggiustamento dei valori accertati quando i prezzi degli immobili cambiano rapidamente. Dato che il tasso di aumento dei prezzi della terra, in particolare, varia da zona a zona il mancato aggiustamento dell'accertamento può provocare notevoli diversità di trattamento non giustificate. Inoltre, vi è una variazione sistematica del rapporto fra valore accertato e valore di mercato per i vari tipi di immobili. Sovente le abitazioni negli edifici condominiali sono valutate in maniera più aderente al valore di mercato delle case unifamiliari, mentre la proprietà agraria e la terra non edificabile godono di accertamenti molto inferiori al valore di mercato (13). In qualche caso questa variabilità viene utilizzata come strumento di politica regionale per sovvenzionare certi tipi di utilizzo della terra o per indurre lo sviluppo dell'industria in una data regione. In altri casi, la variabilità riflette semplicemente il fatto che gli accertatori sono meglio in grado di valutare certi tipi di proprietà rispetto ad altri. Se poi gli accertatori applicano norme diverse per l'accertamento di diverse categorie di proprietà, si produrranno ulteriori divergenze nel rapporto fra il valore accertato e il valore di mercato. Naturalmente però, in questi casi, il comportamento degli accertatori è contrario alle norme di legge. Infatti anche se la legge degli stati permette la discriminazione fra classi di proprietà (ad esempio, un accertamento più basso per gli appartamenti o gli immobili delle industrie manifatturiere) ogni tipo di proprietà appartenente a una data classe deve essere accertato secondo uno stesso rapporto con il valore di mercato.

È chiaro che per migliorare l'equità nell'amministrazione dell'imposta patrimoniale è necessaria una riduzione dell'intervallo intercorrente fra gli accertamenti. Attualmente l'intervallo di riaccertamento varia nella maggioranza degli stati da tre a otto anni. Soprattutto nelle zone in fase di sviluppo questi lunghi intervalli implicano sostanziali aumenti nelle imposte al momento del riaccertamento. È vero che in questi casi i proprietari hanno goduto di una bassa pressione fiscale nel periodo precedente il riaccertamento, ma quando sono posti di fronte al forte aumento dell'imposta riaccertata rimangono sfavorevolmente sorpresi. Tuttavia nell'era dei calcolatori elettronici, è facile superare questo problema. Infatti, come dimostra il sistema

(13) Per dati a dimostrazione di queste discriminazioni, cfr. AARON (1975), pp. 59-62.

di calcolatori applicato nello stato di California, si può attuare un riaccertamento annuo e, inoltre, si può ridurre l'intervallo di pagamento passandolo da annuale a mensile. Molte persone già pagano in America l'imposta con scadenza mensile tramite un versamento aggiunto al pagamento mensile fatto alle banche che hanno finanziato il mutuo per l'acquisto degli immobili (14).

Le differenze nelle aliquote dell'imposta applicata alla stessa o a diverse classi di proprietà, derivanti sia da diversità nel rapporto fra valore accertato e valore di mercato che da una politica legale di discriminazione volta a sovvenzionare certi tipi di utilizzo della terra, può portare alla capitalizzazione dell'imposta solo se il differenziale è permanente. La capitalizzazione può provocare guadagni o perdite per i proprietari al momento dell'imposizione. È importante capire che la capitalizzazione deriva soltanto da differenziali di aliquote sia fra i vari enti locali che fra i diversi tipi di patrimonio situati entro il medesimo ente locale. Il fenomeno si manifesta soltanto quando è impossibile per i proprietari trasferire parte dell'incidenza dell'imposta ai consumatori tramite aumenti degli affitti o dei prezzi. In tali casi, il rendimento del capitale si abbassa al di sotto di quello degli altri cespiti e quindi il prezzo del cespote soggetto all'aliquota più alta cade per aumentare il rendimento lordo fino a renderlo competitivo con quello ottenibile in altri impieghi. In questo senso la capitalizzazione è una funzione dell'elasticità di offerta del cespote imponibile. Non vi è dubbio che l'imposta differenziale che colpisce la terra sarà capitalizzata perché l'offerta totale della terra è completamente inelastica. Per gli altri cespiti vi sarà il fenomeno della capitalizzazione soltanto nella misura in cui l'offerta di capitale è inelastica (15).

(14) Per una trattazione degli effetti causati dai problemi di amministrazione sull'equità, cfr. PAGLIN-FOGARTY (1972).

(15) Si può dimostrare questo facilmente per un cespote patrimoniale a vita economica indefinita. Usando sempre la stessa notazione della nota 6:

$$V = R / i$$

è il valore del cespote prima dell'applicazione dell'aliquota differenziale. Dopo l'imposta il valore sarebbe:

$$\begin{aligned} V' &= R - a V' / i \\ &= R / i + a \end{aligned}$$

dove a è l'aliquota differenziale. Il risultato ottenuto suppone che il rendimento lordo di capitale sia lo stesso prima e dopo l'imposta. Questo è il caso di capitalizzazione completa. Se, invece, parte dell'imposta si trasferisce ai consumatori, aumenterà il rendimento netto e la diminuzione del prezzo del cespote sarà minore. È anche possibile che R aumenti abbastanza da compenmare gli effetti di capitalizzazione. Per questo occorre un'offerta del cespote

Con qualche eccezione, gli studi empirici compiuti in anni recenti hanno dimostrato che vi è una marcata capitalizzazione dei differenziali di aliquota fra i vari enti locali. Taluni studi hanno anche dimostrato la capitalizzazione risultante dalla discriminazione (legale o illegale) fra i diversi tipi di patrimonio in una data giurisdizione (16).

Gli effetti della capitalizzazione sono importanti perché possono produrre sostanziali perdite al momento dell'introduzione dell'imposta. In effetti, il fenomeno concentra sui proprietari dei cespiti tutta l'incidenza dell'imposta relativa all'intera vita del cespote patrimoniale al momento della imposizione. Se vendesse il cespote, il compratore pagherebbe un prezzo netto dell'imposta perché, se la capitalizzazione è completa, il prezzo del cespote diminuisce del valore capitalizzato dell'imposta per la vita economica del cespote. Quando dunque si considerano gli effetti economici derivanti dall'introduzione o dal cambiamento della struttura delle aliquote dell'imposta patrimoniale, si deve ricordare che alcuni possono subirne sostanziali perdite e questo può influenzare la popolarità dell'imposta.

Per modificare gli effetti distributivi dell'imposta patrimoniale, molti Stati americani hanno recentemente adottato norme speciali per ridurre il carico dell'imposta per alcuni gruppi di popolazione. Il metodo più diffuso di sgravio fiscale consiste nella riduzione dell'imposta per i vecchi ed i poveri proprietari di case. Negli USA 34 stati ammettono esenzioni speciali per i vecchi ed i poveri mentre altri 29 utilizzano il sistema dell'« interruttore » (*circuit breaker*) secondo il quale i cittadini possono ricevere un rimborso tramite l'imposta statale sul reddito. I dettagli di queste misure variano fra gli Stati (17). Gli sgravi si fondano sull'ipotesi che l'imposta sugli immobili sia regressivo. Però, se questo concetto è sbagliato come molti economisti adesso credono, essi arrecano benefici a cittadini che non sono in verità poveri. Ad esempio è comune in America il fatto che i vecchi soffrono una riduzione del reddito quando vanno in pensione. La casa dove abitano è stata però comprata sulla base del reddito

molto elastica. Quindi quando parte dell'imposta si trasferisce il nuovo valore del cespote diventa:

$$V' = (R + D R / i + a)$$

(16) Cfr. ad esempio, OATES (1969), ORR (1968), CHURCH (1974). Una ricerca condotta da Hyman e Pasour (1973) per una regione dove l'elasticità di capitale per la casa è elevata, non ha riscontrato alcuna capitalizzazione.

(17) Per i dettagli di questi provvedimenti, cfr. ADVISORY COMMISSION ON INTERGOVERNMENTAL RELATIONS (1974 e 1975).

medio percepito durante la vita produttiva. In molti casi dunque, questi vecchi abitano in una casa di elevato valore, perché disponevano di un reddito abbastanza alto. Dalla proprietà di tale casa traggono un reddito in natura sotto forma di servizi della casa, che riflette l'investimento fatto negli anni precedenti. Si può quindi sostenere, che lo sgravio fiscale non è giustificato perché la capacità contributiva è calcolata soltanto sulla base del reddito corrente e non considerando il valore del rendimento del capitale della casa. Il problema dei vecchi in questi casi non è di incapacità contributiva, quanto piuttosto di disponibilità monetaria (« *cash flow* »). Un modo alternativo di assistere queste persone potrebbe essere la concessione di un mutuo sulla casa per pagare l'imposta oppure un differimento dell'imposta (con interesse) fino al momento in cui si liquida la proprietà. Diversamente i beneficiari dello sgravio fiscale saranno alla fine gli eredi della proprietà che possono non essere poveri. In effetti « l'interruttore » può aiutare persone che sono « povere » rispetto al reddito, ma « ricchi » rispetto al patrimonio posseduto.

Un'altra critica dell'imposta americana sugli immobili è che l'imposta ha ridotto gli incentivi a costruire case e urbanizzare terreni soprattutto nelle aree urbane dove le aliquote sono elevate. Per questo motivo, molti critici dell'imposta patrimoniale sostengono che occorre sostituire l'imposta sugli immobili con una imposta sulla terra. Si sostiene che un'imposta sulla terra sarebbe un'imposta neutrale e progressiva. È necessario però qualificare l'ipotesi che tale imposta sia neutrale; si deve anzi ricordare che oggi il valore della terra, come percentuale del valore totale degli immobili, è abbastanza basso e quindi il gettito dell'imposta (persino con un'aliquota uguale al cento per cento dell'affitto) non sarebbe sufficiente a finanziare le spese per i servizi pubblici degli enti locali (18).

L'imposta sulla terra è neutrale soltanto quando essa colpisce tutta la terra con la stessa aliquota. Se, invece, si amministra l'imposta sulla terra a livello locale, l'elasticità della terra offerta in una data giurisdizione può non essere considerata inelastica. Quindi, quando le aliquote dell'imposta divergono fra i vari enti, l'imposta può avere l'effetto di limitare lo sviluppo delle periferie urbane perché i proprietari dei terreni situati al di fuori della città si opporrebbero all'ammissione dei terreni agricoli alle città. Cioè, l'imposta

(18) Per una stima del gettito di un'imposta sulla terra con una aliquota uguale a cento per cento dell'affitto e per un'analisi del suo rapporto con le spese degli enti locali, cfr. HANSEN (1967).

può influenzare la dimensione degli enti locali in un modo inefficiente quando le aliquote variano fra gli enti locali.

Se l'imposta sulla terra è ad aliquota uniforme, essa è davvero un'imposta neutrale dato che l'offerta totale di terra è perfettamente inelastica. L'imposta formerebbe incentivi a urbanizzare la terra perché l'ammontare dell'imposta rimarrebbe la stessa, anche in presenza di investimenti di capitale sulla terra. Quando i proprietari urbanizzano i terreni, l'imposta non cadrebbe sul valore del capitale edificato e quindi il rendimento dell'investimento sarebbe più elevato rispetto al caso in cui l'imposta colpisce sia il valore della terra che il capitale edificato. Si deve però ricordare che in quasi tutti i paesi sviluppati, la tendenza storica è verso una riduzione della quota dell'affitto della terra sul PNL. Dunque, persino nei casi in cui l'imposta patrimoniale sulla terra è uguale all'affitto totale (un caso cioè equivalente alla nazionalizzazione della terra), il gettito dell'imposta sarebbe insufficiente in confronto con la domanda di servizi pubblici forniti dagli enti locali.

Infine un'altra forma di sgravio fiscale adottata negli anni recenti in molti stati è il trattamento speciale della terra ad uso agricolo. Questi provvedimenti speciali permettono l'accertamento della terra coltivata basato sul valore agricolo invece che sul valore di mercato. In effetti tali provvedimenti producono benefici soltanto per terra situata vicino alle aree urbane dove esistono differenze fra il valore agricolo della terra e quello di mercato, perché la domanda di terra per usi urbani aumenta il prezzo al di sopra del valore agricolo. L'obiettivo di questi provvedimenti è di ritardare il processo di sviluppo urbano tramite sovvenzioni all'agricoltura vicino alla città. Si sostiene che l'agricoltura svolta in prossimità delle città arreca benefici ai cittadini perché preserva spazi aperti e quindi migliora l'ambiente urbano. Inoltre questi provvedimenti beneficiano molti agricoltori poveri, che non potrebbero rimanere nel settore se lo sgravio dell'imposta patrimoniale fosse basato sul valore di mercato della terra. Si teme però che tali provvedimenti arrestino il processo di sviluppo urbano. In molti casi la miglior alternativa per gli agricoltori che vogliono massimizzare il loro reddito è ancora quella di vendere la terra per usi urbani. Malgrado il fatto che in base alle norme di molti stati sia necessario quando si vende la terra il pagamento della differenza fra l'imposta basata sul valore del mercato e quella del valore agricolo per tutto il periodo in cui l'agricoltore gode i be-

nefici di norme speciali, molti agricoltori vendono la terra per usi urbani.

5. Gli effetti economici di un'imposta patrimoniale in Italia dipendono dal tipo di imposta scelta e dal modo di amministrazione. È possibile, comunque formulare previsioni circa gli effetti dell'imposta una volta introdotta in Italia sulla scorta dell'esperienza americana, pure ammettendo possibili soluzioni alternative.

Consideriamo in primo luogo un'imposta sugli immobili (residenziali, industriali, agricoli e commerciali) amministrata a livello nazionale ad aliquote uniformi. Assumiamo che il gettito di questa nuova imposta sia usato per finanziare le spese generali senza destinazioni particolari. Malgrado i vincoli legali esistenti per l'esportazione di capitale, è chiaro che non si può considerare l'Italia come un'economia chiusa. Inoltre è realistico assumere che il saggio marco di sostituzione fra il consumo e il risparmio non sia zero. Quindi, l'elasticità dell'offerta di capitale in Italia è probabilmente maggiore di zero. Ciò implica che l'imposta non sarebbe neutrale rispetto alla distribuzione delle risorse. L'imposta, cioè ridurrebbe il tasso di formazione del capitale provocando una fuga di capitale all'estero nel lungo periodo, oppure tramite una riduzione del tasso di risparmio. Ciò implica che i proprietari di capitale possono trasferire parte dell'incidenza dell'imposta sulle imprese. E parte dell'imposta pagata dalle imprese può essere trasferita sui consumatori tramite aumenti dei prezzi dei beni e servizi a seconda delle condizioni esistenti sui mercati.

Nel lungo andare vi saranno quindi spostamenti di capitale fra vari settori di investimento, che ridurranno il rendimento del capitale negli altri settori non soggetti direttamente all'imposta. La misura cui l'incidenza dell'imposta si trasferisce agli altri tipi di investimenti non soggetti all'imposta dipende dalla mobilità del capitale in Italia e dal grado di concorrenza sul mercato dei capitali e dai comportamenti di massimizzazione dei risparmiatori. In Italia, dove lo Stato è proprietario di una sostanziale porzione del capitale produttivo, è possibile che gli spostamenti di capitale osservati nel modello di concorrenza siano limitati dalla mancanza di incentivi a massimizzare il rendimento del capitale da parte degli amministratori pubblici. La mancanza di concorrenza sul mercato potrebbe anche provocare aumenti dei prezzi che non si osserverebbero nel caso della concorrenza, se gli operatori pubblici trattassero la nuova im-

posta come un aumento del costo di produzione e quindi utilizzando l'introduzione dell'imposta come occasione per aumentare i prezzi e per mantenere un tasso fisso di profitto. Soprattutto, vi saranno problemi nei settori dove vi è il blocco degli affitti oppure norme di equo canone, che fissano il rendimento del capitale al tre per cento. Se si aggiunge il carico dell'imposta sulla base utilizzata per calcolare il rendimento stabilito per il capitale, allora l'imposta provocherebbe senza dubbio un aumento degli affitti.

Dati i vincoli che esistono nel mercato dei capitali in Italia è, quindi, difficile sostenere che l'imposta sugli immobili sarebbe pagata dalla proprietà del capitale come sostiene la «nuova teoria» dell'incidenza dell'imposta. La nuova teoria dell'incidenza dell'imposta sugli immobili si basa sulla supposizione di una sufficiente mobilità fra i settori di investimento. Quando questo manca, è più difficile prevedere l'incidenza e gli altri effetti economici dell'imposta.

Consideriamo ora un'imposta locale sugli immobili. Cioè un'imposta simile a quella degli Stati Uniti, che è utilizzata come fonte di finanziamento per le spese degli enti locali. È chiaro che in Italia è opportuno considerare l'imposta patrimoniale come una nuova fonte di entrata per gli enti locali. Utilizzata come strumento autonomo di finanza locale, l'imposta darà luogo a un ventaglio di aliquote fra i vari enti locali. Perciò, se i proprietari del capitale massimizzano il rendimento, e se vi è sufficiente mobilità del capitale fra le varie regioni, si possono prevedere flussi di capitale dalle regioni ad aliquote alte, verso regioni ad aliquote più basse. Dato che nell'Italia la domanda per i servizi locali e le spese per questi servizi sono maggiori nelle città grandi, è probabile che i flussi indotti dall'istituzione della imposta sugli immobili si dirigerebbero dalle città grandi verso le altre regioni. Però, si deve ricordare di nuovo che i flussi si producono soltanto quando l'imposta riduce il rendimento del capitale in qualche regione relativamente alle altre. In un sistema come quello italiano dove gli incentivi per la costruzione degli appartamenti è limitata dal blocco degli affitti oppure dalle future norme di equo canone, che fissano il rendimento di capitale degli appartamenti al 3 %, è difficile prevedere forti spostamenti del capitale usato per la costruzione o l'acquisto di appartamenti.

È dubbio anche che esista grande mobilità di capitale fra le regioni. I vincoli alla mobilità industriale in Italia sono ben conosciuti. Molti derivano dai problemi della mobilità del lavoro e dalla complementarità fra lavoro e capitale. Come è noto, è quasi impos-

sibile in Italia per una società grande cambiare localizzazione perché i sindacati non permettono né il licenziamento, né il trasferimento dei lavoratori dipendenti.

Dunque, dati i vincoli che esistono per la mobilità del capitale in Italia, non è probabile un gran flusso di capitale interno indotto dalla introduzione dell'imposta. Forse l'unica eccezione sarebbe il capitale per la casa privata. Se le aliquote dell'imposta sono più alte nelle città, sono possibili spostamenti di investimenti in abitazioni private nuove a favore degli enti locali situati nelle periferie delle città grandi dove le aliquote sarebbero più basse.

Mancando la mobilità di capitale fra le regioni e fra i settori di investimento, la teoria dell'imposta patrimoniale suggerisce che una gran parte dell'incidenza dell'imposta sarebbe capitalizzata nei prezzi dei beni capitali. Però, si deve ricordare che i mercati di molti beni prodotti in Italia non sono soggetti a forte concorrenza, soprattutto vi sono sufficienti interventi dello Stato per controllare i prezzi e vi sono elementi di monoolio. In questi casi è possibile che vi sia un trasferimento dell'imposta sui consumatori tramite aumenti dei prezzi dei beni e servizi. In quei settori dove vi è concorrenza internazionale, la traslazione dell'imposta sui consumatori appare meno probabile. Quindi, data la mancanza di mobilità delle risorse e di concorrenza in alcuni settori, si può prevedere la capitalizzazione dell'imposta in quei settori che sono soggetti alla concorrenza internazionale, e la traslazione dell'imposta sui consumatori, nei settori dove esistono elementi di monopolio che utilizzano un sistema di prezzi basato sul costo più un margine di profitto fisso.

Se l'imposta riduce il rendimento netto di capitale nell'economia italiana, è poi possibile una fuga di capitale all'estero. Questa è una possibilità reale per l'Italia, dove negli anni recenti i flussi di capitale sono stati un problema significativo. L'amministrazione dell'imposta dovrebbero essere in grado di colpire parte del capitale degli italiani all'estero. Per esempio, le case degli italiani all'estero dovrebbero essere colpiti dall'imposta.

Un'altra alternativa per l'Italia sarebbe di usare l'imposta patrimoniale come uno strumento per stimolare l'investimento nei settori produttivi dell'economia al fine di aumentare la produzione e l'esportazione. Dato la tendenza di molti italiani ricchi a investire le proprie ricchezze nella casa, in automobili e in altre forme di proprietà personale (ad esempio la gioielleria), è possibile istituire l'imposta con un'aliquota abbastanza alta sulla casa privata (anche

quelle situate all'estero), le automobili e le altre forme di proprietà personale, che sono abbastanza facili da controllare. In tal modo si può ridurre il rendimento di questi tipi di capitale personale e non produttivo, al fine di aumentare gli incentivi ad investire nei settori produttivi dell'economia italiana.

In somma, data la mancanza di mobilità del capitale in Italia, il blocco o il controllo di molti prezzi, e la mancanza di concorrenza e di incentivi a massimizzare il rendimento del capitale nei settori gestiti dalla burocrazia, gli effetti economici dell'imposta patrimoniale sono più difficili da prevedere. La scelta della base imponevole dovrebbe essere fatta tenendo conto dei problemi specifici dell'economia italiana. È opportuno per l'Italia scegliere una base imponibile e un tipo di imposte congegnato in maniera tale da fare aumentare la capacità produttiva dell'economia per aumentare l'occupazione e l'esportazione.

Se la distribuzione della proprietà in Italia è sperequata, l'imposta può aumentare il grado di progressività del sistema tributario italiano.

DAVID N. HYMAN

*Università di Torino
Laboratorio di Economia Politica
e
North Carolina State University*

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- H. J. AARON, *Who pays the property tax: a new view*, Washington, The Brookings Institution, 1975.
- ADVISORY COMMISSION ON INTERGOVERNMENTAL RELATIONS, *Federal State - Local Finances: Significant Features of Fiscal Federalism*, 1973-1974 edition, 1974.
- ADVISORY COMMISSION ON INTERNATIONAL RELATIONS, *Property Tax Circuit-Breakers: Current Status and Policy Issues*, 1975.
- BUREAU OF THE CENSUS, *Census of Governments*, 1972.
- A. M. CHURCH, *Capitalization of the Effective Property Tax Rate on Single Family Residences*, in *National Tax Journal*, March 1974.
- M. GAFFNEY, *The Property Tax is a Progressive Tax*, in NATIONAL TAX ASSOCIATION, *Proceedings of the 64th annual conference on Taxation*, 1971 (NTA, 1972).
- R. R. HANSEN, *Henry George: Economics or Theology*, in R. W. LINDHOLM, (Ed.) *Property Taxation: USA*, Madison, University of Wisconsin Press, 1967.
- A. C. HARBERGER, *The Incidence of the Corporation Income Tax*, in *Journal of Political Economy*, June 1962.
- D. N. HYMAN - E. C. PASOUR JR., *Real Property Taxes, Local Public Services and Residential Property Values*, in *Southern Economic Journal*, April 1973.

- P. M. MIESZKOWSKI, *The Property Tax: An Excise Tax or a Profits Tax?*, in *Journal of Public Economics*, April 1972.
- R. A. MUSGRAVE - P. R. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, New York, McGraw-Hill, 1973.
- D. NETZER, *Economics of the Property Tax*, Washington, The Brookings Institution, 1966.
- D. NETZER, *Economics and Urban Problem*, 2^a ed., New York, Basic Books, 1974.
- W. E. OATES, *The Effects of Property Taxes and Local Public Spending on Property Values: An Empirical Study of Tax Capitalization and the Tiebout Hypothesis*, in *Journal of Political Economy*, November-December 1969.
- L. ORR, *The Incidence of Differential Property Taxes on Urban Housing*, in *National Tax Journal*, September 1968.
- M. PAGLIN - M. FOGARTY, *Equity and the Property Tax: A New Conceptual Focus*, *National Tax Journal*, December 1972.
- A. PECIIMAN - A. OKNER, *Who Bears Tax Burden*, Washington, D.C., The Brookings Institution, 1974.
- J. SHANNON, *Conflict Between State Assessment Law and Local Assessment Practices*, in R. W. LINDHOLM (Ed.), *Property Taxation: USA*, Madison, University of Wisconsin Press, 1967.

SULLA TASSA PER LA RACCOLTA E IL TRATTAMENTO DEI RIFIUTI SOLIDI (*)

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Dell'istituzione di un prelievo a livello centrale e a livello locale per la penalizzazione dei rifiuti solidi. — 3. Sull'applicazione di strumenti alternativi. — 4. La natura economica dei servizi di raccolta e smaltimento. — 5. L'aliquota ottimale del prelievo. — 6. Aspetti distributivi del prelievo sui rifiuti solidi. — 7. «Lo sfruttamento della città centrale» e lo sviluppo urbano giustificano l'applicazione della tassa. — 8. Il problema dei rifiuti solidi industriali. — 9. Una valutazione della legge 20 marzo 1941, n. 366.

Tra i molteplici aspetti del nostro ordinamento amministrativo che reclamano di essere riformati, viene inclusa da più parti anche la legge 20 marzo 1941, n. 366 sull'organizzazione e il finanziamento dei servizi di nettezza urbana (1). Non manca, tra quanti auspicano una ristrutturazione della materia, lo stesso Parlamento come attesta la *Relazione sui problemi dell'inquinamento* della Commissione speciale per i problemi ecologici del Senato (comunicata alla Presidenza il 13 dicembre 1971). L'argomento ha inoltre risvegliato l'interesse degli assessori alle finanze di numerosi comuni in questi ultimi anni di acuta crisi della finanza locale perché, come è noto, la tassa per la raccolta dei rifiuti solidi, prevista da tale legge, è uno dei pochi tributi locali sopravvissuti alla riforma fiscale e quindi una delle poche fonti di entrata che hanno potuto essere autonomamente manovrate.

Scopo della presente nota è, essenzialmente, di esaminare le ragioni della esistenza di un tributo autonomo con ben individuabili finalità extra-fiscali, quale è una tassa sui rifiuti solidi. Più specifici-

(*) Ringrazio i proff. E. Gerelli, I. Magnani e G. Muraro per gli utili commenti. Per specifiche annotazioni sulla struttura giuridica del tributo istituito con la legge 20 marzo 1941 n. 366, rinvio all'intervento a cura di G. Tremonti che sarà ospitato nel prossimo numero di questa Rivista.

(1) Sulla necessità della riforma del settore si veda da ultimo: A. DE SENEEN, A. MAGAGNI, P. OGNISSANTI, *I problemi economici e finanziari nella programmazione e gestione dei servizi di igiene urbana*, Atti del convegno *Problemi economici e finanziari delle imprese pubbliche locali*, *Quaderni CISPEL*, Roma, 1975, pp. 419-421; R. SITARI, *Per una nuova legge sui rifiuti urbani solidi. L'impresa pubblica. Municipalizzazione*, maggio-giugno 1975, pp. 96-102.

camente ci si occuperà della funzione disincentivante di determinati comportamenti affidabile a questo prelievo e, sinteticamente, della sua necessaria integrazione con altri strumenti. Non si avrà la pretesa di indicare le linee maestre di una articolata politica ambientale per la riduzione dell'inquinamento da rifiuti solidi: si cercherà, più modestamente, di fornire alcune indicazioni di massima che servano sia per formulare un giudizio più motivato sul tributo previsto dalla legge del '41, sia per chiarire alcuni criteri di efficienza cui richiamarsi in sede di una eventuale riforma.

1. La totale dipendenza dell'accumulo dei rifiuti solidi dalle attività umane, e in prevalenza da quelle che si svolgono negli agglomerati urbani, è ovvia: essi costituiscono un dato costante che accompagna ogni attività domestica, commerciale, industriale. L'aumento della produzione di residui solidi (2) non assimilabili spontaneamente dall'ambiente costituisce un costo sociale che tende ad aggravarsi con l'espansione economica.

Nella misura in cui non sono riutilizzati, i rifiuti solidi determinano anzitutto una perdita di risorse (materie prime e energia), con conseguenze che per la nostra economia trasformatrice è inutile sottolineare. In secondo luogo, essi rappresentano direttamente (inquinamento « visivo » e del suolo) e indirettamente (inquinamento derivato delle acque e dell'aria) un capitolo di estrema rilevanza del degrado ambientale, tanto che la loro eliminazione, con metodi adeguati, ben inteso, è un problema economico di proporzioni sempre maggiori sia a livello locale che a livello nazionale.

Tenendo conto di questo duplice aspetto dei residui solidi, l'intervento pubblico dovrebbe operare su tre piani: 1) incentivare il rallentamento del ritmo di crescita della massa dei rifiuti, compatibilmente con gli obiettivi della politica economica e sociale; 2) incoraggiare la riduzione del contenuto in materie prime riutilizzabili di tutti gli oggetti destinati a essere scartati dopo un solo o dopo pochi usi; 3) procedere alla raccolta e allo smaltimento in modo da ridurre in misura ottimale l'inquinamento, facilitando anche tutte le possibilità di riciclaggio dei materiali trattati.

(2) Per alcune indicazioni sul trend emergente in Italia nella produzione di rifiuti solidi cfr. l'ottima indagine di V. SABBADINI sul settore della nettezza urbana in S. STERPI, F. CAVAZZUTI (a cura di), *Indagine sui problemi economico-finanziari delle aziende municipalizzate*, Milano, CIRIEC, 1974, pp. 302-307.

Questi obiettivi richiedono di rallentare il ritmo con il quale le risorse naturali sono convertite in rifiuti dopo aver attraversato la fase di prodotti strumentali e di consumo. Trascurando ipotesi estreme, quali l'arresto dello sviluppo economico e la riduzione del livello di consumo medio, lo scopo può essere raggiunto soprattutto tramite una diminuzione nell'impiego di prodotti ad uso non reiterabile e mediante interventi tesi a scoraggiare la pratica dell'obsolescenza programmata, connaturata agli odierni sistemi produttivi (3). Occorre però avvertire che né la sostituzione, né l'allungamento della vita utile dei prodotti sono senza costi. Sostituire oggetti facilmente deperibili, da gettare dopo il primo uso, con altri, ad impiego prolungato, è in generale tecnicamente fattibile ma può comportare una serie di inconvenienti. Può infatti accadere che l'operazione si risolva in un aumento, anziché in una diminuzione, degli inquinamenti e del consumo di energia.

Il problema della crescente produzione di rifiuti solidi non sarà adeguatamente affrontato se non verranno impiegati per esteso anche metodi di trattamento dei residui atti a recuperare o riciclare una parte consistente di materiali. Ricerche in questo campo sono altamente auspicabili, comunque, perché anche il riciclaggio non può diventare *tout court* la nuova parola d'ordine in questo campo, almeno sino a quando non saranno valutati appieno e congiuntamente tutti i suoi aspetti positivi e negativi (4).

In futuro, d'altra parte, il *management* dei rifiuti solidi richiederà una maggiore eliminazione «alla fonte» delle materie di scarto e un miglior sfruttamento delle possibilità di recupero degli elementi riutilizzabili. Naturalmente i costi dell'inquinamento, del progressivo esaurirsi delle riserve di materie prime e dello spreco di energia non rientrano nella contabilità privata degli operatori economici. Per il conseguimento degli obiettivi indicati, quindi, le autorità pubbliche dovranno necessariamente studiare e porre in opera forme di incentivazione positiva e negativa, regolamenti e altre strategie *ad hoc*.

(3) Cfr. P. A. BARAN, P. M. SWEETZ, *Il capitale monopolistico*, Torino, Einaudi, 1968, pp. 99 e ss.; J. K. GALBRAITH, *Economics and Public Purpose*, Boston, Houghton Mifflin C., 1973, pp. 142 e ss.

(4) Riduzione della dipendenza dalle importazioni, dello sfruttamento delle foreste e di altre risorse naturali, dell'inquinamento dovuto alla dispersione nell'ambiente dei residui, della domanda di aree destinate all'ammasso dei rifiuti, ecc.; e, d'altra parte, alto costo delle tecniche di riciclaggio, inquinamento addizionale causato dai trattamenti di recupero, inferiori caratteristiche qualitative dei materiali riciclati, consumo addizionale di energia, ecc.

Di certo queste politiche interessano l'intera comunità nazionale e richiedono, solitamente, un impegno preciso da parte delle autorità centrali. Non va sottovalutato, peraltro, l'apporto che possono arreccare i normali servizi di raccolta e trattamento dei rifiuti solidi urbani.

Questi servizi spettano per tradizione ai governi locali, più direttamente interessati a contrastare lo scadimento ambientale. Gli organi centrali di norma intervengono (o dovrebbero intervenire), in questo settore, non solo promuovendo ricerche nel campo dei metodi di raccolta e degli impianti di smaltimento ma anche fissando *standards* minimi di attività, validi per l'intero territorio nazionale o per singole zone con particolari esigenze. Prima di tutto ciò, evidentemente, il governo centrale deve però preoccuparsi del sostegno finanziario di tali servizi predisponendo per legge congrue e specifiche fonti di entrate autonome e/o appositi trasferimenti (5).

2. Fatta questa premessa d'ordine generale, riduciamo il campo dell'analisi ai rifiuti urbani, civili e industriali, per chiederci come differenti metodi di finanziamento dei servizi di raccolta e smaltimento possano influire sulla produzione stessa di inquinamento e se, a questo effetto, un provvedimento di tariffazione dei citati servizi possa essere utilmente integrato o sostituito da altre misure.

Come è ormai ampiamente noto, l'applicazione di strumenti correttivi del comportamento degli inquinatori va valutato alla luce del criterio « chi inquina, paga », elaborato dagli economisti ambientali soprattutto con riferimento all'aria e all'acqua ma che può vantaggiosamente ispirare anche gli interventi nel settore dei residui solidi.

In estrema sintesi, questo principio afferma che allo scopo di migliorare l'efficienza allocativa, e quindi di ridurre l'inquinamento, occorre far gravare sui responsabili dei fenomeni di degrado i costi esterni della loro attività o quantomeno (stante l'estrema difficoltà di quantificare tali costi) le spese delle opere necessarie per porre riparo alle conseguenze degli inquinamenti e per depurare. Tra gli

(5) L'opportunità di tali sussidi può essere considerata in riferimento sia a uno stato più o meno congiunturale di insufficienza di entrate autonome degli enti locali preposti alla raccolta e al trattamento, sia alla necessità di incoraggiare le autorità locali a farsi carico di alcune funzioni (ad esempio le operazioni preliminari del riciclaggio) i cui vantaggi superano i confini dell'amministrazione locale che le esplica. In questa ipotesi, come è noto, in mancanza di un provvedimento di internalizzazione dei benefici esterni all'ente locale il livello di produzione dei servizi rimarrebbe inferiore all'ottimo.

strumenti proponibili per realizzare queste finalità, da molti è preferita la tassazione dei residui inquinanti (6).

In effetti, la tassazione (si badi: tassazione *dei residui inquinanti* e non tassazione *dell'inquinamento*) (7), intesa come strumento del principio « chi inquina, paga », promette di contribuire ampiamente a risolvere in modo razionale alcuni dei problemi ambientali determinati dall'accumularsi disordinato dei rifiuti solidi. Vale la pena di sottolineare subito che ad un corretto prelevamento sui residui solidi non si frappongono le difficoltà incontrate dalla tassazione degli sversamenti idrici e nell'atmosfera relativamente alla determinazione della base imponibile, ovvero all'individuazione delle caratteristiche qualitative e quantitative degli scarichi, che normalmente richiede di predisporre procedure complesse e dispendiose.

Tra i possibili elementi contrari all'applicazione di un prelievo correttivo, nel caso dei rifiuti solidi non vanno di regola annoverati alti costi di gestione dovuti a questo tipo di difficoltà. Quasi sempre la produzione di residui solidi derivanti dal consumo di prodotti industriali è proporzionale alla quantità di beni usciti dalle imprese (8). Il prelievo correttivo quindi potrà tecnicamente essere congegnato come una accisa o come una sovrapposta di fabbricazione o eventualmente come una maggiorazione (a tutte le fasi) dell'aliquota IVA (9). E anche nel caso di una tassa di controllo dell'inquinamento imposta localmente sotto forme di tariffa del servizio di nettezza urbana, sembrano facilmente sormontabili le difficoltà di rapportare il prelievo al contributo del singolo al degrado ambientale (10).

(6) Cfr. per tutti: W. J. BAUMOL, W. E. OATES, *The Theory of Environmental Policy*, Englewood Cliffs, Prentice-Hall, 1975, specialmente il cap. 10.

(10) La tassa sui residui inquinanti è praticamente applicabile in numerose ipotesi. La tassa sull'inquinamento vero e proprio è invece una forma di imposizione molto difficilmente realizzabile a causa, soprattutto, dell'estrema variabilità nel tempo e nello spazio della funzione di produzione dell'inquinamento.

(8) Resta fermo che l'effetto ultimo in termini di inquinamento vero e proprio dipenderà dalle peculiarità dei luoghi, nei quali i prodotti cesseranno di soddisfare i bisogni degli utilizzatori per assumere la qualità di residui, e dal tipo di trattamento.

(9) Sulla possibilità di realizzare una tassazione speciale mediante maggiorazione delle aliquote dell'IVA cfr. F. FORTE, *Il consumo e la sua tassazione. Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, Einaudi, 1973, pp. 162-170.

(10) Per la facilità di determinazione del carico inquinante dei singoli prelievi può essere considerata particolarmente adatta anche per i rifiuti domestici. Cfr. G. MURABO, *Anti-Pollution Policy and Cost Allocation: the Issues in Practice*, OCDE, *Problems of Environmental Economics*, Parigi, 1972, pp. 45-46; H. GODDARD, *Managing Solid Wastes. Economics, Technology and Institutions*, New York, Praeger Publishers, 1975, specialmente pp. 207-209.

Non mancano, tuttavia, difficoltà di applicazione di altro tipo: particolarmente al momento di fissare l'aliquota. La tassa, ove consentano le caratteristiche tecniche e economiche dei materiali sui quali è imposta, può essere applicata a un livello direttamente e preminentemente incentivante (*tassa c.d. efficace*) oppure a un livello, generalmente inferiore e pertanto solo parzialmente incentivante, tale da permettere la copertura dei costi di taluni servizi ambientali gestiti da enti pubblici, locali o intermedi o centrali (*tassa c.d. redistributrice*). Nel primo caso si tratta semplicemente di conseguire la riduzione voluta degli scarichi inquinanti tramite successivi inasprimenti d'aliquota, mentre è irrilevante la destinazione del gettito. Nel secondo, è indispensabile conoscere i costi del trattamento (attuato dal servizio ambientale collettivo) del residuo di cui si vuole penalizzare la produzione gravandola delle spese di tale attività pubblica. A rigore, nel campo dei residui solidi, ciò vale a ridurre notevolmente il numero dei settori industriali assoggettabili, al prelievo correttivo di cui trattiamo, tramite un'imposta erariale (tipo accisa) poiché i rottami della maggior parte dei beni di consumo finale, in quanto rifiuti oggetto dei normali servizi di nettezza urbana gestiti dagli enti locali, sono raccolti e trattati a costi anche molto variabili. Il gettito del tributo erariale dovrebbe essere ripartito tra le amministrazioni locali conformemente a questi costi. Sarebbero necessari onerosi calcoli e complicate procedure di ripartizione. L'istituzione di un rigoroso schema di tassa ambientale *redistributrice*, operata con un unico tributo centrale, si deve pertanto ritenere molto problematica al di fuori dei casi di beni che creano particolari fenomeni di degrado e specifiche difficoltà di raccolta e smaltimento dei rottami, imponendo ovunque, all'incirca, lo stesso costo unitario. Se la tipicità del trattamento comporta l'uniformità spaziale dei costi, l'inserimento di speciali operazioni di trattamento tra le competenze degli enti locali non fa sorgere gravi problemi di redistribuzione del gettito: può essere sufficiente commisurare i sussidi attribuiti ai servizi ambientali locali a parametri di facile determinazione, quale ad esempio la popolazione servita (11).

(11) L'imposizione differenziata sulla produzione di beni con residui solidi pregiudizievoli della qualità ambientale conta pochissimi esempi di applicazione nei paesi industrializzati. Solamente per gli oli lubrificanti, i cui residui, pur non essendo solidi, pongono problemi simili a quelli creati dai rifiuti solidi, si registrano diversi tentativi di incidere sulla produzione dei materiali derivati di scarto con uno strumento fiscale statale. Si va infatti dall'esenzione dall'imposta sulle vendite per gli oli riciclati (sistema utilizzato in Fran-

Il tentativo di introdurre una tassa ambientale *efficace*, da parte sua, giustifica fondate obiezioni, prima di tutto, quando non sia chiaro in cosa essa contribuisca a determinare un reale miglioramento nella allocazione delle risorse, cioè quando sia scarsa o nulla l'elasticità al prelievo correttivo, centrale o locale, della produzione di residui. Ove manchino alternative tecniche alla produzione e allo sversamento nell'ambiente di determinati materiali inquinanti, la tassazione potrebbe essere sostenuta con riferimento a vaghe considerazioni equitative, o di opportunità politica, o come alternativa a altre fonti di entrata con procedure amministrative più costose. Ma in tali ipotesi essa non sarebbe classificabile come strumento per l'efficiente allocazione delle risorse. Ciò vale, a nostro avviso, a escludere l'utilità di schemi di tassazione indiretta generale con aliquote differenziate a seconda del contenuta di ogni prodotto in residui inquinanti (e/o in materie prime in via di esaurimento) (12), anche senza considerare i probabili effetti negativi sul livello dei prezzi (13).

cia e nel Regno Unito), alla maggiorazione di aliquota per gli oli di nuova fabbricazione (soluzione adottata in Italia), e al complesso sistema di tassazione degli oli di nuova fabbricazione e di ripartizione dei proventi, differenziando in base ai tipi di trattamento dei residui, attuato dalla Repubblica Federale Tedesca. Il modello realizzato in questo paese ha ispirato la direttiva CEE del novembre 1974 (Cfr. l'esauriente rassegna di D. PEARCE, *The Recovery of Waste Lubrification Oil: a Comparative National Analysis, in Resources Policy*, 1975, pp. 213-229). Merita di essere ricordata la proposta contenuta in un recente progetto di legge olandese di introdurre un'impostazione speciale: *a) sui beni con sostituti più facilmente riciclabili; b) sui beni che vengono dispersi nell'ambiente sotto forma di residui «selvaggi».* Nel medesimo progetto è prevista l'istituzione di una imposta speciale sulla fabbricazione e l'importazione di automobili per far fronte alle spese delle speciali operazioni di raccolta e trattamento richieste dalle carcasse abbandonate. In Svezia un regime di questo tipo vige già da qualche tempo con la finalità di finanziare le spese di rimozione dei veicoli abbandonati, sostenute dalle amministrazioni comunali, e i c.d. *prezzi di demolizione* corrisposti ai proprietari di automobili all'atto della consegna alle imprese autorizzate per lo smantellamento e il recupero dei rottami.

(12) Schemi generali di tal genere sono stati proposti sia con riguardo al fenomeno globale del degrado ambientale, sia con specifico riferimento ai rifiuti solidi. Come esempio del primo tipo di proposta ricordiamo il suggerimento di ristrutturare la tassazione indiretta in modo che tutti i beni finali siano gravati in relazione all'inquinamento causato dalla loro produzione e dal loro consumo. Cfr. P. A. VICTOR, *Economics of Pollution*, Londra, Mac Millan, 1972, p. 72. Come proposta del secondo tipo ricordiamo l'indicazione del MIT favorevole a una tassa generale proporzionale al rapporto tra il quantitativo di materia prima, che finisce nei luoghi di discarica in forma di rifiuto solido subito dopo l'uso del prodotto, e la durata utile del prodotto stesso. Cfr. J. RANDERS, D. L. MEADOWS, *Dinamica dell'accumulo dei rifiuti solidi*, in D. L. MEADOWS, D. H. MEADOWS (a cura di), *Verso un equilibrio globale*, Milano, Mondadori, 1973, p. 225.

(13) Va ricordato inoltre che quando il consumatore è il diretto responsabile dell'inquinamento o quando con determinati comportamenti egli

In definitiva l'introduzione con finalità di tutela ambientale di un prelievo correttivo dovrebbe essere riservata ai beni che hanno più o meno facili sostituti con residui meno inquinanti. Parallelamente, quando il prelievo non colpisce l'*input* di un processo produttivo o commerciale o di consumo inquinante, ma l'*output*, come nel caso di un tributo locale per la raccolta e il trattamento dei rifiuti domestici, occorre che l'inquinatore abbia la possibilità di passare a *inputs* meno inquinanti e/o di passare a metodi di smaltimento individuale più efficienti e (almeno) ugualmente sicuri dal punto di vista della salvaguardia ambientale.

La regola della necessaria elasticità al prelievo della produzione di inquinamento si applica sia alla tassa *efficace*, sia alla tassa *redistributrice*. In quest'ultima ipotesi, del resto, le indicazioni dell'economia ambientale ricalcano quanto detta la letteratura finanziaria a proposito del finanziamento dei servizi pubblici: pur prescindendo dai possibili risvolti redistributivi, e oltre a essere pensabile soltanto per i servizi vendibili in unità distinte, il finanziamento tramite tariffa (commisurata alla quantità di utenza del servizio medesimo) va sostenuto quando la domanda sia elastica, quando cioè l'uso della tariffa aiuti a migliorare l'allocazione delle risorse e a ridurre gli sprechi (14).

3. Il principio « chi inquina, paga » e i motivi di efficienza che lo giustificano, dunque, anche nel caso dei residui urbani solidi oggetto del servizio tradizionalmente denominato « Nettezza Urbana » non comportano necessariamente che tutti gli utenti ne paghino il costo o, quantomeno, l'intero costo. A sostegno di questa tesi, integreremo ora le considerazioni generali richiamate nel precedente paragrafo con alcune notazioni più specifiche.

Per quanto esporremo conviene tenere distinto il problema dei rifiuti civili o domestici, cui ci riferiremo in questo e nei prossimi paragrafi, da quello dei rifiuti industriali, cui dedicheremo il paragrafo 8.

potrebbe evitarlo, una imposta speciale (con il produttore contribuente di diritto) potrebbe essere inefficace poiché in condizioni di mercato diverse dalla concorrenza perfetta gli aumenti di costo non si trasferiscono senz'altro sui prezzi.

(14) Cfr. per tutti J. F. DUE, *Government Finance: Economics of the Public Sector*, Homewood, R. D. Irwin Inc., 1968 (4^a ed.), specialmente pp. 343 ss.; W. Z. HIRSH, *The Economics of State and Local Government*, New York, Mc Graw-Hill Book Company, 1970, cap. 3.

Riguardo alla composizione dei primi, occorre premettere che accanto a certi tipi di residui ineliminabili dalle famiglie (se non con metodi individuali estremamente dannosi all'ambiente, specie nelle aree urbanizzate), troviamo materiali recuperabili e materiali il cui accumulo potrebbe essere frenato se le famiglie acquisissero determinate abitudini (15). Il compito delle autorità è quindi quello di individuare e di introdurre gli strumenti correttivi più adatti per indurre a un mutamento di abitudini e, tramite questa via o altri-menti, per indurre i produttori a un perfezionamento delle caratteri-stiche delle merci ogni qual volta sia tecnicamente fattibile, e a costi sopportabili, il passaggio da beni con residui solidi inquinanti a beni con residui meno inquinanti.

Un caso emblematico di applicabilità di più strumenti per conse-guire il medesimo risultato in termini di riduzione dell'inquinamento è costituito dai contenitori e in particolare dai contenitori di bevande. I produttori e i consumatori sono in condizione di poter scegliere se, rispettivamente, distribuire e acquistare numerosi tipi di bevande: 1) in lattine non riutilizzabili; 2) in vetri « a perdere »; 3) in bottiglie restituibili ai fornitori e riutilizzabili. Possono, cioè, avvalersi per ogni livello di consumo di almeno tre combinazioni, o di tre « pro-cessi » per riprendere il linguaggio della programmazione lineare, tra *l'inquinamento*, cui il contenitore una volta scartato dà luogo, e la sua *disutilità* per il consumatore, costituita dal peso e dal fatto che taluni tipi di contenitore obbligano l'acquirente a recarsi presso il fornitore non solo per approvvigionarsi ma anche per restituire il vuoto.

Nel seguente grafico, riferito ad un singolo consumatore, in cui in ascissa misuriamo l'inquinamento insito in ogni tipo di contenitore

(15) In Italia la produzione di rifiuti solidi può stimarsi in 96 milioni di tonnellate l'anno di cui il 15,6 % di rifiuti civili e il 12,5 % di rifiuti indus-triali; il resto è costituito da rifiuti agricoli, animali e minerali. Si calcola che nelle aree metropolitane la composizione media dei rifiuti solidi civili sia la seguente: materiali cellulosici 35 %; sostanze organiche 30 %; vetro 8,5 %; plastiche e gomma 5 %; metalli 5,5 %; altri 16 %. Già questa composizione fornisce qualche indicazione sulle possibilità di riduzione della massa di rifiuti solidi che hanno le famiglie e che riguardano plausibilmente una parte dei materiali cellulosici (carta), il vetro, i metalli e una parte della categoria « altri ». È evidente tuttavia che per avere indicazioni più esplicite sull'ela-sticità dell'accumulo di rifiuti solidi, ad un prelievo ad essi commisurato, sa-rebbe necessario svolgere indagini empiriche particolari, per il momento man-canti. I dati citati sono tratti da ITALCONSULT, *Aspetti giuridici ed economici dello smaltimento dei rifiuti solidi*, memoria presentata al convegno dell'ISGEA, *Aspetti economici della depurazione ambientale*, Firenze, novembre 1975, pp. 2 e 28 del ciclostilato.

e in ordinata la disutilità, le semirette *a* *b* e *c* rappresentano le combinazioni tra disutilità per il consumatore e inquinamento, costituite rispettivamente 1) dalla confezione in lattine; 2) da quella in bottiglie non restituibili, combinazione questa poco più scomoda della prima e quasi ugualmente inquinante (16); 3) dalle bottiglie riutilizzabili: soluzione relativamente scomoda ma poco inquinante.

La *ABC* segna un eguale livello di consumo di bevanda, o se si preferisce un eguale livello di produzione del servizio di trasporto della bevanda dal fornitore al consumatore realizzato alternativamente da un contenitore o da una combinazione fra due dei tre contenitori.

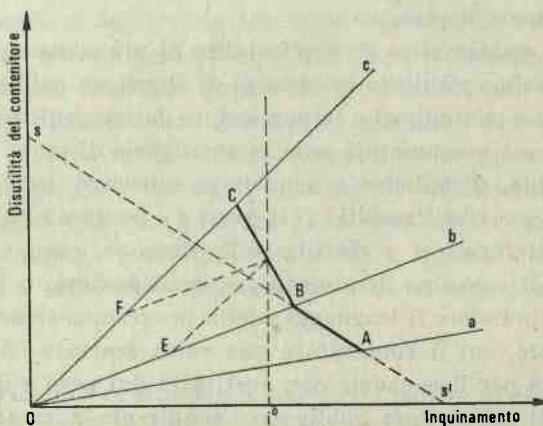


FIG. 1

Supponendo che non esista alcuna forma di penalizzazione dell'inquinamento, e che il costo dei tre contenitori incida nella medesima percentuale sul prezzo di vendita della bevanda, il punto di equilibrio si determina in *A*, punto caratterizzato da un alto livello d'inquinamento e da un basso livello di disutilità per il consumatore.

L'introduzione di una forma di penalizzazione dell'inquinamento (diversa dalla proibizione legale) non determina necessariamente uno spostamento del punto d'equilibrio da *A*. Perché i consumatori siano indotti a scelte con conseguenze meno dannose ma con maggiore disu-

(16) Per alcuni tipi di bevande e per certi consumatori può essere vero l'opposto, cioè la confezione in vetri a perdere può risultare più gradita delle lattine. Ripetiamo comunque che quanto si va esponendo è puramente esemplificativo e può estendersi anche a altri imballaggi e a altri beni.

tilità, è necessario che il prelievo imposto determini un isocosto ss' , con inclinazione almeno pari a quella del segmento AB . Anche in questa ipotesi, però, le scelte del consumatore possono fissarsi in un punto qualsiasi del segmento AB , estremi inclusi. Affinché il punto A sia definitivamente abbandonato occorre inasprire il prelievo in modo che l'isocosto assuma un'inclinazione superiore a quella di tale segmento (17) (18) (19).

Impostato il problema in questi termini, appare indifferente l'impiego di uno strumento di penalizzazione piuttosto che di un altro. In particolare la tariffazione al costo del servizio di nettezza urbana sembra presentarsi adatta sia per i già ricordati costi di amministrazione generalmente poco onerosi, sia perché, penalizzando l'intera massa di rifiuti civili, incoraggia gli utenti a sfruttare ogni possibilità di sfuggire al prelievo e di ridurre l'inquinamento: se per ipotesi la sostituzione più facile di un bene inquinante con uno meno inquinante fosse il passaggio dalle lattine alle bottiglie non restituibili, le

(17) Se la nuova inclinazione fosse inferiore a quella di CB l'equilibrio si fisserebbe in B ; se fosse pari all'inclinazione di CB ogni punto di questo segmento potrebbe essere quello individuante la combinazione tra i due tipi di bottiglie cui si è pervenuti; se fosse superiore l'equilibrio si fisserebbe in C .

(18) La difficoltà di conseguire un preciso standard ambientale quando i metodi di riduzione degli scarichi sono disponibili in numero limitato trova conferma anche nel campo dei rifiuti solidi. Infatti, se per esempio si volesse raggiungere un livello d'inquinamento pari a i^e (fig. 1), ritenendosi ogni grado d'inquinamento inferiore troppo costoso per la collettività, occorrerebbe imporre un consumo di bottiglie non restituibili non superiore a OE e di bottiglie restituibili non superiore a OF . Come si è già rilevato, l'imposizione di un prelievo che determini un isoscosto con inclinazione pari a quella del segmento CB non sarebbe una condizione necessaria e sufficiente per l'obiettivo i^e ; d'altra parte un isocosto maggiormente inclinato comporterebbe una riduzione dell'inquinamento maggiore e più costosa. Per l'illustrazione della medesima questione relativamente all'inquinamento idrico cfr. R. F. BYRNE, M. H. SPIRO, *On Taxation as a Pollution Control Policy*, *Swedish Journal of Economics*, 1973, pp. 105-109.

(19) La fig. 1 è riferita ad un singolo consumatore. Per riferirla all'aggregato, a parte la difficoltà dei diversi pesi che i consumatori possono attribuire alla utilità (o disutilità) dei contenitori e che determina uno spostamento delle curve (tale per cui, ad esempio, la b può essere inferiore alla a), bisogna superare l'obiezione del « tutto o niente »: vi sono valori critici del prelievo al di là dei quali il consumo di un certo imballaggio cessa completamente. È possibile questo anche a livello aggregato? Probabilmente si perché se il consumo di un certo imballaggio è elastico al prezzo, la riduzione delle vendite può raggiungere livelli tali da determinare un'obsolescenza anticipata delle macchine per l'imballaggio in quel determinato contenitore e da indurre i produttori a passare, per l'intera quantità posta in commercio, ad un altro genere di imballaggio. A questo punto il consumo del primo contenitore cessa completamente anche se rimangono consumatori disposti ad acquistarlo.

famiglie inizierebbero da questo mutamento a elidere il prelievo. A successivi inasprimenti esse potrebbero rispondere incrementando via via il consumo delle bottiglie restituibili, passando poi a ridurre lo spreco di carta recuperabile e di altri materiali, a preferire anche altri imballaggi meno inquinanti e così di seguito.

Ad un più attento esame, tuttavia, la tariffazione al costo del servizio di nettezza urbana, relativa ai rifiuti di ogni singola famiglia, non sfugge ad una serie di obiezioni in parte teoriche e in parte pratiche.

Sul piano astratto è stato dimostrato che quando l'*output* in residui inquinanti è funzione di un solo *input*, la tassazione di detto *output* non è bastevole per l'ottima allocazione delle risorse. Occorre invece penalizzare specificamente e direttamente quell'*input* (20). Il rilievo è riferito ad un'attività inquinante di tipo produttivo ma non vi sono ragioni per non estenderlo anche a attività inquinanti più propriamente di consumo. Il settore dei rifiuti solidi poi fornisce una particolare varietà di esempi pratici, cui riferire l'assunto teorico. Per continuare con l'esempio dei contenitori di bevande va detto che la tassazione dell'*output* inquinante (attuata mediante tariffazione del servizio di nettezza urbana) può sì indurre a un maggior impiego di bottiglie non restituibili ma può anche far aumentare il consumo dei contenitori in plastica che hanno effetti inquinanti anche più gravi di quelli arrecati dalle lattine e dei vetri e che causano un notevole aumento nei costi di gestione degli inceneritori.

Per il consumatore, inoltre, le effettive possibilità di scelta possono essere piuttosto limitate. Come abbiamo già accennato, le possibilità tecniche di ridurre l'inquinamento da rifiuti solidi civili con sistemi utilizzabili dalle famiglie riguarda soltanto una parte minoritaria del totale. Oltre a ciò, anche quando esiste la teorica alternativa all'inquinamento non è certo che i consumatori possano in concreto inquinare di meno unicamente mutando le proprie scelte e i propri comportamenti. Ad esempio: anche se molti prodotti possono essere distribuiti in lattine o in vetri a perdere o in bottiglie restituibili non è scontato che i tre tipi di confezione siano attualmente presenti sul mercato. Quando l'acquirente di un bene con effetti inquinanti ha poteri di scelta molto limitati occorre tassare anche il produttore di quel bene: anche in questo caso un prelievo ambientale correttivo

(20) Cfr. C. R. PLOTT, *Externalities and Correctives Taxes*, *Economica*, 1966, pp. 84-87.

imposto unicamente sul consumatore non è Pareto ottimale (21). E d'altra parte pure in un'ottica essenzialmente pragmatica tariffare i rifiuti civili appare una via alquanto indiretta per costringere i produttori a passare a beni, e in particolare a imballaggi, meno dannosi.

Non va dimenticato infatti che talvolta l'effetto disincentivante manifestato da una tassazione indifferenziata può essere minore dell'effetto di provvedimenti specifici, relativamente poco onerosi, che possono essere introdotti in breve lasso di tempo. Ancora una volta l'esempio tipico concerne i contenitori di bevande ed è costituito dall'obbligo del pagamento di un deposito sulle bottiglie, rimborsabile dal dettagliante, che può essere considerato un tipo speciale di accusa recante in sé il modo vincolato della sua elisione (22).

In altri casi la penalizzazione dell'*output* inquinante in rifiuti solidi non comporta alcuna riduzione dell'inquinamento se non esistono condizioni tali per cui da parte delle famiglie possa esplicarsi un comportamento effettivamente riduttivo dell'inquinamento. Ci riferiamo in particolare a materiali riciclabili quali la carta e altri rottami. La raccolta separata di questi materiali attuata dalle famiglie, con la collaborazione del servizio pubblico di nettezza urbana o di enti e associazioni private, può determinare una consistente riduzione della massa dei rifiuti civili. È però indispensabile la disponibilità di strutture e di impianti per il riciclaggio. La realizzazione di queste misure deve essere incoraggiata soprattutto dal governo centrale (come del resto abbiamo già rilevato): l'incentivo contenuto in un provve-

(21) Cfr. per una dimostrazione rigorosa del punto: S. H. HOLTERMANN, *Alternative Tax Systems to Correct for Externalities, and the Efficiency of Paying Compensation*, *Economica*, 1976, pp. 1-16.

(22) Il deposito sulle bottiglie riutilizzabili è un metodo di controllo dell'inquinamento non del tutto scomparso in Italia e in paesi simili al nostro. In altri stati la proliferazione degli imballaggi in plastica, in latta e in vetro a perdere ha fatto scomparire quasi titolarmente l'uso delle bottiglie riutilizzabili. Alcuni paesi, Svezia e Norvegia in particolare, hanno cercato di porre un freno alla massa enorme di contenitori difficilmente trattabili imponendo un prelievo specifico sulla loro produzione. Lo Stato americano dell'Oregon, con una legge del 1972, ha invece stabilito che tutti i contenitori di bevande debbano essere consegnati dal consumatore al dettagliante. Il grossista, al dettagliante, e questi, all'acquirente, sono obbligati a chiedere il pagamento di un deposito (fissato originariamente in 5 cents al pezzo). Queste disposizioni hanno conseguito in breve tempo risultati molto soddisfacenti: si è potuto registrare una diminuzione dall'80 al 90 % del volume degli imballaggi di questo tipo contenuti nei rifiuti civili e un caio dal 4 al 5 % del peso totale di questi ultimi. Per maggiori particolari su questa iniziativa dell'Oregon cfr. M. A. PEAKER, *Étude de cas de la législation de l'Oregon*, OCDE, Comité de l'environnement. Sous-Comité d'experts économiques, Parigi, 1975, (ciclostilato a diffusione limitata).

dimento di tariffazione del servizio di nettezza urbana, seppur non del tutto inesistente (23), non sembra possa risultare determinante.

Complessivamente gli elementi ora richiamati concorrono ad avvalorare la tesi che la tariffa del servizio di nettezza urbana, commisurata alla quantità di rifiuti accumulati dalle famiglie, non è sufficiente in sé per dar vita a una politica ambientale razionale e incisiva contro l'inquinamento da rifiuti solidi. Nei due prossimi paragrafi arriveremo alla conclusione che la tariffa non solo non è decisiva ma in talune circostanze può essere controindicata.

4. Condizione per l'impiego delle tariffe per il finanziamento di un servizio pubblico è che i benefici dello stesso giungano direttamente agli utenti, sì che la riscossione di un corrispettivo non causi perdite significative di effetti esterni positivi. Per decidere l'applicazione di una tariffa, quindi, bisogna esaminare preventivamente la natura della prestazione pubblica.

Il servizio di raccolta e smaltimento riveste il carattere di bene semicollettivo. Sorto come attività di interesse comunale e con finalità prevalentemente igieniche, nonché originariamente inteso come servizio destinato a soddisfare in preminenza, se non esclusivamente, le esigenze dei soli utenti, il servizio di nettezza urbana ha via via accentuato alcune sue caratteristiche acquisendo nuovi significati tra cui in particolare quello di servizio più propriamente ambientale, i cui benefici talvolta valicano i confini dell'ente locale che lo gestisce, nonché quello di momento importante di lotta contro gli sprechi di materie prime e di energia. Questa evoluzione ha attenuato le qualità di bene privato, che peraltro esso ancora in parte mantiene, e ha posto in primo piano gli aspetti che lo avvicinano al genere dei *public goods*.

Naturalmente la raccolta non può essere praticamente disgiunta da una qualche forma di smaltimento; nondimeno l'esatta natura economica del servizio nel suo complesso può essere meglio colta se si tengono separate ai fini dell'analisi le due attività. Ci sembra utile procedere in questo modo per dimostrare che la nettezza urbana rientra nella categoria abbastanza vasta dei servizi pubblici locali che, pur vicini ai beni pubblici, si suddividono praticamente in una

(23) L'imposizione di una tariffa commisurata alla quantità di rifiuti di ogni singola famiglia può indurre, come si diceva, a non riversare la carta recuperabile tra gli altri rifiuti. Tale comportamento si rifletterebbe in una diminuzione dei costi della raccolta della carta da riciclo, cioè nei prezzi dell'input di questa particolare industria. Le imprese del settore potrebbero conseguentemente avere convenienza ad aumentare la scala di produzione.

serie di prestazioni particolari, alcune delle quali perdono la natura pubblicistica.

Il servizio di *raccolta* è prevalentemente un bene privato; i suoi benefici infatti sono goduti dal singolo che, in mancanza di un servizio collettivo, dovrebbe allontanare personalmente dalla propria abitazione e dalla propria sede di lavoro i rifiuti. Nelle zone rurali e nelle zone scarsamente popolate queste operazioni non sono particolarmente impegnative. Non così nelle aree urbane dove risulta evidente la opportunità di organizzare collettivamente il servizio (che comunque può essere gestito da privati o da un ente pubblico).

Non possono d'altra parte trascurarsi completamente i costi sociali che nelle città deriverebbero dalla mancanza o dal cattivo funzionamento del servizio (inquinamento atmosferico e acustico, intralcio al traffico, ecc.). Ma nonostante la possibilità che si producano rilevanti effetti esterni, dai quali non è possibile l'esclusione (almeno secondo il parametro quantitativo), il consumo del servizio di raccolta è analogo a quello di un qualsiasi altro bene suscettibile di appropriazione privata: a parità di offerta l'aumento del consumo di un individuo avviene a scapito del livello di consumo di un altro soggetto. Si tratta di un bene divisibile con un costo marginale positivo. La esclusione dai suoi benefici, ancorché non auspicabile, è possibile (24).

Al contrario di quanto avviene per la raccolta, l'utilità del servizio di *smaltimento* è generale, anche se è possibile scorgere in esso alcuni limitati caratteri di bene privato (in sua mancanza il singolo dovrebbe ardere o disperdere personalmente i materiali di scarto).

Di questa attività (in qualunque forma sia svolta: incenerimento, compostaggio, riciclaggio, ecc.) sono infatti preminenti i benefici, del buon funzionamento, e gli svantaggi, di una sua eventuale cattiva conduzione. Entrambi sono avvertiti in modo sostanzialmente indifferenziato da ogni membro della collettività. Pertanto le scelte concorrenti lo svolgimento del servizio devono fondarsi su considerazioni sociali e politiche, in senso lato, più che su motivazioni strettamente economiche.

È però evidente che le decisioni sul livello quantitativo di produzione sono vincolate dall'ammontare dei residui ammassati nella fase di raccolta. Se si bada soltanto ai caratteri prevalenti delle due attività, possiamo ritenere che la produzione del bene pubblico *ambiente*

(24) Si noti che l'obbligatorietà della consegna agli incaricati dei rifiuti domestici non priva il servizio del suo carattere di bene essenzialmente privato.

pulito, che avviene principalmente a opera del trattamento, si ponga in funzione del consumo del servizio privato, cioè della raccolta, così come avviene per altre importanti prestazioni pubbliche quali l'istruzione e le cure sanitarie (25).

Queste caratteristiche, e in particolare il fatto che si tratta di un servizio i cui effetti esterni positivi sono funzione del consumo privato, valgono a escludere dal punto di vista del benessere sociale l'opportunità di imporre una tariffa che copra l'intero costo sia della raccolta che del trattamento. Soltanto la raccolta, in virtù del carattere di bene essenzialmente privato, si presterebbe a essere venduta in unità distinte dietro pagamento di un corrispettivo (o tariffa) (26) (27).

5. Al di là dei caratteri propri delle singole prestazioni in cui si suddivide il servizio di nettezza urbana è evidente che quanto più è alta la tariffa commisurata alla quantità di rifiuti, tanto maggiore risulta l'incentivo a evadere legalmente il tributo predisponendo in modo autonomo la raccolta e lo smaltimento. Date le probabili gravi conseguenze ambientali di queste pratiche, il determinarsi di quell'incentivo va evitato.

Di fatto, accanto alla parte di inquinamento da rifiuti solidi che può essere ridotto dalle famiglie mediante opportuni accorgimenti (cambiamento nel modello dei consumi) e che può essere considerata funzione decrescente della tariffa, esiste l'inquinamento derivante dalla mancata consegna agli addetti del servizio pubblico e dalla dispersione nell'ambiente dei residui con metodi impropri e rudimentali. Questa seconda forma d'inquinamento, denominata *littering* nella

(25) Sulla natura del servizio di nettezza urbana cfr. J. M. GUERON, *Economics of Solid Waste Handling and Government Intervention*, in S. J. MUSHKIN (ed.), *Public Prices for Public Products*, Washington, The Urban Institute, 1972, pp. 173-215; K. BULUTOGIU, *A Taxonomy of the Ultimate Characteristics of Public Services*, in questa *Rivista*, 1973, pp. 1-32.

(26) È significativo che autori decisamente favorevoli ad un ampio ricorso ai prezzi per il finanziamento dei servizi pubblici, sempre che le caratteristiche delle prestazioni lo consentano, citino soltanto la raccolta, e non anche lo smaltimento, tra i settori in cui le tariffe (o prezzi) potrebbero utilmente sostituire altre fonti di entrata. Cfr. W. H. ANDERSON, *Financing Modern Government*, Boston, Houghton Mifflin Company, 1973, p. 231.

(27) Il finanziamento della nettezza urbana con imposte sul reddito o sulla proprietà, come avviene in molti stati americani, si giustifica pertanto per i conseguenti vantaggi valutabili in termini di riduzione del rischio di epidemie, di mantenimento o di incremento del valore della terra e degli edifici.

letteratura di lingua inglese, è invece correlata positivamente con il livello della tariffa.

Indicando in ascissa l'ammontare unitario della tariffa e in ordinata la produzione di inquinamento, rappresentiamo nella fig. 2 con la aa' la funzione di inquinamento da rifiuti prodotti dalle famiglie e consegnati alla nettezza urbana e con la bb' la funzione dell'inquinamento derivante dalla mancata consegna e dallo smaltimento con metodi impropri (28).

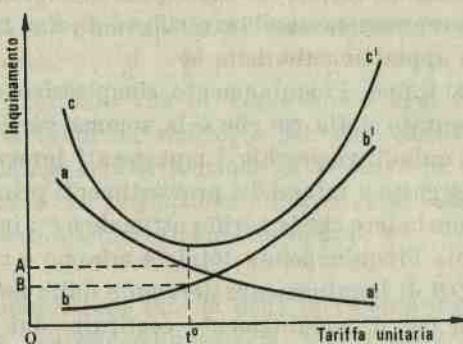


FIG. 2

La forma della aa' — che potremmo definire « curva del contenimento » dei consumi ad alto contenuto di residui solidi — riflette la sensibilità della produzione di rifiuti alla tariffa e dipende principalmente dalla ampiezza dei possibili mutamenti nei modelli di consumo e dalla esistenza di un mercato per i materiali riutilizzabili e riciclabili (specialmente carta e rottami metallici). L'introduzione di un sistema di depositi sulle bottiglie e/o su altri contenitori e di altre misure per incoraggiare la riduzione dei residui alla fonte influirebbe sulla aa' rendendola meno inclinata a denotare una ridotta elasticità alla tariffa della massa di rifiuti non oggetto di quelle misure. Ciò perché, come si è precedentemente rilevato, i materiali su cui è possibile imporre il deposito o altre forme di penalizzazione specifica costituiscono anche la parte di rifiuti che le famiglie potrebbero più

(28) Oltre che per l'inclinazione opposta, le curve aa' e bb' non sono identiche perché attribuiamo all'inquinamento indicato dalla bb' un peso maggiore che all'inquinamento indicato dalla aa' : una quantità di residui consegnati alla nettezza urbana produce un'inquinamento inferiore a quello prodotto dalla medesima quantità dispersa impropriamente.

facilmente ridurre se soggette al pagamento di una tariffa per l'utenza della nettezza urbana.

A determinare l'andamento della curva bb' — che a sua volta potremmo definire « curva dell'evasione » — concorrono le abitudini e il grado di consapevolezza sanitaria e ecologica della popolazione, l'incisività delle misure di controllo e di prevenzione, la localizzazione dei possibili inquinatori (nel centro delle città può essere più difficile disfarsi dei rifiuti che non in centri scarsamente popolati). Evidentemente una aumentata coscienza ambientale e un miglioramento dei controlli e della repressione sarebbero riflessi da una traslazione verso il basso e da un appiattimento della bb' .

Nella fig. 2, infine, l'inquinamento complessivo da rifiuti solidi civili è rappresentato dalla cc' che è la somma verticale della aa' e della bb' e che, quindi, rispecchia i mutamenti intervenuti in queste due funzioni in seguito a taluno dei provvedimenti prima ricordati.

Possiamo concludere che la tariffa ottimale è t^o : in corrispondenza di questa aliquota l'inquinamento totale è minimo e risulta composto dalla quantità OB di inquinamento derivante dalla mancata consegna e dalla quantità OA di inquinamento costituito dai residui raccolti e trattati dalla nettezza urbana. Da ciò la considerazione che il prelievo ottimale sui rifiuti solidi urbani, per l'incidenza che esso può avere sul loro accumulo e sul relativo inquinamento, non ha alcun rapporto necessario con il costo (medio o marginale) del servizio pubblico di raccolta e trattamento. Non è quindi esclusa la possibilità del determinarsi di disavanzi o di avanzi di gestione (29).

6. Per negare l'opportunità di applicare tariffe uguali al costo dell'intero servizio (raccolta e smaltimento) può essere richiamata anche un'ultima considerazione.

Mentre accade di frequente che l'equità mal si concili, o non si concili affatto, con l'efficienza, nel nostro caso i guadagni di razionalità rappresentati da una tariffa prelevata in ragione delle quantità di rifiuti possono essere irrilevanti. Infatti, ove tale prelievo fosse imposto in aggiunta ad altre misure razionali (obbligo del deposito sui contenitori restituibili, imposizione speciale sulla fabbri-

(29) La regola della tariffazione al costo marginale potrebbe essere rispettata senza ridurre l'efficacia incentivante del prelievo se la curva dei costi marginali del servizio passasse nel punto della aa' corrispondente alla tariffa t^o . Naturalmente anche in questo caso si potrebbero registrare avanzi o disavanzi di gestione a seconda dell'andamento della curva dei costi in corrispondenza della quantità OA .

cazione, incentivi specifici per la raccolta separata e il riciclaggio della carta, ecc.), esso potrebbe svolgere un'azione incentivante limitata e tutt'al più di supporto: fermo restando il carattere di tributo molto simile a un'imposta di capitazione che, con aliquota pari all'intero costo, inciderebbe in modo non del tutto insignificante sul bilancio familiare delle classi di reddito medio e basso.

Quando invece non esistano i provvedimenti ora citati, la tariffa commisurata alle quantità accumulate può essere un provvedimento utile, seppur largamente imperfetto. Anche in questa ipotesi comunque, *ça va sans dire*, non spetta all'economista la scelta definitiva tra equità e efficienza.

Rileviamo tuttavia che in Italia ancor oggi permane un certo mercato per la carta da riciclo, e per altri materiali, ed è ancora abbastanza diffusa la distribuzione di bevande in bottiglie con l'obbligo del deposito. La tariffazione all'intero costo non sarebbe, quindi, l'unico strumento disincentivante in opera.

7. Per completezza vale la pena di ricordare che, secondo parte della dottrina economico-finanziaria, una giustificazione tra le più fondate del finanziamento dei servizi pubblici locali mediante tariffa si connette al fenomeno dello « sfruttamento della città centrale » da parte delle aree residenziali suburbane (30).

Anche nel campo dei rifiuti solidi e relativi servizi si assiste a simile fenomeno seppur, evidentemente, con riflessi limitati sulle finanze della città centrale. Infatti i pendolari producono residui solidi sul luogo di lavoro, durante la refezione, durante il trasporto e, più in generale, i non residenti « esportano » inquinamento, dalle cinture periferiche alla città, ogni qual volta compiono in essa acquisti, incrementando il volume dei rifiuti direttamente dovuti alle attività commerciali metropolitane. Se l'amministrazione comunale della località centrale coprisse i costi della nettezza urbana con entrate diverse dalla tariffa (imposte locali sul reddito e il patrimonio e/o indebitamento) si assisterebbe a una redistribuzione di risorse e di benessere dagli abitanti della località che funge da polo di attrazione a quelli dei comuni periferici.

(30) Cfr. sul tema: D. B. BRADFORD, W. E. OATES, *Suburban Exploitation of Central Cities and Governmental Structure*, in H. M. HOCHMAN, G. E. PETERSON (ed.s), *Redistribution through Public Choice*, New York, Columbia University Press, 1974, pp. 43-92; e la bibliografia ivi citata.

Per ridurre il fenomeno in limiti assolutamente trascurabili, tuttavia, può essere sufficiente sottoporre soltanto alcuni tipi di utenze a un regime speciale. Particolarmente ad attività commerciali quali ristoranti, altri locali di ritrovo e negozi maggiormente frequentati dagli abitanti degli *hinterlands* (31), dovrebbe essere imposto un prelievo commisurato, in modo quanto più possibile effettivo, alla quantità dei rifiuti. Si tratterebbe di applicare un tributo assimilabile alla lontana all'imposta locale sulle vendite al minuto che, come è largamente noto, appare come uno dei mezzi più idonei per rendere il sistema tributario più conforme al criterio che Einaudi denominava « dell'equivalenza territoriale » (32).

Allo stesso regime, consistente nell'obbligo di corrispondere un onere commisurato alla quantità di rifiuti, dovrebbe essere assoggettata la generalità degli inquinatori industriali e non solo e non tanto per le ragioni ora indicate ma per i motivi che specificheremo nel prossimo paragrafo.

Più difficile, particolarmente per il nostro paese, risulta invece stabilire se possa assumere una rilevanza pratica un'altra delle giustificazioni generali del finanziamento mediante tariffe differenziate cui viene dato un certo peso soprattutto in parte della letteratura americana.

Sull'esempio di quanto è generalmente accolto per i trasporti, è stato rilevato che un modo razionale per incoraggiare gli insediamenti industriali e, a maggior ragione, residenziali, in determinate zone (centrali) delle città può essere costituito dall'applicazione sistematica di tariffe riflettenti i costi fissi di alcuni servizi essenziali (fornitura di acqua, convogliamento e depurazione delle acque di scarico, raccolta e trattamento dei rifiuti solidi e simili) le cui spese di distribuzione aumentano con la distanza dall'impianto di pompaggio

(31) In primissima approssimazione possono ritenersi rientranti in tale categoria i negozi di beni, prevalentemente durevoli, di qualità superiore che difficilmente sono disponibili nei piccoli centri.

(32) L. EINAUDI, *Principi di Scienza della Finanza*, Torino, Einaudi, IV ed., 1956, pp. 99-100. Cfr. anche F. FORTE, *Il problema della scelta del tipo di imposizione sulle vendite: imposta monofase o a poche fasi*, *Rivista Internazionale di Scienze Economiche e Commerciali*, 1961, pp. 819-821; E. GERElli, *Semplificazione del sistema tributario e autonomia degli enti locali: una proposta concreta verso la soluzione di un problema*, in questa *Rivista*, 1968, pp. 654-655; F. PICA, *Le autonomiche tributarie locali*, in AA.VV., *La finanza delle regioni e degli enti locali. Quaderni regionali del FORMEZ*, 1975, pp. 61-113. Questo autore, contrariamente a quanto comunemente accettato, ritiene che l'imposizione del commercio al dettaglio sia difendibile in base non al principio del beneficio ma a quello di responsabilità.

o di trattamento (33) (34). È chiaro, d'altra parte, che, stante la varietà dei fattori influenti sulle scelte localizzative, le complicazioni di amministrazione e i maggiori oneri connessi alla differenziazione della tariffa possono essere affrontati unicamente se il prezzo, per l'utente, del servizio di raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi fa parte di un più ampio strumentario di incentivi rivolti organicamente a imprimere allo sviluppo della città determinate tendenze.

8. Contrariamente a quanto esposto per i rifiuti civili, per i residui solidi urbani di origine industriale «compatibili» (35), è fuori discussione la razionalità di tariffare la raccolta e lo smaltimento commisurando in ragione delle quantità e applicando aliquote eguali all'intero costo.

Si deve presumere, infatti, che salvo prova contraria gli operatori industriali abbiano possibilità più o meno estese di ridurre la produzione di residui inquinanti e/o di provvedere direttamente al loro trasporto e smaltimento anche con costi inferiori a quelli del servizio collettivo, pur a parità di condizioni igieniche e ambientali. In sostanza, la motivazione è del tutto analoga a quella proponibile per giustificare l'imposizione di una tariffa pari al costo sull'utenza industriale di un servizio (comunale o consortile) di depurazione idrica.

Nel grafico (fig. 3) indichiamo in ascissa la quantità di rifiuti solidi raccolti e trattati: AB è la quantità di rifiuti civili ammossati e smaltiti dal servizio pubblico; BC la quantità di rifiuti industriali compatibili trattati parte con mezzi individuali e parte dal servizio collettivo. L'ente di gestione del servizio pubblico fa fronte ai costi del disinquinamento AB anche con entrate diverse dalla tariffa a carico degli utenti civili. La depurazione BC, invece, è interamente finanziata dagli utenti industriali con il pagamento di un

(33) Cfr.: M. Z. KAOGLIS, *Local Service Charges: Theory and Practice*, in H. L. JOHNSON (ed.), *State and Local Tax Problems*, Knoxville, The University of Tennessee Press, 1969, pp. 164-189; P. B. DOWNING, *User Charges and the Development of Urban Land*, *National Tax Journal*, 1973, pp. 631-637.

(34) Sui temi generali dello sviluppo delle città e sull'influenza dei costi di trasporto cfr.: I. MAGNANI, *La teoria pura dell'equilibrio della città e gli effetti delle imposte*, Milano, Angeli, 1971.

(35) Naturalmente il problema di porre o meno una tariffa sul consumo del servizio pubblico di raccolta e smaltimento si pone soltanto per i residui che possono essere trattati dal servizio medesimo; sono esclusi ad esempio i residui che non possono essere smaltiti dagli inceneritori utilizzati per i rifiuti civili.

onere commisurato alla quantità. In ordinata misuriamo i costi di raccolta e trattamento.

La D_c è la curva dei costi marginali della raccolta e dello smaltimento realizzati dal servizio collettivo. La sua forma ad U è giustificata da quanto esponiamo in nota (36). La D_i è la funzione aggregata dei costi marginali di disinquinamento degli operatori industriali dell'area servita dal servizio collettivo in questione. Come è lecito attendersi per una attività caratterizzata da economie di scala, a partire da un certo quantitativo di depurazione i costi del servizio pubblico sono inferiori a quelli del disinquinamento realizzato dai singoli. La SKD_{tot} , costruita come somma orizzontale della D_i e del tratto a destra di B della D_c , rappresenta l'offerta complessiva, di raccolta e smaltimento di rifiuti industriali compatibili, proveniente dagli inquinatori industriali e dal servizio collettivo.

Nei termini in cui quella compendiata nel grafico può considerarsi una rappresentazione non troppo difforme dalla realtà, risulta chiara la convenienza ad allocare, tra inquinatori industriali e servizio pubblico di nettezza urbana, mediante un gravame sugli utenti pari al costo del servizio collettivo (37) le quote di depurazione ambientale BC_c BC_i , tali per cui $BC_c + BC_i = BC$ (38).

(36) Non disponiamo di indagini completamente esaurienti sull'andamento dei costi della raccolta e dello smaltimento. Per la raccolta è comunque lecito attendersi costanza nei costi entro grandi limiti. La tesi è suffragata dalla ricerca di W. Z. HIRSCH, *Cost Functions of an Urban Government Service: Refuse Collection, Review of Economics and Statistics*, 1965, pp. 87-92. Con dati relativi a 24 città americane l'autore stima che la curva di costo unitario medio sia pressappoco orizzontale per comunità da 200 a 865 mila abitanti. D'altra parte, lo smaltimento, specie se attuato con metodi sofisticati (incenerimento, incenerimento con recupero di calore, compostaggio, ecc.), presenta costi unitari maggiori per comunità di piccole dimensioni. I costi della raccolta e dello smaltimento unitariamente considerati quindi dovrebbero manifestare una forma ad U (o a L) più o meno accentuata, come del resto indicato dal lavoro di G. MAZZOCCHI, *Problemi economici delle strutture amministrative sub-centrali, Programmazione*, luglio 1974, pp. 104-125. In questo studio, basato su stime effettuate da tecnici dei diversi servizi e non sui costi effettivamente sostenuti dai comuni italiani e dalle aziende municipalizzate, si indica una dimensione ottimale per le due attività di raccolta e smaltimento di circa 50 mila abitanti se viene impiegata una tecnica di trattamento meno raffinata e una dimensione variante da 200 a 500 mila abitanti se viene usata la tecnica più perfezionata. Cfr. anche la ricerca di SABBADINI già citata, in particolare p. 329.

(37) Tariffare al costo marginale un servizio con costi non costanti significa incorrere in avanzi o disavanzi di gestione. Nel nostro caso, il servizio relativo ai rifiuti industriali andrebbe verso un avanzo che potrebbe utilizzarsi per far fronte ad una parte delle spese di raccolta e smaltimento dei rifiuti civili. La formazione dell'avanzo, d'altra parte, potrebbe essere giudicata come una penalizzazione addizionale inopportuna degli operatori industriali. Si potrebbe applicare in alternativa una tariffa binomia o una tariffa

BC è il livello complessivo di disinquinamento, da residui industriali, che possiamo considerare corrispondente allo standard ambientale prescelto dalla collettività in seguito alla valutazione dei connessi costi e benefici.

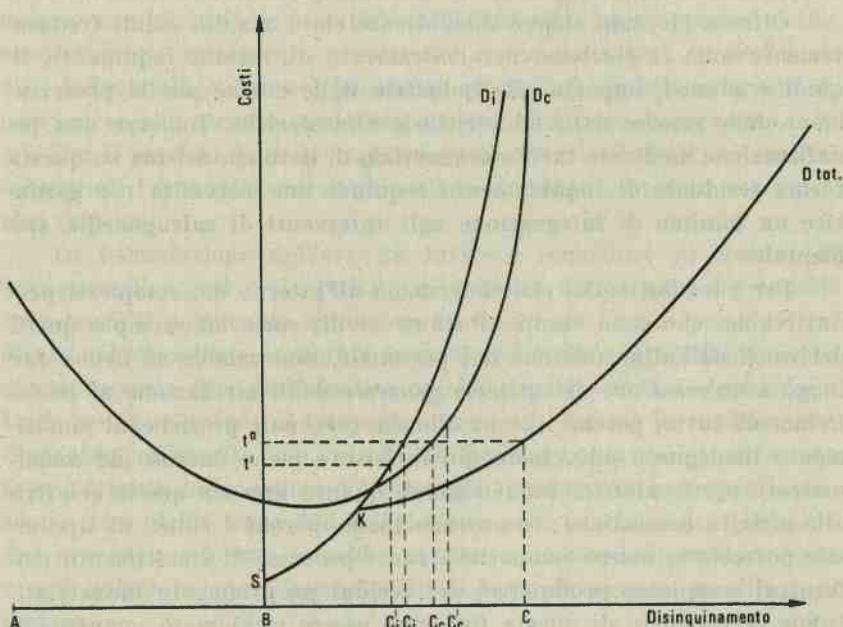


FIG. 3

L'utilità del prelievo gravante sugli utenti ha un duplice aspetto: da un lato, ripartire l'attività di disinquinamento in modo che al

eguale al costo medio; fidando, in questa ipotesi, in una accorta programmazione degli impianti, tale da rendere trascurabile la divergenza tra costo medio e costo marginale. Nella situazione rappresentata in fig. 3, ciò si verificherebbe se la curva dei costi medi relativi alla D_c presentasse il punto di minimo nel punto della D_c corrispondente al costo t^o (o nell'immediato intorno).

(38) Infatti, l'imposizione sugli inquinamenti industriali di un prelievo inferiore a t^o , per esempio, t' , determinerebbe una riduzione del disinquinamento realizzato con mezzi individuali da BC_i a BC'_i . Se tuttavia si volesse mantenere il medesimo livello di depurazione complessiva BC la produzione del servizio pubblico dovrebbe essere aumentata da BC_c a BC'_c con dislocazione di una quota di disinquinamento da attività con costi inferiori a una attività più onerosa: si registrerebbe una perdita di benessere sociale pari alla differenza tra i costi moltiplicato per la riduzione determinata nelle attività di disinquinamento individuale dalla tariffa inferiore.

margini i costi delle diverse misure utilizzate si eguaglino, così da garantire la minimizzazione dei costi totali (39), dall'altro, sfruttare ogni ipotesi di sensibilità alla tariffa della produzione di inquinanti solidi industriali, incentivando e premiando la riduzione alla fonte e i metodi di smaltimento meno onerosi del servizio collettivo.

Oltre a ciò, non si può dimenticare che i residui solidi frequentemente sono il risultato del trattamento di residui inquinanti, liquidi e gassosi, imposto alle industrie dalle norme per la preservazione delle risorse naturali idriche e atmosferiche. Imporre una penalizzazione mediante tariffa del servizio di nettezza urbana su questa forma residuale di inquinamento è quindi una necessità per garantire un minimo di integrazione agli interventi di salvaguardia ambientale.

Per i residui solidi che si formano all'interno dei complessi produttivi ma che sono simili ai rifiuti civili, come ad esempio quelli derivanti dall'alimentazione del personale, non sembra si debba far luogo a un'eccezione del criterio generale della tariffazione al costo. Prima di tutto, perché il controllo su eventuali pratiche di smaltimento inadeguato può essere più incisivo e meno oneroso da amministrare per le attività industriali di quanto non sia quello relativo alle attività domestiche; in secondo luogo, perché i rifiuti di tipo civile potrebbero essere compatibili con i processi di smaltimento (interni al complesso produttivo) dei residui propriamente industriali. Infine, a supporto di questa tesi, può essere richiamato quanto già esposto al paragrafo 7.

9. Vediamo ora, in conclusione, se e in quale misura i criteri delineati nelle pagine precedenti siano riflessi nella legge del 1941 istitutiva della tassa sui rifiuti solidi.

(39) Se i costi del trattamento individuale fossero costantemente decrescenti, l'imposizione di un prelievo pari al costo del trattamento collettivo non sarebbe sufficiente per ripartire tra attività individuali e servizio collettivo il disinquinamento totale voluto. Infatti gli operatori industriali continuerebbero a procedere direttamente al trattamento anche se i costi del servizio collettivo, a partire da una certa quantità trattata, si manifestassero inferiori. Oltre che trascurata dalla letteratura economico-ambientale, l'ipotesi di costi costantemente decrescenti sembra anche negata dall'evidenza empirica dei servizi di nettezza urbana che in diverse città raccolgono quantità consistenti di rifiuti «insoliti» e industriali. L'argomento non è però decisivo perché non in tutte le città il servizio relativo a questi rifiuti è venduto dietro corrispettivo. È comunque probabile che anche l'attività interna di disinquinamento della maggior parte delle imprese presenti un andamento dei costi ad U. In questo caso il tratto di curva rilevante per la nostra analisi è quello crescente.

La legge, anzitutto, opera una distinzione tra rifiuti che in questa nota chiamiamo *civili* e i rifiuti *industriali*. Per i primi — « le immondizie ed, in genere, gli ordinari rifiuti dei fabbricati a qualunque uso adibiti (rifiuti interni) » — e per i rifiuti esterni, cioè per le immondizie raccolte in aree pubbliche, è fatto obbligo ai comuni di provvedere, con diritto di privativa, alla raccolta, al trasporto e allo smaltimento direttamente o mediante concessione (art. 9). Per i rifiuti industriali (40) non è prescritto un obbligo, bensì la facoltà di provvedere alla raccolta e al trasporto senza diritto di privativa.

Per il servizio di raccolta e trasporto aventi ad oggetto i residui industriali i comuni sono autorizzati a riscuotere apposito *corrispettivo* (art. 28).

La formulazione dell'art. 28 dovrebbe consentire ai comuni di imporre agli utenti delle attività di raccolta e trasporto dei residui industriali il pagamento dell'*intero costo* del servizio. Il principio indicato nel precedente paragrafo trova quindi nella legge 366 una certa corrispondenza. Non interamente perché si parla di corrispettivo soltanto per la raccolta e il trasporto rimanendo escluso lo smaltimento. Pertanto, per quanto riguarda la distinzione tra materiali di scarto aventi origine dal consumo delle famiglie e materiali industriali, possiamo dare della legge 366 un giudizio solo parzialmente positivo: una eventuale riforma dovrebbe imporre ai comuni di gravare sugli utenti industriali per l'intero costo di tutto il servizio, smaltimento incluso.

Per i servizi di raccolta e trasporto dei rifiuti urbani interni i comuni *possono* istituire apposita tassa annuale (art. 27). Anche in questo caso manca, secondo la lettera della legge, la possibilità di recuperare, con la tassa, i costi sostenuti per lo smaltimento. La mancata inclusione del trattamento tra le attività da remunerare con i proventi della tassa può spiegarsi con il fatto che nel periodo di elaborazione della legge n. 366 la raccolta era generalmente più onerosa e più importante per la salvaguardia igienica e ambientale dello smaltimento, realizzato quasi ovunque con il metodo, relativamente poco costoso, della discarica. Nella legge del '41 inoltre — nel « pieno riconoscimento che i rifiuti costituiscono un'autentica nascosta ricchezza, dalla quale, con i dovuti accorgimenti, è possibile trarre quantitativi

(40) La dizione *rifiuti industriali* non è presente nella legge 366. Non pare dubbio, comunque, che nell'art. 28 si faccia riferimento proprio ai residui industriali e « insoliti » poiché si parla « dei rifiuti non contemplati dal secondo comma, lettera b) dell'art. 1 » che sono appunto i rifiuti domestici.

ingenti di materie prime (come carta, ossa, stracci, metalli, ecc.) e cascami capaci di ridonare all'esausta terra le materie uniche necessarie al rigoglio delle colture agricole » (41) — lo smaltimento vero e proprio è visto come un'ipotesi residuale cui fare ricorso una volta esaurite tutte le possibilità di recupero e riciclo: pratiche considerate largamente probabili e autofinanziantesi.

Dal punto di vista allocativo, e per quanto esposto in particolare al paragrafo 4, l'esclusione dello smaltimento tra le prestazioni finanziabili con gravame a carico degli utenti è assai meno grave per i rifiuti civili che non per quelli industriali. Essa potrebbe però creare difficoltà alle amministrazioni comunali che volessero rivalersi al massimo sugli utenti delle spese di nettezza urbana. Non sembra tuttavia che tale limite legale abbia incominciato ad operare sia per la politica di basse tariffe seguita dalla grande maggioranza dei comuni (42), sia perché a tutt'oggi la spesa di nettezza urbana è per la maggior parte spesa di raccolta. Lo smaltimento è ancora effettuato per lo più con il metodo più economico e meno adeguato della discarica. Con il mutamento della politica finanziaria dei comuni, che già si incomincia a registrare, e lo sviluppo di processi di smaltimento sofisticati potrebbe divenire rilevante il limite dell'art. 27.

Esso, d'altra parte, non ha ragione di esistere anche per la caratteristica più saliente della tassa prevista dalla legge del '41: il presupposto e i parametri di commisurazione. L'onere infatti è dovuto non in quanto si producano effettivamente immondizie e neppure in ragione della quantità, ma in quanto si occupino oppure conducano locali a qualunque uso adibiti e in proporzione della superficie dei locali serviti e delle caratteristiche dei medesimi (43), secondo quanto

(41) *Relazione al progetto di legge.*

(42) Una prima indicazione su questa politica può essere fornita dal confronto tra l'introito complessivo della tassa e le spese di nettezza urbana. Il dato aggregato più recente disponibile riguarda il 1972 (*ISTAT, Bilanci consuntivi delle amministrazioni regionali, provinciali e comunali*, vol. XX). In quell'anno l'ammontare della spesa (corrente impegnata) era di 304.327 milioni, il gettito della tassa di 62.084 milioni (dato di accertamento), cioè soltanto il 20 % della spesa. Negli ultimi anni questa percentuale probabilmente è aumentata. Bisogna considerare però che nella voce « nettezza urbana », oltre alla pulizia delle strade e delle aree pubbliche (le cui spese non possono essere coperte dalla tassa), si celano altri servizi minori quali per esempio lo sgombero neve, la manutenzione dei giardini. Sul punto informazioni più precise, ma relative soltanto ad un campione di città, sono offerte da *SABADINI, op. cit.*, pp. 331-336.

(43) Nell'ipotesi che il gravame si trasferisca in avanti, la graduazione dell'aliquota consentita secondo l'uso dei locali attenua gli effetti di sfruttamento della città centrale da parte dei non residenti (cfr. il paragrafo 7).

precisato dai regolamenti comunali. Questa configurazione della tassa, alla quale non possono essere mosse obiezioni sostanziali di tipo efficientistico (anche se la superficie e l'uso dei locali sono un indice molto sospetto di produzione di rifiuti), permette, nonostante le difficoltà create dall'arretratezza del catasto e come dimostra l'esperienza di alcune città, di coprire una parte rilevante delle spese di raccolta dei rifiuti civili utilizzando un tributo discretamente progressivo. Ciò da un lato rende illogica la mancata menzione dello smaltimento, di cui si diceva, e difficilmente comprensibile la condotta di quelle amministrazioni comunali che rinunciano a manovrare il tributo in tutte le sue potenzialità di gettito e di progressività (44).

Dall'analisi di tipo sostanziale sin qui condotta si possono ricavare le seguenti indicazioni per una eventuale riforma: *a)* accentuare l'universalità della tassa sia obbligando i comuni a dotarsi di servizi di nettezza urbana, sia eliminando la clausola della possibilità (e non obbligo) di istituire il prelievo; *b)* inserire lo smaltimento tra le attività finanziate dalla tassa sui rifiuti civili e dal corrispettivo pagato dagli utenti industriali; *c)* correggere per le utenze commerciali delle grandi città (centrali) il parametro di commisurazione della tassa con l'inserimento del dato della quantità effettiva di rifiuti, vendendo ad esempio i contenitori per la raccolta.

FRANCO OSCULATI

*Istituto di Finanza
Università di Parma*

(44) Cfr. P. RANCI, *Politica monetaria, finanziaria e fiscale: alternative possibili*, in AA.VV., *Per un progetto economico in Italia*, Venezia, Marsilio, 1975, p. 53.

CRONACHE E PROSPETTIVE DELLA RIFORMA TRIBUTARIA (*)

«Le leggi si fanno in maniera da dividere il paese in tosati e tosatori»

MAFFEO PANTALEONI

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Il problema del gettito e l'entrata in vigore dell'IVA. — 3. Il problema del gettito e l'assetto dell'IVA. — 4. L'entrata in vigore dell'IVA ed il rapporto BIMA: forma contro sostanza. — 5. Il Condonio. — 6. La controriforma del 1974. — 7. La miniriforma del 1975. — 8. L'Anagrafe tributaria. — 9. Facciamo il punto. — 10. In che direzione muoversi.

1. Quando osservo l'attuale sistema fiscale italiano ed il suo funzionamento non riesco a non pensare alle parole che un brillante avvocato e pubblicista americano ha dedicato al sistema fiscale di quel paese: « per l'esperto che abbia qualche larghezza di vedute, le sole questioni interessanti del codice fiscale rimaste ancora intellettualmente aperte sono le seguenti: come diavolo è successo? perché diavolo nel nostro regime politico la folle irrazionalità del nostro sistema fiscale resta così totalmente immutabile? » (1).

Per rispondere a queste domande, per quanto riguarda il sistema tributario italiano, bisognerebbe incominciare da molto lontano. E l'ultimo capitolo dovrebbe iniziare dalle due del pomeriggio di quel lontano 16 febbraio 1956, quando Ezio Vanoni, tanto prematuramente, cessava la sua illuminata opera, tesa alla realizzazione di quei principi della Costituzione per i quali tanto si era impegnato, sorratta da una elevata tensione morale, inquadrata in una visione politica nella quale la gestione corretta della finanza pubblica occupava un ruolo centrale per il progresso economico e civile del paese.

Dopo di lui io non vedo altro che buio: la vicenda della finanza pubblica italiana diventa soprattutto una vicenda di degradazione.

(*) Relazione al Convegno UIL «Per una svolta nella politica fiscale», Roma, 22-23 dicembre 1976.

(1) D. T. BAZELON, *L'economia di carta*, Comunità, Milano, 1964.

Scrive giustamente il Forte: « Vanoni era per l'impiego del bilancio pubblico a fini propulsivi e per una coraggiosa azione sociale; ma la sua linea espansionistica non era quella della finanza facile. Era la linea ragionata e calcolata delle scelte e delle priorità, una linea che prometteva grandi risultati ma che chiedeva anche sacrifici e azioni conseguenti » (2).

Dopo quel febbraio, quando Vanoni cadde sul campo al termine di un discorso accentuato sulla necessità di difendere la moneta, la finanza pubblica italiana diventa gradualmente un colossale sistema di sovvenzioni, finanziato prima dalle imposte raccolte in qualche modo da un'amministrazione che si lascia intenzionalmente andare allo sbando perché fa comodo così e poi dai deficit incontrollati e dall'inflazione (3).

(2) FORTE, Ezio Vanoni, in *Il Collegio Ghislieri 1567-1967*, Alfieri e Lacroix, Milano, 1967.

(3) Naturalmente il fenomeno in oggetto è, in un certo senso, permanente. Ma esso presenta delle fasi in cui il potere politico riesce a contenerlo ed a guiderlo ed altre nelle quali ogni difesa viene travolta ed il potere politico si trasforma in banale affarismo. Sono le fasi in cui l'Italia viene rispinta bruscamente indietro dalla sua classe dirigente, che brucia sull'altare della irresponsabilità finanziaria anni ed anni di duro lavoro della gente, grazie al quale il paese stava completando l'aggancio con i paesi di più solida civiltà economica. È accaduto nel primo decennio del secolo. Si sta ripetendo oggi. Sui precedenti storici di questo fenomeno si veda soprattutto il capitolo « la società italiana ed il fascismo », dell'*Antistoria d'Italia* di FABIO CUSIN dal quale traggo queste significative citazioni:

— per il primo decennio del secolo: « Più in alto l'imprenditore audace cercava di corroborare la riuscita delle sue imprese con maneggi politici ed elettorali, assicurandosi così dazi protettivi e premi di costruzione e sovvenzione a servizi navali col pretesto di collaborare alla difesa del paese. Così si formavano, accanto ad alcune industrie più sane, altre tipicamente parassitarie e quelle più efficienti si vennero gonfiando sino ad assumere questo carattere. Contemporanea e complementare di questo fenomeno fu la trasformazione della stampa: dopo il 1900 i grandi giornali si trasformarono in aziende industriali, appoggiate ad un forte gruppo finanziario e quindi in funzione degli interessi di quello. La stampa si metteva quindi al servizio di interessi privati (cosa che per la maggior parte del pubblico rimaneva un segreto) e perdeva il carattere di informazione onesta e disinteressata. Intanto si veniva allargando la cerchia degli interessi protetti dallo Stato a danno del contribuente, e si estendeva il complesso meccanismo di affari intorno agli uomini politici i quali, fattisi mediatori di questo sistema, erano spinti a vagheggiare un potere sempre più ampio perché tutti avessero bisogno di loro, ed essi si rendessero indispensabili ad un mondo economico che non poteva reggersi senza la protezione politica »;

— per il primo dopoguerra: « Essi si accorsero che nulla si poteva fare senza ricorrere alla burocrazia romana, dalla quale, usando abilità, astuzia e larghezza di mezzi, si poteva invece ottenere l'impossibile ». Fu così e citiamo ancora l'Einaudi: « Contemporaneamente l'inflazione indusse tutte le classi ricche e povere, industriali ed operai, proprietari e contadini a correre all'arricchimento della cosa pubblica, spinti dall'illusione che i singoli potessero tutti arricchirsi spogliando l'universale »;

— per il periodo fascista: « In un sistema simile, malgrado la crisi economica del 1927 sempre più accentuata, il nucleo dirigente parassitario cen-

La riforma tributaria rappresenta un modesto tentativo di invertire, sul piano dell'entrata, questa tendenza. Ritengo che sia ormai possibile tracciare un bilancio critico di questo tentativo. Si tratta di un bilancio, a mio avviso, negativo nei risultati attuali, anche se non necessariamente interamente negativo nelle sue ulteriori potenzialità.

Le cause dell'evoluzione sostanzialmente negativa della riforma tributaria sono parecchie, ma forse la più profonda di tutte è che mentre si poneva mano ad una riforma assai impegnativa e che quindi richiedeva una strenua difesa contro i tentativi di erosione della base imponibile da un lato, ed un attento controllo della spesa pubblica dall'altro, il partito di coloro che vedono la finanza pubblica sostanzialmente come un sistema di sovvenzioni travolgeva ogni difesa. E le notizie di questi giorni secondo le quali sembra che dovremo assistere anche allo spettacolo dell'erario che elargisce dei contributi pubblici per la sottoscrizione di obbligazioni convertibili emesse da consorzi bancari per sottoscrivere aumenti di capitale di società in bancarotta, ci dicono che non vi è fine al peggio.

Dare una dimostrazione adeguata di queste affermazioni richiede evidentemente un impegno che travalica i limiti di una breve relazione. Non posso che rinviare ad un più impegnativo studio al quale sto lavorando e dove approfondirò gli stessi temi. In questa sede mi riprometto tre obiettivi: *a)* toccare, sommariamente, i momenti particolarmente significativi di questa vicenda; *b)* fare il punto su dove siamo oggi; *c)* cercare di intravedere quali prospettive esistano di far evolvere in senso positivo il tormentato travaglio che ha contraddistinto il settore fiscale negli ultimi cinque anni. Nella ricostruzione delle cronache della riforma mi capiterà spesso di citarmi. È un fatto del tutto intenzionale ed ha un evidente scopo provocatorio.

2. Che la riforma, per la sua entità, comportasse gravi rischi finanziari era stato denunciato per tempo. Mi piace richiamare in particolare l'articolo del Prof. Cosciani: *La Riforma Tributaria, Spe-*

trale avrebbe sempre trovato da guadagnare per mille canali che la scaltrezza italiana e una secolare tradizione curialista romana avrebbero sempre tenuto aperti. Nel 1932, dopo tre anni di crisi economica mondiale, il Ludwig ammirava con stupore il lusso e lo splendore di vesti e gioielli ad una première dell'Opera di Roma che superava quanto aveva veduto a Parigi e New York... Essi si preoccupavano unicamente di assicurarsi posti e prebende e di allargare la cerchia delle persone costrette a passare sotto il loro controllo per accumulare, accumulare, accumulare ».

ranze e preoccupazioni, del 1967 che rappresentò un primo, lucido campanello d'allarme.

Il 28 gennaio 1972, subito dopo la legge delegata, parlando a Monaco di Baviera ad un gruppo di uomini d'affari tedeschi concludevo una serie di prime osservazioni sulla riforma tributaria con le seguenti parole: È evidente che l'ingrediente di cui normalmente difettano le riforme fiscali e cioè il coraggio di pagare un certo prezzo per la riforma, non sia mancato nel caso di specie. È evidente però che o altri aspetti della riforma, ed in particolare l'annunciato miglioramento delle capacità accertatrici funzioneranno perfettamente o questo coraggio finanziario si tramuterà in una forma di demenza finanziaria, il cui prezzo dovrà essere pagato o in un modo o nell'altro. Forse i miei commenti potranno apparire poco incoraggianti ed in effetti lo sono. Io appartengo a colcro che pensano che si siano volute fare troppe cose insieme senza un'adeguata programmazione degli impegni, e senza una precisa visione dei problemi organizzativi che essi comportano. Forse è già tempo di pensare alla prossima riforma fiscale. Perché presto sentiremo l'antico lamento: « il mio cuore è colmo di grosse preoccupazioni... la dispensa è vuota e tutto ciò che c'era è stato consumato ». (*Lamento del faraone Djoser 2600 a.C.*) (4).

Le prime mosse applicative della riforma denotano subito che il governo ed il parlamento seguono la linea della finanza facile e dell'inflazione. Mi riferisco alle norme sul regime transitorio dall'IGE all'IVA, che in una nota di allora definitivo come segue: « Il regime del rimborso IGE sulle scorte è, al di là di ogni possibile dubbio, il peggior adottato in Europa e, sotto il profilo dell'effetto sui prezzi, uno dei peggiori astrattamente concepibili ». Inviando questa nota ad un amico che lavorava alla Banca d'Italia vi aggiunsi il seguente commento: « o sono pazzi o hanno deciso che in questo paese ci vuole una grossa inflazione ». Pur senza entrare nei dettagli è necessario soffermarsi su questo episodio, perché da esso emerge con chiarezza la filosofia della sovvenzione, una filosofia che riaffiorerà in vari momenti decisivi della riforma tributaria.

Al momento del passaggio dall'IGE all'IVA andava rimborsata l'IGE sulle scorte. Questo non doveva rappresentare una sovvenzione, ma un ritorno di costi, al quale doveva corrispondere una riduzione del prezzo prima dell'IVA. Ma da noi il meccanismo fu articolato in

(4) Seminario su: *Investimenti ed imposte in Italia*, Euro-economie Institut der deutschen Gesellschaft für Betriebswirtschaft, Monaco di Baviera. 28 gennaio 1972.

molo tale da rendere praticamente impossibile la riduzione di cui sopra, alla quale nessuno ha mai voluto credere e per pretendere la quale nessuno si è mai seriamente impegnato. Per questo la detassazione IGE sulle scorte si è tramutata in una colossale sovvenzione soprattutto al commercio, con un elevato effetto inflazionistico. Ma dove il sistema della sovvenzione stravince è in relazione al regime transitorio degli investimenti. In nessun paese europeo è stata rimborsata l'imposta sull'entrata inclusa nel costo delle immobilizzazioni al momento del mutamento del sistema. Ciò è avvenuto solo in Italia. Si disse: per non incoraggiare un differimento degli investimenti. Argomento privo di fondamento per tanti motivi, ma soprattutto per un motivo assorbente: a quel tempo era già in vigore una generosissima detrazione per i nuovi investimenti, ai fini delle imposte dirette, che era più che sufficiente a controbilanciare ogni eventuale sollecitazione in senso contrario. Ma per essere ben sicuri che tale « temuto » (anche se assolutamente improbabile) differimento non si verificasse, si decise addirittura di riconoscere il rimborso retroattivamente, cioè per un periodo già trascorso, a far tempo dal 1° luglio 1971. Una beneficiata colossale (stimata dal CNEL in 300 miliardi) priva di qualunque fondamento tecnico nell'occasione tributaria che l'aveva generata (passaggio dall'IGE all'IVA).

Le caratteristiche che fanno di questo episodio un caso emblematico (6) sono le seguenti:

— utilizzazione di una occasione tributaria per concedere vere e proprie sovvenzioni mascherate sotto presunte esigenze tecniche;

— falsa concezione che agevolare fiscalmente gli investimenti sia comunque un bene. In realtà queste agevolazioni finiscono per concentrarsi sugli investimenti sostitutivi delle grandi imprese, quelle imprese che hanno comunque un elevato volume di investimenti solo per mantenere in attività gli impianti esistenti. Sarebbe come dare un premio ad un avvocato che acquista della cancelleria;

— concedere nuove agevolazioni fiscali, dimenticandosi di altre agevolazioni già operanti nella stessa direzione (nel caso di specie:

(5) Rinvio sul tema ai miei scritti: *IVA, inventario di problemi e possibili soluzioni anche alla luce delle esperienze degli altri Paesi*, Relazione tenuta al Convegno Nazionale dell'Associazione Nazionale Direttori Amministrativi e Finanziari, 26 dicembre 1971; *Schemi di funzionamento dell'IVA e dei relativi adempimenti, 1972*; *IVA, effetti sui prezzi*, in « Guida Normativa », *Il Sole - 24 Ore*, n. 18, 27 giugno 1971.

(6) Ma nell'ambito della legge di ristrutturazione industriale si sta ripetendo esattamente la stessa storia, con il più sovrano disprezzo per l'esperienza così recentemente accumulata e per le condizioni della finanza pubblica.

deduzione straordinaria ai fini delle imposte dirette): un vero e proprio caso di dissociazione schizofrenica.

Credo di essere stato, a quel tempo, l'unico consulente privato che levò una voce critica contro questo modo di procedere. Ed ai clienti che mi chiedevano ragione del perché mi battessi contro provvedimenti dai quali anche loro avrebbero tratto vantaggio io rispondevo che rientrava tra i miei compiti di consulente aziendale cercare di far loro capire che una politica di saccheggio dell'Erario avrebbe avuto disastrosi effetti inflazionistici di cui tutti, compresa l'industria seria, avrebbe gravemente sofferto mentre l'unica a trarne vantaggio sarebbe stata l'industria sovvenzionata ed irresponsabile. Come volevansi dimostrare. Ma la dimostrazione non è stata sufficiente se tanti nostri politici ed economisti stanno, proprio in questi giorni, ripercorrendo le stesse vie.

3. Ho letto spesso ragionamenti di questo tipo, normalmente fatti da economisti: poiché i consumi sono tot, applicando l'aliquota del 12 % avrà il gettito potenziale dell'IVA, sottraendo il gettito effettivo avrà una ragionevole stima dell'evasione. Questi tipi di ragionamento, anche se un pochino più sofisticati, sono sbagliati. Essi trascurano l'assetto tecnico del tributo come si è andato articolando nei provvedimenti di legge. Voglio soffermarmi su questo punto per due importanti motivi:

— in primo luogo evidenziare che un massiccio fenomeno dell'erosione della base imponibile vi è stato anche nell'ambito dell'IVA;

— in secondo luogo cogliere lo spunto per sottolineare l'importanza degli aspetti tecnici. Vi è una certa tendenza tra economisti, politici, sindacalisti a fermarsi alle discussioni sui massimi sistemi, trascurando, con un certo fastidio, l'aspetto tecnico, concreto dei tributi. E così avviene che questi aspetti tecnici, attraverso una serie di deleghe proprie ed improvvise, diventano una specie di faccenda privata di alcuni esperti privati. Ma le imposte si pagano o non si pagano proprio in base a questi negletti aspetti tecnici.

Dunque, vediamo perché il ragionamento di cui sopra non regge:

— l'aliquota non è del 12 %, ma un complesso articolato di aliquote in relazione al quale tirare fuori un'aliquota media che abbia un minimo di attendibilità mi sembra straordinariamente difficile;

— bisogna considerare gli effetti del rimborso dell'IGE su scorte ed immobilizzazioni tecniche illustrati al paragrafo precedente;

— l'Italia è l'unico paese che ha giudicato di avere le finanze così solide da poter detassare interamente dall'IVA sin dall'inizio gli acquisti di beni strumentali. Tutti gli altri paesi hanno graduato il passaggio ad un regime di detassazione piena su un arco di 3-5 anni. In tutti i paesi la motivazione principale è stata: l'erario non può sopportare, in termini di gettito, una detassazione a pieno regime sin dall'inizio. Detassando pienamente l'acquisto di un bene strumentale si determina un differimento d'imposta a danno dell'erario, perché nei ricavi non si ritrova un valore corrispondente tassato, ma solo la relativa quota di ammortamento. Credo che l'effetto di questo scherzo sul gettito dei primi esercizi dell'IVA sia stato assai elevato;

— tutta l'agricoltura è praticamente esclusa da IVA ed attraverso vari meccanismi può addirittura ricevere un premio;

— tutti i servizi professionali resi a privati (cioè tutti quelli che avrebbero generato un gettito effettivo) erano esclusi;

— il regime dei contribuenti c.d. minori era un colabrodo.

Esso non comportò solo larghe esclusioni legali, un fortissimo incentivo all'evasione, ma anche per larghi settori (ad esempio tutti i forfettari nel settore dei servizi) veri e propri premi (7).

Alcuni di questi colossali errori, come ad esempio tutto il regime dei contribuenti minori (che è stato il grande buco attraverso il quale è passato il grosso dell'evasione) furono, se le mie informazioni non sono errate, frutto delle pressioni dei partiti di sinistra. Esse furono il frutto di una concezione che sacrifica alla demagogia ed al populismo il rigore tecnico, che era indispensabile soprattutto in sede di prima applicazione del tributo: di fronte ad un tributo che grava il consumatore gli imprenditori, piccoli e grandi, dovevano essere rigorosamente sullo stesso piano, null'altro essendo che agenti addetti alla riscossione del tributo.

Ma a questi buchi legali si aggiungono i buchi aperti in via amministrativa, grazie al lassismo del Ministero delle Finanze. Ovunque la legge offre un appiglio, il Ministero delle Finanze è straordinariamente solerte nell'emettere risoluzioni che concedono nuove esenzioni da IVA. Il settore che ha soprattutto fruito di quest'altra colossale beneficiata è quello dei cosiddetti enti non commerciali. Se un futuro Tocqueville vorrà capire in che misura l'economia italiana dei nostri giorni è un'economia assistenziale non avrà che da leggersi le risolu-

(7) Si tratta di cose che non vengono dette con il senso di poi. Esse vennero, tra l'altro, chiaramente e tempestivamente denunciate nel rapporto BIMA (sul quale ritornerò) con il quale ebbi l'onore di collaborare.

zioni del Ministero delle Finanze e la prima produzione legislativa successiva all'entrata in vigore della riforma. La gran parte di questa produzione, è dedicata agli enti non commerciali. Sono centinaia di enti che, in nome degli alti scopi sociali che realizzano, con le lacrime agli occhi, chiedono di non essere obbligati ad esibire i bilanci, di non pagare le imposte dirette, ma soprattutto di non dover addebitare ai loro bisognosi e derelitti associati l'IVA. E, quasi sempre, ottengono quello che vogliono (8). E così, tanto per citare alcuni casi, vengono dichiarati esclusi da IVA i proventi della gestione di ippodromi da parte dell'UNIRE; tutti i proventi della gestione di sale ricreative, campi sportivi, mense scolastiche, colonie, campeggi e campi scuola, corsi d'istruzione, manifestazioni letterarie, musicali e folcloristiche ed altre manifestazioni affini gestite dai centri diocesani federativi, circoli giovanili, oratori; i proventi dell'ACI; i proventi di scuole di sci facenti capo al CONI e molti altri.

Ma come è stato possibile questo? Dobbiamo soffermarci su questo punto, perché anche questa vicenda è emblematica. Anche questo caso diventa una questione di metodo, un metodo di fare le leggi e di applicarle che va cambiato. In sostanza il trucco è molto semplice: gli enti non commerciali non sono soggetti ad IVA; tuttavia se svolgono attività commerciale dovrebbero essere soggetti ma sempre che, dice la legge, l'attività commerciale sia gestita distintamente; basterà quindi dire che l'attività commerciale non è gestita distintamente ed il gioco è fatto. È fatto perché questa legge, in sé assurda, viene interpretata con straordinario e sospetto lassismo da una Direzione generale ben più attenta agli interessi degli enti che agli interessi dell'erario. È stato giustamente puntualizzato:

« Abbiamo visto vere e proprie cessioni e prestazioni commerciali al consumo escluse dall'IVA in base a considerazioni ambigue ed aleatorie, come quelle sull'esistenza o meno di una separata contabilità. Abbiamo visto un rovesciamento radicale di ogni logica giuridico-tributaria. Invece di dire:: tu poni in essere atti oggettivamente imponevoli cioè atti che sono dalla legge considerati manifestazione di capacità contributiva; per assicurare l'applicazione del tributo è necessaria una separata contabilità (9); ergo, tu dovrà tenere una se-

(8) Si veda un'ottima sintesi di questa allucinante vicenda nella tesi di laurea di G. MIOLLI, *Il regime fiscale degli enti non commerciali nell'ambito della imposizione sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto*, relatore prof. Marco Vitale, anno acc. 1974-1975, Facoltà di Economia e Commercio, Università di Pavia.

(9) Il che, peraltro, non è tecnicamente corretto.

parata contabilità; si è detto: tu non tieni o dici di non tenere una separata contabilità; la separata contabilità è necessaria per l'applicazione del tributo; ergo, tu (e si sarebbe tentati di aggiungere: per tua libera scelta, perché il darsi o non darsi una organizzazione ed una contabilità separata è un atto volontaristico) non sarai sottoposto al tributo. Grave errore dunque quello del legislatore di far dipendere la tassabilità o meno da un requisito così ambiguo ed elastico come quello della distinta organizzazione (ma è bene non dimenticare che si trattava di un legislatore delegato e che in pratica, quindi, le norme in esame furono stese dagli alti funzionari ministeriali, cioè da quelle stesse persone che pochi giorni dopo sarebbero state chiamate ad interpretarle). Ma più grave errore (sempre che di errore si sia trattato) il dare un'interpretazione del concetto di distinta organizzazione tale da rendere praticamente impossibile « non negarne » l'esistenza nella maggior parte dei casi; ed ancora più grave errore (sempre che di errore si sia trattato) l'emettere decine di risoluzioni ministeriali che concedevano importantissime franchigie fiscali praticamente sulla base della descrizione presentata dall'ente istante, senza alcun riscontro e controllo oggettivo dei fatti » (10).

Questa pioggia di facili esclusioni concesse in via amministrativa ha raggiunto i limiti dello scandalo. Tanto è vero che il legislatore è intervenuto per cercare di bloccare i più gravi abusi con provvedimento 23 dicembre 1974 n. 687. Ma è dubbio che tale provvedimento abbia avuto gli effetti che si proponeva, in assenza di una revocatoria generale di tutte le esenzioni in precedenza concesse in via amministrativa. È stato giustamente scritto:

« Il decreto n. 687 è nella linea giusta della difesa delle caratteristiche di generalità dell'IVA. Ma non si può non domandarsi con preoccupazione: come reagiranno tutti quegli enti che si erano abituati al facile regime dell'esclusione generale per mancanza del requisito soggettivo della distinta organizzazione? Non cercheranno altri appigli nella legge per perpetuare questa soluzione di privilegio? Al riguardo si può azzardare una previsione: essi cercheranno di perpetuare la soluzione di privilegio, e ci riusciranno se la Direzione generale delle tasse ed imposte indirette sugli affari si comporterà come si è comportata nei primi due anni di applicazione del tributo. Le possibili linee di attacco sono tre. Essi incominceranno a soste-

(10) MIOLLI, *op. cit.*

nere l'inesistenza del presupposto soggettivo non più sotto il profilo della mancanza della distinta organizzazione, ma sotto il profilo della mancanza dello svolgimento di un'attività commerciale (assistremo dunque ad una rinnovata discussione su cosa debba intendersi per svolgimento di attività commerciali) (11). È minacciosa avvisaglia di questa tendenza la risoluzione ministeriale 30 gennaio 1974 n. 500135 che, con argomenti assolutamente speciosi, rovescia una precedente decisione nella quale si affermava l'ovvio principio che le scuole di sci rappresentano un'attività commerciale ai sensi dell'articolo 2195 c.c. La seconda possibile linea di attacco è rappresentata dall'art. 10, relativo alle prestazioni oggettivamente esenti. Soprattutto i numeri 14) 15) 16) se interpretati in via estensiva si prestano, anche se in misura più limitata, a perpetuare il privilegio fiscale sino ad ora riconosciuto a determinati enti sotto il profilo della mancanza della distinta organizzazione. La terza via è quella dell'esclusione oggettiva delle quote associative secondo l'impostazione, sopra criticata, seguita dal Ministero nel caso dell'Automobile Club. Cadendo la possibilità di esclusione dall'imposta per mancanza del presupposto soggettivo della distinta organizzazione, non è azzardato temere che varie attività commerciali svolte da enti vengano riorganizzate in modo tale da essere svolte come generica prestazione dell'ente nell'ambito dei fini istituzionali e finanziate con le quote associative, anziché attraverso un corrispettivo specifico. Perciò, è ancora più urgente che la preoccupante decisione emessa dal Ministero nei confronti dell'Automobile Club venga bloccata e si ritorni a più seri e rigorosi criteri in questa materia » (12).

Mi sono soffermato su questo episodio perché anche qui affiorano alcuni aspetti di generale e grande importanza :

— una metodologia giuridica assolutamente da respingere in quanto non fa derivare il contenuto ed il testo della norma dallo scopo che ci si prefigge, ma che al contrario fa derivare importantissime conseguenze economiche e tributarie da concetti giuridico formali abilmente manipolati ;

— una metodologia amministrativa semplicemente scandalosa, in quanto non cerca di limitare gli effetti carnevaleschi di norme criticabili, con un'impostazione interpretativa severa e rigorosa, ma che an-

(11) Questa previsione si è dimostrata, purtroppo, assai centrata. È per questa via che lo scopo del decreto 687 viene frustrato e che la maggior parte delle associazioni ed enti in parola riescono a conservare i loro ingiusti privilegi.

(12) MIOLLI, *op. cit.*

zi esaspera tali effetti con un'impostazione interpretativa improntata al massimo lassismo e manifestamente succube degli interessi degli enti.

4. Un altro episodio attraverso il quale deve passare lo studioso che voglia capire l'evoluzione o l'involuzione della riforma tributaria è l'episodio del rapporto BIMA. L'avvio verso l'IVA è accompagnato da un gran fervore di studi, di interesse da parte degli imprenditori, di impegno da parte dei migliori dirigenti e professionisti. Chi, come me, in quei tempi si incontrava ai vari seminari, tavole rotonde, etc, con centinaia e centinaia di imprenditori e direttori amministrativi non aveva dubbi: qualche cosa di grosso stava cambiando nel costume e nella mentalità fiscale delle imprese italiane. Perché queste grosse aspettative sono andate in parte deluse? I motivi principali sono, a mio avviso, i seguenti:

— gli errori clamorosi fatti in relazione ai tempi di entrata in vigore dei vari tributi (13);

— l'assoluta assenza di adeguata opera divulgativa da parte dell'amministrazione, nonostante i cospicui fondi allocati a tale fine dal parlamento;

— la mancanza di un provvedimento che, apertamente e pulitamente, permetesse, al momento dell'entrata in vigore dell'IVA, una regolarizzazione degli inventari e dei bilanci. Un provvedimento sostanzialmente di questa natura verrà poco dopo contrabbandato nell'ambito della legge del condono. Ma come tutte le cose passate di contrabbando, senza una chiara e palese regolamentazione, e passate fuori tempo, non avrà più alcun effetto di stimolo alla regolarizzazione per la gran parte degli imprenditori piccoli e medi. Servirà solo per elargire, a destra ed a manca, ma soprattutto ai grossi, centinaia di miliardi di sovvenzioni;

— il prevalere nella stesura del provvedimento di legge dell'IVA di una logica burocratica e formalistica. È su questo punto che vi è stato un colossale braccio di ferro fra la burocrazia, appoggiata dall'Assonime, e gruppi di esperti privati, in una prima fase strettamente collegati alla commissione interparlamentare, che si rendevano conto che se passava la logica burocratica e formalistica era la fine

(13) Vedasi, in particolare, C. COSCIANI, *La riforma tributaria, speranze e preoccupazioni*, in *Moneta e Credito*, settembre 1967; M. VITALE, *Saranno le imposte dirette a salvare od a perdere l'IVA e non viceversa*, Relazione citata al Convegno nazionale ANDA, 26 novembre 1971.

della riforma. È questa una di quelle storie che meriterebbe di essere raccontata nei particolari, ma alla quale non è possibile dedicare, in questa sede, che i pochi cenni che seguono.

Quando all'inizio del 1972 il governo sottopone alla Commissione interparlamentare lo schema di decreto IVA, molti esperti indipendenti hanno subito la sensazione di trovarsi di fronte ad un testo che rifletteva le peggiori tradizioni della nostra burocrazia. Si apre un acceso dibattito e si trova uno sbocco positivo grazie al fatto che i membri della Commissione parlamentare incaricati dell'esame del testo si mostrano assai sensibili alla problematica. Ma sopraggiunge lo scioglimento anticipato delle Camere prima che la Commissione sia in grado di formulare il suo parere finale. Tuttavia il lavoro svolto è così importante che il relatore BIMA predispone una relazione personale che copre l'intero tributo. Si tratta probabilmente di uno dei più impegnativi e pregevoli contributi provenienti dal parlamento nel corso dell'intera riforma tributaria. Il testo si divide in due parti: un esame critico generale del tributo di 55 pagine; un esame analitico, di 112 pagine, condotto articolo per articolo, dove ad ogni articolo ministeriale viene contrapposto un nuovo testo.

Il rapporto BIMA parte da una visione molto critica dello schema di decreto, soprattutto nei punti in cui si scosta dalle linee maestre delle soluzioni comunitarie:

« Se alcune delle innovazioni dello schema italiano appaiono apprezzabili e financo originali (destinate cioè a migliorare la generale disciplina del sistema) molte di esse, e per di più ricadenti su punti fondamentali, configurano un tipo d'imposizione contrastante con la logica e la meccanica dell'imposta sul valore aggiunto, che se accettate e non corrette, porterebbero a snaturarne la fisionomia ed a fare della nuova imposta qualcosa di profondamente diverso da quello che vorrebbe essere ed in effetti è negli altri paesi del MEC ».

In effetti nella relazione BIMA vengono denunciati, per tempo, praticamente tutti gli errori di fondo che si stanno commettendo. Le critiche ed i suggerimenti contenuti in questa relazione possono essere raggruppati in tre gruppi:

a) un piccolo gruppo che verrà recepito in sede di formulazione del testo finale;

b) un secondo gruppo che troverà accoglimento tardivo, in provvedimenti di legge successivi, formulati dopo che l'esperienza avrà dimostrato l'esattezza dell'analisi BIMA, e cioè dopo che i danni pre-

visti si saranno già realizzati (principi relativi ai rimborsi (14), regime dei c.d. minori (15), pagamento del tributo a mezzo conto corrente postale o tramite banca) ;

c) un terzo gruppo che non ha ancora trovato accoglimento, ma nel quale sono denunciate tutte le principali disfunzioni dell'IVA che abbiamo ogni giorno sotto gli occhi in materia di adempimenti contabili, di accertamenti, di tempi di incasso, di sanzioni.

In relazione a quest'ultimo gruppo la posizione BIMA si articola sui seguenti punti :

— il testo ministeriale è tutto basato su una serie di adempimenti formali che finiranno per diventare l'oggetto principale degli accertamenti. Invece gli accertamenti devono basarsi sulle cose, sui movimenti delle merci, sugli inventari fisici, sull'esame integrato di tutta la contabilità aziendale e non anche sugli « appositi registri » tanto cari alla nostra burocrazia (16) ;

(14) « Un sollecito rimborso da parte dello Stato del credito di imposta maturato da quegli operatori che si vengono a trovare in una posizione creditoria permanente è essenziale per un corretto funzionamento dell'IVA. Ed è importante anche sotto il profilo politico e psicologico che lo Stato non si presenti ai contribuenti con la faccia arcigna di chi non vuole rimborsare il dovuto. In una riforma tributaria dove con coraggio lo Stato affronta il rischio finanziario comportato da sensibili riduzioni delle aliquote e da un cospicuo "vuoto di cassa" creato dalla sostituzione di numerose imposte, dove quindi lo Stato è disposto a pagare un prezzo importante per il successo della riforma, sarebbe un grave errore psicologico rischiare di creare reazioni negative, e quindi annullare l'efficacia del grande sforzo che ci si accinge a compiere, presentando lo Stato sotto le vesti di un debitore che non vuole tenere fede a quanto dovuto ».

(15) « In conclusione, il delineato regime semplificato rappresenta il punto più debole dello schema e costituisce uno dei maggiori pericoli sia per gli interessi dell'erario sia per la neutralità concorrenziale ».

(16) Dalla relazione BIMA: « Si devono riportare quindi le funzioni dell'Amministrazione nel loro naturale alveo di verifiche e riscontri seri ed approfonditi presso le aziende con severa punizione degli evasori ».

Vedasi anche VITALE, *IVA. Inventario di problemi etc.*, Relazione citata : « Non ho accennato a tutto il pasticcio degli adempimenti contabili speciali, delle vidimazioni e simili anticaglie, perché sento un profondo senso di fastidio a parlare di queste cose tra persone grandi che sanno che cosa è la contabilità di una moderna impresa industriale, ed anche perché i tempi non sembrano purtroppo ancora maturi per fare qualche progresso in questo campo. Verrà un giorno in cui l'imprenditore corretto, che ha una contabilità seria ed integrata, non dovrà rischiare l'infarto solo perché il suo capo contabile si è dimenticato di prenotare un "buco" per la vidimazione del libro giornale, ed in cui l'imprenditore che ha tre quarti di azienda nera non se ne starà soddisfatto a guardare il maresciallo della Finanza che spunta le registrazioni di quel dato libro speciale ben bollato e vidimato dal quale, evidentemente, non potrà scoprire altro che quello che vi è scritto. Sarà quando la contabilità e la ragioneria saranno una disciplina meglio insegnate e meno snobbate e si sarà quindi affermato il principio che la contabilità può essere veramente utile ai controlli anche fiscali solo se intesa nella sua globalità e sistematicità di sistema inter-

— il testo ministeriale è basato su una concezione formalistica delle sanzioni. Mentre le vere e proprie evasioni sono trattate con molta larghezza, tanto che la sanzione penale è praticamente svuotata di significato, le più sciocche e secondarie violazioni formali sono sanzionate in modo assurdamente oneroso, togliendo così credibilità all'intero sistema;

→ il sistema dei versamenti è articolato in modo da creare un danno finanziario all'erario perché possono trascorrere tre mesi e talvolta quattro mesi tra il momento in cui viene effettuata l'operazione imponibile ed il momento in cui si versa l'imposta relativa.

Bima è consapevole che si tratta di punti decisivi per lo sviluppo della riforma. E ciò emerge dal puntiglio con cui ricerca un'intesa sui punti controversi ed ancor più da come descrive dettagliatamente questi tentativi nella sua relazione:

« È nel lodevole intendimento di comporre queste divergenze di valutazione su punti essenziali della nuova normativa IVA che — auspice il direttore generale delle imposte indirette Prof. Oscar Cesareo — si è addivenuti il giorno 2 marzo in mattinata ad un incontro tra il vice-presidente del Comitato tecnico per la Riforma tributaria ed il Prof. Gino De Gennaro membro di tale Comitato da una parte e, dall'altra, per i relatori, l'on. Bima, essendo l'on. Formica impegnato a presiedere la seduta del sottocomitato. Al termine di una lunga e franca conversazione si è convenuto sulla modifica di alcuni punti maggiormente controversi. Di queste conclusioni peraltro formulate sui principi generali, ma chiaramente orientate con favore verso il punto di vista espresso dal relatore, può far fede il Dott. Cesareo che ha riassunto e verbalizzato l'incontro di suo pugno ».

Ma con lo scioglimento delle Camere e la formazione delle nuove la relazione viene accantonata. Alla ripresa dei lavori il rappresentante del Ministero dirà: « la Commissione interparlamentare non ha presentato molti suggerimenti di modifica al progetto di decreto IVA; la maggior parte di essi sono di forma e non vale la pena di recepirli » (17). Queste parole segnano l'inizio della vittoria dell'impostazione burocratica. Esse suscitano la sdegnata reazione di tutti i tecnici che hanno seguito la vicenda dell'IVA con la speranza di un reale

grato di informazioni aziendali che quadra anche a fronte dei necessari ricontri fisici ed esterni, e che la mancanza di un timbro nulla toglie ad una contabilità corretta, così come la presenza di un timbro nulla aggiunge ad una contabilità falsa. Ma sono tempi, temo, ancora lontani ».

(17) *Il Sole - 24 Ore*, 23 maggio 1972.

momento innovatore. Si veda la bella pagina de *Il Sole-24 Ore* del 6 giugno 1972 (Nascerà vecchia e confusionaria l'imposta sul valore aggiunto?) che accoglie alcune delle voci più qualificate e questa melanconica confessione dell'uscente Bima: « Più che la tendenza a minimizzare le conclusioni cui è giunta la Commissione Parlamentare sul decreto dell'IVA, il pericolo cui va incontro la riforma e che potrebbe pregiudicarla, va ricercata nel « confusionismo » tipico delle amministrazioni statali dove il concerto tra i diversi ministeri (previsto dall'art. 17 comma 1 della legge delega) non sussiste minimamente, dove la commissione Preti (vice presidente un consigliere di Stato) surrogante il comitato previsto dal comma 5 dell'art. 17 stesso scavalca — come nel caso dello schema di decreto IVA — addirittura gli organi ministeriali (che dovrebbero invece preparare il lavoro), con la conseguenza che io stesso, per trovare un responsabile con cui discutere, invece di andare in una delle torri dell'EUR sono stato accompagnato dal Prof. Cesareo in una privata abitazione dove ho potuto finalmente e responsabilmente — peraltro — discutere sulla controversa materia e responsabilmente prospettare ciò che sarebbe stato più conveniente discutere e dibattere in commissione o nel sottocomitato. E ciò anche in difetto di una pur minima relazione illustrativa del decreto ».

Ma sono gli ultimi conati. Il sistema, inizialmente sorpreso, sta chiudendo le sue difese. Nella nuova legislatura non esistono più spazi per un serio contributo critico da parte dell'opinione pubblica e la stessa attività della Commissione interparlamentare diventa ferreamente controllata da pochi suoi membri influenti.

Per quanto riguarda l'IVA il soccombere della posizione BIMA vorrà dire che non si andrà a caccia dell'evasione reale, ma a caccia di farfalle, a caccia di errori formali, a caccia di facili cifre che gonfiano le statistiche, a caccia di sanzioni assurde e prive di credibilità. È questo forse oggi il più acuto nodo che deve essere sciolto se si vuole riportare l'evoluzione della riforma sulla giusta rotta (18).

Alcune cifre tratte da alcuni dei tanti verbali di verifica giacenti presso gli uffici IVA potranno dare un'idea più precisa di quanto vado dicendo :

(18) In questa materia si possono utilmente consultare le seguenti tesi di laurea: TACCONI, *L'accertamento dell'IVA*, relatore prof. Marco Vitale, anno acc. 1974-1975, Facoltà di Economia e Commercio, Università di Pavia; S. POLLACCO, *Le sanzioni nella imposta sul valore aggiunto*, relatore prof. Marco Vitale, anno acc. 1974-1975, Facoltà di Economia e Commercio, Università di Pavia.

— a media impresa del Centro-Nord vengono notificate infrazioni comportanti pene variabili da 430 a 1.076 milioni. Di queste da 400 milioni a 1 miliardo si riferiscono a violazioni formali che non hanno creato alcun danno all'erario;

— a media industria del centro vengono accertate tutta una serie di violazioni o presunte tali. Totale imposta versata in meno ammonta a L. 425.885, ma il totale delle sanzioni notificate per le varie infrazioni formali varia da 360 milioni a 1.827 milioni;

— un imprenditore individuale lombardo presenta la dichiarazione IVA relativa a novembre il 3 gennaio 1974 (anziché entro il 31 dicembre 1973). Poiché il 1º era festivo l'imposta (L. 1.582.574) era stata versata con due giorni di ritardo. Il danno per l'erario, pari a i mancati interessi, è di circa L. 2.000. La sanzione, dopo aver applicato tutte le attenuanti, sarà di L. 1.014.110, pari a circa 500 volte il danno subito dall'erario;

— a piccola impresa romana viene comminato un complesso di sanzioni da L. 16 milioni a L. 32 milioni. L'unica infrazione sostanziale ha procurato un danno all'erario di L. 39.000;

— a media-grande impresa del nord vengono applicate sanzioni da un minimo di 793 milioni a 2.073 milioni. Le infrazioni, o presunte tali, sono tutte formali, salvo due o tre infrazioni sostanziali non dolose che comportano, in totale, un'imposta evasa di L. 595.386.

Nessuna di queste assurde sanzioni verrà ovviamente pagata: l'unica questione che rimane aperta è se verranno cancellate da una nuova legge di condono o a trattativa privata.

Sono pochi esempi, ma la lista potrebbe essere assai lunga. In questi verbali peraltro gli organi accertatori si limitano ad applicare la legge per come essa è, e fanno benissimo. È la legge sbagliata. Purtroppo le modifiche IVA che sono in corso di perfezionamento proprio in questi giorni sembrano ignorare del tutto queste gravi disfunzioni.

È tutto questo che mi fa dire che, oggi come oggi, l'IVA è un'imposta europea gestita dai borboni. Credo che se vogliamo riprendere un serio discorso l'intera materia degli accertamenti, controlli, e soprattutto sanzioni IVA debba essere interamente rivista. Ma l'esame dovrebbe essere preceduto da un'indagine parlamentare sui verbali sino ad ora emessi in modo da partire da una approfondita conoscenza della realtà e non dalle sparate demagogiche che le cifre contenute nei verbali possono superficialmente giustificare.

5. L'entrata in vigore dell'IVA non è stata preceduta da un provvedimento che permetesse una regolarizzazione dei bilanci ed in particolare dei magazzini e che agevolasse la impostazione di una corretta contabilità per i moltissimi contribuenti minori non avvezzi a tenere i conti. Provvedimento quanto mai necessario se non indispensabile.

L'entrata in vigore delle nuove imposte dirette è stata invece preceduta da un complesso provvedimento introdotto con legge 19 dicembre 1973 n. 823, meglio noto come condono. Provvedimento complesso ho detto perché in effetti esso persegue due scopi principali: il primo è quello di facilitare la definizione delle pendenze tributarie a tutto il 1973; il secondo è quello di permettere una colossale rivalutazione surrettizia dei cespiti delle società. Si parla molto della rivalutazione del 1975, e troppo poco di quella mascherata del 1973, e questa è un'altra prova della grande importanza che ha presentare le cose in un modo o nell'altro.

Si può discutere a lungo se la legge n. 823 sia stata un fatto positivo o negativo. A mio avviso, ferma la validità di alcuni degli scopi che persegua, si tratta di una delle peggiori leggi mai emesse, in materia finanziaria, in Italia. Ma qualunque sia il giudizio che si può dare di questa legge vorrei soffermarmi su due aspetti della stessa che lasceranno profonde conseguenze negative:

— con questa legge si introduce la possibilità di definire automaticamente gli imponibili non solo di dichiarazioni dei redditi già presentate, ma anche di dichiarazioni dei redditi non ancora presentate (in sostanza quelle relative al 1973). Poiché normalmente l'imponibile che risulta dalle regole di definizione automatica è inferiore a quello effettivo, si crea un incentivo formidabile alla manipolazione dei conti dell'esercizio in corso (il 1973).

Si assiste così allo spettacolo sconsolante che proprio mentre ci si avvia verso un sistema che dovrebbe basarsi su bilanci corretti e veritieri, i bilanci delle società italiane attingono i vertici dell'arbitrio e della falsità. Non si tratta solo di miliardi di imponibile buttati al vento, ma di miliardi di costi fasulli addebitati alle società che ne risultano di conseguenza patrimonialmente impoverite. E molti di questi miliardi prenderanno la via dell'estero sulla base di compiacenti fatture fasulle. Tanto si sa già che, per legge, queste fatture non potranno essere oggetto di controlli. Il meno che si possa dire è che non si è certo trattato di una vicenda educativa;

— il secondo aspetto che avrà profonde conseguenze negative è che, con questa legge, passa, in via surrettizia, una colossale rivalutazione mascherata che avrà alcune gravi conseguenze :

a) una ulteriore spinta verso bilanci sempre più arbitrari e sganciati da qualunque logica ragionieristica ;

b) la evidenziazione di riserve patrimoniali arbitrarie, prive di qualunque vincolo per quanto riguarda la loro utilizzazione, e che saranno, negli esercizi successivi, utilizzate per impoverire ulteriormente la consistenza patrimoniale delle società ;

c) la concessione alle società di un'altra colossale sovvenzione. Infatti la differenza tra gli imponibili dichiarati e gli imponibili definiti può essere iscritta in bilancio in modo da generare, in pratica, un corrispondente credito d'imposta sugli esercizi futuri. Questa differenza genererà un credito d'imposta molto maggiore delle imposte dovute dalle società come conseguenza della definizione da condono.

Infatti questa differenza comprende anche la diminuzione delle perdite, che non genera alcuna imposta per l'erario al momento del condono, mentre può generare una perdita per l'erario negli esercizi successivi (19).

Ancora una volta siamo di fronte ad un provvedimento dove la filosofia della sovvenzione e della irresponsabilità finanziaria e contabile, trova, nella riforma tributaria, una occasione per ottenere dei non disprezzabili risultati.

Ma vale la pena di approfondire anche gli aspetti più tecnici di questa deplorevole vicenda. È stato acutamente osservato (20) :

« Mentre il legislatore della riforma si accingeva, accogliendo le pressioni della migliore dottrina, ad eliminare la deprecabile prassi delle riserve tassate attraverso il complesso di norme analizzate nel capitolo IV il legislatore del condono si accingeva a promuovere ed a sancire la più colossale operazione di iscrizione in bilancio di riserve tassate della storia finanziaria di tutti i paesi conosciuti ».

(19) Questo effetto perverso verrà accentuato dal fatto che il Ministero farà propria, in materia di trattamento delle perdite, un'interpretazione dell'Assonime priva di qualunque base tecnica ma che comporta per le società vantaggi assolutamente ingiustificati. Solo recentemente il Ministero ha finalmente corretto questa interpretazione con una circolare tardiva che, venendo dopo che molti condoni erano già stati liquidati sulla base della vecchia interpretazione, comporterà molto lavoro aggiuntivo, molti disagi per i contribuenti e probabilmente un notevole contenzioso (Circolare 21 agosto 1976 n. 25).

(20) A. PILASTRO, *Rapporto tra il bilancio fiscale ed il bilancio di esercizio*, tesi di laurea, relatore prof. Marco Vitale, anno acc. 1974-75, Facoltà di Economia e Commercio, Università di Pavia.

Ciò faceva con l'art. 4 ultimo comma che sanciva: « I contribuenti ... potranno iscrivere nel bilancio del primo esercizio chiuso dopo l'ultimo definito ai sensi del presente decreto una riserva tassata fino alla concorrenza della differenza tra l'ammontare complessivo degli imponibili definiti ai sensi del presente decreto e l'ammontare complessivo degli imponibili dichiarati, a fronte delle variazioni conseguenzialmente apportate nelle varie voci dell'attivo e del passivo ».

Per dare un'idea dell'entità dell'operazione basterà citare tre esempi:

— nel bilancio 1974 la Banca Commerciale Italiana ha iscritto in bilancio una riserva tassata di 110 miliardi, pari a circa il doppio del capitale sociale ed a circa cinque volte tutte le riserve di utili evidenziate in bilancio;

— nel bilancio 1974 il Credito Italiano ha iscritto una riserva tassata di circa 109 miliardi, pari a circa due volte e mezzo il capitale sociale ed a circa sei volte tutte le riserve di utili evidenziate in bilancio;

— nel bilancio 1974 la Banca Nazionale del Lavoro evidenziava una riserva tassata di 176 miliardi, pari a circa tre volte il capitale sociale ed a circa sei volte tutte le riserve di utili evidenziati in bilancio.

L'origine e la funzione della norma viene così illustrata dall'Assonime (21):

« Il sistema della tassazione in base a bilancio, anche quando le dichiarazioni presentate sono conformi alle risultanze dei bilanci, comporta tuttavia la possibilità di controversie tributarie a causa delle divergenze che esistono tra le regole fiscali di valutazione, imputazione, detrazione ecc. e quelle civilistiche che presiedono alla compilazione del bilancio. Ne consegue, in ultima analisi, che agli effetti fiscali il reddito di un esercizio può assumere una dimensione diversa da quella che ad altri effetti risulta dal bilancio; e che di questa divergenza, a seconda delle poste da cui deriva, possa o debba tenersi conto in sede di redazione del bilancio degli esercizi successivi, anche e soprattutto allo scopo di evitare il pericolo che siano nuovamente assoggettate a tassazione, in tutto o in parte, delle componenti reddituali che hanno già scontato l'imposta.

La determinazione dei redditi superiori a quelli che risultano dai bilanci potrà verificarsi, anzi si verificherà normalmente, anche per

(21) Circolare n. 220 del 1973.

effetto dell'applicazione dei criteri di definizione automatica adottati dal provvedimento in esame. Ed è evidente come in tal caso, a causa del carattere del tutto forfettario e sintetico della definizione intervenuta, non è possibile individuare esattamente le poste cui deve essere imputata la differenza nei bilanci degli esercizi successivi all'ultimo definito.

Di questa difficoltà il legislatore si è provvidamente dato carico su nostra segnalazione, nel contesto del provvedimento in esame: l'art. 4, nell'ultimo comma, accorda espressamente alle società ed agli altri soggetti interessati la facoltà di iscrivere " nel bilancio del primo esercizio chiuso dopo l'ultimo definito " una riserva tassata fino alla concorrenza del complessivo ammontare dei maggiori imponibili, rispetto a quelli dichiarati, acquisiti a tassazione ai sensi degli articoli 2, 3 e 4 del decreto e di apportare le variazioni conseguenziali nelle varie voci dell'attivo e del passivo (sotto forma, quindi, tanto di rivalutazione delle prime quanto di svalutazione o annullamento delle seconde).

La previsione esplicita di tale facoltà risolve puntualmente l'accennato problema e dovrebbe rispondere abbastanza alle esigenze pratiche nei riflessi fiscali ed anche civilistici ».

Nello stesso senso il Ministero delle Finanze (22): « Per quanto concerne la riserva tassata che il soggetto tassabile in base al bilancio potrà iscrivere nel bilancio del primo esercizio successivo a quelli definiti, si precisa innanzitutto che tale facoltà può essere esercitata nei limiti necessari allo scopo di evitare che l'imposta possa essere nuovamente prelevata su materia imponibile che abbia già scontato il tributo nell'ambito della definizione effettuata a norma del provvedimento agevolativo ».

Sembra quindi che si tratti di una tradizionale riserva tassata, avente origini e funzioni puramente fiscali. Ma i tentativi del Ministero di limitare, alla luce di questa sua funzione, l'iscrivibilità della riserva tassata « nei limiti necessari allo scopo di evitare che l'imposta possa essere nuovamente prelevata su materia imponibile che abbia già scontato il tributo » appaiono ben presto infondati di fronte alla norma che autorizza comunque l'iscrizione di una riserva tassata pari alla differenza tra gli imponibili dichiarati e quelli definitivi, senza possibilità di un'indagine di merito quale sarebbe richiesta dalla illustrata posizione del Ministero.

(22) Circolare ministeriale dell'11 febbraio 1974 n. 3.

Sicché, dopo molte incertezze interpretative ed applicative, l'amministrazione finanziaria precisa il suo pensiero, con la conferenza degli ispettori compartmentali delle imposte dirette del 18-19 luglio 1974 nei seguenti termini :

« In particolare è stato chiesto di chiarire la natura di tale riserva, e più precisamente se la sua iscrizione in bilancio debba intendersi come operazione meramente contabile, attuabile in qualsiasi momento ovvero se debba essere ricondotta alla deliberazione dell'assemblea che approva il bilancio. La seconda soluzione appare quella esatta.

Infatti, l'ultimo comma del citato art. 4 della legge di condono consente l'iscrizione della riserva a fronte di "variazioni apportate alle voci dell'attivo e del passivo". L'espressione è stata intesa, anche nella circolare n. 182 come richiamo all'osservanza dei principi civilistici : la modificazione consentita per le voci patrimoniali non costituisce cioè una deroga assoluta ai principi che regolano la valutazione degli elementi patrimoniali limitandosi la legge a dichiarare che, in occasione del condono e nei limiti quantitativi dalla norma specificati, è senz'altro legittimo il ricorso a quelle deroghe che lo stesso codice civile consente... ».

In sostanza dunque nell'impossibilità di inquadrare e delimitare l'iscrivibilità di questa riserva nell'ambito fiscale si cerca di razionalizzarla nell'ambito civilistico. Si tratterebbe dunque di una vera e propria rivalutazione (analogia a quella che sarà poi riproposta con la legge 2 dicembre 1975 n. 576). Il rapporto con il limite fiscale della differenza tra imponibile dichiarato ed imponibile definito sarebbe quasi occasionale (« in occasione del condono » etc.). Sulla stessa linea si colloca l'Assonime che peraltro coglie la grossa problematica civilistica che emerge da tutto ciò e cerca di superarla come segue : « Altrettanto opportunamente viene eliminato ogni possibile dubbio di carattere civilistico sulla liceità della iscrizione della riserva tassata e delle altre variazioni, che in quanto necessario — e beninteso sempre che riflettano la reale situazione economica e contabile — potrebbero anche trovare una specifica giustificazione assumendo l'intervenuta definizione fiscale fra le "speciali ragioni" di cui all'articolo 2425, u.c. del c.c. ».

Da questa grave commistione tra aspetti civilistici e fiscali nascono interrogativi di non lieve momento, quali :

— può tecnicamente rientrare tra le « speciali ragioni » di cui all'art. 2425 u.c. una norma fiscale, nata con funzioni puramente fi-

scali e che solo successivamente è stata, assai faticosamente, inquadrata come norma di contenuto civilistico?;

— ma quale è mai la natura, la funzione, la giustificazione tecnica di una rivalutazione che si vuole inquadrare in senso civilistico ma che è sganciata da ogni logica ragionieristica e monetaria ed il cui unico parametro di commisurazione è la differenza tra imponibile dichiarato ed imponibile definito, un valore del tutto arbitrario e sganciato da qualunque logica attinente ai bilanci di esercizio?;

— e quale può essere l'utilizzo di questa riserva? Se si tratta di una riserva tassata in senso tradizionale essa non dovrebbe essere utilizzabile civilisticamente se non dopo che i cespiti iscritti all'attivo siano stati effettivamente ammortizzati. Se si tratta di rivalutazione perché non si pongono dei limiti alla sua utilizzazione come si è sempre fatto con tutte le leggi di rivalutazione e come si farà, sia pure in modo insoddisfacente, con la rivalutazione di cui alla legge 2 dicembre 1975, n. 576?

Se le risposte a questi inquietanti interrogativi possono essere problematiche, le conseguenze pratiche sono chiare:

— le società iscrivono in bilancio tutta la differenza tra imponibili dichiarati e definiti, senza preoccuparsi di limiti civilistici, imputandola dove è più conveniente fiscalmente;

— il risultato è che i valori di bilancio non sono più al costo né ad alcun altro valore che abbia un qualche senso ragionieristico (costo di rimpiazzo, costo rivalutato con coefficienti di rivalutazione monetaria, etc.). Sono valori casuali;

— ma, ancora più grave, queste riserve di origine puramente fiscale-contabile, prive di sostanza economica-finanziaria, verranno negli anni successivi liberamente utilizzate per distribuire dividendi, sicché se vi sono enti che, sostituendosi al troppo liberale legislatore, si autopongono dei limiti (come la Banca Nazionale del Lavoro i cui amministratori affermano: « pertanto tali rivalutazioni che non hanno dato luogo alla formazione di utili distribuibili »), vi sono società che comprendono la contropartita di tali rivalutazioni fra gli utili distribuibili.

Tra queste possiamo citare il caso di una importante società quotata in Borsa (la stessa che ha registrato tra i ricavi l'aumento gratuito di capitale delle consociate) che comprende tra i proventi del bilancio 1974-1975 10 miliardi di « utilizzo riserva legge n. 823 del 19 dicembre 1973 ».

6. L'anno 1974 è l'anno della riforma e della controriforma. Il rapido deterioramento della situazione economica, e l'assommarsi degli effetti della politica della sovvenzione e della finanza facile della quale ho cercato di cogliere, nei paragrafi precedenti, alcuni momenti significativi, rendono evidente la necessità di una fiscalità e di una gestione della finanza pubblica molto più severa. Ma il complesso dei provvedimenti fiscali approvati nel 1974 è lo specchio di una classe politica che non sa quello che vuole. Vorrei illustrare questa affermazione con le parole che utilizzai allora, perché, nella loro immediatezza, mi sembrano ancora valide ed efficaci (23).

« Osserva il Tocqueville che, contrariamente a quanto si può credere, l'avvicinarsi della fine dell'*Ancient Régime* non fu caratterizzato dall'immobilismo dei poteri costituiti, ma anzi da una frenetica attività riformatrice, soprattutto in materia di leggi finanziarie. Se questa osservazione dovesse valere anche oggi, i nostri parlamentari avrebbero un ulteriore motivo di preoccuparsi seriamente e noi con loro naturalmente. Infatti l'immobilismo che ha caratterizzato gran parte della più recente vita politica del nostro paese, ha lasciato il posto ad una frenetica, se non isterica, attività legislativa. Sicché modificando le modifiche si ritorna rapidamente al punto di partenza. E quanto è accaduto anche in materia fiscale dove, nel corso del 1974, abbiamo assistito all'entrata in vigore della riforma fiscale e, contestualmente, all'entrata in vigore della controriforma fiscale. Ma i provvedimenti approvati nel 1974 sono di contenuto e di natura assai diversa, e non sono tutti inquadrabili sotto l'etichetta della controriforma fiscale. Sicché è necessario analizzarli, sia pur brevemente, distintamente.

1) *Aumento del prelievo fiscale sui consumi*: Rientra in questo settore l'aumento delle varie aliquote dell'imposizione indiretta (IVA, bollo, registro sui trasferimenti immobiliari, imposta di fabbricazione sui prodotti petroliferi, ecc.), delle tariffe di vari servizi pubblici, e l'introduzione dell'« una tantum ». La logica economica che ha dettato questi provvedimenti è stata oggetto di tanti dibattiti, per cui ben poco vi è da aggiungere. Mi sembra che non sia possibile non condividere, per quanto amara essa sia, la conclusione del dottor Mattei della Confindustria: « Da un'azione diretta a contenere i redditi monetari disponibili per il consumo senza esercitare eccessive spinte

(23) M. VITALE, *La controriforma fiscale*, Relazione all'ANDA di Milano, 4 ottobre 1974.

all'aumento sui prezzi, si è passati a quella indiretta di tentare di ridurre i consumi attraverso l'aumento dei prezzi e cioè con lo sviluppo dell'inflazione ». Mi sembra anche che sia da sottolineare l'affermazione del sottosegretario al Bilancio Morlino che ha affermato con chiarezza che tutto il prelievo fiscale addizionale approvato nel 1974, ivi compresa la « una tantum », non rappresenta un prelievo fiscale eccezionale ma ricorrente. Le cifre del bilancio parlano chiaro ed è inutile farsi illusioni.

2) *Modifiche strutturali dell'IVA* : Abbiamo qui : estensione dell'IVA sui servizi effettuati da esercenti arti e professioni anche alle prestazioni rese a privati ; obbligo di emissione di documento di trasporto o di consegna (per agevolare i controlli fisici sia su strada che nei magazzini ma formulato in modo tale da essere praticamente inefficace) con facoltà, per chi osserva questo obbligo, di emettere le fatture mensilmente raggruppando in una sola fattura le cessioni effettuate nel corso di un mese fra le stesse parti ; eliminazione degli esonerati e dei forfettari (con eliminazione quindi di rendite fiscali, soprattutto per certi forfettari, a dir poco scandalose). Ritengo che queste modifiche rappresentino un miglioramento tecnico della struttura dell'IVA, e resta solo il rammarico che ci sia voluto tanto tempo per recepirle.

3) *Introduzione di un acconto d'imposta sui redditi del 1974* : Ho sempre considerato una follia finanziaria del legislatore della riforma l'eliminazione degli acconti d'imposta per l'esercizio in corso. Pertanto non riesco a vedere l'introduzione di questi acconti per il 1974 come un provvedimento congiunturale. Si tratta di una parziale, insufficiente rettifica di un grosso errore e ritengo che essa preluda ad un ritorno permanente al sistema degli acconti d'imposta in linea con quanto avviene nella maggior parte degli ordinamenti tributari. Probabilmente con un più deciso ritorno agli acconti d'imposta sarebbe stato possibile evitare l'aumento delle aliquote dell'imposta personale (con l'addizionale).

4) *Modifiche all'imposizione personale* : Abbiamo qui : aumento delle detrazioni e quindi attenuazione della tassazione per i redditi minori ; introduzione della cedolare secca sui dividendi e della cedolare secca agevolata su azioni di risparmio e obbligazioni convertibili (il che vuol dire in pratica : attenuazione dell'imposta personale sui

redditi più elevati) (24); inasprimento assai sensibile sui redditi medi che saranno soprattutto redditi di lavoro e che, in pratica, saranno gli unici effettivamente colpiti dall'addizionale. Qui bisogna fare un discorso coraggioso. È inutile illudersi che la classe media italiana possa mantenere il tenore di vita che aveva raggiunto, soprattutto in un periodo in cui l'inflazione risospinge a livelli di semplice sussistenza grandi masse. Per questo una più severa applicazione dell'imposta sui redditi individuali era forse indispensabile. Ma il modo scelto si colloca in piena controriforma. Invece di « usare » la nuova imposta generale sul reddito, eventualmente rivedendone per tutti la tariffa, riportando nel suo ambito redditi accertati con criteri insoddisfacenti come i redditi catastali, introducendo più adeguati acconti d'imposta, affrontando il problema delle intestazioni estere di comodo, dei guadagni di capitale, mettendo in movimento modifiche dell'amministrazione atte a diffondere la convinzione che certe prassi del passato erano destinate a finire, questa imposta è stata semplicemente distrutta. L'imposta generale sul reddito delle persone fisiche è nata e morta nello stesso anno perché non credo che si possa continuare a parlare d'imposta generale sui redditi nei confronti di un'imposta dalla quale sono esclusi praticamente tutti i redditi di capitale e tutti i redditi fondiari (accertamento catastale). Considerando poi che la grande maggioranza delle imprese è gestita in forma societaria, quello che è rimasto è un'imposta generale progressiva sui redditi di lavoro e delle imprese minori, con una progressività distorta, per i redditi di lavoro autonomo e delle imprese minori, da quell'imposta iniquamente discriminatoria che è l'ILOR e per tutti dalla nuova addizionale proporzionale. A proposito della quale resta ancora da spiegare come potrà contribuire a frenare i consumi del 1974 ed a coprire le urgenti necessità delle casse pubbliche, se la sua riscossione inizierà, nella migliore delle ipotesi, nella seconda parte del 1975 (25).

5) *Modifica dell'imposizione sulle società*: Ma dove la controriforma ha raggiunto il vertice è stato con il ritorno precipitoso ad un'aliquota del 50 % (IRPEG 35 % più ILOR 14,70 %) sui redditi societari.

(24) Questo, insieme a delle gravissime limitazioni al diritto d'impugnativa dei bilanci, è il prezzo che è stato pagato, nella legge 216, come contropartita di una CONSOB grottesca e di una certificazione dei bilanci che non verrà mai.

(25) Ero ottimista, se è vero che non ho ancora ricevuto a tutt'oggi (22 dicembre 1976) la cartella dell'addizionale 1974, che doveva spingermi a comprirmi i miei consumi per tale anno.

il che vuol dire, se si tiene conto delle inevitabili differenze tra reddito economico e reddito fiscale, ad un'aliquota effettiva assai più elevata. Con questo il prelievo fiscale sulle imprese italiane ritorna ad essere uno dei più feroci del mondo. Se consideriamo poi che il problema della doppia tassazione dei redditi societari non è stato affrontato (a differenza degli altri paesi della CEE), abbiamo un significativo peggioramento rispetto al sistema precedente. Mentre, infatti, in precedenza i dividendi intersocietari erano soggetti a doppia tassazione presso la società percipiente con aliquota del 20 %, ora la doppia tassazione viene effettuata con aliquota del 35 % (o del 30 % se la società percipente potrà optare, come sembra, per la cedolare secca). Per chi, come il sottoscritto, è legato alle vecchie credenze che l'unica vera risposta all'inflazione è nell'incremento della produttività e che l'incremento della produttività si ottiene rafforzando la struttura patrimoniale e reddituale delle imprese, non resta che la speranza di un sollecito riesame dell'intera problematica della tassazione dei redditi societari. La logica di fondo della riforma è stata infatti completamente rovesciata. Uno dei motivi ispiratori della riforma era: tassazione severa ma ragionevole delle imprese; accentuazione della tassazione personale generale e perequata. Il risultato della controriforma è: tassazione feroce delle imprese, tassazione proibitiva degli utili intersocietari, distruzione dell'imposta generale sul reddito delle persone fisiche. La controriforma ha stravinto. Cosa resta della riforma? Ben poco. La struttura del sistema tributario, se ci liberiamo delle modificazioni puramente terminologiche, resta praticamente immutata (con l'eccezione dell'IVA); le aliquote sono ritornate ai vecchi livelli; la facile via di picchiare soprattutto sulle imprese più corrette e sui redditi di lavoro dipendente è stata ripresa con rinnovato vigore; il contenzioso (quasi sicuramente inconstituzionale) appare come un potenziale strumento di potere assai preoccupante con questi strani giudici-non giudici nominati a vita e praticamente irresponsabili; nessuna volontà effettiva di rinnovare il funzionamento dell'amministrazione traspare. Restano le aggravate penalità, resta un Consiglio superiore delle Finanze che non funziona, resta il mito (in cui più nessuno veramente crede) dell'anagrafe tributaria ».

7. Se il 1974 è stato l'anno della controriforma il 1975 è stato l'anno della miniriforma. La legge 2 dicembre 1975 n. 576 è un provvedimento assai complesso, che non è certamente possibile analizzare

in questa sede. Accanto ad alcuni perfezionamenti tecnici pregevoli e ad alcune innovazioni coraggiose ed indirizzate nella direzione giusta (mi riferisco in particolare alla c.d. autotassazione), la legge contiene alcune scelte di fondo che hanno sollevato molte discussioni.

Pur riconoscendo che la legge n. 576 ha cercato di affrontare problemi di straordinaria complessità ed in relazione ai quali un equo compromesso era difficile, io credo che il bilancio sia sostanzialmente negativo. Per quanto riguarda le persone fisiche il risultato non ha superato il vaglio della Corte Costituzionale, con l'effetto grave di creare nuove incertezze ed un grande disorientamento nei contribuenti. A mio avviso i chiari avvertimenti formulati in materia di cumulo in una precedente sentenza della Corte, il grave deterioramento della situazione economica generale, l'esplosione dei deficit pubblici, la crescita dell'inflazione richiedevano un provvedimento diverso basato su un abbandono del cumulo (salvi i necessari meccanismi per evitare abusi), su un rifacimento integrale delle tariffe d'imposta e su un ricupero di base imponibile in modo tale da recuperare la perdita del cumulo e di meglio riflettere il mutato quadro generale. Un altro grave effetto della legge n. 576, è stato che il sistema da essa risultante era straordinariamente complesso. I contribuenti hanno finito per perdere il senso del rapporto diretto tra un dato reddito e la relativa imposta e la trasparenza del rapporto fiscale ne è uscita gravemente deteriorata e dispersa in una casistica senza fine ed irritante.

Per quanto riguarda le società credo di essere stato uno dei pochi consulenti privati che, a suo tempo, formularono un giudizio sostanzialmente negativo sulla rivalutazione, né, in tutta onestà, mi sento di esprimere oggi un giudizio diverso. In sostanza la mia posizione era la seguente:

1) Provvedimenti di questo tipo possono avere un senso al termine di un grave processo inflazionario e nel quadro di una seria politica di stabilizzazione e non anche più o meno all'inizio di un tale processo ed in assenza di qualunque politica di stabilizzazione.

2) Sotto un profilo della maggior chiarezza dei bilanci provvedimenti di questo tipo fanno più danno che bene. Che cosa serve dire che il patrimonio netto contabile è (o appare) più elevato? Se si vuol correggere i bilanci per riflettere il fattore inflazione, bisogna correggere tutte le poste del bilancio e non una sola posta. Questa è ormai una convinzione largamente acquisita in tutto il mondo e questo spiega perché le rivalutazioni di tipo tradizionale siano così rare negli ultimi quindici-venti anni. Sotto il profilo della correttezza dei bi-

lanci il rivalutare solo una o due poste rischia solamente di aggiungere una distorsione in più.

3) Come provvedimento fiscale la rivalutazione sposta una parte dell'onere fiscale da certi contribuenti ad altri ed allora dobbiamo discutere a favore di chi questo spostamento ha luogo. Ritengo che le risorse che l'erario ha messo a disposizione per questo provvedimento avrebbero potuto essere utilizzate in modo più produttivo. Espressi l'auspicio che il provvedimento venisse formulato « dopo un attento studio del problema e delle esperienze fatte e non si riduca ad un premio alle grandi immobiliari, alla finanza speculativa, a chi ha gli impianti più vecchi ed a chi ha finanziato i suoi investimenti prevalentemente con i debiti » (26). Francamente, a consuntivo, mi sembra che si possa affermare che si tratta di un auspicio deluso.

4) Il provvedimento avrà l'effetto di indebolire patrimonialmente le aziende, rinviando fittiziamente aumenti di capitale necessari, e liberando in via diretta od indiretta utili più o meno fittizi (27). Auspicai, come contropartita, almeno un vincolo triennale a non distribuire alcun dividendo, cosa che numerosi paesi hanno fatto, nel quadro di piani di stabilizzazione.

Anche qui mi sembra che, a consuntivo, si possa dire che si trattava di preoccupazioni, purtroppo, tutt'altro che infondate. In effetti la rivalutazione ha agevolato tutta una serie di comportamenti gravemente censurabili e profondamente contrari all'interesse delle società intese come fatto aziendale e quindi all'interesse comune.

8. In data 5 aprile 1975 il Ministro delle Finanze ha istituito un'apposita commissione per « rideterminare gli obiettivi finali ed intermedi di automazione delle procedure riguardanti l'Anagrafe Tributaria ed i servizi connessi ». Le conseguenze dell'azione così intrapresa hanno portato ad una sospensione dei contratti di locazione di macchine e di forniture di reti telefoniche in corso e ad un profondo mutamento della concezione di base. Di questo il Ministro Visentini ed il sottosegretario Pandolfi hanno riferito alla Commissione Finanze e Tesoro della Camera in data 21 gennaio 1976. Ha fatto seguito, da parte del Ministro, un rapporto sull'Anagrafe Tributaria.

(26) M. VITALE, *Strumenti per attenuare gli effetti distorsivi dell'inflazione nella imposizione del reddito d'impresa*, in questa *Rivista*, 1975, pp. 416-457, ed in *Imposte e inflazione*, Milano, Angeli, 1976 (a cura di E. GERELLI), pp. 215-266.

(27) Nello stesso senso sostanzialmente il prof. Cosciani, nell'intervento riprodotto nel volume cit. *Imposte e Inflazione*, pp. 293-304.

Mi è capitato di leggere dei commenti, alcuni di parte sindacale, che, in relazione a questa vicenda, sollevano il dubbio che da essa emerga una volontà di sabotare lo sviluppo dell'Anagrafe Tributaria. In qualche caso si è detto: si tratta perlomeno di una vicenda non chiara. Si tratta di commenti ingiusti. In primo luogo si tratta di una vicenda, purtroppo, chiarissima (28). Il rapporto sull'Anagrafe Tributaria è un modello di corretta e puntuale informazione. In secondo luogo, per chiunque conosca i primi elementi delle tecniche organizzative si tratta di uno sviluppo assolutamente scontato. In terzo luogo questo punto e a capo era assolutamente indispensabile per iniziare a lavorare in una direzione che può dare qualche risultato. La verità è che tutta la riforma tributaria è stata avvelenata da questo mito dell'Anagrafe Tributaria. Questo centro era diventato una specie di « arrivano i nostri » dei films western, un alibi, una scusa per non affrontare i problemi del personale e delle procedure degli uffici, parole, parole e miliardi al vento! Un monumento all'ignoranza ed alla irresponsabilità di una classe di governo. Ricordo quella scena alla televisione nella quale il Ministro in carica ci illustrava le funzioni di questo mirabile « Argo dai cento occhi »: un classico del film comico di tutti i tempi. Eppure quanta rabbia a vedere il nostro paese così preso in giro! O quando un'altro Ministro andava ad inaugurare il centro passando agile e serio tra due corazzieri. Io pensavo: fino a quando avremo bisogno di disturbare i corazzieri per inaugurare una macchina che fa i buchi o cose affini, non saremo mai un paese serio e fino a che non saremo un paese serio non faremo mai una riforma tributaria seria.

Vi prego di scusare queste divagazioni personali, ma credo di essere stato uno dei pochi che da sempre si sono battuti contro il mito dell'Anagrafe Tributaria, così come era stato impostato. Permettetemi qualche citazione:

— Monaco di Baviera, 28 gennaio 1972 (29): « L'Anagrafe Tributarie è un grande centro EDP che raccoglierà una serie di dati relativi ad ogni singolo contribuente, li elaborerà secondo determinati criteri e li comunicherà ai vari uffici competenti. Si tratta di un fondamentale ammodernamento della struttura organizzativa dell'am-

(28) Il commento più pertinente lo ha fatto l'on. Francesco Colucci del PSI: « La verità del progetto Atena, è che siamo di fronte ad una truffa, costata allo Stato somme colossali, senza che la nostra amministrazione finanziaria abbia fatto assolutamente nulla perché il vantato centro elettronico potesse funzionare », *Corriere della Sera*, 11 agosto 1975.

(29) *Relazione* citata.

ministrazione finanziaria, la cui importanza non va sottovalutata. Ma chi ha esperienza in questo campo non può non sentire un senso di disagio di fronte ad una certa fanciullesca fiducia che affiora in alcuni responsabili, nel centro EDP come risolutore di tutti i problemi. È una lezione che molte aziende hanno tratto da dolorose esperienze: non basta che le macchine siano buone, non basta che i programmi siano buoni, è necessario che siano buone ed armonizzate con il centro le procedure di funzionamento degli uffici ed è necessario che gli utilizzatori del sistema siano armonizzati con lo stesso.

Temo, e vorrei sbagliarmi, che vi sia una tendenza ad illudersi che il centro EDP possa evitare di affrontare i gravi problemi politici ed organizzativi e di rinnovamento dei dirigenti che una effettiva riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria comporta ».

— Milano, 26 novembre 1971 (30): « Si coltiva l'illusione che i controlli incrociati fatti a livello nazionale con elaboratori elettronici, risolveranno ogni problema. È una illusione: la verità aziendale può venire fuori solo da una revisione organica dell'azienda condotta da persone corrette, e non da confronti tra voci isolate dei conti dai quali possono solo emergere differenze che in un modo o nell'altro possono sempre essere spiegate, riconciliate, confutate. Le differenze che potranno emergere dal confronto dei tabulati potranno risalire o essere fatte risalire a mille cause diverse: io ho registrato in un anno ed il mio cliente o fornitore ha registrato nell'anno successivo o precedente, io ho classificato i prodotti in questione in un modo ed il mio cliente o fornitore in un altro, inversioni di codice, inversioni di cifre, errori di battitura o di perforazione a livello mio o del mio cliente o del mio fornitore o dei centri eletrocontabili dell'Amministrazione, ecc. Quale giudice si sentirà di appiccare l'etichetta di evasore fiscale sulla base di elementi così incerti, aleatori e considerati isolatamente dal contesto dell'azienda? Certe gli elaboratori elettronici *se bene utilizzati* sono essenziali, certo i controlli incrociati degli acquisti e delle vendite e dei crediti e dei debiti sono una fase fondamentale di ogni revisione organica di una singola azienda. Ma chi pone l'enfasi sui controlli incrociati a livello nazionale, intesi separatamente e non nel quadro organico di singole revisioni aziendali, come la soluzione automatica di tutti i problemi, è su una strada sbagliata e rischia solo di apparire come uno che cerca di agitare spauracchi che non fanno paura a nessuno. I controlli incrociati a livello

(30) Convegno nazionale ANDA, *Relazione citata*.

nazionale saranno: (a) difficilissimi (se non impossibili) da mettere a punto, (b) non potranno comunque aiutare ad individuare il nero integrale cioè quelle fette di aziende che sono nere sia a livello di acquisti che di vendite con il pieno accordo sia dei fornitori che dei clienti (e cioè la vera sostanza dell'evasione fiscale) e (c) forniranno dei dati che, per loro natura, potranno avere una ben scarsa efficacia probatoria. I veri controlli si basano e si baseranno sempre e solo su revisioni eseguite da persone a posto tecnicamente e moralmente, e tali revisioni dovranno incominciare da accurate rilevazioni fisiche degli inventari. E queste osservazioni aprono il tema difficile ma di fondo della rivalorizzazione professionale dei funzionari delle imposte dirette tramite nuovi assetti gerarchici e retributivi e soprattutto tramite nuove procedure di lavoro e nuovi criteri di quel gruppo di procedure che nelle aziende si chiamano: controlli interni. Chi crede che gli elaboratori permettano di evitare di dover affrontare questi problemi si illude ».

— Roma, 1973 (31): « Bisogna rifuggire (ed anche se l'ho già detto tante volte non mi stancherò mai di ripeterlo) dalla comune tentazione di credere che saranno i "computers" dell'anagrafe tributaria a mettere le cose a posto. Puntare tutto sull'anagrafe tributaria rappresenta semplicemente una fuga dalle responsabilità più difficili ed immediate (e ben lo sa il consulente aziendale). Anche se è più difficile bisogna incominciare dagli uomini e non dalle macchine ».

Ammonimenti erano arrivati anche da altre fonti. Ricordo in particolare un'intervista del Prof. Cosciani del 1971 (32).

« La lotta alle evasioni avviene fuori dall'anagrafe tributaria, fuori dal computer: avrà successo cioè nella misura in cui si saprà nutrire il computer di elementi e valutazioni che non figurano in alcun atto ufficiale ma che sono indicativi di una o di un'altra fascia di reddito. Non si tratta di critiche ma di osservazioni un po' demitizzanti, in un momento in cui sembra che, approvata la riforma il più è stato fatto, mentre purtroppo è vero il contrario » (33).

(31) M. VITALE, *Contabilità aziendale e determinazione del reddito d'impresa, Incontri con il Banco di Roma*, Convegno su « Il reddito d'impresa », 10-12 dicembre 1973.

(32) *Il Sole - 24 Ore* del 24 ottobre 1971.

(33) Del resto il mito dell'Anagrafe tributaria non è solo del nostro paese, anche se in nessun altro paese ha raggiunto il vertice del grottesco che ha raggiunto da noi. Si veda A. MARGAIRAZ, *La fraude fiscale et ses succédanées*, Nouvelle Ecole de Lausanne, 1970: « Certains directeurs des impôts ou même des ministres ont proposé de suppléer à la pénurie des inspecteurs spécialisés dans la répression de la fraude fiscale par l'emploi des ordinateurs. Mais comme

Del resto quante esperienze di aziende private italiane ed estere e di amministrazioni fiscali estere stavano a dimostrare che ci si era messi su una via sbagliata (34)! Si tratta di errori che, nella preparazione di esperti di organizzazione, vengono ormai trattati a livello di corsi elementari: si era, in sostanza, costruito un grande centro avulso dal tessuto organizzativo di chi doveva alimentare il sistema e servirsi dei suoi dati; l'elaboratore non era inserito in un adeguato sistema informativo; gli aspetti organizzativi connessi, sia per quanto attiene il personale che per quanto riguarda le sedi operative locali, erano stati completamente trascurati.

Si era insomma incominciato dal tetto e non dalle fondamenta. Con l'inversione del 1975-76 ci si è messi sulla via giusta: al primo posto vengono le procedure degli uffici, l'analisi e la messa a punto del sistema informativo, la preparazione del personale e dei vari centri connessi, il perseguitamento di obiettivi specifici (a partire da quello dell'attribuzione del codice) in un'impostazione correttamente modulare. Da questo sistema di base nasceranno i vari archivi che potranno fornire agli uffici dati utili all'accertamento. Dal mito si è finalmente scesi alla realtà e si è incominciato a lavorare seriamente. Non so se la nuova impostazione darà dei frutti concreti: ciò dipende da molte variabili. So però che *può* darli mentre l'impostazione precedente *non poteva* darli in alcun modo. E tuttavia non attendiamoci risultati a breve termine. Il compito di meccanizzare le procedure amministrative e di dar vita a centri informativi atti a fornire elementi utili

on l'à vu... ce remplacement ne peut pas s'appliquer aux contribuables indépendantes: qu'il s'agisse des personnes physiques et encore moins des sociétés».

(34) Eppure anche un politico attento ed informato come l'attuale Ministro delle Finanze, ancora alla fine del 1973, pur manifestando la consapevolezza dei problemi che si stavano accumulando, non sembra pienamente cosciente dei profondi errori d'impostazione che erano stati commessi: «Io ho la vaga impressione che l'anagrafe tributaria rimanga in letargo, così come è oggi, perché è in letargo il rinnovamento delle strutture organizzative. Io l'ho detto alla Camera ed il Ministro Colombo mi ha risposto che presto si eleggerà il Direttore generale e le cose cambieranno. Se l'anagrafe non entrerà al più presto in funzione, ad un minimo decente livello di funzionamento, il rischio è che gran parte degli obblighi documentali che sono contenuti nel titolo primo e secondo del decreto sull'accertamento finiranno per ammucchiarsi in maniera assolutamente informe presso gli uffici finanziari. L'anagrafe tributaria con la sua capacità di memoria, con la sua capacità di selezione, ha addirittura la capacità anche di indicare le partite che preferenzialmente dovrebbero essere oggetto di accertamento; solo l'anagrafe tributaria può rendere operante un sistema come quello degli obblighi del contribuente e dei poteri dell'amministrazione quale è stato delineato nel decreto delegato sull'accertamento». F. PANDOLFI, *Obiettivi politici della riforma tributaria: un primo consuntivo*, trascrizione della relazione tenuta al Convegno nazionale ANDA, Milano, 14 dicembre 1973.

all'accertamento è di per sé oggettivamente assai complesso e di lunga lena. Nessuno può restituire gli anni e i miliardi buttati dal 1971 ad oggi. Neanche la buona volontà. Ma in nessun caso anche un'ottima anagrafe tributaria potrà sostituire l'opera di ricerca della verità fiscale, soprattutto di quello che non è segnato sui libri e sui documenti e che quindi non andrà mai negli archivi di nessuna anagrafe tributaria, opera questa che sarà sempre legata alla capacità ed all'onestà dei funzionari all'uopo preposti, operanti con l'ausilio di tutti gli strumenti tecnici indispensabili, ivi compresi quelli provenienti dai centri informativi delle anagrafi tributarie.

9. Ho cercato d'illustrare alcuni dei momenti principali attraverso i quali la riforma è andata via via perdendo quota (35). Ed ora, a che punto siamo? La riforma, dice l'amico Fornari, è una riforma di classe, è una riforma borghese: è vero o non è vero? È una domanda imbarazzante per un vecchio borghese conservatore come me. Cercherò di sfuggirgli dicendogli che non domino con sufficiente sicurezza il concetto di classe per potergli rispondere. A me sembra che il mondo sia molto più complesso di quanto questi schematismi consentono e certamente se le schede fiscali dei potenti della vita pubblica apparse recentemente in una rivista sono corrette, mi sembra ovvio osservare che, almeno in materia fiscale, esiste un diffuso interclassismo e interpartitismo. E vorrei anche rispondergli che la risposta dipende da cosa uno pensa quando pronuncia il nome di borghese. Se pensa ai tanti gaglioffi che, in questi tristi tempi, avvelenano le nostre giornate, allora sì, si può anche dire che il nostro sistema fiscale riflette gli interessi e l'ideologia borghese. Ma se pensando ad un borghese si pensa a Carlo Cattaneo, a Luigi Einaudi, a Ezio Vannoni, allora, allora, c'è da trovarsi un po' disorientati.

Ma certo non sfuggirò ad una più precisa presa di posizione personale. A me questo sistema fiscale non sta per niente bene, per tanti motivi dei quali elencherò i principali:

1) Non abbiamo un'imposta generale progressiva sui redditi. Non credo che si possa parlare d'imposta generale sui redditi, in relazione ad un'imposta dalla quale praticamente tutti i redditi di capitale sono esclusi per essere soggetti ad imposizione proporzionale, dalla quale la gran parte dei guadagni di capitale sono esclusi, nel-

(35) Naturalmente non sono mancati anche momenti positivi, come l'introduzione dell'autoliquidazione del tributo e la correzione di alcune norme che offrivano alle banche vantaggi assolutamente ingiustificati.

l'ambito della quale i redditi immobiliari sono sottoposti ad un trattamento di largo favore. Non solo non abbiamo un'imposta generale sui redditi, ma continuiamo a ragionare come se l'avessimo. In un recente articolo di critica al blocco degli stipendi (36), il Prof. Vivesentini scriveva: « La correzione delle diversità dei redditi deve avvenire, come avviene, con l'imposta personale progressiva sui redditi ». Molto giusto, se avessimo una tale imposta. Ma non l'abbiamo. Abbiamo in sostanza un'imposta progressiva (e con una progressività piuttosto perversa) sui redditi di lavoro dipendente ed autonomo (nella misura in cui non evadono) e sui redditi delle imprese individuali (nella misura in cui non evadono e non fruiscono degli speciali vantaggi offerti dal regime dell'impresa familiare). Tutto questo, insieme all'inflazione, rende estremamente difficile per la gran parte dei contribuenti che vivono del proprio lavoro il formarsi di qualche risparmio.

2) Al contempo il nostro sistema impositivo penalizza enormemente i dividendi rispetto agli interessi, attraverso la doppia o pluritassazione degli utili societari distribuiti. Ciò rappresenta uno dei più poderosi strumenti che hanno spinto le aziende verso un crescente indebitamento e che hanno contribuito a fare delle banche una specie di circuito « fiscalmente » obbligatorio tra il risparmio e l'industria (37).

3) Ritengo che l'ILOR sia da condannare anche se il suo onere effettivo è in realtà piuttosto modesto. Essa rappresenta un elemento profondamente estraneo al sistema (38). Se nell'ambito del lavoro autonomo ci sono larghe evasioni, queste vanno individuate e combattute e non anche, quasi giustificate, con questa imposta discriminatoria. Condivido il parere di coloro che vedono l'ILOR sostituita da un'imposta locale a carattere patrimoniale, ridando autonomia fiscale ai comuni ma su una base imponibile diversa da quella del tributo erariale.

4) Abbiamo un contenzioso sicuramente anticonstituzionale tenuto in vita, attraverso acrobazie verbali, dalla Corte (39).

(36) *Il Corriere della Sera*, 23 novembre 1976.

(37) Vedasi il mio scritto *Finanziamento delle imprese e sistema fiscale*, in corso di pubblicazione in *Diritto e pratica tributaria*.

(38) « La mia opinione è che l'imposta locale sui redditi, che è equivoca anche per quanto riguarda la sua destinazione alla finanza locale... sia un tributo destinato a cadere ». F. PANDOLFI, *Relazione* citata.

(39) « La mia opinione personale sul meccanismo del contenzioso, quale è stato messo in piedi l'anno scorso, è che è un meccanismo assolutamente

5) Abbiamo sia nell'ambito dell'IVA che nell'ambito delle imposte dirette un sistema sanzionatorio assurdo e totalmente privo di credibilità. Sembra studiato apposta per fare inutili polveroni. Nell'ambito dell'IVA ho già fatto alcuni esempi. Nell'ambito delle imposte dirette basterà dire che quanto più elevato è il reddito del contribuente, tanto maggiore è la fascia di evasione che gli è consentita senza rischi penali.

6) È un sistema nell'ambito del quale sono stati esasperati i più stupidi formalismi, le più insensate cineserie, le più aberranti concezioni contabili, le più dannose complicazioni cartacee, senza mai dare ascolto a quei tecnici in buona fede che (troppo soli!) si sono battuti in questi anni per la semplicità, per la chiarezza, per i sistemi contabili unificati a tutti i fini, per evitare la moltiplicazione delle carte inutili (40).

7) È un sistema che ha un complesso di norme che regolano i rapporti da e per l'estero assolutamente insufficiente e primitivo.

8) È un sistema dove con una scusa o con l'altra si finisce sempre con il concedere esagerate agevolazioni alle imprese, che il sistema non può sopportare e che, quindi, finiscono per essere pagate, in altri modi, dalle stesse imprese od almeno da alcune di esse.

Sotto questo profilo la mia posizione è molto netta e vorrei illustrarvela citando quello che ho scritto pochi giorni fa ad un amico economista che lavora nell'ambito del governo, perché, per la sua immediatezza, questa lettera ha un valore che rischierrei di perdere se cercassi di esprimere gli stessi pensieri in una forma più meditata.

inadatto ed insufficiente. Tra l'altro siamo anche completamente fuori della previsione costituzionale la quale vuole che ci sia una sezione della magistratura ordinaria, o, se vogliamo, una magistratura che abbia carattere di sezione della magistratura ordinaria che si occupi di tributi. Noi abbiamo purtroppo ancora un meccanismo raccogliticcio... Questo è un argomento che dovrebbe essere portato (io ho cercato di farlo) all'attenzione del governo, perché credo che l'intera materia debba essere rivista anche in termini processuali, anche con la revisione di alcune norme che, per una svisata contenuta nella legge delega, hanno praticamente vanificato qualunque rilevanza penale delle violazioni in materia di norme contenute nella riforma tributaria». **F. PANDOLFI, Relazione** citata.

(40) «Se alcuni di questi principi fossero stati tenuti in debito conto si sarebbero potute evitare alcune distorsioni sia nella determinazione oggettiva degli elementi costitutivi del reddito d'impresa, sia anche nella considerazione degli obblighi dei contribuenti... spesso non si tiene conto della realtà tecnologica che presiede a questa materia, proprio perché ancora esiste un diaframma tra l'opinione generale del legislatore (considerato in astratto) e la realtà aziendale, la quale ha subito un'evoluzione estremamente viva negli ultimi tempi». **F. PANDOLFI, Relazione** citata.

« Dare agevolazioni fiscali (41) alle imprese oggi fa sempre parte del gioco delle tre tavolate: ti do una boccata d'ossigeno, che pagherai però a caro prezzo perché per darti questo tipo di boccata d'ossigeno dovrò mantenere alto il costo del denaro e non avrò i mezzi per iniziare a disinnescare l'inflazione. Follia, follia pura! Dal 1968 ad oggi le imprese italiane hanno avuto una serie impressionante di agevolazioni. Tante volte mi sono trovato a spiegare a degli imprenditori tutte le agevolazioni sulle quali potevano contare, ed erano talmente tante che spesso non ci volevano credere. La detrazione per nuovi investimenti la sostenni anch'io (a malincuore) in alternativa a quell'altro criticabile provvedimento di legge che è stata la rivalutazione. Ma si tratta di provvedimenti alternativi. Non si può prima dare la rivalutazione e subito dopo anche l'agevolazione per nuovi investimenti. In realtà con questo provvedimento le aziende italiane potrebbero contare su tutti (e tutti insieme) i provvedimenti normalmente considerati alternativi per attenuare gli effetti dell'inflazione sulle imprese: ammortamenti accelerati, differimento d'imposta per plusvalenze reinvestite, LIFO, rivalutazione impropria da condono, rivalutazione propria, ed ora, sembra, nuovamente (dopo che erano già state in vigore dal 1968 al 1973) agevolazioni per nuovi investimenti. C'è da meravigliarsi che queste imprese tanto "agevolate", siano anche quelle che devono pagare il più alto prezzo del denaro e che tale costo sia così alto soprattutto perché i vertiginosi deficit pubblici assorbono la gran parte delle risorse finanziarie? »

Smettiamola dunque di fare queste folli fughe in avanti. L'esperienza fatta dal 1968 al 1973 con questa detrazione per nuovi investimenti è fallimentare sotto tutti i profili. Non ripetiamola. Concentriamo eventuali agevolazioni su settori e progetti di altissima priorità: energia, agricoltura, strutture atte ad incrementare in modo permanente la penetrazione in mercati esteri. Per il resto lasciamo che le imprese paghino le loro imposte, ma cerchiamo le vie per ridurre il costo del denaro, per raggiungere il quale scopo è indispensabile diminuire i deficit pubblici.

Queste cose non le dico solo come cittadino e modesto studioso,

(41) Mi riferivo, in particolare, alla proposta di concedere nuove agevolazioni alle imprese che effettuano investimenti, proposta che, nel frattempo, sembra, fortunatamente caduta. Essa è stata peraltro presentata come disegno di legge separato ed in più sostituita dalla extradeduzione IVA di cui all'art. 16 del disegno di legge sulla riconversione industriale, «agevolazione» ancora più perversa e dannosa perché finirà soprattutto per concentrarsi sugli investimenti sostitutivi delle grandi imprese e quindi, in gran parte, premierà aziende in perdita.

ma come consulente di parecchie aziende sane e ben gestite. Io credo che queste illusioni di agevolazioni, che questa irresponsabilità finanziaria, non sia nell'interesse dei miei clienti.

Essi hanno interesse che il sistema della finanza pubblica ritorni ad essere gestito con rigore e serietà, perché questa è la premessa per poter ridurre, in via permanente, il costo del denaro. E quest'ultimo obiettivo vale più di tutte le possibili agevolazioni fiscali o pseudo tali ».

9) È un sistema dove in tutti questi anni della riforma si è continuato, come prima, a lasciare andare allo sbando l'amministrazione, senza neppure iniziare ad affrontare seriamente i terribili problemi del personale, senza impegnarlo, senza farlo diventare protagonista della riforma, senza aiutarlo, senza stimolarlo, senza responsabilizzarlo, senza prepararlo. Tutti a correre dietro al mito dei calcolatori che sistemano tutto, mentre negli uffici nulla si muove e quindi tutto va indietro. Ma, francamente non so se in tutto questo non vi siano anche grosse responsabilità dei sindacati.

Dunque non so se questo sia un sistema fiscale borghese. So che è un sistema ingiusto, non adatto ad una civiltà industrializzata di massa, non adatto a rendere meno tesi i rapporti sociali, un sistema che, attraverso l'abominevole meccanismo delle sovvenzioni, penalizza l'industria sana e seria a favore di quella sovvenzionata ed irresponsabile. Sotto questo profilo è un sistema che riflette perfettamente questa economia di bancarotta e di accaparramento nella quale viviamo e dalla quale non sembra che vogliamo fare nulla per uscirne.

10. Eppure, nonostante tante insoddisfazioni e tante frustrazioni, credo che tutti siamo convinti che tanto travaglio non sia passato invano. Se non altro si è diffusa una seria consapevolezza dell'importanza che ha il problema fiscale e più in generale quello della finanza pubblica, e questo, anche se può comportare l'accentuazione del rischio di una certa demagogia, è il passaggio obbligato per potere andare avanti. Inoltre è indubbio che, nonostante le lamentate disfunzioni, l'attuale sistema fiscale è più facilmente manovrabile, può essere più facilmente corretto.

Ma prima di passare alle proposte più specifiche, che il titolo del Convegno sollecita, vorrei fare alcune osservazioni di carattere generale ed a mio avviso di importanza fondamentale. Il problema fiscale va visto unitariamente, come componente di un problema più ampio che è quello della corretta gestione della finanza pubblica. Fino

a quando gestiremo la finanza pubblica con i metodi odierni sarà una corsa senza fine. Il fisco non riuscirà mai a saldare i buchi. Battersi per una svolta fiscale vuol dire, a mio avviso, battersi per una svolta nella gestione della finanza pubblica. Battersi per una svolta nella gestione della finanza pubblica vuol dire battersi contro la filosofia della sovvenzione e della irresponsabilità finanziaria e contabile, che tante volte abbiamo visto prevalere anche nel corso della riforma. È necessario anche dire, per non apparire velleitari, che le possibilità di raggiungere qualche risultato sono oggettivamente minime, perché la gran parte della classe dirigente e la grande maggioranza del parlamento (come è recentemente apparso chiaro anche in relazione alla legge di riconversione industriale) sono nettamente schierati per il partito della sovvenzione e della irresponsabilità finanziaria e contabile.

Un altro punto generale che mi sembra di notevole importanza è che la riforma tributaria non è un monumento intoccabile. Non lo è solo per i difetti che le riscontriamo, ma anche perché è vecchia. È del 1971: quante cose sono cambiate da allora nella situazione interna ed internazionale, nella coscienza del paese, nelle nostre speranze e nei nostri timori. Certo dobbiamo rifuggire dalle modifiche non necessarie, improvvise e velleitarie. Ma la riforma tributaria non è un monumento. Se mi è consentito portare un contributo dalla mia esperienza aziendale, io osservo una essenziale distinzione tra le organizzazioni aziendali che si sanno rinnovare continuamente e quelle che non si sanno rinnovare. Queste ultime finiscono per diventare feudi di qualche « prima donna » circondata da una sterile e parassitaria burocrazia e pian piano affondano nel capace pantano dell'industria sovvenzionata. Nelle prime uno spirito creativo e costruttivo, cioè imprenditoriale, pervade tutto il corpo sociale, producendo le continue innovazioni necessarie per andare avanti, responsabilizzando e valorizzando tutti i gradi della scala gerarchica. Anche nell'amministrazione pubblica dobbiamo abbandonare il concetto delle riforme ogni cento anni. Dobbiamo introdurre e credere nel concetto della riforma permanente (42). Riforma permanente ed educazione permanente sono le uniche due risposte, in tutti i campi, al grande mostro della irresponsabilità e del burocraticismo.

(42) Sarebbe gran merito del ministro Pandolfi se, sensibile come è agli aspetti organizzativi, introducesse la prassi di concentrare le modifiche fiscali in due leggi annuali fondamentali di modifica: legge annuale di modifica IVA e legge annuale di modifica delle imposte dirette. Salvi evidentemente gli interventi sporadici per ragioni di effettiva urgenza.

Ed infine non dimentichiamo mai quello che era uno degli obiettivi primari della riforma, espresso con queste assai efficaci parole: « di ricondurre nell'ambito della legge il rapporto tributario che oggi si svolge largamente a seconda dei casi, sul piano della discrezionalità, dell'arbitrio, dell'approssimazione, della tolleranza, della persecuzione, della benevolenza e peggio ancora ».

So che dalle vostre file salgono critiche che accusano il nostro sistema di eccessivo garantismo. Forse è vero, e certi eccessi di garantismo devono essere corretti, ma solo la maestà della legge ed il tenace attaccamento ai principi della Costituzione, che in materia tributaria sono così sintetici ma anche così pregnanti, ci possono salvare dal cadere nella trappola della rissa. Poiché lì saremo sempre perdenti. È necessario dunque impegnarci perché le leggi siano giuste e l'amministrazione onesta ed imparziale. Non basta che le leggi fiscali diano un buon gettito, né basta che esse siano approvate dal Parlamento. Esse devono essere eque. Il principio di equità è un cardine del diritto tributario, se vogliamo che questo ordinamento sia accettato dalla collettività e non respinto, come corpo estraneo ed odiato.

Venendo a specifici aspetti del sistema fiscale, mi sembra che i punti principali verso i quali muoversi siano i seguenti:

1) Imposta personale sul reddito delle persone fisiche: va rieaminata a fondo con l'obiettivo di renderla più generale (rendita finanziaria ed immobiliare, guadagni di capitale); di sistemare, in modo relativamente stabile, il problema dei nuclei familiari; di adeguare la tariffa alla nuova realtà economica e finanziaria. Sono contrario alle addizionali. Le addizionali vanno bene per i terremoti, non quando c'è da affrontare il problema di deficit pubblici che, su base consolidata, dovrebbero aggirarsi sui 120.000 miliardi. Non considero accettabile il discorso che non si possono aumentare le aliquote perché tanto ci pensa l'inflazione. È questa una logica perversa. Una più severa fiscalità è vista come passaggio obbligato per ridurre i deficit pubblici e, per questa via, domare l'inflazione. Si cerca di sostituire all'imposta inflazione delle imposte approvate per legge.

2) Nel campo dei redditi societari credo che la via obbligata sia quella indicata dalla CEE e che consiste nell'introduzione del meccanismo del credito d'imposta. In questo modo sarà possibile seppellire, senza clamori, una volta per tutte, la cedolare secca sui dividendi, e ricondurre nel sistema fiscale comune le società finanziarie.

3) Credo che sia necessaria una legislazione che cerchi di limitare l'abuso delle società di capitali come « salvadanaio » per i redditi personali, e di distribuzione indiretta dei dividendi. Penso in particolare ad una legislazione del tipo esistente negli USA per le « *personal holding companies* » e per i « *disguised dividends* ».

4) Sono favorevole alla sostituzione dell'ILOR con una imposta locale a carattere patrimoniale, ordinaria e moderata, che ridia autonomia fiscale ai comuni.

5) L'intera materia delle sanzioni va interamente rifatta sia per le imposte dirette che per l'IVA alla luce di due esigenze congiunte: rendere più efficace la sanzione penale per la vera e propria evasione, rendere più equilibrate le sanzioni per infrazioni che non comportano evasione. Inoltre la gamma di queste infrazioni formali va enormemente ridotta, attraverso una regolamentazione più moderna e liberale degli adempimenti formali.

Sono favorevole all'inizio immediato dell'azione penale in presenza di frode fiscale, fattispecie che naturalmente deve essere ridefinita con rigore.

6) È necessario che i giuristi studino dei filtri più efficaci da collocare tra l'amministrazione ed il contenzioso. Spesso il contenzioso è intassato dal fatto che sullo stesso viene riversata della materia informe, degli accertamenti non completati, non istruiti in maniera soddisfacente. Non è vera e propria materia contenziosa, ma è aneora una fase dell'accertamento in atto che l'amministrazione, impropriamente, scarica sul contenzioso.

7) Per quanto riguarda l'accertamento io non credo ai comitati di quartiere od alla collaborazione dei comuni o altre cose del genere. Non è che mi opponga in linea di principio. Non ci credo sul piano pratico. Mi sembra che siano fughe in avanti. Il problema è di lavorare per un'amministrazione efficiente ed onesta. Vedete, io ho lavorato in molti paesi, in materia fiscale, ed ho visto che i paesi nei quali le cose funzionano discretamente sono quelli dove, in fase di accertamento, non si esita ad adottare le tecniche proprie della polizia giudiziaria. Credo che, soprattutto per le persone fisiche, l'unica risposta seria sia questa. Abbandonare la pretesa di controllare tutte le dichiarazioni, ma effettuare indagini a sorteggio assai approfondite. Nel caso di indagini approfondite bisogna che i verificatori abbiano tutti i poteri necessari, ivi compreso quello di indagare sui conti bancari. Non è tecnicamente possibile svolgere un accertamento serio sulle persone fisiche senza esaminare i conti bancari. A

mio avviso il c.d. segreto bancario è morto e sepolto nella coscienza della gente. Esso è recentemente morto anche nell'ordinamento giuridico (ma ben pochi se ne sono accorti) in presenza di sospetti di reati valutari. Perché dovrebbe esserci una differenza nel caso di indizi di reati fiscali? Non credo alla favola della gente che fuggirebbe dalle banche. Milioni e milioni di italiani non evasori continueranno a servirsi tranquillamente di quel fondamentale servizio che è il servizio bancario. Gli altri, forse, diventeranno un pochino meno evasori.

8) Per quanto riguarda la verifica delle società siamo in fase di transizione. L'amministrazione sta perdendo la tradizione non indifferente che aveva in questo campo (e questo è certo un male). Per converso la polizia tributaria sta facendo progressi assai veloci (e questo è certamente un bene) in campi che le erano tradizionalmente estranei, come quello dell'imposizione diretta, realizzando sul campo quella fusione tra accertamento ai fini dell'IVA e delle imposte dirette che era un obiettivo primario della riforma, poi accantonato per ragioni di natura corporativa. Non so come andrà a finire questa vicenda. Certamente, sia che sopravviva il sistema parallelo, sia che la polizia tributaria assorba interamente la funzione di verifica, esiste un buon punto di partenza. Bisognerà lavorare perché nelle verifiche si dia meno importanza agli aspetti formali e più importanza agli aspetti sostanziali, quali i riscontri fisici (rilevazione inventari fisici), i movimenti delle merci all'esterno, i riscontri esterni con clienti e fornitori, gli interrogatori dei dipendenti, ed altri strumenti tipici della revisione contabile.

9) È necessario studiare se esistano soluzioni istituzionali per iniziare ad affrontare il problema, assai grave, della corruzione sia promossa dai contribuenti che, attraverso questa via, cercano di sfuggire ai loro obblighi, sia promossa dagli organi accertatori che cercano di utilizzare il loro potere per scopi personali.

Sono problemi molto delicati ma anche diventati tanto grossi che è inutile fare tanti bei discorsi se non si ha mai il coraggio di affrontare, serenamente, questi problemi.

10) Per quanto riguarda l'IVA mi sembra che i buchi più grossi si collochino a livello di grossisti. Sono questi che operano da filtro tra l'industria che emette la fattura ed il dettagliante che non la vuole. Tra le molte cose da fare mi sembrano da eliminare i regimi misti di grossisti che essendo muniti anche di licenza al dettaglio possono vendere sia con fattura (come grossisti) sia senza (come det-

taglianti). Deve essere enormemente ridotta (ai veri e propri negozi con vendita diretta al pubblico) la sfera di coloro autorizzati a non emettere fattura (artigiani etc.). Inoltre i controlli su strada devono diventare efficaci. Non credo all'utilità dei registratori di cassa obbligatori.

Naturalmente alla base di tutto vi è una decisa riqualificazione professionale, giuridica, economica dei funzionari delle imposte. A mio avviso, nell'ambito di questa carriera, bisogna operare alcune distinzioni di fondo. I funzionari responsabili della delicatissima funzione dell'accertamento devono avere un ruolo molto diverso. A mio avviso si tratta di una funzione che, pur rimanendo amministrativa, ha profonde analogie con quella del magistrato e deve avere riconoscimenti adatti alla sua importanza.

Ed infine non riusciremo mai a « ricondurre il rapporto tributario nell'ambito della legge », se non riusciremo a dar vita ad una vera e propria magistratura tributaria. Sembra che la creazione di sezioni speciali della magistratura per la materia fiscale, sia un'idea che, finalmente, ha fatto breccia anche a livello dello « establishment » governativo, ed è questa un'ottima notizia.

Molto dunque resta da fare. Io respingo in ogni campo, compreso quello fiscale, la politica dei due tempi. Non esistono i due tempi. Esiste il brevissimo tempo che ci è concesso di vivere, e la nostra generazione ne ha già buttato via troppo. Bisogna dunque respingere l'immobilismo, comunque motivato. Ma bisogna anche graduare le richieste e l'azione, evitando di cadere nelle trappole della demagogia e della superficialità. L'amministrazione del rapporto tributario è uno dei compiti più difficili e controversi, e non solo in Italia.

Molto lavoro e molto studio ci attende, ma anche molto impegno politico. Dal paese nasce una, ogni giorno più pressante, domanda di giustizia fiscale. A questa domanda dobbiamo dare una risposta più positiva di quanto abbia sino ad ora dato la riforma. Ci riusciremo solo se sapremo fondere la preparazione tecnica, e lo studio attento e faticoso, con la passione civile. Se sapremo ricostruire un paese dove, come nel messaggio di Vanoni, la corretta gestione della finanza pubblica occupi un posto centrale.

MARCO VITALE

*Facoltà di Economia e Commercio
Università di Pavia*

REGIME FISCALE DELLA FAMIGLIA
E PRINCIPIO DI CAPACITÀ CONTRIBUTIVA (*)
(*in margine ad una recente sentenza della Corte Costituzionale*)

1. *Premessa.*

Il problema del trattamento fiscale della famiglia (legittima) può avere evidentemente una soluzione diversa a seconda delle scelte di politica sociale che si intendono adottare circa il maggiore o minore favore da accordare nella nostra società a quella realtà giuridico-economica costituita appunto dall'istituto familiare. In altri termini, il problema si riduce a quello di operare una scelta o, sarebbe meglio, un equo contemperamento a livello politico tra due esigenze ambedue recepite e tutelate nella Costituzione: quella di agevolare, anche attraverso lo strumento fiscale, la formazione e lo sviluppo della famiglia (artt. 29-31 e 36 Cost.) e quella di assoggettarla ad imposizione in relazione alla eventuale maggiore capacità contributiva da essa espressa quale unità economica e di interessi produttiva di particolari « economie interne » (art. 53 Cost.).

Non vi è dubbio che le recenti non sempre chiare vicende dell'istituto del cumulo dei redditi, conclusesi con la nota sentenza della Corte Costituzionale n. 179 del 15 luglio 1976 (che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale delle norme che lo regolavano eccetto quelle, non investite dal giudizio di costituzionalità, recate dalla legge n. 576 del 2 dicembre 1975), abbiano contrassegnato la prevalenza sul precedente orientamento restrittivo delle posizioni espresse dalle diverse parti politiche e sindacali favorevoli ad una più intensa tutela, anche fiscale, del nucleo familiare.

Mi si scusi quella che potrebbe sembrare un'irriverenza verso la Corte Costituzionale, ma ritengo che l'esser giunti all'abolizione del cumulo e alla sua sostituzione con il criterio della tassazione separata

(*) Si tratta della relazione detta dall'autore al Convegno tenutosi a Roma il 22-23 dicembre 1976 sul tema « Per una svolta nella politica fiscale ». Al testo della relazione sono state aggiunte le note essenziali.

non sia la conseguenza obiettiva e imprescindibile dell'applicazione del dettato costituzionale in materia di capacità contributiva, bensì il risultato di una valutazione della Corte che, più per sensibilità politica che per l'inderogabile forza dei principi, ha recepito a livello costituzionale la tendenza generale delle forze contrarie alla permanenza dell'istituto del cumulo almeno nel testo oggetto delle eccezioni di incostituzionalità. Non può sottacersi al riguardo che la Corte, nell'adempiere alla sua funzione istituzionale di giudice della legittimità costituzionale delle norme, è venuta in questo caso anche svolgendo quel suo ruolo sempre più preminente di mediatrice a livello politico-costituzionale tra i diversi interessi e istanze delle parti e categorie sociali (« organo politico che opera attraverso criteri giurisdizionali » essa è stata appunto definita da alcuni costituzionalisti).

2. *Critica alla sentenza della Corte Costituzionale.*

Evidentemente, argomenti a favore della illegittimità costituzionale delle norme sul cumulo (1), così come introdotte nel nostro ordinamento a partire dal 1958, ce n'erano e la Corte li ha fatti propri e sviluppati, alcuni, molto acutamente, altri, in modo meno convincente. Ricordo soprattutto l'argomento fondato sulla violazione del principio di uguaglianza dei cittadini, violazione che è stata ravvisata nel trattamento fiscale più oneroso che, a seguito dell'introduzione del cumulo, sarebbe stato posto in essere nei confronti dei coniugi conviventi rispetto alla c.d. « famiglia di fatto » (in cui i conviventi vengono assoggettati separatamente all'imposta, pur beneficiando degli eventuali vantaggi connessi e conseguenti alla vita in comune). La Corte ha giustamente rilevato tale violazione facendone però conseguire l'annullamento *sic et simpliciter* delle norme in contrasto e rinunciando ad adottare, come altre volte aveva fatto per ipotesi diverse, una decisione sostitutiva che, estendendo l'istituto del cumulo alla famiglia di fatto, ne salvasse il principio (2).

(1) V.ii esposti da I. MANZONI, *Cumulo dei redditi e legittimità costituzionale: non manifesta infondatezza o manifesta infondatezza della questione?*, in *Giur. cost.*, 1975, 2053 ss.; da M. VITALE, *Il cumulo è un cadavere da seppellire definitivamente*, in *Corriere della scra* del 13 agosto 1976 e fin dal 1971; da ZINGALE, *La famiglia nella costituzione e nella riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1971, I, 702 ss. oltre che da AMOROSI, *Considerazioni sulla imputazione di reddito altrui*, in *Dir. prat. trib.*, 1975, I, 250 ss.

(2) L'osservazione è di G. CIRILLO, *Legittimità costituzionale del « cumulo dei redditi » - illegittimità costituzionale delle norme che lo limitano*, in *Legisl. e giurispr. trib.*, 1976, 1696 ss.

Accanto a queste indiscutibili motivazioni della incostituzionalità, essa ne ha, peraltro, indicate altre, abbastanza opinabili, come quella di far discendere dal principio di personalità dell'imposizione la conseguenza della illegittimità ex art. 53 Cost. di quelle norme sul cumulo che, in forza del vincolo coniugale, imputano appunto i redditi della moglie non effettivamente separata al capofamiglia e cioè ad un soggetto che tali redditi non ha realizzato. È tutto da dimostrare, infatti, che, una volta che sul piano procedimentale e della responsabilità risultino rispettate le regole della soggettività passiva tributaria e quindi attuata una parità di trattamento dei coniugi — e ciò è avvenuto, attraverso la legge n. 576 del 1975, con l'assunzione anche della moglie a soggetto passivo ed in particolare con l'introduzione a suo carico dell'obbligo di sottoscrizione della dichiarazione e con la previsione del suo autonomo ingresso sia nel procedimento amministrativo di accertamento che nella fase contenziosa — il suddetto principio di personalità debba vincolare il legislatore ordinario ad imputare i redditi prodotti nell'ambito familiare *esclusivamente e separatamente* ai titolari effettivi e cioè a coloro che li hanno realizzati e non gli consenta invece, mantenendo la pluralità dei soggetti passivi, di considerare unitariamente, come espressione autonoma di capacità contributiva, tutto il reddito prodotto nell'ambito dell'unità economica costituita dalla famiglia (magari anche ai fini di riservare un trattamento più favorevole alla famiglia e di evitare discriminazioni tra famiglie).

È evidente che così ragionando la Corte ha dovuto forzare non poco, anche sul piano letterale, l'interpretazione dell'art. 53 Cost. accettando una definizione del principio di personalità esasperatamente individualistica e addirittura riferendosi, nel contesto della sentenza, ad una capacità contributiva « personale » di cui nell'art. 53 non v'è traccia (3). Il carattere personale dell'imposizione non può invero riferirsi alla capacità contributiva, ma dovrebbe invece dedursi dal testo dell'art. 53 (« tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva »), laddove la parola *tutti* significa solo qualunque soggetto, individuale o collettivo, che ponga in essere un fatto o atto indice di capacità contributiva e come tale sia obbligato, senza esenzioni soggettive ingiustificate, alla prestazione

(3) Cfr. E. DE MITA, nota alla sentenza della Corte n. 179 cit., in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 337 ss.

tributaria (4). Ciò che in questa sede interessa porre in luce è che l'obbligo tributario di tale soggetto deve sussistere indipendentemente dal fatto che la capacità sia desunta avendo di mira il suo solo reddito o il reddito congiunto suo e di altro soggetto passivo: l'importante è che in quest'ultimo caso il maggior onere fiscale, proveniente ai due soggetti dal cumulo dei loro rispettivi redditi, sia giustificato dall'esistenza di una entità — nella specie la famiglia — che, quale unità economica e di interessi derivante dalla convivenza, sia obiettivamente espressiva di maggiore capacità contributiva. Permanendo l'attribuzione soggettiva, così degli obblighi e delle responsabilità come dei diritti, ai due coniugi separatamente produttori del reddito, nessun rilievo negativo da un punto di vista costituzionale dovrebbe conseguire in linea teorica dal fatto che il parametro obiettivo della tassazione sia dato non dai redditi personali separati, ma dai redditi stessi tra loro cumulati in previsione, o sarebbe meglio dire, nella presunzione della loro destinazione a soddisfare i bisogni del nucleo familiare. Nessun passo dell'art. 53 autorizza a riferire il carattere « personale » dell'imposizione alla « capacità contributiva » che, in costanza di elementi rilevanti come l'esistenza di un nucleo familiare, può desumersi anche da circostanze non imputabili separatamente ai soggetti passivi bensì ad essi comuni.

Ma è proprio a questo punto del discorso che la Corte Costituzionale ha operato la scelta politica di cui dicevo poc'anzi: è chiaro che, indipendentemente dalla sua adesione o meno alle considerazioni finora esposte (e tenute del resto presenti nella citata legge n. 576 del 1973), per riconoscere l'esistenza di una maggiore capacità contributiva determinata come sopra, essa avrebbe dovuto individuarla nel vantaggio economico o finanziario derivante alla coppia dalla convivenza e dalla confluenza dei due redditi nell'unità economica familiare (5). Non può meravigliare per le ragioni suesposte che la Corte ciò non abbia fatto e che anzi abbia negato recisamente e quasi in modo preconcetto che la convivenza familiare possa dar luogo ad una maggiore capacità contributiva. Sorprende invece che essa sia pervenuta a questa conclusione negativa mutando quello che era il suo costante orientamento in tema di interpretazione dell'art. 53 Cost., basato, nei casi dubbi, sulla giustificazione della norma tributaria impositiva effettuata attri-

(4) V. sul punto le osservazioni di STEFANI, *Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva*, in *Boll. trib.*, 1976, 1637.

(5) In questo senso ragiona, criticando la sentenza della Corte, anche PROVINI, *Il cumulo e la diversificazione dei redditi*, in *Boll. trib.* 1976, 1403 ss.

verso il frequente ricorso allo strumento della presunzione legale assoluta di esistenza di capacità contributiva (6). Essa, infatti, ha sì ammesso che possa presumersi o presupporsi l'influenza della convivenza sulla capacità contributiva di ciascuno dei coniugi a causa della riduzione delle spese generali, della collaborazione e della assistenza reciproca, ma poi ha espresso perplessità che sul piano concreto e della ragionevolezza da tale influenza consegua un aumento della capacità contributiva in tutte le più diverse situazioni di fatto. Ha affermato in particolare la Corte che siffatte « presunzioni o presupposizioni non sono invocabili perché la convivenza dei coniugi indubbiamente influisce sulla capacità contributiva di ciascuno di essi, ma non è dimostrato né dimostrabile, anche per la grande varietà delle possibili ipotesi e delle situazioni concrete, che in ogni caso per tale influenza si abbia un aumento della capacità contributiva dei due soggetti considerati insieme ».

Mi pare la prima volta che la Corte, in casi incerti come questo, richiede la dimostrazione o la dimostrabilità che un fatto — nel nostro caso, quello della convivenza e delle reciproche « economie interne » — sia in concreto idoneo ad esprimere capacità contributiva (e cioè in buona sostanza a comportare un vantaggio economico al nucleo familiare) e, pur potendolo ed avendo gli argomenti per farlo, rinuncia a giustificare la costituzionalità della norma tributaria sul cumulo *ex art. 53 Cost.* con il facile ricorso al già sperimentato criterio della ragionevole previsione fondata su presunzioni legali assolute (rafforzate, nel caso concreto, dal fatto innegabile che la famiglia è tradizionalmente e normalmente considerata unità di consumo e di risparmio e fonte di vantaggi economici per i coniugi congiuntamente).

In forza di queste presunzioni, indubbiamente fornite di una non trascurabile efficacia rappresentativa, il maggior prelievo tributario conseguente al cumulo si sarebbe, dunque, potuto facilmente riconoscere come legittimo, seppur in presenza di dubbi sulla esistenza e sulla misura dell'accrescimento della capacità contributiva, sol che la Corte avesse continuato a far riferimento al carattere razionale

(6) Sull'uso e l'abuso dello strumento delle presunzioni da parte della Corte Costituzionale per giustificare la legittimità delle norme fiscali sotto il profilo dell'art. 53 Cost., si leggano le considerazioni di MICHELI, *Capacità contributiva reale e presunta*, in *Giur. cost.* 1967, 1525 ss.; IDEM, *Ancora in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni in materia tributaria*, *ibidem*, 1968, 1580 e CRISAFULLI, *In tema di capacità contributiva*, *ibidem*, 1965, p. 860 ss. nonché di FALSITTA, *Appunti in tema di legittimità costituzionale delle presunzioni fiscali*, in questa *Rivista*, 1968, II, 30.

della previsione e alla sua rispondenza all'*id quod plerumque accidit* e cioè avesse riconosciuto la possibilità che, a seguito della convivenza, una utilità economica aggiuntiva fiscalmente rilevante si produca normalmente nella realtà e si ripeta nel tempo. Ciò non è avvenuto e indubbiamente segna un mutamento di indirizzo della Corte nella sua interpretazione dell'art. 53 Cost., mutamento forse abbastanza improvviso e senza dubbio sintomatico, nella specie, di una accentuata disponibilità dell'alto Consesso nel recepire la generale opinione contraria alla permanenza del sistema del cumulo.

3. *Erronea posizione del problema da parte delle forze politiche.*

Questo mio dilungarmi a illustrare lo sforzo interpretativo della Corte e le perplessità che, sul piano prettamente giuridico, la sua sentenza può suscitare serve a renderci conto che il sistema del cumulo, nel testo introdotto sin dal 1958, pur ponendo in essere un trattamento non di favore nei confronti dell'istituto familiare, tuttavia aveva una qualche logica sotto il profilo costituzionale tributario laddove attribuiva all'esistenza di un nucleo familiare e alla confluenza dei redditi dei due coniugi la funzione di un elemento espansivo della capacità contributiva.

Il vero è che, come già ho detto, la Corte Costituzionale, indipendentemente dal puntuale accertamento del rispetto dei principi di uguaglianza, di capacità contributiva e di personalità, ha inteso, per legittime spinte politiche e sociali e per ragioni extrafiscali portate da altre norme costituzionali (come tali aventi carattere speciale e perciò prevalenti sull'art. 53 Cost.), trasformare un regime fiscale, obiettivamente sfavorevole alla famiglia anche se fiscalmente giustificabile, in un regime a favore di essa. Ciò ha fatto usando in senso puramente strumentale gli argomenti, alcuni opinabili, di carattere tributario e dando un rilievo predominante sul principio di capacità contributiva a quel versante della Costituzione dedicato ai rapporti etico-sociali ed economici e più specificatamente agli artt. 29, 31 e 36 laddove rispettivamente si pone il principio della « uguaglianza morale e giuridica dei coniugi », si vincola lo Stato ad agevolare « con misure economiche e altre provvidenze la formazione della famiglia e l'adempimento dei compiti relativi, con particolare riguardo alle famiglie numerose » e si attribuisce al lavoratore « il diritto ad una retribuzione... in ogni caso sufficiente ad assicurare a sé e alla famiglia un'esistenza libera e dignitosa ».

La Corte ha così definito un orientamento volto a porre la famiglia, anche sotto l'aspetto fiscale, al centro di particolare considerazione politica ed economica accordandole una posizione di favore, e non certo di sfavore come finora è accaduto, rispetto ad ogni altra parallela ipotesi di convivenza. Il che si traduce nella seguente regola generale cui il legislatore ordinario dovrebbe uniformarsi: « se possono ammettersi trattamenti fiscali discriminati a vantaggio dell'istituto familiare, non possono per contro giustificarsi discriminazioni a suo svantaggio o ancora discriminazioni di situazioni familiari tra loro » (7).

È appena il caso di dire che tale indirizzo è apprezzabile, in questa fase storica, sul piano dell'aderenza dei principi costituzionali in materia di famiglia e perciò merita di essere incoraggiato e stimolato e non contrastato. Senonché ci sembra che né la stessa Corte, nel fornire nell'ultima parte della sua sentenza suggerimenti pratici circa la costruzione di un sistema sostitutivo di quello travolto dalla pronuncia di incostituzionalità, né soprattutto, come vedremo più avanti, il legislatore ordinario con la provvisoria legge di emergenza n. 751 del 12 novembre 1976, abbiano seguito una linea coerente alla astratta regola ora enunciata. In ciò probabilmente portati fuori strada, io credo, dalle stesse forze politiche e sociali che si sono limitate ad attaccare l'istituto del cumulo senza proporre idonee alternative allo stesso e soprattutto senza rendersi conto che esso, opportunamente corretto, si presentava forse come il miglior strumento di agevolazione della famiglia. Voglio dire che il problema del cumulo è stato sempre impostato in termini troppo semplicistici sulla base del dilemma *cumulo o non cumulo*, e cioè cumulo o tassazione separata anche se, è bene rilevarlo, la Corte, pur mostrando le sue preferenze per un sistema ordinato sulla tassazione separata, ha tuttavia rivolto un suggerimento al legislatore, peraltro non ancora raccolto, affinché sia prevista anche la facoltà di optare per un differente sistema di tassazione che agevoli appunto la formazione e lo sviluppo della famiglia e consideri la posizione della donna casalinga e lavoratrice.

4. *Gli inconvenienti del sistema della tassazione separata.*

Con lo scegliere un sistema di tassazione separata senza deroghe o correttivi si è però dimenticato che la maggioranza dei paesi più

(7) Cfr. MANZONI, *Cumulo*, cit., in *Giur. cost.*, 2060 ss.

progrediti del mondo non solo non ha adottato il sistema puro del cumulo quale era in vigore in Italia fino al luglio 1976 (8), ma nemmeno (a parte forse solo l'Austria) ha adottato quello della tassazione separata pura e semplice, come invece sembra si voglia fare noi. Ma soprattutto si è dimenticato che l'adozione del criterio della tassazione separata e l'abbandono di qualunque formula di cumulo corretto portano a degli inconvenienti per l'istituto familiare certo non minori di quelli già denunciati sotto il regime puro del cumulo. Se, infatti, come ho già rilevato in precedenza criticando su questo punto la sentenza della Corte, non può prescindersi dal considerare congiuntamente il complesso dei redditi familiari quale espressione di una realtà economica e sociale fiscalmente rilevante, l'aver adottato il metodo della tassazione separata ha permesso di evitare la discriminazione di sfavore rispetto alle altre situazioni di convivenza fuori della famiglia, ma non ha certo consentito anche di evitare il prodursi di trattamenti differenziati nei confronti di situazioni familiari che — a parità di ogni altra condizione — presentano identica capacità reddituale complessiva. In particolare è agevole rilevare che in un sistema fiscale progressivo la scelta della tassazione separata dei redditi dei due coniugi porta ad un trattamento discriminato anche a parità di reddito complessivo, dato che le aliquote vengono a incidere diversamente a seconda della diversa proporzione in cui i redditi di ciascun coniuge concorrono a formare il coacervo (9). È stato ormai da tutti rilevato (10) che nel caso, ad es., di un reddito prodotto esclusivamente dal marito, il carico di imposta risulta, per effetto dell'attuale progressività, di circa il 50 % superiore a quello che sarebbe complessivamente dovuto ove lo stesso reddito fosse prodotto per metà dal marito e per metà dalla moglie. Ugualmente si ha disparità di trattamento anche nell'ipotesi in cui tutti e due i coniugi prestino attività lavorativa, dato che il carico di imposta varia comunque in ragione della diversa misura dei due redditi. Si possono avere, quindi, delle famiglie che, a parità di reddito familiare complessivo e quindi di capacità contri-

(8) Una valutazione comparativa delle diverse discipline relative alla tassazione dei coniugi vigenti negli altri paesi della Comunità è fatta da NAVA, *Imposta sul reddito delle persone fisiche e tassazione dei coniugi: prospettive della riforma tributaria e comparazioni nell'ambito della Comunità Europea*, in *Boll. trib.*, 1974, 1290 ss.

(9) Sugli effetti in generale della tassazione separata sulla progressività v. le considerazioni (prevalentemente critiche) di REVIGLIO, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Torino, 1976, p. 15 ss. e BROSI, *Le agevolazioni fiscali come spesa mediante imposta*, in questa *Rivista*, 1976, I, 341 ss.

(10) Cfr. MANZONI, *Cumulo*, cit., in *Giur. cost.*, 2062.

butiva familiare, hanno un trattamento fiscale diverso e perciò discriminato con evidenti svantaggi — rilevanti anche agli effetti del giudizio di costituzionalità *ex art. 53 Cost.* — per le famiglie in cui non vi è equilibrio nella composizione reddituale per essere appunto una componente più elevata dell'altra.

Sotto questo profilo viene anche in luce un altro grave rischio conseguente alla tassazione separata, da non sottovalutare in sede politico-legislativa se si vuole realizzare una effettiva e non solo astratta parità di trattamento fiscale; il rischio, cioè, che i contribuenti attuino comportamenti elusivi per alterare la progressività dell'imposizione ripartendo il carico fiscale nell'ambito della famiglia attraverso intestazioni fittizie di beni o di redditi all'altro coniuge.

Altre discriminazioni derivanti dall'adozione del sistema di tassazione separata possono essere prodotte dall'operare del regime della detrazione delle spese disciplinato dall'art. 1 della legge n. 751 cit.: può accadere cioè che le spese sostenute dai due coniugi per la produzione del reddito o qualunque altra spesa o passività prevista dall'art. 10 del D.P.R. n. 597 del 1973 potrebbero, se imputate separatamente al reddito del coniuge che le ha sostenute, non essere portate tutte in detrazione allorché uno dei redditi è di entità tale da non essere capiente della relativa spesa. In questi casi la conseguenza è che di fronte ad un reddito complessivo familiare di una certa entità e perciò in grado di assorbire le spese congiunte spettanti in detrazione ad ambedue i coniugi, si pone un sistema di tassazione separata che non consente, per la situazione reddituale di uno dei due coniugi, di usufruire di tutte le detrazioni che la legge fiscale concede anche per agevolare l'istituto familiare.

Ulteriore inconveniente della tassazione separata può essere quello conseguente all'applicazione del metodo sintetico nell'accertamento del reddito dei componenti il nucleo familiare (11). Come è noto, l'art. 38 del D.P.R. n. 600 del 1973 relativo all'accertamento dispone che, se non è possibile determinare con metodo analitico in modo certo e uniforme il reddito complessivo netto del contribuente, l'ufficio può procedere all'accertamento sintetico in base ad elementi e circostanze di fatto certi. A tal fine possono essere stabiliti con decreto ministeriale indici di redditività sulla scorta degli elementi indicati dall'art. 2 dello stesso decreto e cioè la disponibilità di personale di

(11) Sul punto v. SANTELLA, *Il cumulo dei redditi alla luce della recente sentenza della Corte Costituzione*, in *Rassegna mensile delle imposte dirette*, 1976, 755.

servizio, di automezzi, natanti, ville, aeromobili, cavalli ecc., tutti beni che normalmente costituiscono patrimonio della famiglia e, come tali, soggetti, ai sensi dell'art. 159 cod. civ., al regime della comunione legale. Sono queste, evidentemente, delle manifestazioni di capacità contributiva legate al consumo del reddito che normalmente sono imputabili ad ogni componente della famiglia in modo indiscriminato e costituiscono espressioni di un tenore di vita proprio del nucleo familiare preso nel suo insieme. Per cui, dovendosi escludere la possibilità di applicare due volte gli elementi di redditività nei confronti dei coniugi, sarà ben difficile in sede di tassazione separata attribuire con certezza ad uno dei due quegli elementi di capacità sopradetti e conseguentemente rettificare il reddito di uno piuttosto che quello dell'altra.

5. *Critiche alla legge 12 novembre 1976, n. 751.*

Queste esemplificazioni ci offrono la migliore dimostrazione di quanto ho detto finora e cioè che il sistema del cumulo non dovrebbe essere cancellato *sic et simpliciter* e sostituito da quello della tassazione separata, ma solo corretto in modo da eliminare le discriminazioni denunciate e, più in generale, quel trattamento non di favore che indubbiamente nel testo dichiarato incostituzionale era riservato all'istituto familiare. Il fatto è che, come è stato osservato da un acuto autore (12), il problema della tassazione dei redditi familiari non è semplicemente un problema di tassazione separata dei redditi di marito e moglie o di trattamento differenziato in funzione dei tipo o qualità del reddito prodotto dalla moglie, ma un problema più ampio e complesso, che come tale non può risolversi mediante provvedimenti parziali o limitati. Esso va invece affrontato nella sua globalità, con riguardo a tutti i vari effetti ed implicazioni che dalla progressività possono derivare, in relazione a tutte le diverse possibili situazioni reddituali o familiari in proposito configurabili.

Non sembra invero che la citata legge transitoria n. 751 del 12 novembre 1976, prevedendo per la tassazione del reddito dei coniugi negli anni 1974 e precedenti un sistema ordinato esclusivamente sulla tassazione separata, si sia attenuta a questi criteri. L'applicazione di tale legge non solo comporterà gli inconvenienti denunciati sotto il profilo della disparità di trattamento e delle possibili elusioni, ma potrebbe dar luogo anche ad altre questioni che, pur non attenendo

(12) MANZONI, *Cumulo*, cit., 2053 ss.

strettamente alla materia del cumulo, interessano l'istituto familiare. Ad es. non ci convince, anche in relazione alla riforma del diritto di famiglia, la disciplina dettata nel 2º comma dell'art. 1 riguardo alla ripartizione, nell'ambito della situazione reddituale familiare, dei redditi dei figli minori, che sono « imputati a ciascuno dei coniugi per metà del loro ammontare » ancorché i figli siano conviventi con uno solo dei coniugi. Questa soluzione potrebbe essere effettivamente calzante per la sola ipotesi in cui i figli minori convivano con ambedue i genitori, ma quando questi sono legalmente separati e solo uno di essi ha la patria potestà e il conseguente usufrutto sui beni dei figli, ci si accorge che la soluzione legislativa appare non solo inopportuna ma anche costituzionalmente illegittima *ex art. 53 Cost.* sotto il profilo della carenza di capacità contributiva. Si verrebbe, infatti, ad attribuire ad un coniuge — e cioè a colui che, non avendo la patria potestà, non ha nemmeno l'usufrutto legale sui beni dei figli — l'onere fiscale riguardo ad un reddito, quello di cui sono titolari i figli minori, del quale egli non può godere, mentre si allevia di tale onere per la metà l'altro coniuge che di tali redditi gode nella loro interezza per esserne l'usufruttuario legale.

Un altro problema che in margine alla problematica del cumulo dovrà essere posto e risolto in modo soddisfacente è quello derivante dalla discriminazione attualmente esistente circa il trattamento fiscale del lavoro domestico a seconda che esso sia prestato nell'ambito dell'impresa familiare o nell'ambito della famiglia comune. È noto, infatti, che nell'impresa familiare il lavoro domestico viene fatto emergere ed è fittiziamente considerato alla stregua di una prestazione che la moglie effettua nell'ambito dell'impresa: recependo sul piano fiscale la rilevanza giuridica che nel nuovo diritto di famiglia viene attribuita al lavoro domestico, la normativa introdotta con l'art. 9 della legge n. 576 del 1975 consente di considerare una parte del reddito dell'impresa familiare come reddito proprio della moglie che presta la propria opera nella famiglia e di fruire in tal modo dei vantaggi fiscali della tassazione separata connessi alla abolizione del cumulo dei redditi. Nessuna evidenza invece il lavoro domestico ha nell'ambito della famiglia i cui redditi non abbiano la natura di reddito dell'impresa. È agevole comprendere la portata della discriminazione posta in essere attraverso questo diverso trattamento. Non si capisce, infatti, perché mai la possibilità di conseguire un risparmio di imposta in funzione del lavoro domestico del coniuge debba essere circoscritta nell'ipotesi in cui il reddito della famiglia derivi dall'esercizio di

un'attività commerciale o agricola: non vi è dubbio, infatti, che in ambedue i casi sussistono le stesse motivazioni sociali ed equitative. Anche qui, quindi, è necessario un intervento legislativo che ovvii a questi inconvenienti prima che la questione venga portata alla Corte Costituzionale sotto il profilo della disparità di trattamento nell'identità di situazioni di fatto e di intensità di motivazioni sociali (13).

6. *Prospettive per una futura riforma.*

A questo punto, per abbandonare la pura critica al sistema attuale, sarebbe necessario indicare, in via conclusiva, delle soluzioni che consentano di porre rimedio agli indicati inconvenienti derivanti dall'applicazione sia del sistema puro del cumulo che di quello della tassazione separata senza intaccare il principio, solennemente ribadito dalla Corte Costituzionale, che sia riservata all'istituto familiare, anche sotto il profilo fiscale, un trattamento di favore.

Al riguardo mi sembra che una soluzione di notevole interesse anche sotto il profilo costituzionale — da tenere presente nella redazione della emananda legge che darà un assetto definitivo alla materia della tassazione della famiglia — sia quella della reintroduzione dell'istituto del cumulo corretto, però, secondo il meccanismo del quoziente familiare adottato in Francia. L'adozione di tale sistema comporta che si proceda al cumulo dei redditi imputabili al nucleo familiare e si divida la somma che ne risulta per un certo coefficiente, variabile a seconda della diversa situazione familiare in concreto configurabile. Sul quoziente che ne consegue si applicano le aliquote di legge e l'ammontare di imposta ottenuto si moltiplica a sua volta per lo stesso coefficiente, dando luogo all'imposta totale dovuta. Così — seguendo l'esempio fatto da Manzoni nel già citato scritto (14) — nella ipotesi di una famiglia con un reddito complessivo disponibile di dieci milioni, e coefficiente pari a 2,5, si calcolerà l'imposta sui quattro milioni e il conseguente ammontare si moltiplicherà quindi per 2,5. Il perno del sistema, secondo quanto acutamente rileva il suddetto autore, sta tutto nel criterio di variazione del coefficiente, cioè nel criterio di determinazione del c.d. quoziente familiare che si intende adottare. Il coefficiente potrebbe essere differenziato in funzione del numero dei componenti del nucleo familiare, delle loro diverse condizioni perso-

(13) Per questi aspetti si veda la Circolare Assonime n. 242 del 20 dicembre 1975, p. 15.

(14) MANZONI, *Cumulo*, cit., p. 2065 ss.

nali (coniugato, vedovo o separato, invalido o inabile al lavoro, ambedue lavoratori ecc.). I pregi di tale sistema consistono nella eliminazione degli effetti distorsivi prodotti dal cumulo e nella garanzia che esso offre di un'assoluta parità di trattamento tra famiglia e famiglia, oltre che a parità di reddito complessivo disponibile e di composizione numerica, anche a parità di ogni altra condizione considerata fiscalmente rilevante. Verrebbero altresì rese completamente operanti, ben più che con l'attuale sistema di detrazioni, quelle provvidenze a favore delle famiglie numerose che la Costituzione prevede.

Un altro criterio, adottato nella Germania federale (in via di opzione però) (15) e negli USA, potrebbe essere quello di calcolare l'imposta sulla metà soltanto del reddito familiare complessivo al netto degli oneri di cui all'art. 10 del D.P.R. n. 597 e moltiplicare quindi il risultato ottenuto per due. Dall'ammontare globale dell'imposta così calcolata verrebbero poi effettuate le detrazioni per carichi di famiglia escluso il coniuge e per quota esente di cui all'art. 15 del decreto citato oltre che le altre detrazioni di cui all'art. 16 dello stesso decreto. Nell'ipotesi di separazione legale con figli o altre persone a carico potrebbe adottarsi un criterio intermedio, ad es., dividendo il reddito netto complessivo, anziché per due, per uno e mezzo. Questo sistema è evidentemente meno raffinato del precedente, ma rispetto allo stesso è di più pronta e facile adozione.

Mi sia permesso per finire di formulare l'auspicio che, dopo aver ottenuto la declaratoria di incostituzionalità delle norme sul cumulo, non ci si adagi su questo pur apprezzabile risultato nulla tentando per evitare che il vecchio sistema sia sostituito semplicemente da quello della tassazione separata (con gli inconvenienti non lievi che questo comporta) e non da una diversa disciplina forse più sofisticata, ma certo più equa per l'istituto familiare.

FRANCO GALLO

*Facoltà di Giurisprudenza
Università di Parma*

(15) Se ne legga l'esposizione fatta da S. MAYOR, *Tassazione dei coniugi: un esempio o una testimonianza dalla Germania federale*, in *Boll. trib.*, 1974, 1656 ss.

LA LAVORO AUTONOMO E PICCOLA IMPRESA NELL'APPLICAZIONE DELLA LEGGE TRIBUTARIA (*)

1. Nel vecchio ordinamento tributario italiano, la differenziazione del trattamento fiscale riservato alle attività di lavoro autonomo, rispetto a quello riservato all'attività imprenditoriale, era abbastanza accentuata. Fra l'altro, i redditi derivanti dalle due attività erano, agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile, considerati in due distinte categorie: la B per i redditi d'impresa e la C/1 per quelli di lavoro autonomo. Anche in sede d'imposta sugli scambi la disciplina era in parte diversa.

Peraltro, agli effetti della classifica del reddito, le imprese organizzate prevalentemente col lavoro familiare erano state equiparate, nel T.U. del 1958, alle attività di lavoro autonomo e l'evoluzione legislativa ed amministrativa, anche dopo l'emanazione del Testo Unico, si era svolta, in genere, nel senso di un sempre maggiore avvicinamento — con tendenza alla parificazione — del trattamento fiscale delle attività d'impresa minore con quello delle attività di lavoro autonomo.

Nel campo dell'imposizione diretta ciò era avvenuto dapprima attraverso un'interpretazione, alquanto benevola verso i minori imprenditori, della legislazione vigente (1) e si era poi conclusa con l'in-

(*) Questi appunti costituiscono un ampliamento della comunicazione fatta dall'autore nel corso del convegno svolto il 12 e 13 novembre 1976 presso l'Università di Macerata sul tema: «Riforma tributaria e diritto commerciale: le fatti specifici».

(1) Vedasi, ad esempio, la circolare ministeriale 12 giugno 1946 n. 4080, riportata a p. 390 dell'opera sul T.U. delle Imposte Dirette di DE ANGELIS-POTENZA-TESTA, 1960.

Dopo l'emanazione del T.U. del 1958 i criteri della circolare del 1946 furono confermati con altra circ. min. 18 dicembre 1959 n. 304250, riportata nel vol. di G. DI PAOLO, *Disposizioni Generali - T.U. delle leggi sulle imposte dirette*, 1961, pp. 175-180.

Sull'evoluzione del criterio di classificazione dei redditi di r.m. per le imprese minori, cfr. anche A. BERLIRI, *Il Testo Unico delle Imposte Dirette*, 1969, p. 237.

serimento nel T.U. del 1958, con legge 12 dicembre 1968 n. 428, di un art. 85-bis che determinava legislativamente, in modo singolarmente ampio, il concetto di «organizzazione con prevalente lavoro proprio e dei componenti la famiglia».

La riforma ha riprodotto, sotto altre forme, la diversità di trattamento fra attività imprenditoriale ed attività di lavoro autonomo ed ha anzi, in un certo senso, riaperto o riaccentuato la discriminazione fra lavoratori autonomi e imprenditori minori.

Inizialmente, per quanto riguarda l'Iva nel settore della prestazione di servizi — campo caratteristico del lavoro autonomo — mentre le imprese di qualsiasi dimensione (salvo quelle con volume di affari inferiore al minimo) erano in ogni caso assoggettate all'imposta, i lavoratori autonomi lo erano soltanto per i servizi resi ad imprese e non anche per quelli resi a privati. Ma, successivamente, la distinzione è stata abbolita e — per effetto dell'art. 1 del D.L. 6 luglio 1974 n. 260, convertito nella l. 14 agosto 1974 n. 354 — tutte le prestazioni di lavoro autonomo (purché non occasionali) a favore di chiunque effettuate (2), sono state ricomprese nel campo di applicazione dell'imposta, con conseguente parificazione del trattamento fiscale a quello delle prestazioni di servizi rese da imprese.

Nel campo delle imposte dirette, essendosi abolita la tradizionale discriminazione qualitativa dei redditi in fatto di aliquote, non possono più esistere in sede di imposta sui redditi delle persone fisiche, molto grandi diversità di trattamento fra redditi di lavoro autonomo e redditi d'impresa. Anche l'imposta locale sui redditi si applica con modalità analoghe ai redditi imprenditoriali almeno in parte derivanti da attività personale ed a quelli di lavoro autonomo (artt. 1 e 7 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 599). Permangono tuttavia, in sede Irpef, delle differenze non trascurabili di disciplina

(2) Si noti che l'art. 5 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, nel testo originario, considera come effettuate nell'esercizio di arti e professioni le prestazioni di servizi rese da persone fisiche che svolgono, per professione abituale ancorché non esclusiva, «qualsiasi attività di lavoro autonomo». L'espressione è rimasta anche nel testo modificato per effetto del D.P.R. n. 687 del 1974 e dovrebbe stare ad indicare la configurabilità, per il legislatore, di fattispecie di lavoro autonomo non esattamente riconducibili, nel linguaggio comune, ai concetti di arte e professione.

Peraltra, in sede di applicazione dell'art. 1 nel testo originario, ci fu nella prassi una generale tendenza a limitare la non imponibilità delle prestazioni di servizi resi a privati soltanto ai servizi resi dagli artisti e da professionisti, considerando così alla stregua di piccoli imprenditori, soggetti in cassa all'Iva, tutti i prestatori di servizi non intellettuali, indipendentemente dalle caratteristiche organizzative della loro attività.

fra i redditi di impresa, anche minore, ed i redditi di lavoro autonomo; e ciò sia sotto l'aspetto delle modalità per la determinazione del reddito, sia sotto quello degli obblighi di contabilità e documentazione (3).

Non appare, in definitiva, senza importanza anche pratica un'indagine volta a verificare la linea di confine fra le due figure e, in

(3) Per quanto concerne le modalità di determinazione dei redditi ai fini Irpef, il D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 prevede una disciplina differenziata sotto vari aspetti, come segue.

A) Mentre per i lavoratori autonomi l'art. 50 conferma il criterio generale di cui alla lettera *a*) dell'art. 9 — nel senso che debbono essere computati, per il calcolo del reddito, solo i compensi effettivamente percepiti e le spese effettivamente sostenute — per i redditi di tutte le imprese commerciali ed equiparate (compresa le piccole imprese e le imprese artigiane) il terzo comma dell'art. 53 ed il primo comma dell'art. 56 affermano l'opposto principio, ragionieristicamente più corretto, del computo dei ricavi, proventi, costi ed oneri nell'esercizio di competenza (vedasi anche il primo comma dell'art. 74).

B) Per le imprese minori, di cui all'art. 18 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, i costi deducibili dai ricavi sono computati (art. 72 D.P.R. 597) con modalità diverse — specie per quanto riguarda il calcolo degli ammortamenti e delle spese non documentate — da quelle previste (art. 50) per la determinazione del reddito di lavoro autonomo.

C) Mentre per i più modesti redditi di impresa è prevista (art. 16 comma secondo, D.P.R. 597) la possibilità di deduzione forfettaria delle spese di produzione del reddito nella stessa misura prevista per i redditi di lavoro dipendente, un'analogia possibilità non risulta ammessa per i redditi di lavoro autonomo.

D) Per le imprese, è espressamente regolata la deduzione (art. 50 D.P.R. 597) dei compensi corrisposti a parenti e affini dell'imprenditore, mentre non è previsto il caso dei coniugi che prestino la propria opera alle dipendenze del lavoratore autonomo (anche se, forse, è possibile ricorrere alla analogia per colmare la lacuna).

E) Nel caso di redditi di lavoro autonomo non sono configurabili, quali elementi del reddito, le plusvalenze patrimoniali (l'art. 50 D.P.R. 597 parla solo di « compensi » come voce attiva) mentre le imprese, anche minori, devono computarle (artt. 54 e 72) alla stessa stregua degli altri ricavi.

Tutto ciò per quanto riguarda le modalità di determinazione dei redditi. Dal punto di vista degli obblighi di contabilità e documentazione, secondo le norme del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, l'obbligo generico delle scritture contabili documentate è previsto tanto per le imprese quanto per i lavoratori autonomi (artt. 13 e 22); ma è regolato diversamente. Anche per le imprese minori (art. 18) il regime di contabilità semplificata si discosta notevolmente da quello previsto per i lavoratori autonomi (art. 19). Inoltre, mentre alle imprese che non raggiungono il volume d'affari minimo previsto per l'esonero dalle formalità dell'Iva è concesso anche l'esonero dalla contabilità semplificata (quarto comma dell'art. 18), per i lavoratori autonomi che si trovano nelle stesse condizioni non esiste disposizione analoga.

Un'altra differenziazione di trattamento fra impresa e lavoro autonomo emerge dall'esame delle norme del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 in materia di ritenute alla fonte (titolo III). Si tratta, in questo caso, di un'aspetto degli obblighi tributari che potremmo chiamare « passivo » per il contribuente, in quanto si concreta in un « pati », piuttosto che in un « dare » o « fare ». Da questo punto di vista si può rilevare che, mentre il lavoratore autonomo è soggetto (art. 25), in dati casi, a ritenute alla fonte sui compensi percepiti, l'imprenditore non è mai assoggettato a ritenute analoghe, neanche quando presta lo stesso tipo di servizio del lavoratore autonomo.

particolare, a cercare di chiarire — sulla base delle norme vigenti — se è configurabile una sottocategoria di lavoratori autonomi soggetti passivi delle imposte dirette, che sia diversa da quella cui appartengono gli artisti e gli esercenti le professioni cosiddette liberali. Ciò in quanto proprio per questa sottocategoria (ammesso che esista) di lavoratori autonomi manuali, o comunque non intellettuali nel senso specialistica della parola, è in concreto particolarmente difficoltoso e delicato il problema della distinzione dalla categoria dei piccoli o minori imprenditori. I presenti appunti vorrebbero offrire un primo contributo, se non alla soluzione, almeno alla impostazione di quest'ultimo problema.

2. Per meglio impostare il problema sommariamente indicato nelle righe precedenti, mi sembra che sia anzitutto necessario domandarsi se — ai fini interpretativi ed applicativi della legge tributaria — è indispensabile, o anche soltanto opportuno, partire dalla puntualizzazione delle nozioni di piccolo imprenditore e di lavoratore autonomo, prima di analizzare la normativa specifica che ci interessa. Bisognerà domandarsi ancora se queste nozioni devono essere soprattutto ricercate nell'ambito proprio del diritto tributario, ovvero in quello del diritto privato.

A questo proposito mi sembra che in dottrina sia ormai rimasto consolidato il principio dell'autonomia, o della possibile autonomia, delle nozioni di diritto tributario e che quindi, anche per ciò che ci interessa, occorra svolgere l'indagine ermeneutica soprattutto nell'ambito dell'architettura giuridica propria del diritto tributario (4). Il carattere di questa architettura non è certo tale da rendere impossibile o del tutto inutile la ricostruzione di definizioni come quelle di lavoratore autonomo e di piccolo imprenditore; ma, almeno a mio parere, è tale da limitare l'importanza di queste definizioni e anche da complicare e condizionare alquanto la stessa possibilità di acquisirle.

In certi casi può sorgere addirittura il dubbio su fino a che punto sia legittimo e scientificamente fecondo giungere a definire nettamente, sulla base delle caratteristiche intrinseche, una certa ca-

(4) Un sintetico ed aggiornato richiamo alla dibattuta questione è nella relazione del Prof. MICHELI su *Divari fra legislazione civilistica e legislazione tributaria*, in *Incontri con il Banco di Roma* (1974), vol. III, tomo III, pp. 209-210. Vedasi anche, dello stesso autore, le pagine sull'interpretazione della norma tributaria nel *Corso di diritto tributario*, 1976.

tegoria di soggetti passivi d'imposta, quando si sa che nella legge tributaria da applicare la qualità del soggetto non è affatto l'unica, ovvero addirittura non è neppure una delle condizioni determinanti per un dato trattamento fiscale; il che accade quando, ad esempio, la natura dell'attività economica svolta, le caratteristiche proprie del reddito ed altre circostanze non soggettive sono configurate come elementi del presupposto dell'imposta talmente importanti da correre in modo decisivo alla determinazione degli obblighi tributari, rappresentando così il fondamentale criterio discriminatorio per la individuazione di questo o quel trattamento fiscale da applicare.

In definitiva, il non infrequente prescindere del legislatore tributario dalle esigenze sistematiche teoriche può comportare, nelle diverse leggi d'imposta, la configurazione — sotto lo stesso o sotto simili nomi — di categorie diversamente delimitate, con conseguente difficoltà per l'interprete non solo di utilizzare nozioni elaborate fuori del campo giuridico tributario, ma anche di ricostruire limitatamente all'ambito del diritto tributario nozioni univoche, che possano considerarsi generalmente valide per tutti i casi.

È stato del resto rilevato — dalla più autorevole dottrina — che il legislatore tributario, per meglio raggiungere i suoi scopi particolari senza troppo preoccuparsi dei vincoli derivanti da principi e nozioni di altri rami del diritto, ricorre frequentemente a taluni espedienti, fra i quali il più usato — ed anche il tecnicamente più idoneo — è quello di equiparare, ai fini del trattamento fiscale, situazioni che per il diritto civile sarebbero invece diverse (5). Con il che si viene, appunto, inevitabilmente a contraddirsi o limitare il valore di certe nozioni civilistiche in sede fiscale; senza peraltro che rimanga per lo più consentito all'interprete di ricostruire con sicurezza una nozione diversa, che sia di permanente e generale validità almeno ai fini fiscali.

Le considerazioni che precedono non vogliono, ovviamente, portare alla conclusione che è meglio rinunciare al tentativo di definire e distinguere, ai fini fiscali, le nozioni di piccolo imprenditore e di la-

(5) Vedasi G. A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, in questa *Rivista*, 1974, I, 397. Ivi, a p. 416, sono indicate le seguenti possibili vie che si presentano al legislatore tributario che intenda superare la barriera di altre norme dell'ordinamento:

a) il ricorso a presunzioni legali relative od assolute;
b) l'equiparazione, ai fini del prelievo fiscale, di situazioni differenti per il diritto civile;
c) l'adozione, da parte della norma fiscale, di una nozione di istituti civilistici, differente da quella accolta nel codice civile.

voratore autonomo. Al contrario, credo che sia in ogni caso impossibile procedere all'analisi di un testo legislativo senza avere preliminarmente e sommariamente considerato quale può essere il significato dei termini usati dal legislatore, che si deve supporre sia consapevole dell'usuale valore semantico delle parole e anche non ignaro della teoria giuridica. Onde è ovvio che, anche nell'interpretazione della norma tributaria è opportuno rifarsi, in una prima approssimazione, al più comune significato che hanno i termini di piccolo imprenditore e di lavoratore autonomo nel diritto civile.

Il discorso fatto vuole soltanto sottolineare, se ce n'è bisogno, che non si può pretendere che dal riferimento fatto a taluni termini usuali del diritto privato rigorosamente discenda l'accettazione della relativa nozione; come pure non si può far conto, se non con molta prudenza e circospezione, né sulla coerenza dello stesso legislatore tributario nell'uso di determinati termini nelle varie occasioni, né sulla automatica consequenzialità del trattamento fiscale rispetto alla qualificazione giuridica che si può attribuire ai vari soggetti passivi d'imposta, sulla base di criteri desunti dalla stessa normativa tributaria.

3. Affermata, dunque — ma circoscritta e condizionata nello stesso tempo — l'opportunità, per l'interprete della legge tributaria, di partire dalle nozioni comuni di imprenditore e di lavoratore autonomo, ci si può anzitutto porre la domanda se esiste, nel nostro diritto privato, uno spazio effettivo per la figura, cui questi appunti sono dedicati, del lavoratore autonomo non intellettuale, fuori del campo dell'impresa.

Per gli esercenti le professioni liberali e per gli artisti non sono, in genere, mai sorti grossi problemi di classificazione perché si ritiene, comunemente, che la figura di questi lavoratori autonomi emerga, come tale, abbastanza chiaramente dalle norme del capo II del titolo III, libro V, del codice civile (artt. 2229 sgg.) che tratta, appunto, delle professioni intellettuali. Per loro non è, in genere, neanche mai stato troppo difficoltoso ricostruire nei casi concreti, sulla base dell'art. 2238 c.c., il limite qualitativo oltre il quale l'attività del professionista intellettuale e dell'artista acquista carattere imprenditoriale. Invece, nel caso dei lavoratori la cui attività non è considerata di carattere specificamente intellettuale, questa linea di demarcazione è oggetto di divergenze notevoli fra i giuristi, alcuni dei quali sostengono addirittura che questa linea non esiste o che,

pur esistendo teoricamente, viene di fatto sempre varcata nel senso dell'acquisizione della qualifica imprenditoriale (6).

Già l'art. 2083 c.c., del resto, citando gli artigiani fra i piccoli imprenditori, sembra incoraggiare l'opinione di coloro che considerano come indice di imprenditorialità anche l'organizzazione, da parte di un individuo esercitante un'attività economica indipendente fuori del campo intellettuale o artistico, del solo lavoro proprio, generalmente (ma non necessariamente) applicato a un certo insieme di beni strumentali (7). Poi, la l. 25 luglio 1956 n. 860, sull'artigianato, ha ulteriormente rafforzato — almeno in apparenza — questa tesi, perché il suo testo sembra dare per scontato che la categoria degli artigiani è una categoria, sia pure particolare, di imprenditori. Inoltre le norme di attuazione della legge includono — nell'elenco dei mestieri artistici tradizionali configurabili come imprese artigiane — talune attività economiche nelle quali la prestazione di lavoro personale di chi le esercita può essere (e di fatto è spesso) non solo prevalente rispetto alla collaborazione altrui (che può anche del tutto mancare) ma anche di gran lunga preponderante rispetto all'impiego

(6) Questa posizione è nettissima nel Bigiavi (W. BIGIAVI, *La piccola impresa*, 1974, pp. 75-119) ed è esposta con argomentazioni molto chiare e decisive, sebbene non altrettanto convincenti. Anche il Galgano (F. GALGANO, *L'Imprenditore*, Bologna, 1970, pp. 75-119) è su questa linea, pur severamente criticando il legislatore, sul piano della coerenza, per aver allargato il concetto di impresa al lavoro artigianale.

(7) Peraltra al Bigiavi (vedi nota precedente) ed agli altri sostenitori di queste tesi è stato opposto (M. CASANOVA, *Le imprese commerciali*, 1955, nota a pp. 77-78) che nell'art. 2083 c.c. l'espressione *artigiani* « deve essere per necessità di ordine sistematico interpretata restrittivamente: riferita cioè soltanto a quegli artigiani che, anzitutto, presentino i requisiti essenziali compiutamente fissati dall'art. 2082 c.c. come peculiari agli imprenditori, ad esclusione, quindi, degli artigiani (se eventualmente ne sussistano che tali possono effettivamente chiamarsi) i quali, per mancanza di quei requisiti, non debbano essere considerati imprenditori ».

Quanto poi alla pretesa sussistenza del momento organizzativo anche nell'ipotesi di assenza di collaboratori e di mancanza di un'azienda, lo stesso Casanova (*op. cit.*, p. 78) osserva che il concetto di *prevalenza*, richiamato per i piccoli imprenditori dall'art. 2083, « postula un rapporto fra gli elementi organizzati e quindi una molteplicità di essi » e giustamente rileva che « tale concetto si appalesa perciò inapplicabile ad una organizzazione che si pretende ridotta al solo elemento costitutivo del lavoro personale del suo titolare ».

Anche per F. FERRARA Jr. (*Gli imprenditori e le società*, 1971, p. 39) occorre, comunque, « che l'organizzazione abbia una portata apprezzabile nell'esercizio dell'attività che non deve risolversi in un'opera *puramente personale* del soggetto ».

Vedasi infine, anche per i numerosi riferimenti a dottrina e giurisprudenza, il par. 3 della voce *Imprenditore (Diritto privato)* a cura di V. BONOCORE, in *Encyclopédia del Diritto*, XX, 1970.

di capitale, ridotto a livelli insignificanti (8). Insomma, nell'esercizio di taluni di questi mestieri elencati è perfettamente configurabile, nelle fattispecie, la totale mancanza della «organizzazione», a meno che non debba intendersi per tale anche la semplice programmazione mentale, da parte del soggetto, delle operazioni che egli stesso si propone di compiere.

Orbene, pur ammettendo che l'art. 2083 offre qualche supporto alla tesi del carattere normalmente imprenditoriale delle attività artigiane, non credo assolutamente che il suo testo ponga in essere una preclusione all'esistenza, fuori del campo imprenditoriale, di una categoria di lavoratori autonomi non intellettuali. A parte la secondaria questione terminologica, sembra innegabile la possibilità che esistano lavoratori manuali indipendenti — si chiamino o no artigiani — ai quali manca la qualifica imprenditoriale per difetto del requisito dell'organizzazione, non avendo essi collaboratori né disponendo di attrezzature tali da richiedere un apprezzabile impegno non manuale (cioè organizzativo) per il loro impianto e la loro gestione. Configurare come giuridicamente rilevante un'organizzazione del proprio lavoro in assenza sia di collaborazione altrui sia di beni strumentali (come è il caso dei portabagagli a mano, di taluni campioni sportivi, di prestatori di servizi) significa a mio parere accettare, per esigenze teoriche, un'interpretazione estremamente pedante, e quindi forzata, della realtà. Non si comprende, fra l'altro, in che cosa l'or-

(8) Ad es. nell'elenco allegato al D.P.R. 23 ottobre 1956 n. 1202 — contenente norme di attuazione e di coordinamento della L. 25 luglio 1956 n. 860 — sono indicati fra i mestieri artistici tradizionali e dell'abbigliamento su misura: le sartorie e le calzolerie su misura; i fotografi; gli arrotini; vari tipi di restauratori; gli scultori in marmo e altre pietre; i barbieri; i truccatori.

Nella pratica — dato che la legge fissa solo limiti *massimi* in termini di dipendenti ed apprendisti — vengono considerati imprenditori artigiani, ed iscritti al relativo albo, moltissimi lavoratori indipendenti la cui qualifica imprenditoriale è tutt'altro che sicura. Le organizzazioni di categoria usano suddividere la massa degli artigiani iscritti all'albo in tre grandi gruppi: artigianato di produzione, artigianato di servizi e artigianato artistico. Nell'artigianato di servizi si ricomprendono anche gli elettricisti e gli idraulici che svolgono il proprio personale lavoro al domicilio dei clienti, dando per scontato che anche a questi lavoratori spetti la qualifica imprenditoriale.

Si è fatta, evidentemente, molta strada da quando (Appello Roma 27 giugno 1945 in *Repertorio del Foro Italiano*, 1943-45, 570, 22-bis) si escludeva che potesse essere considerato imprenditore, ai fini della legge fallimentare, il sarto che lavora su commissione di determinati clienti e non già trasforma stoffe acquistate in vestiti per clienti futuri. Ed è curiosa la constatazione che questa strada non ha affatto portato ad assoggettare alle procedure concorsuali un maggior numero di soggetti; ché, anzi, l'avvenuta codificazione (vera o supposta che sia) dell'impresa artigiana come categoria imprenditoriale a sé stante ha offerto argomenti per la sottrazione di un considerevole gruppo di operatori economici alle procedure concorsuali.

ganizzazione che questi pseudo-imprenditori darebbero al proprio lavoro potrebbe difierire dalla programmazione delle varie operazioni, fatta normalmente da qualunque lavoratore dipendente che voglia eseguire le operazioni stesse in modo razionale, com'è suo preciso dovere.

Per quanto poi riguarda la legge sull'artigianato (cui non ha ancora fatto seguito l'emanazione del testo unico che doveva essere approvato dal governo entro tre anni) è stato giustamente osservato che essa non ha già chiarito ma piuttosto complicato il problema interpretativo (9) perché ha suscitato gravi perplessità sulla portata delle nuove disposizioni creando fastidiosi problemi di coordinamento con le norme del codice civile e della legge fallimentare (10).

È probabile che l'apparente allargamento, operato dalla legge del 1956 e dalle sue norme di attuazione, del concetto di impresa artigiana — fino ad includervi espressamente alcuni mestieri (come quelli di truccatore, di restauratore del dipinto, di rilegatore di libri ecc.) che di solito non sono esercitati attraverso una vera e propria organizzazione di lavoro o di mezzi — sia il frutto di una carenza di tecnica legislativa, a causa della quale non è stato chiaramente indicata la limitazione dell'efficacia della nozione di impresa artigiana ai soli fini assistenziali ed agevolativi in genere. Ma anche se così non fosse, e si dovesse ritenere che la legge sull'artigianato intende che gli artigiani cui si riferisce siano a tutti gli effetti considerati piccoli imprenditori, non ne discenderebbe affatto che non possono esistere anche lavoratori autonomi puri e semplici che imprenditori non siano. Ciò rimane perfettamente possibile sia perché esistono mestieri non considerati nelle norme sull'artigianato sia perché — anche per le attività espressamente elencate nelle norme di attuazione della legge artigianale — resta sempre aperta la possibilità di dimostrar, nei singoli casi, che non esiste l'impresa — né artigianale né di altro genere — per difetto assoluto di quel minimo di organizzazione che è richiesto dall'art. 2082 del c.c. In conclusione, né l'art. 2083 né la legge sull'artigianato possono far ritenere che coloro che esercitano autonomamente un'attività lavorativa non intellettuale o artistica siano, in ogni caso, imprenditori. D'altronde la esistenza effettiva, anche all'infuori delle professioni intellettuali e artistiche, della figura del lavoratore autonomo in senso « puro » —

(9) Cfr. FERRARA Jr., *op. cit.*, p. 58.

(10) Vedasi, per un'ipotesi di coordinamento, F. GALGANO, *op. cit.*, pp. 59 sgg.

in contrapposizione, cioè, tanto con la figura del lavoratore dipendente quanto con quella dell'imprenditore (11) — risulta da un lato per esclusione (dovendosi constatare che esistono lavoratori cui mancano tanto i requisiti del dipendente quanto quelli dell'imprenditore) e dall'altro per il fatto che esiste chiaramente, nel sistema del codice civile, la previsione di contratti d'opera (art. 2222 sgg. c.c., sotto il titolo che tratta del lavoro autonomo) stipulati da lavoratori autonomi non intellettuali.

Nella dottrina (a parte chi la nega del tutto) v'è chi ammette l'esistenza della figura del lavoratore autonomo non intellettuale con una certa larghezza e chi, invece, più prudentemente, la confina ad alcuni casi marginali, come quelli del custode di parcheggi cosiddetti liberi, del portabagagli, del lustrascarpe (12). Probabilmente hanno ragione i più prudenti; ma, riflettendoci un poco, la categoria finisce col rivelarsi un po' più ampia di quel che a prima vista parrebbe, non potendosi, ad esempio, arrivare all'eccesso di considerare imprenditore artigiano un arrotino ambulante che come capitale impiega soltanto la mola montata sulla bicicletta o l'infermiere che si reca al domicilio del paziente fornito, al massimo, della siringa per iniezioni. In questi ed altri simili casi non c'è ricorso al lavoro altrui, non c'è — neanche allo stato embrionale — un'organizzazione aziendale, e non c'è, credo, neppure un carattere spiccatamente intellettuale della prestazione.

Per quanto poi riguarda certi campioni sportivi (come i pugili, i ginnasti, i pattinatori) si deve constatare che molte volte essi si presentano, oggi, come appartenenti ad una categoria di lavoratori autonomi che sta quasi in mezzo fra il mestiere manuale e la professione artistica. E la stessa cosa accade per certi altri lavoratori manuali (ad es. nel campo delle maioliche) le cui opere, pur non essendo nobilitate dalla critica ufficiale, possono tuttavia risultare assai pregevoli anche dal punto di vista dell'Arte con l'A maiuscola. Tutto ciò significa che è in pratica impossibile tracciare un preciso confine fra opere dell'arte e dell'intelletto ed opere del mestiere. E que-

(11) Alcuni autori usano la qualifica di lavoratore autonomo anche con riferimento ai piccoli imprenditori; o quanto meno non considerano incompatibili le due qualifiche. Si tratta, ovviamente, di questione terminologica del tutto opinabile. A me sembra, comunque, che ai fini della chiarezza dell'indagine su di un argomento come quello trattato in questi appunti sia preferibile separare nettamente le due nozioni.

(12) Vedasi, in proposito, nell'*Enciclopedia del Diritto*, il già citato paragrafo della voce *Imprenditore* del BUONOCORE.

sta constatazione, mette, a sua volta, in evidenza quanto poco compatibile con questa realtà sia la tesi di coloro che dal carattere intellettuale o non intellettuale della professione esercitata vorrebbero far discendere rigide e radicalmente diverse conseguenze, nel senso di giungere senz'altro a classificare l'attività svolta nell'un caso come di lavoro autonomo e nell'altro come d'impresa. Una così profonda discriminazione appare illogica ed artificiosa perché basata su dei « distinguo » che possono essere del tutto soggettivi, e quindi arbitrari, ed anche perché non fondata su alcuna esplicita norma di legge.

Bisogna pertanto concludere riconoscendo, che per la legge civile, la figura del lavoratore autonomo non intellettuale non solo rientra nella previsione generale del capo I, titolo III, libro V del codice civile, ma esiste anche di fatto nella realtà, sia pure come specie limitata a non molti esemplari e, magari, in via di diminuzione se non proprio di estinzione.

4. Le categorie del diritto privato di cui si è parlato nel paragrafo precedente non appaiono puntualmente trasferibili nel campo fiscale. Le espressioni usate nelle varie leggi tributarie, per indicare attività e soggetti passivi di imposta che secondo il diritto privato rientrerebbero nel concetto di lavoro autonomo, o in quello di artigianato o di piccola impresa, non seguono la terminologia del codice civile e sono piuttosto varie: arti e professioni, arti e mestieri, imprese minori, contribuenti minori, ecc. (13). Inoltre, le caratteristiche ed i limiti di estensione di ciascuna di queste categorie sono di volta in volta diverse e non è, quindi, neanche possibile, se non in via del tutto approssimativa, stabilire un parallelismo con nozioni più o meno corrispondenti del diritto privato.

Esclusa — almeno per il problema che è oggetto di questi appunti — la possibilità di un sicuro riferimento alle nozioni di diritto privato

(13) L'espressione « arti e mestieri » è usata nella L. 9 ottobre 1971 n. 825, di delegazione per la riforma tributaria, al n. 1, lett. c), del primo comma dell'art. 5; e ciò distintamente dalla categoria dei « professionisti » di cui si parla nella lettera d) dello stesso comma. Nel D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 sull'Iva, il legislatore ha invece usato l'espressione (art. 7) « arti e professioni ». Questa espressione è anche adoperata al n. 18 del primo comma dell'art. 2 della legge di delegazione per la riforma (a proposito dell'Irpef) ed è quindi passata nel D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597 sotto la rubrica dei « redditi di lavoro autonomo » (art. 49 e 50). Di « imprese minori » si parla negli artt. 72 D.P.R. n. 597 e 18 D.P.R. n. 600 e di « contribuenti minori » nell'art. 31 del D.P.R. n. 633 sull'Iva.

per l'interpretazione della norma tributaria, riemergerebbe l'importanza, a questo fine, del riferimento al linguaggio comune. Ma, purtroppo, il linguaggio comune sembra, sulle definizioni che qui interessano, piuttosto incerto, evasivo e contraddittorio. Che cosa vuol dire mestiere? Quando « l'arte » si riferisce all'artigiano e quando all'artista? Nel linguaggio comune è un'opera d'arte — ma in due sensi diversi — tanto la cupola di S. Pietro a Roma quanto un qualsiasi ponte della ferrovia. D'altra parte, quando in un contratto d'opera si stabilisce che l'opera stessa dev'essere eseguita « a regola d'arte » non si vuol certo imporre al falegname o all'imbianchino di raggiungere il livello estetico delle buone sculture e pitture.

Per tutte queste ragioni è forse meglio, a mio parere, non soffermarsi troppo sul problema della definizione dei soggetti, per badare invece maggiormente ad altri elementi che caratterizzano il presupposto dell'imposta (14). Per rimanere nel campo delle imposte dirette — e più specificamente in quello dell'Irpef, dove la diversità di trattamento fra piccola impresa e lavoro autonomo è, allo stato attuale della legislazione, abbastanza rilevante — sarà bene fermare soprattutto l'attenzione sull'art. 49 del D.P.R. 597 dove, secondo un costume del legislatore tributario la particolarità della cui logica è stata notata (15), non si definisce affatto il lavoratore autonomo, bensì il reddito del lavoro autonomo o, per essere ancor più precisi, si dice puramente e semplicemente a quali tipi di reddito il legislatore intende praticare un determinato trattamento che, per comodità di riferimento, viene collegato con il concetto di lavoro autonomo.

Orbene, un attento esame dell'art. 49 e delle norme che ad esso si ricollegano può portare, credo, alla conclusione che non sono pochi i redditi ai quali la legge tributaria fa il trattamento dei redditi di lavoro autonomo sempre basandosi, più che sulla qualità del soggetto, sulla natura del reddito o dell'attività economica da cui esso proviene (16). Il comma 2 dell'art. 49 ha la caratteristica di una

(14) Senza qui ripetere le ragioni indicate nel par. 2, vorrei ribadire la mia convinzione circa l'importanza, solo relativa e non quindi decisiva, che ha, nel campo tributario, la qualificazione dei soggetti. Mi pare, del resto, che questa opinione, anche se non sempre nettamente espressa, emerga chiaramente dalla più autorevole dottrina tributarista.

(15) Può valere, anche in questo caso, il riferimento di cui alla nota n. 5.

(16) Si può osservare ancora una volta che ciò risponde ai principi tradizionali del nostro sistema fiscale e trova la sua legittimazione esplicita nell'art. 2 della legge n. 825 del 1971, per la riforma tributaria, dove al n. 14 si parla non già di classificazione di soggetti passivi ma di « classificazione di redditi in categorie ai soli fini della determinazione e dell'accertamento delle

« norma di chiusura » in quanto fa rientrare fra i redditi di lavoro autonomo tutti i redditi derivanti da attività personali indipendenti e non occasionali che non rientrano fra i redditi fondiari o fra i redditi d'impresa (commerciale). E questa formulazione impone, ai fini del nostro problema, un attento esame soprattutto dell'art. 51 dello stesso decreto.

L'art. 51, definendo i redditi d'impresa, considera tali non i redditi di tutte le imprese ma solo quelli di impresa commerciale. Sono peraltro parificati a questi ultimi :

a) i redditi di lavoro autonomo derivanti dalle attività commerciali di cui all'art. 2195 c.c. ;

b) le attività di prestazione di servizi a terzi, anche di carattere non commerciale, se organizzate in forma d'impresa.

Per un verso, dunque, la norma tributaria sottrae al trattamento di reddito d'impresa taluni redditi imprenditoriali non commerciali; per altro verso sottopone al trattamento dei redditi d'impresa anche redditi che tali non sarebbero secondo la nozione comune d'impresa.

Qual è, praticamente, l'effetto complessivo di queste deviazioni — se così si possono chiamare — dalle nozioni privatistiche?

Cominciando con le conseguenze ampliative del concetto di reddito d'impresa, si ha l'impressione che non siano molte le fattispecie non imprenditoriali ricongducibili sotto la previsione del comma 2 dell'art. 51. Sembra, infatti, del tutto eccezionale il caso di esercizio di una delle attività contemplate dall'art. 2195 c.c. senza consistente impiego almeno di beni strumentali o di mezzi finanziari. Forse è soprattutto per taluni tipi di venditori ambulanti, delle categorie più modeste (come sarebbero i venditori di caldarroste o di frutti di mare agli angoli delle strade) che può avversi — in linea teorica, ben s'intende, — l'acquisizione di una specie di qualifica imprenditoriale tributaria che per il diritto privato non ci sarebbe o sarebbe assai dubbia.

Quanto al comma 3 dell'art. 51 è appena il caso di avvertire che esso non opera un allargamento del concetto di reddito d'impresa, ma viene soltanto a limitare la restrizione operata per il fatto che in base al comma primo il trattamento di reddito imprenditoriale è applicato ai soli redditi d'impresa commerciale.

rispettive componenti del reddito complessivo con regole proprie a ciascuna categoria ».

Per il passato, risulta bene esplicita una massima della sez. II della Commissione Centrale delle Imposte (in *Giurisp. delle Imposte Dirette*, 1941, n. 71, col. 314) in cui si afferma che la classificazione dei redditi è in rapporto alla fonte produttiva, senza alcun riguardo alla persona del percipiente.

Venendo, ora appunto, alle conseguenze restrittive del concetto di reddito d'impresa derivanti dal comma 1 dell'art. 51, c'è da dire che, ove si accogliesse pienamente la tesi privatistica che considera non riconducibile nell'ambito dell'art. 2195 e.c. l'impresa artigiana, si arriverebbe alla conclusione che tutti i redditi di imprese artigiane (con la sola eccezione di quelli derivanti da attività di prestazione di servizi a terzi) sono, per la legge tributaria, fuori dell'ambito del reddito d'impresa e quindi, ai sensi dell'art. 49 D.P.R. 597, acquisiscono il trattamento dei redditi di lavoro autonomo. Ma anche a voler ammettere — come per lo più ritiene la giurisprudenza (17) — che le norme sull'artigianato lascino sussistere la possibilità che una impresa artigiana svolga attività di carattere industriale, rientrando quindi nella previsione dell'art. 2195 e.c., resta sempre ipotizzabile una larga casistica di imprenditori artigiani assoggettabili in sede Irpef al trattamento fiscale dei lavoratori autonomi perché produttori di beni attraverso tipi di organizzazione o di procedimento non aventi il carattere dell'industrialità. Sarebbe il caso di molti mestieri artigianali a carattere artistico tradizionale (come quelli del legno scolpito, delle maioliche non di serie, dei pizzi e ricami) nonché di molte altre attività produttive di beni esercitate con impiego modesto di lavoro estraneo e di mezzi meccanici, talché il prodotto non viene a perdere le caratteristiche proprie della produzione non in serie.

Le fattispecie di cui sopra andrebbero naturalmente ad aggiungersi ai casi in cui si applica il trattamento dei redditi di lavoro autonomo, e non quello d'impresa, perché fa difetto l'elemento « organizzazione » e ci si trova quindi di fronte a dei puri lavoratori autonomi; casi di cui si è parlato nel paragrafo precedente e che possono riguardare svariati tipi di artigiani — come, ad esempio, taluni idraulici, elettricisti, rilegatori, sarti e calzolai su misura, restauratori, ecc. — indipendentemente dal fatto che il loro mestiere sia menzionato o no nell'elenco ufficiale dei mestieri artigianali.

Bisogna dunque concludere che, per il diritto tributario e in particolare per quanto riguarda la disciplina dell'Irpef, esiste un notevole spazio per la collocazione di soggetti passivi cui spetta il trattamento fiscale di lavoratori autonomi. Ed appare, in definitiva, anche giustificata l'impressione — emergente anche dagli scritti di

(17) Cfr. sent. Cassaz., I sez. civ., 12 novembre 1973 n. 2976, in *Foro it.*, 1974, I, 719.

autorevoli tributaristi (18) — che la categoria fiscale dei redditi di lavoro autonomo abbia, anche fra le attività non intellettuali, una certa consistenza che va al di là di quella che la categoria, piuttosto marginale, del lavoratore autonomo non intellettuale possiede nel sistema del diritto privato.

Altra è la questione se questo spazio sia o no destinato a venire utilizzato in pratica, sembrando per lo meno dubbio che qualcuno — il quale eserciti abitualmente ed in modo indipendente attività economica di natura non intellettuale — trovi convenienza a veder trattato il proprio reddito come reddito di lavoro autonomo anziché come reddito d'impresa.

L'artigiano-imprenditore potrebbe anzitutto avere la sensazione (infondata sul piano giuridico ma non tanto infondata sul piano pratico) che ciò comporti la perdita della qualifica artigianale, con l'esclusione da una notevole quantità di benefici previdenziali, assistenziali, creditizi e protettivi in genere. Per l'artigiano non imprenditore, poi, questo rischio diverrebbe ancor più concreto perché legittimamente derivante da una possibile rigorosa applicazione della legge n. 860 del 1956, che parla soltanto di « imprese artigiane ».

In secondo luogo, anche a rimanere nel campo fiscale, se sul piano teorico può essere dubbio se sia preferibile il trattamento che la legge riserva ai redditi delle imprese minori o quello riservato ai redditi di lavoro autonomo, sul piano pratico sembra in molti casi preferibile il primo, anche a causa della norma dell'art. 25 del D.P.R. 29 ottobre 1973 n. 600, la quale pone una notevole remora alla possibilità di evasione di certi lavoratori autonomi, prescrivendo la ritenuta alla fonte per i compensi a loro corrisposti da imprese; mentre un analogo assoggettamento non è previsto a carico delle imprese che forniscono servizi dello stesso genere (19).

In definitiva si deve prendere atto, per quanto ciò possa sembrare singolare, del fatto che il lavoro autonomo — anche non intellettuale — è in genere trattato dalla legge con minore benevolenza rispetto all'impresa artigiana (intesa con la nota larghezza). E ci si deve rendere conto che ciò spinge i contribuenti a non farsi parte di

(18) Cfr. G. A. MICHELI, *Reddito d'impresa e imprenditore commerciale*, cit., *passim* e specialmente pp. 403-408.

(19) Credo che debba attribuirsi a questo motivo il caso, non infrequente nel campo dei servizi cosiddetti intermedi (come la consulenza ed assistenza alle imprese) di professionisti associati che preferiscono svolgere la loro attività sotto la veste di impresa commerciale, costituendo formalmente una società del tipo previsto dai capi II e seguenti del titolo V del codice civile.

ligente per avere, nel campo fiscale, il trattamento riservato ai redditi di lavoro autonomo. D'altro lato è assai dubbio che gli uffici fiscali, da parte loro, prendano l'iniziativa per correggere questa tendenza, data la complessità delle questioni che potrebbero sorgerne e la non grande rilevanza che avrebbe l'una o l'altra soluzione, nei singoli casi, agli effetti del gettito.

È prevedibile, in conclusione, che nel campo tributario — nonostante tutto quel che si è detto — pochi saranno i redditi tassati come redditi di lavoro autonomo fuori del campo delle professioni liberali o artistiche.

ARNALDO CIANI

Ancona,

*Facoltà di Economia e Commercio
dell'Università di Urbino*

APPUNTI E RASSEGNE

TRASFERIMENTI NON MONETARI CONTRO TRASFERIMENTI MONETARI: UNA FAVOLA DI SCIENZA FINANZIARIA (*)

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2.1 Tipi alternativi di trasferimenti: effetti di benessere per il beneficiario: trasferimenti di reddito. — 2.2 Segue: trasferimenti reali. — 2.3 Segue: l'integrazione dei prezzi. — 2.4 Segue: scelta 'tutto o niente' e tesseramento. — 2.5 Segue: conclusioni provvisorie. — 3. Inefficienza dell'integrazione dei prezzi: un tentativo di simulazione. — 4. Il conflitto fondamentale: i vantaggi del donatore e del beneficiario. — 5. La fine della favola.

1. Dopo che i cittadini del cantone Basilea, riflettuto a lungo, si erano messi d'accordo per migliorare la sorte dei meno abbienti tra loro, sorse un'aspra disputa sul modo di raggiungere questo obiettivo. Gli esperti interpellati raccomandavano infatti misure del tutto opposte. Mentre un gruppo sosteneva che per migliorare la sorte dei poveri si doveva unicamente ricorrere a trasferimenti di reddito o monetari, perché, grazie alla alta fungibilità del contributo, i poveri ne avrebbero tratto il maggior incremento di utilità, un altro gruppo era invece del parere che, per migliorare la condizione dei poveri, si dovesse procedere in modo del tutto diverso. A suo dire, i donatori, più che alla lotta contro la povertà in sé, erano interessati a ridurne certi effetti esterni, come, per esempio, lo squallore delle abitazioni dei poveri, che rappresentavano potenziali nidi di epidemie. Sarebbe perciò più opportuno realizzare solo trasferimenti non monetari, come la messa a disposizione di appartamenti o di sussidi agli affitti: la ripartizione del benessere in questo modo si modificherebbe a vantaggio dei poveri.

Ma il primo gruppo obiettava che questa conclusione non era probante qualora, anziché la ripartizione del reddito, si fosse presa in esame la ripartizione dell'utilità: i donatori giudicherebbero infatti le proprie prestazioni in modo diverso dai beneficiari e d'altra parte da tale redistribuzione trarrebbero parimenti un vantaggio. Anzi, muovendosi sul piano dell'utilità, la redistribuzione proposta porterebbe sì un beneficio a tutti, ma, alla fine dell'operazione, la ripartizione netta non differirebbe sostanzialmente da quella anteriore all'operazione. Al limite, essa potrebbe perfino migliorare a vantaggio dei ricchi.

(*) L'Autore ringrazia Thomas Passaglia per i preziosi consigli e suggerimenti ricevuti.

In questo lavoro vengono analizzate le due diverse soluzioni, in particolare verrà considerata la possibilità di accertare e valutare quelle prestazioni che — misurate in unità monetarie — migliorano chiaramente la sorte dei poveri. Poiché, in ultima analisi, l'interesse è rivolto all'incremento del reddito reale o del benessere, i problemi che si pongono si riassumono nei seguenti interrogativi: (1) quali effetti quantitativi, sul livello di utilità dei beneficiari, hanno i differenti trasferimenti ⁽¹⁾; (2) in qual misura è possibile, per il beneficiario, adeguarsi, nel senso di una massimizzazione dell'utilità, ai singoli tipi di trasferimento; (3) in qual modo il donatore può impedire che il beneficiario impieghi il contributo in modo indesiderato dal donatore; (4) qual'è l'inefficienza dei diversi trasferimenti, se si vuole preservare la sovranità dei consumatori; e (5) quali sono i conflitti tra le differenti strutture di consumo del donatore e del beneficiario e quali conseguenze ne vanno tratte per le differenti misure di redistribuzione ⁽²⁾.

2.1 Supponiamo che nella comunità presa in considerazione esistano solo due beni, il bene A e un bene 'numerario' N (per tutti i beni restanti) e che il benessere dei poveri, nel suo *insieme*, faccia parte della funzione di benessere dei ricchi ⁽³⁾. In questo caso i trasferimenti di reddito o di moneta costituiscono uno strumento a portata di mano per migliorare la situazione dei poveri (vedi *Figura 1*) ⁽⁴⁾.

Un trasferimento monetario in misura — in unità di A — di $A_0 A_1$ permette ai poveri di acquistare di più di entrambi i beni, per giungere al nuovo *optimum* del consumo P_s .

Effettuando un trasferimento reale ⁽⁵⁾ dello stesso ammontare ($A_0 A_1$) anziché un trasferimento monetario, non si realizza per il beneficiario un aumento di benessere maggiore, ma semmai uno uguale o inferiore, come vedremo subito. Se la motivazione è quella del donatore, esso non rappresenta uno strumento più efficiente.

(1) Con poche eccezioni, si presuppone che i mezzi per finanziare i diversi trasferimenti siano, indipendentemente dalla forma di questi, del medesimo importo.

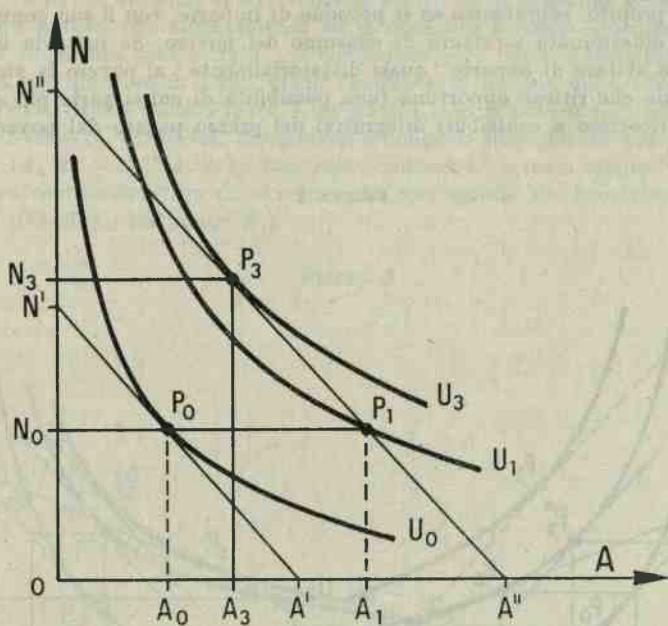
(2) Non interessa invece quale sia la forma di determinati trasferimenti (sociali) per raggiungere l'*optimum optimorum 'sociale'* (cfr. p. e. GARFINKEL, 1973), né il problema inverso, se cioè con una redistribuzione Pareto-ottimale tramite, per esempio, trasferimenti reali anziché monetari, avvenga parimenti un avvicinamento a tale *optimum* o se anzi si impedisca il raggiungimento di esso (cfr. tra l'altro DALY e GIERTZ, 1973). Come ha illustrato FREEMAN (1969, pp. 10 ss.), per chiarire questi problemi occorre disporre di una funzione del benessere sociale, che indichi la distribuzione ottimale.

(3) Si può con ciò giustificare l'impiego di imposte come misura redistributiva. La forma concreta di questi trasferimenti e imposte dipende dal tipo di altruismo. Se questo, per esempio, è diretto a migliorare la situazione di tutti coloro che stanno peggio, si giustifica una forma progressiva dell'imposta sul reddito (HOCHMAN e RODGERS, 1969). Se invece si vuole solo migliorare la sorte della classe di reddito più bassa, si giustifica la richiesta di trasferimenti proporzionali (cfr. FÜRSTENBERG e MÜLLER, 1971, soprattutto p. 634).

(4) Vedi p. e. BUCHANAN (1968, pp. 187 ss.).

(5) Per semplificare si definisce, *per ora*, «trasferimento reale» la messa a disposizione gratuita di un bene, *senza* alcuna condizione.

FIGURA 1



2.2 Come si è già accennato, sovente non è il potere d'acquisto o il benessere dei poveri a motivare un comportamento altruistico, ma il loro approvvigionamento con un determinato bene. Il donatore può cioè avere la precisa intenzione di effettuare un trasferimento reale. Sia esso nel nostro caso il bene A (*) e si supponga che ne venga messa a disposizione gratuitamente la quantità A_0, A_1 . Come risulta dalla *Figura 1*, il povero, scegliendo P_1 non può ottenere il medesimo incremento di utilità ($U_1 < U_3$), a meno che non riesca a muoversi lungo la retta di bilancio $N'A'$ fino a P_3 . All'uopo gli si offrono due possibilità: (a) rivendere (parti) del trasferimento reale (nel caso di appartamenti popolari mediante subaffitto) e/o (b) limitare l'acquisto in proprio del bene ora ottenibile (in quantità limitata) gratuitamente.

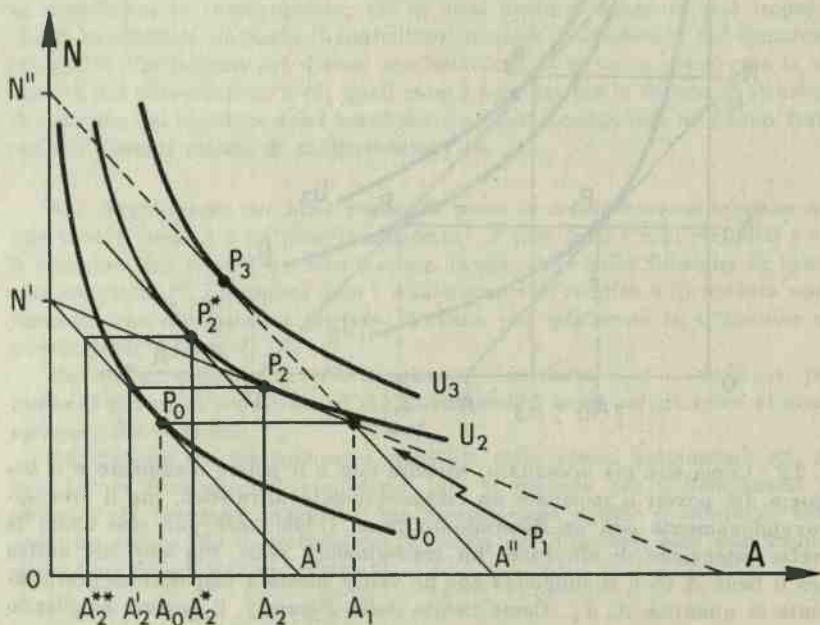
Il fatto che il trasferimento avvenga in forma non pecuniaria non è cioè una garanzia per raggiungere lo scopo esplicito o presunto del donatore. Persino un divieto di rivendita lascia aperta la possibilità al beneficiario di limitare i mezzi finora impiegati per l'acquisto di A a favore di un maggiore acquisto del bene N (?).

(6) Per esempio, la messa a disposizione gratuita di appartamenti (popolari).

(7) Un limite c'è soltanto nel caso che il beneficiario del bene offerto gratuitamente ne abbia acquistato finora così poco che, nonostante la completa rinuncia ad un acquisto in proprio, non sia possibile raggiungere il punto P_3 . In questo caso i trasferimenti reali per il beneficiario hanno un'utilità marginale relativamente bassa, tanto che può diventare interessante cercare di rivendere parti di essi aggirando l'esplicito divieto.

2.3 Il donatore potrebbe non tollerare che il beneficiario limiti gli acquisti in proprio, soprattutto se si propone di imporre, con il suo contributo, una ben determinata struttura di consumo del povero. Se tuttavia il ricco intendesse evitare di imporre 'quasi dittatorialmente' al povero la struttura di consumo che ritiene opportuna (una possibilità di cui si parla più avanti) egli può ricorrere a contributi integrativi del prezzo pagato dal povero (cfr. *Figura 2*).

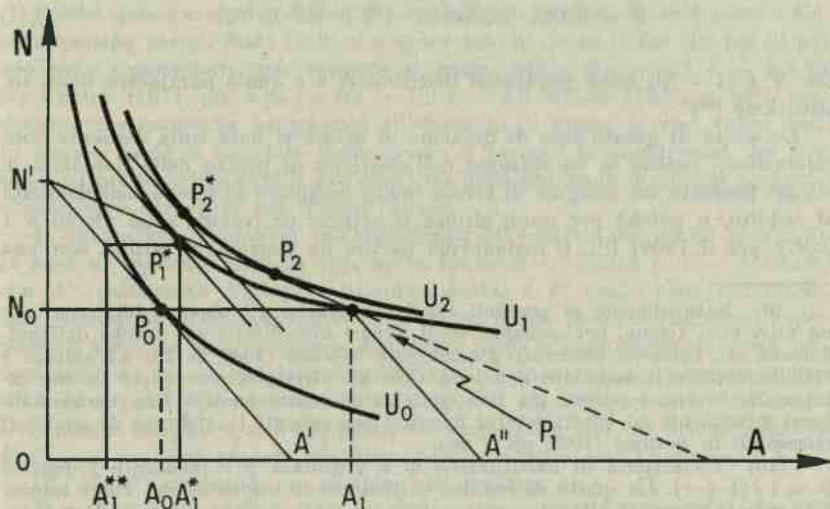
FIGURA 2



Supponiamo che i mezzi per sussidiare A non superino quelli impiegati finora per i trasferimenti di reddito. Ne segue che la retta di bilancio originale $N'A'$ (nella *Figura 2*) diventa $N'P_1A'$ e che il povero sceglierà come nuovo punto d'equilibrio P_2^* . Come risulta dalla *Figura 2* i mezzi a disposizione per integrare i prezzi *non* vengono sfruttati in modo completo. Il povero acquista nondimeno *di più* del bene A di quanto ci si aspetterebbe da un trasferimento reale o di reddito di maggiore entità: OA_1 (*Figura 1*) $< OA_2$ (*Figura 2*). Nel caso considerato le integrazioni di prezzo costituiscono cioè il mezzo comparativamente più efficace per spingere il povero verso la direzione voluta, cioè verso la struttura di consumo auspicata dal donatore. Le integrazioni di prezzo hanno, d'altra parte, lo svantaggio di essere inefficienti dal punto di vista dei poveri, poiché lo stesso livello di utilità che il povero può raggiungere con integrazione di A in misura di $A_2^* A_2$, può essere ottenuto con un trasferimento di reddito di solo $A_2^{**} A_2$ (da U_1 in P_2^*).

2.4 I poveri saranno spinti verso la struttura di consumo auspicata dal donatore ancora più efficacemente se il donatore concede gratuitamente il bene A in misura pari a $A_0 A_1$, a condizione però che il destinatario si impegni a non limitare in alcun modo l'acquisto in proprio di A effettuato finora. Come risulta dalla *Figura 3*, in questo caso il povero può raggiungere solo il livello U_1 di utilità, nonostante il maggior impegno da parte del donatore ($A_0 A_1 > A_1^{**} A_1^{*}$). In base alla condizione 'tutto o niente' il povero sceglierà cioè la struttura di consumo che corrisponde alle intenzioni del donatore (ON_0/OA_1 nel punto P_1).

FIGURA 3



Un ragionamento analogo vale anche per lo strumento più raffinato delle tessere (*), per il quale il povero ha diritto a ricevere, per esempio al prezzo $N' N_0$ (vedi *Figura 3*) la quantità OA_1 del bene A . Anche in questo caso il destinatario non ha la possibilità di raggiungere una struttura di beni $N/A > ON_0/OA_1$. Tuttavia, contrariamente alla condizione del 'tutto o niente' (per la quale non è possibile alcuna deroga da ON_0/OA_1) il povero può, nel sistema delle tessere e data un'adeguata posizione delle curve d'indifferenza, adeguarsi lungo la nuova parte realizzabile della retta di bilancio $P_1 A'$.

2.5 Come abbiamo mostrato con l'aiuto della rappresentazione geometrica (e come del resto è noto), diversi tipi di trasferimenti dello stesso ammontare monetario hanno differenti effetti sull'aumento di benessere dei beneficiari: sono perciò, dal loro punto di vista, diversamente efficienti. Il grado dell'efficienza (o dell'inefficienza) nel caso individuale viene determinato dal-

(8) Una trattazione ampia si trova in PAULY (1970), nonché in OLSEN (1971, in particolare pp. 168 ss.).

l'elasticità al reddito e al prezzo della domanda da parte dei beneficiari per il bene considerato (nel nostro caso per il bene *A*) e può, in linea di massima, venir determinato empiricamente. È quanto vogliamo illustrare sull'esempio delle sovvenzioni agli affitti nel cantone « Basilea campagna » (9).

3. Per quantificare l'inefficienza del sussidio dei fitti va specificata anzitutto una funzione di utilità, nella quale vengano adottati valori possibilmente compatibili con valutazioni empiriche dell'elasticità della domanda al reddito e al prezzo. Consideriamo perciò la seguente funzione *CES* (ad Elasticità di Sostituzione Costante):

$$U = U(\Psi \cdot A^{-r} + (1 - \Psi) \cdot N^{-r})^{-1/r}, \quad (1)$$

con Ψ e $(1 - \Psi)$ quali parametri distributivi e r quale parametro della sostituzione (10).

La scelta di questo tipo di funzione di utilità si basa sulla seguente considerazione: poiché la valutazione dell'elasticità al prezzo della domanda di alloggi presenta un margine di errore molto maggiore di quello dell'elasticità al reddito, e poiché per quest'ultima si ottiene un valore assai vicino a 1 (0,971 per il 1969) (11), è ragionevole partire da funzioni di utilità con una

(9) Naturalmente si possono analizzare anche gli aspetti del contributo ad altri beni (come, per esempio, certi generi alimentari) sul fronte dell'inefficienza ma, come ha osservato giustamente NOURSE (1966, p. 28) « L'abitare è visibile, mentre il mangiare non lo è. Così gli altri possono vedere in che cappuccie vivono i poveri, ma non quali siano i loro pasti ». Cfr. anche i diversi riferimenti ad effetti esterni negativi concernenti lo sviluppo di quartieri miserabili in SCHORR (1963, pp. 7 ss.).

(10) L'elasticità di sostituzione Φ è vincolata a r mediante l'identità $\Phi = 1 / (1 + r)$. La quota di reddito φ (dedotte le imposte) che viene impiegata per le spese di alloggio, senza alcun sussidio (affitto più riscaldamento, ma senza le spese per l'illuminazione, le pulizie ecc.) risulta essere per Basilea campagna il 20% in media, cioè un valore molto simile a quello accertato per gli Stati Uniti (BISH, 1969, p. 434; NOURSE, 1966, p. 30). Il parametro distributivo Ψ viene perciò scelto in modo che — per determinati valori di Φ — corrisponde alla grandezza di φ . Se per esempio per Φ si sceglie il valore 0,5 ($r = 1$), si ottiene il saggio marginale di sostituzione di

$$-\Psi \cdot A^{-2} / (1 - \Psi) N^{-2} = -p_A/p_N = -1,$$

con p_A prezzo di pigione prima del sussidio e p_N prezzo del bene numerario N , dove N è composto in modo che il suo prezzo per unità è di Fr. Sv. 1.—. Se si equiparano (siccome $\varphi = 0,2$) un'unità di A con quattro unità di N , per Ψ si ottiene 1/17 ovverosia 0,06.

(11) L'accertamento dell'elasticità di reddito è avvenuto in base alle spese per l'affitto delle economie domestiche di operai e impiegati nel 1969 nonché dei redditi mediani (dopo le imposte) nelle corrispondenti classi di reddito. Numerose analisi (p.e. MUTH, 1960; REIN, 1962, cap. 6) si basano invece anziché sulle spese effettive per l'affitto, sul valore di mercato degli edifici (compreso il suolo), come indicatore della domanda il che, considerando ora i redditi di tutte le economie domestiche, conduce a stime superiori dell'elasticità del reddito (1,193 per « Basilea campagna », 1969). Come ha mostrato DE LEEUW (1971, p. 2) tali differenze si possono in gran parte spiegare

elasticità di sostituzione costante: queste implicano sempre un'elasticità di reddito di uno e rendono perciò possibile proporre valori alternativi per l'elasticità al prezzo.

La maggior difficoltà nel determinare l'elasticità della domanda al prezzo sta nel fatto che per «Basilea-campagna» (come del resto anche per tutta la Svizzera) non esistono indici di prezzi di consumo sufficientemente regionalizzati e inoltre nel fatto che non è possibile standardizzare le caratteristiche fisiche degli appartamenti e infine nel fatto che non esistono dati che permettano di valutare eventuali distorsioni dell'elasticità di prezzo accertata sulla scorta dell'interazione degli effetti di domanda ed offerta (sull'indice dei prezzi).

Poiché questi e altri problemi (12) analoghi si pongono in altri paesi e siccome persino per gli Stati Uniti si dispone solo di poche stime che per di più non sono concordanti (per esempio si hanno stime tra — 0,7 e — 1,5 in DE LEEUW (1971, pp. 8 ss.) e tra — 1,0 e — 2,0 in LEE (1964, p. 88)), procediamo inversamente, assegnando all'elasticità di prezzo diversi valori dati. In questo modo è possibile circoscrivere il campo dell'inefficienza del sussidio dei prezzi. Altre analisi dell'elasticità della domanda di alloggi potranno circoscrivere ancora di più questo campo.

Il calcolo vero e proprio dell'inefficienza del sussidio dei prezzi vien fatto in base al seguente metodo (13): se la funzione di utilità è $U = U(A, N)$ con A quale unità d'alloggio (standardizzata) e N quale bene numerario, cioè riassuntivo di tutti gli altri beni, in un primo passo si individua l'*optimum* di consumo che l'economia domestica tende a raggiungere se vuole rendere massima la sua funzione d'utilità con un dato reddito, presupposto un sussidio al prezzo (sovvenzione dell'alloggio) di $\alpha\%$ delle spese per l'alloggio. L'economia domestica si vede pertanto confrontata con un prezzo effettivo di $(1 - \alpha) p_A$. Per rendere massimo il proprio utile essa tenderà $\alpha \cdot U^* = U^*(A^*, N^*)$ sfruttando un sussidio nella misura di $\alpha \cdot A^*$.

Il passo successivo consiste nel tenere costante il livello dell'utilità U^* e nell'assumere come prezzo d'affitto il prezzo originale p_A per unità standardizzata. Si passa quindi a valutare quale trasferimento di reddito o in

con il fatto che la relazione «spese per l'affitto-valore di mercato» diminuisce con l'aumentare del valore di mercato di un appartamento (fatto che si registra anche in Basilea campagna). Ai fini della nostra analisi interessa però solo il primo valore poiché anzitutto ci occupiamo solo di quelle classi di reddito che, per il suo importo al netto delle imposte, meritano un sussidio delle pigioni (esse rappresentano la maggior parte di beneficiari di appartamenti sussidiati); in secondo luogo perché il valore che è alla base della teoria della domanda dei consumatori è quello delle spese per unità e periodo di tempo (solitamente un anno) e non il valore di mercato di una unità statica.

(12) Si tratta di problemi che vengono in parte ampiamente trattati da HIRSCH (1975, pp. 45 ss.).

(13) Cfr. per quanto segue anche DE SALVO (1971), BISH (1969) e in particolare AARON e FUERSTENBERG (1971). L'inefficienza può essere facilmente stabilita geometricamente sulla scorta della *Figura 2*: misurate in unità di A , il donatore nel caso della sovvenzione dei prezzi impiega A'_1, A'_2 mezzi finanziari in più di quanto sia necessario per elevare il livello di utilità del povero a U_2 . In altre parole: la sovvenzione è meno efficiente del 100 (A_0, A_1, A'_1, A'_2) percento di un trasferimento di reddito.

moneta è necessario per portare l'economia domestica a quel livello di reddito con il quale — *senza* che avvenga un'integrazione dei prezzi — esso raggiunge lo *stesso* livello U^* di utilità. La differenza tra Y^* e il reddito originario (Y) dà la misura di quel trasferimento di reddito che aumenta l'utilità dell'economia domestica nella stessa quantità di un sussidio dei prezzi in misura di $\alpha \cdot A^*$. Il valore cercato dell'inefficienza del sussidio (in relazione al miglioramento procurato mediante un trasferimento di reddito) risulta quindi essere: $\alpha \cdot A^* - (Y^* - Y) / \alpha \cdot A^*$.

Se a φ si assegna il valore 0,2, mentre per l'elasticità al prezzo si assumono rispettivamente i valori $-1,5$, $-1,2$, $-0,8$ e $-0,6$ (14), e inoltre si tiene conto della possibilità che il sussidio alla pignone possa variare (tra il 10% e il 14%) e se infine si suppone che chi offre alloggi in affitto lo faccia a prezzi invariati (a breve scadenza), si ottengono i valori riportati nella *Tabella 1* come misura dell'inefficienza percentuale del sussidio rispetto ad un trasferimento di reddito.

TABELLA 1
INEFFICIENZA PERCENTUALE DEL SUSSIDIAMENTO DI PIGIONI

Sussidiamento del prezzo (in % delle spese per l'alloggio)		Elasticità al prezzo della domanda di alloggi			
		-0,6	-0,8	-1,2	-1,5
	10%	2,4	3,5	5,0	6,3
	15%	4,1	5,6	7,0	9,8
	20%	5,8	7,1	10,2	13,0
	25%	7,4	9,5	12,6	16,3
	30%	9,2	11,8	15,1	18,5
	35%	10,7	13,0	17,3	21,8
	40%	12,2	15,3	21,8	25,0

Se, per esempio, l'elasticità al prezzo ha il valore $-0,8$ e la riduzione dell'affitto, grazie al sussidio, è del 40%, con un trasferimento di reddito si può risparmiare in cifra tonda il 15% dell'importo impiegato per il sussidio, senza che il reddito reale dei beneficiari subisca una diminuzione.

Reciprocamente se i mezzi impiegati finora vengono trasformati del tutto in trasferimenti di reddito, ciò ha per il beneficiario l'effetto di un aumento del reddito reale dell'11% in cifra tonda, a condizione che prima dei sussidi egli spenda il 20% del reddito per l'affitto.

Tutto ciò non avviene in « Basilea-campagna » dove le classi meno abbienti in parte spendono di più per l'affitto, mentre le classi medie sono al di sotto del valore medio (che è più precisamente pari al 21% del reddito). Del resto la spesa per l'affitto in percento diminuisce, *ceteris paribus*, con

(14) Questi implicano come valori corrispondenti per l'elasticità di sostituzione 2,0, 1,5, 1,0 e 0,75. In verità si è proceduto nel senso inverso: per diversi valori dell'elasticità di sostituzione sono stati calcolati i corrispondenti valori dell'elasticità del prezzo.

l'aumentare del reddito, in modo che il valore dell'inefficienza effettiva del sussidio alle pigioni dovrebbe situarsi al di sotto dei valori indicati sopra, ottenuti sulla scorta di valori medi. Infine le economie domestiche che beneficiano di affitti sussidiati fruiscono in genere anche di altri sussidi, diretti o indiretti, così che il grado dell'inefficienza delle spese per la pigione dovrebbe essere pure più basso.

Non abbiamo analizzato più da vicino in qual misura le spese effettuate in « Basilea-campagna » a scopo di sussidio vadano corrette. Un motivo sta nella mancanza di statistiche utilizzabili. La ragione principale risiede però nel fatto che l'argomentazione svolta fin qui è logicamente rigorosa solo a condizione che con il miglioramento dell'alloggio dei meno abbienti si voglia raggiungere esclusivamente un miglioramento del loro benessere e non anche l'eliminazione di effetti esterni negativi che derivano ai ricchi dalle poco edificanti condizioni di alloggio dei poveri (per esempio il pericolo di epidemie, di un aumento della criminalità, ecc.). Ma proprio questo assunto è poco plausibile.

4. Se si suppongono funzioni di utilità interdipendenti (condizione necessaria perché siano resi plausibili i trasferimenti volontari), bisogna considerare anche l'aumento di utilità del donatore, il quale probabilmente non sarà indipendente dalla forma del trasferimento, in particolare dal modo di impiego di questo da parte del beneficiario. Solo se esistono effetti di utilità 'esterni' o se il donatore e il ricevente mostrano preferenze identiche (e la stessa elasticità di reddito in merito alla domanda di consumo del beneficiario) non si ha inefficienza. In tutti gli altri casi di effetti (fisici) esterni il conflitto fondamentale tra gli obiettivi del donatore e quelli del beneficiario conduce ad inefficienze: è perciò difficile giudicare chi approfitta di più dei trasferimenti volontari, se il povero o il ricco.

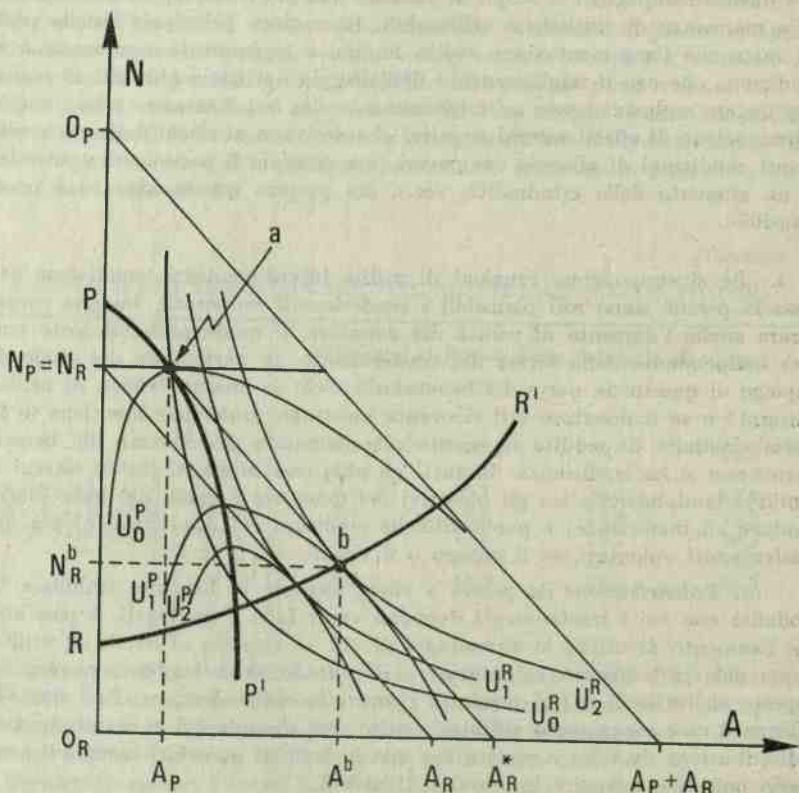
(a) *Redistribuzione da povero a ricco*: siccome il donatore stabilisce le modalità con cui i trasferimenti debbono venir fatti e impiegati, è possibile che l'aumento di utilità lo avvantaggi di più — rispetto al livello di utilità prima del trasferimento volontario — di quanto avvantaggia il povero — rispetto al livello di utilità prima di ricevere la redistribuzione. Può cioè verificarsi il caso menzionato all'inizio quello cioè secondo cui si manifesta una redistribuzione da ricco a povero ma solo in termini monetari mentre il contrario potrebbe avvenire in termini di utilità.

(b) *Redistribuzione da ricco a povero*: per effetto dello stesso atteggiamento altruistico del donatore, è anche possibile che, ad ambo i livelli (quello del reddito e quello dell'utilità) si manifesti una redistribuzione da ricco a povero, e ciò nel caso in cui il beneficiario non si comporti più, come supposto finora, in modo puramente passivo, ma cominci a limitare coscientemente l'acquisto in proprio del bene ritenuto di prima importanza dal ricco, per stimolare in questo modo il ricco ad aumentare la redistribuzione. Questo caso viene illustrato con l'aiuto della *Figura 4* (15), dove in ordinata è ripor-

(15) Cfr. per quanto segue anche CULYER (1971, pp. 297 ss.), il cui modello, che viene qui impiegato, per quanto si riferisca al sistema sanitario britannico, ha una validità più generale.

tato il reddito di entrambi gli individui in unità di N , con $O_R N_R$ quale reddito del ricco, e $O_P N_P$ il reddito del povero ($N_P = N_R$; O_P e O_R formano rispettivamente l'origine). Poiché la disponibilità per il povero (P) del bene A entra nella funzione di utilità sia del povero che del ricco (R), il bene A può venir considerato un bene pubblico (16). Come tale è riportato sull'ascissa della *Figura 4*. $N_R A_R$ costituisce la retta di bilancio del ricco e insieme la

FIGURA 4



linea di sostituzione tra il consumo proprio (di N) e la messa a disposizione del bene A per il povero. Le curve di indifferenza del ricco hanno la posizione usuale, con RR' quale luogo di punti di *optimum* del consumo a differenti livelli di reddito. La retta di bilancio del povero è, a prima vista, insolita, riprodotta da $N_P O_P$ (17). La linea che unisce gli *optimum* di consumo è in-

(16) Detto un po' diversamente: ogni bene che provoca un effetto esterno rilevante agli effetti di Pareto è per definizione un bene pubblico; cfr. in proposito per esempio MISHAN (1971, p. 11).

(17) Per costruire la menzionata «scatola di Edgeworth», nonché per la descrizione dettagliata della deduzione delle curve di indifferenza vedi in particolare SHIBATA (1971, pp. 33 ss.).

dicata da PP' . Supponiamo inizialmente che il povero si trovi in equilibrio, che cioè acquisti di A — prima di ogni trasferimento — la quantità $O_P A_P$ ($O_R A_P = N_P a$). Egli raggiunge così il livello di utilità U_0^P e procura in pari tempo al ricco un effetto esterno positivo, perché costui ora può sostituire i due beni — a mo' di nuova retta di bilancio — lungo la linea $N_R a A_R$ tra N e A .

Siccome però la quantità $N_P a$ procura ad R anche effetti esterni negativi, il ricco può migliorare la propria situazione — partendo dal punto a — influendo in modo positivo sul consumo del bene A da parte di P . Egli riesce cioè, spostandosi (sulla $a A_R$) verso il punto b ($U_2^R > U_0^R$) e rinunciando a $N_R N_R$ unità di N , ad effettuare un trasferimento reale a favore del povero (in misura di $O_R A^b$).

Il povero si viene così a trovare al livello di utilità U_1^P ($U_1^P > U_0^P$), ma può raggiungere un livello di utilità ancora superiore, se passa a restringere l'acquisto in proprio del bene A (fino a O). Egli ottiene in questo modo il livello di utilità U_2^P , e induce parimenti il ricco a giungere al livello inferiore U_1^R , e cioè a quel livello di utilità, che costui cercherebbe di raggiungere in mancanza di motivi altruistici.

In breve si potrebbe dire che il povero che non si comporti in modo del tutto passivo, ma in modo strategico, può impiegare l'altruismo del ricco come arma contro il ricco stesso, con lo scopo di ottenere da costui una quantità ottima (per lui povero) del bene A anche rinunciando completamente all'acquisto in proprio. Che un tale «sfruttamento» dei ricchi da parte dei poveri esista, è stato più volte dimostrato empiricamente (18).

5. Come mostra l'analisi, le due opinioni divergenti in tema di trasferimenti sono entrambe valide, a seconda di cosa si intenda per sovranità dei consumatori. Si può parimenti affermare che l'una e l'altra soluzione siano poco adatte, perché tra i pareri dei donatori e quelli dei beneficiari esistono fondamentali conflitti sugli obiettivi, che conducono ad inevitabili inefficienze: se il sussidio ai poveri viene fornito in modo da rendere massimo l'utile dei beneficiari agli occhi dei ricchi, una parte del contributo viene impiegata in modo inefficiente; se invece il trasferimento viene fatto in modo da tener conto del massimo utile dei ricchi, l'inefficienza del contributo si manifesta nel senso che il beneficiario, con un trasferimento fatto diversamente, potrebbe raggiungere un livello di utilità superiore.

L'analisi indica anche che alle ricorrenti proposte per misure efficaci a breve scadenza, cioè per trasferimenti diretti di reddito, si può opporre che

(18) Con esperimenti soprattutto psicologici: BERKOWITZ e DANIELS (1963) nonché SCHOPLER e BATESON (1965) mostrano che spesso i meno abbienti sfruttano la loro situazione per provocare sentimenti di vergogna tra i concittadini il che, a detta di numerose altre analisi (come ADERMAN e BERKOWITZ, 1970 e in particolare KREBS, 1970) è la fonte principale di offerte e altre prestazioni volontarie. Su scala maggiore un altro esempio si ha nell'atteggiamento di taluni paesi membri di blocchi difensivi: come è stato confermato in modo empirico — per esempio da OLSON e ZECKHAUSER (1966), YPERSELE DE STRIHOU (1967) e PRIOR (1968, pp. 84 ss.) — i paesi più poveri sono in grado di far sopportare ai paesi più ricchi una parte proporzionalmente superiore delle spese militari complessive.

con ciò si tien conto solo di una delle due parti e che questa procedura (come mostra il caso simulato) è più efficiente solo in caso di condizioni estreme. Infine si è però illustrato il paradosso secondo cui la richiesta spesso avanzata, di concedere possibilmente pochi trasferimenti di reddito diretti, può condurre alla situazione in cui i beneficiari assumono un comportamento strategico, riuscendo ad ottenere in tal modo dai donatori più trasferimenti reali che non con un sistema di trasferimenti monetari diretti.

WERNER W. POMMEREHNE

Università di Kostanz

RIFERIMENTI BIBLIOGRAFICI

- AARON H.J. - *Shelter and Subsidies*, Washington, Brookings, 1972.
- AARON H.J.-FUERSTENBERG G.M. - *The Inefficiency of Transfers in Kind: The Case of Housing*, *Western Economic Journal*, 9 (1971), 184-191.
- ADERMAN D.-BERCKOWITZ L. - *Observational Sets, Empathy and Helping*, *Journal of Personality and Social Psychology*, 2 (1970), 141-148.
- BERCKOWITZ L.-DANIELS L.R. - *Responsibility and Dependency*, *Journal of Abnormal and Social Psychology*, 66 (1963), 429-436.
- BISH R.L. - *Public Housing: The Magnitude and Distribution of Direct Benefits and Effects of Housing Consumption*, *Journal of Regional Science*, 9 (1969), 425-438.
- BUCHANAN J.M. - *What Kind of Redistribution Do We Want?*, *Economica*, 35 (1968), 185-190.
- CULYER A.J. - *Medical Care and the Economics of Giving*, *Economica*, 38 (1971), 295-303.
- DALY G.-GIFERTZ J.F. - *Benevolence, Malevolence, and Economic Theory*, *Public Choice*, 13 (1972), 1-19.
- DE LEEUW F. - *The Demand for Housing: A Review of Cross-Section Evidence*, *Review of Economics and Statistics*, 53 (1971), 1-10.
- DE SALVO J. - *A Methodology for Evaluating Housing Programs*, *Journal of Regional Science*, 11 (1971), 173-185.
- FREEMAN A.M. - *Income Redistribution and Social Choice: A Pragmatic Approach*, *Public Choice*, 7 (1969), 3-21.
- FUERSTENBERG G.M.-MUELLER D.C. - *The Pareto Optimal Approach to Income Redistribution: A Fiscal Application*, *American Economic Review*, 61 (1971) 628-637.
- GARFINKEL I. - *Is In-Kind Redistribution Efficient?*, *Quarterly Journal of Economics*, 87 (1973), 320-330.
- HIRSCH W.Z. - *Urban Economic Analysis*, New York, McGraw-Hill, 1973.
- HOCHMAN H.M.-RODGERS J.D. - *Pareto-Optimal Redistribution*, *American Economic Review*, 59 (1969), 542-557.
- KREBS D.L. - *Altruism. An Examination of the Concept and a Review of the Literature*, *Psychological Bulletin*, 73 (1970), 258-302.
- LEE T.H. - *The Stock Demand Elasticity of Non-Farm Housing*, *Review of Economics and Statistics*, 46 (1964), 82-89.

- MISHAN E.J. - *The Postwar Literature on Externalities: An Interpretative Essay*, *Journal of Economic Literature*, 9 (1971), 1-28.
- MUTH R.F. - *The Demand for Nonfarm Housing*, in: A.C. HARBERGER (Ed.) - *The Demand for Durable Goods*, Chicago, University of Chicago Press, 1960.
- NOURSE H.O. - *Redistribution of Income from Public Housing*, *National Tax Journal*, 19 (1966), 27-37.
- OLSEN E.O. - *Some Theorems in the Theory of Efficient Transfers*, *Journal of Political Economy*, 79 (1971), 166-176.
- OLSON M.-ZECKHAUSER R. - *An Economic Theory of Alliances*, *Review of Economics and Statistics*, 48 (1966), 266-279.
- PAULY M.V. - *Efficiency in the Provision of Consumption Subsidies*, *Kyklos*, 23 (1970), 33-55.
- PRYOR F. - *Public Expenditures in Communist and Capitalist Nations*, London, Allen & Unwin, 1968.
- REID M.G. - *Housing and Income*, Chicago, University of Chicago Press, 1962.
- SCHOPLER J.-BATESON N. - *The Power of the Dependence*, *Journal of Personality and Social Psychology*, 2 (1965), 247-254.
- SCHORR A. - *Slums and Social Insecurity*, Washington (D.C.), U.S. Department of Health, Education, and Welfare, 1963.
- SHIBATA H. - *A Bargaining Model of the Pure Theory of Public Expenditure*, *Journal of Political Economy*, 79 (1971), 1-29.
- YPERSELE DE STRIHOU J.V. - *Sharing the Defense Burden among Western Allies*, *Review of Economics and Statistics*, 49 (1967), 527-539.

PARITÀ DELLE ARMI E PROCESSO TRIBUTARIO (*)

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Composizione dell'organo giudicante. — 3. Sul difetto di misure cautelari di sospensione dell'atto impugnato. — 4. Sul difetto di istruzione preventiva. — 5. Poteri istruttori del giudice tributario. — 6. La mancanza dell'istituto della condanna alle spese.

1. Questo intervento muove dalla premessa che il processo tributario speciale abbia natura di processo giurisdizionale. Al di fuori di questa premessa, infatti, vien meno la possibilità di invocare l'applicazione delle garanzie costituzionali dell'azione — tra cui è da includere il principio di uguaglianza delle armi — al processo tributario che ha luogo dinanzi alle commissioni «amministrative», recentemente «revisionate» dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Uno sguardo alla disciplina previgente sarebbe, in questa sede, tutt'altro che superfluo. Sorto come complesso di organi di amministrazione al tempo stesso attiva e contenziosa, le commissioni sono divenute o sono state considerate, passando attraverso una vicenda singolare, che non può qui essere ricostruita, organi giurisdizionali, sebbene conservassero non pochi aspetti d'una disciplina pensata e modellata per organi amministrativi: ecco perché uno sguardo retrospettivo agevolmente discoprirebbe, nella vecchia disciplina, non pochi e clamorosi profili di violazione del principio di parità delle parti.

L'alternativa — non ignota ad una certa fase della giurisprudenza costituzionale — era quella di dedurre, da quegli aspetti, non già l'in-costituzionalità della disciplina di un organo giurisdizionale ma l'amministratività dell'organo e del procedimento.

Tutto ciò appartiene al passato: il presente ci riserva una disciplina nella quale, se molti miglioramenti sono stati introdotti, permane tuttavia la sostanza d'un processo nel quale una delle parti è... più uguale dell'altra.

La «revisione» recentemente attuata, infatti, è ben lungi dal soddisfare le esigenze d'un «giusto procedimento». Le Commissioni tributarie sorsero con il dichiarato fine di apprestare un giudizio «menomato», sottratto alle regole del contraddittorio, nel quale l'organo giudicante — nominato da una delle parti in lite — poteva avvalersi della scienza privata e non era tenuto a motivare i giudizi di fatto.

(*) Questo scritto riproduce, con opportuni ritocchi formali, ma conservandone i caratteri, l'intervento dell'autore al convegno su «La convenzione dei diritti dell'uomo e l'uguaglianza delle armi nel processo civile» svolto presso l'Università di Parma il 10 dicembre 1976.

Vien fatto di chiedersi, ora, se la permanenza d'una giurisdizione speciale per le controversie tributarie, sia da attribuire tuttora, non tanto alla « specialità » di queste controversie, e alle particolari nozioni tecniche che si richiedono per risolverle, quanto allo scopo politico di privilegiare l'amministrazione finanziaria.

Se ciò è vero, è la stessa esistenza d'una giurisdizione speciale che, allo stato attuale della disciplina di queste giurisdizioni, andrebbe posta in questione sotto il profilo dei principi di parità delle armi e del giusto procedimento.

Al riguardo, basti l'accenno che si è fatto: anche perché, a chi abbia ben presente gli sforzi compiuti dalla Corte costituzionale, anche a costo di *revirements* clamorosi, per salvare la permanenza delle Commissioni, non può non apparire utopistica ogni affermazione di radicale incostituzionalità della giurisdizione speciale dei tributi.

È segno di realismo allora, non indugiare su questi profili generali, e soffermarsi invece su punti specifici del processo tributario, che sollevano perplessità dal punto di vista dei principi del giusto procedimento.

2. Sul più macroscopico dei vizi della disciplina del processo dinanzi alle commissioni tributarie — quello che attiene alla composizione dell'organo — non ritengo di dover spendere più che poche parole, vuoi per l'evidenza del vizio, vuoi per l'abbondanza della letteratura in argomento.

Ricordo soltanto che le norme sulla composizione delle commissioni non garantiscono che i membri delle stesse siano tecnicamente idonei allo svolgimento del compito di giudicare liti che presentano talora grovigli inestricabili di questioni in fatto, estimative e di diritto, mentre possono esser membri delle commissioni persone la cui appartenenza all'amministrazione finanziaria o all'avvocatura dello Stato pone il pericolo di un *abusus* mentale visceralmente *pro fisco*. Sarebbe illuminante, in proposito, un'indagine sul fiscalismo delle commissioni, ed in particolare della Commissione centrale, la cui giurisprudenza oscillante sta appunto a significare che essa adotta pesi e misure volta a volta diverse, a seconda di come meglio profitti per gli interessi del fisco. Né è da tacere che possono esser membri delle commissioni persone designate da organi politici, con il che l'interesse delle « fazioni » s'insinua nel novero dei criteri decisori delle liti d'imposta.

Il difetto di imparzialità o, meglio, la parzialità del giudice a favore d'una delle parti, ridonda, come comunemente si riconosce, in alterazione della posizione di parità dei contendenti.

3. Nel diritto tributario, si fronteggiano due soggetti dei quali l'uno — l'amministrazione finanziaria — è dotato di *Hoheitliche Gewalt*, l'altro, in posizione di mera soggezione, di poteri d'impugnazione processuale. Una disciplina non congrua dei poteri di reazione processuale accordati ai cittadini rileva perciò non solo ai fini della garanzia costituzionale dell'azione, ma anche sul piano del principio di parità delle armi.

Quest'ultimo implica infatti, a nostro avviso, che vi sia equilibrio, innanzitutto sotto il profilo temporale (nel senso che sarà subito chiarito) tra poteri autoritativi della Finanza e poteri di azione del cittadino. Il principio di parità od equilibrio è leso quando l'esercizio dei poteri autoritativi è sottratto al controllo giudiziario o quando l'esecuzione dei provvedimenti può aver luogo senza previo controllo giudiziario. Ciò significa necessità che possano impugnarsi i provvedimenti di amministrazione attiva, e che possa altresì sottoporsi a controllo giudiziario anche l'autotutela di cui l'amministrazione è provvista per dare attuazione ai propri provvedimenti.

Sia i provvedimenti costitutivi di diritti di credito a favore del Fisco (avvisi di accertamenti) che quelli preordinati alla riscossione (ruolo, ingiunzione) sono impugnabili dinanzi alle commissioni. Tuttavia, pur in pendenza di ricorso, l'amministrazione può dare (parzialmente) esecuzione al credito iscrivendolo a ruolo o facendone oggetto di ingiunzione ed in pendenza di ricorso contro il ruolo o l'ingiunzione la Finanza può agire esecutivamente, con la conseguenza che l'eventuale accoglimento del ricorso può aver rilevanza in fatto di rimborso, ma nessun effetto spiega quale strumento di tutela preventiva.

Assume così risalto il difetto, in diritto tributario, d'una forma di tutela analoga a quella che, in diritto amministrativo generale, assicura al destinatario d'un provvedimento l'inibitoria, in sede d'incidente del processo d'impugnazione, innanzi ai tribunali amministrativi, e con funzione cautelare, dell'esecuzione del provvedimento impugnato.

4. Il tema della tutela preventiva richiama un altro difetto del processo tributario; si allude al difetto di istruzione preventiva.

Ritiene la giurisprudenza (Cass. 20 ottobre 1974, n. 3251) che il giudice ordinario possa disporre che si dia corso ad una istruzione preventiva in vista d'una futura controversia tributaria, sol quando la controversia attenga a questioni di cui può conoscere il giudice ordinario. Non è quindi ammessa l'istruzione preventiva in vista di controversie che riflettano questioni di valutazione estimativa.

Ora, se così stanno le cose — e nell'ipotesi che non sia possibile ammettere, in via analogica, l'applicazione delle norme del codice di rito civile circa l'istruzione preventiva al processo dinanzi alla Commissione — il sistema di tutela fornito al cittadino, nelle liti fiscali, presta il fianco ad obiezioni di legittimità costituzionale (sotto il profilo della parità di trattamento) tutt'altro che lievi.

La Finanza, fornita com'è, dalle varie leggi d'imposta, di poteri inquisitori esercitabili in qualsiasi momento, ed esercitabili con atti dotati di virtù probatoria privilegiata, può in qualsiasi momento agire per il reperimento della materia imponibile e procacciarsi le prove per il corretto esercizio dei poteri di imposizione.

Non così il cittadino, al qual è negato, quando ad esso incomba l'onere della prova relativa, il diritto di tutelarsi « preventivamente », in vista d'un temuto atto di imposizione che neghi il fatto che avrebbe l'onere di provare.

La nostra giurisprudenza costituzionale, assuntoi il compito di concretizzare e specificare il contenuto della garanzia offerta dall'art. 24 Cost., ha riconosciuto, in tale garanzia costituzionale, anche la tutela di quello che potrebbe dirsi il « diritto di difendersi provando », e cioè il diritto di avvalersi dei « mezzi di prova generalmente ammessi dall'ordinamento ».

Poste tali premesse, s'intende agevolmente come le prove riconosciute dal processo civile assumano il significato di parametro di validità costituzionale del diritto probatorio racchiuso nelle leggi processuali speciali.

La conclusione è allora che il difetto, nell'ambito del processo tributario, del procedimento di istruzione preventiva, integra, in quanto difetto di una prova generalmente ammessa dall'ordinamento processuale, una violazione dell'art. 24 Cost.; ma al contempo, in quanto resta così insoddisfatta un'esigenza probatoria del cittadino, mentre la Finanza ha altri mezzi — seppur extraprocessuali — per soddisfare le analoghe proprie esigenze, ne è violato il principio di parità delle parti nel processo.

5. La disciplina del processo tributario, se ignora l'accertamento tecnico preventivo, conosce l'accertamento tecnico disposto in corso di causa.

Peraltro notevoli dubbi sorgono in ordine alla legittimità di tale disciplina sotto il profilo della parità.

A norma dell'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, le commissioni di primo e secondo grado hanno « tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli uffici dalle singole leggi d'imposta ». I poteri istruttori del giudice, quindi, sebbene utilizzabili « al fine di conoscere i fatti dedotti in causa dalle parti », sono modellati su quelli dell'amministrazione.

La norma ha la sua matrice nell'origine stessa delle commissioni, che sorsero come organi di controllo amministrativo dell'operato dell'ufficio impositore. Essa ha invece non coerente collocazione nel sistema attuale, fondato sulla giurisdizionalità del controllo delle commissioni e sulla separazione tra amministrazione e giurisdizione.

Trattandosi di poteri inquisitori che hanno per oggetto il contribuente, vien fatto di osservare che l'esercizio di tali poteri, da parte della commissione, si risolve in una supplenza, nel senso che la commissione finirà con l'esercitarli quando non esercitati dall'ufficio, che pur avrebbe dovuto procedervi prima di emettere l'atto d'imposizione.

Il principio di parità viene così ad essere leso sotto un duplice profilo:
— in quanto si attribuisce al giudice il potere di inquisire una parte, al fine di dare sostegno probatorio alle affermazioni dell'altra, laddove non è previsto che analoghi poteri conoscitivi il giudice abbia nei confronti della Finanza, al fine di provvedere di supporto probatorio le affermazioni del ricorrente;

— in quanto l'avvalersi da parte della Commissione dei poteri *ex art. 35* implica che l'ufficio, che avrebbe dovuto farlo prima di emanare l'atto d'accertamento, non si sia avvalso tempestivamente dei medesimi poteri, ed abbia emanato un atto motivato con dati di fatto supposti più che accertati. Per tal modo, la Commissione assume un ruolo di supplenza delle carenze di azioni dell'amministrazione, in funzione di sanatoria di

atti di imposizione invalidi: funzione, cioè, di ausilio per una delle parti in lite, di cui non è chi non veda il contrasto con il principio di parità.

Rilievi analoghi — che, per brevità — non esplicito, possono essere sviluppati quanto alla facoltà delle commissioni di richiedere consulenze tecniche agli Uffici Tecnici Erariali, e non a consulenti non legati alle parti in lite.

6. Non ha cittadinanza, nel processo tributario, il principio *victus vitori*. Né tale carenza può essere supplita dall'astratta possibilità, per il ricorrente vincitore, di invocare, in un giudizio a parte, l'art. 2043, essendo, i requisiti di quest'ultima norma, difficilmente riscontrabili nella mera illegittimità di un atto amministrativo (cfr. Cass., 8 luglio 1968, n. 2330, in *Boll. trib.*, 1969, 715).

Per tal modo, le disfunzioni dell'azione amministrativa ridondano in un danno, per il cittadino, non ristorabile.

Certo, nel processo tributario la parte può stare in giudizio personalmente, senza ricorrere ad un difensore tecnico. Ma se il cittadino abbiente può provvedersi dell'assistenza d'un difensore tecnico di altissime capacità, la medesima possibilità non è consentita al non abbiente, il quale dovrà affrontare l'alea del giudizio — alea dipendente anche dalla tecnica processuale — in condizioni di intrinseca debolezza.

Se ciò configura una disparità di trattamento tra i cittadini, preme qui dire come difetti parità di armi in quel processo che veda fronteggiarsi l'amministrazione finanziaria, da un lato, rappresentata in giudizio da funzionari che, si presume, siano tecnicamente idonei a prospettare le ragioni dell'amministrazione, e dall'altra il cittadino-ricorrente, la cui difesa è condizionata dalla disponibilità di mezzi finanziari.

È un insegnamento chiovendiano quello che, « quando si è dato al privato il diritto di chiedere (almeno la facoltà del reclamo deve considerarsi come diritto) l'annullamento di atti amministrativi contrari al suo interesse (e spesso questa domanda non può proporsi che esclusivamente contro l'autorità) gli si è dato un diritto che vuol essere esercitato senza diminuzione di patrimonio: se no si rende incompleto » (CHIOVENDA, *La condanna alle spese giudiziali?*, Roma 1935, pag. 214).

Il difetto, nel processo tributario, della condanna alle spese, rende incompleto il diritto di reclamo: e se si considera, poi, che di fatto, è il cittadino e non già l'amministrazione che ne è condizionato nell'esercizio della difesa tecnica, è evidente come, accanto ad una violazione del diritto di difesa, si profili pure un'alterazione della posizione delle parti nel processo.

FRANCESCO TESAURO
Incaricato nell'Università di Parma

IL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO NELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (*)

1. L'analisi delle norme relative all'accertamento dell'iva presupporrebbe d'avere già qualificato il tributo sotto l'aspetto sostanziale. Poiché non è possibile far ciò in questa sede, neppure per cenni, sarà necessario postulare alcune qualificazioni, senza poterne dare dimostrazione *ad hoc*; in particolare che l'iva sia una imposta *indiretta*, e più precisamente una imposta *d'atto* e non già *di periodo*. Può essere interessante, a questo proposito, osservare subito che, per contro, il procedimento d'accertamento dell'iva appare modellato sullo schema dell'accertamento delle imposte dirette: tanto che alcune disposizioni, proprio in tema di accertamento, sono comuni all'iva e alle imposte dirette, avendo magari come antecedente storico una o più norme contenute nel T.U. sulle imposte dirette del 1958. Tuttavia, ciò che è forse più importante sottolineare — e il punto si ricollega alla qualificazione di imposte *d'atto* che si è qui postulata per l'iva (anzi ne è una indiretta ma non meno importante conferma) — è che l'accertamento, nell'iva, non è diretto a determinare una *differenza* (qual è, ad esempio, un reddito di impresa) ma una *pluralità* di operazioni imponibili e di deduzioni. Le norme sull'accertamento, in altre parole, non sono dettate in funzione della individuazione delle operazioni imponibili attive e passive (le quali ultime danno vita alle deduzioni) quali componenti di un *unico parametro* cui cummisurare l'imposta, ma solo in relazione alla determinazione delle operazioni attive da cui conseguia una imposta maggiore del dichiarato o della rettifica di quelle passive che a loro volta determinino un maggiore versamento (o un minor credito). Anzi, a ben guardare, l'art. 54 del D.P.R. n. 633, 3º comma, distingue fra «operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato» e «*inesattezza* delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto diretto alla detrazione». Il che conferma — la contrapposizione fra «operazioni» e «indicazione di operazioni» è sintomatica — in realtà, che per le deduzioni si deve parlare, per il contribuente, di *onere* in senso giuridico; come si evince del resto anche dalla considerazione che non vi è, sempre in ordine alle deduzioni, per il contribuente un *obbligo* di dichiarazione (art. 27, ultimo comma, art. 28, 2º comma). Sotto questo profilo, quindi, appare perfettamente razionale, e coerente col sistema, la norma dell'art. 55, in relazione all'accertamento induttivo,

(*) *Sunto della relazione detta al Convegno di studio su «Accertamenti e controlli tributari», tenuto a Trento il 10 e 11 maggio 1976.*

giusta la quale, determinato l'imponibile (operazioni attive) complessivo, si ammette in deduzione solo quanto dichiarato dal contribuente, cioè solo le operazioni passive indicate dal contribuente.

Se quanto precede è esatto, si può quindi concludere che la natura dell'iva quale *imposta d'atto* trova conferma nelle norme strumentali in tema di accertamento.

2. Per chi accetta la distinzione, elaborata da parte della dottrina, fra tributi con imposizione e tributi senza imposizione, par certo che l'iva debba ascriversi a questa seconda categoria. Ne consegue, pertanto, che l'accertamento, nel sistema dell'iva, è diretto non già a costituire una obbligazione d'imposta, bensì a verificare, se una (o più) obbligazioni d'imposta, già sorte, sono state adempiute, ovvero, in termini più generali, se il soggetto ha adempiuto ai propri obblighi formali e sostanziali.

Fra gli obblighi — formali — del soggetto assume un particolare rilievo quello della *dichiarazione*, poiché è l'atto (quando presentato) dal quale muove tutto il procedimento di accertamento. La dichiarazione annuale si presenta come una vera e propria dichiarazione tributaria, al pari della dichiarazione dei redditi: alla quale saranno applicabili, quindi, tutti i principi propri della dichiarazione dei redditi, elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza, non ultimo quello della *ritrattabilità*. Il punto però è dubbio per quanto concerne le deduzioni — non dichiarate o dichiarate in misura inferiore. Ma con tutta probabilità la dichiarazione iva, formalmente unica, contiene in realtà più atti: la dichiarazione dell'imposta dovuta, quella delle deduzioni spettanti etc., e solo il primo — siccome atto dovuto — può farsi rientrare nel *genus* dichiarazione tributaria.

Non rientrano invece nel *genus* suddetto le dichiarazioni mensili, trimestrali, ecc.; non lo sono perché esse non hanno la funzione che ha la tipica dichiarazione tributaria, quella cioè di portare a conoscenza dell'Amministrazione Finanziaria tutti gli elementi atti a rilevare quali siano gli elementi del presupposto di fatto della base imponibile e se l'obbligazione è stata adempiuta; esse hanno una funzione molto più limitata, quella cioè di essere strumentali per una immediata acquisizione di una parte del tributo. La dichiarazione mensile serve semplicemente come strumento di appoggio — per così dire — al fine di consentire allo Stato di ricevere subito, invece di aspettare la fine dell'anno, una parte del tributo. Tanto è vero che, l'ufficio può fare l'accertamento in relazione alla dichiarazione annuale e non alle dichiarazioni mensili, salvo il caso che vi sia un pericolo nella *riscossione*, il che conferma quindi che la dichiarazione mensile è proprio preordinata esclusivamente al fine della riscossione medesima.

3. Ai fini dell'accertamento, il decreto n. 633 prevede, agli artt. 51 e 52, i poteri dell'ufficio e la disciplina degli accessi, ispezioni e verifiche. Si è qui nella fase istruttoria, anteriore all'emanazione del vero e proprio avviso di accertamento. Non è questa la sede per soffermarsi sul contenuto di tali norme: ma va ricordato, in ogni modo, che l'art. 52 ha una

importanza particolare, in quanto si pone, se tale terminologia è lecita, un po' come norma base del sistema dell'accertamento tributario, essendo richiamato *in toto*, ai fini delle imposte dirette, dall'art. 33 del decreto sull'accertamento n. 600 ed integrando altresì il disposto dell'art. 35 della legge del 1929. Ora, l'applicazione delle sanzioni forma oggetto, in questo convegno, di una specifica relazione: ma è opportuno ricordare, almeno, l'art. 58, 4º comma, il quale prevede la possibilità per il contribuente di pagare 1/6 del massimo della pena pecuniaria relativa alle infrazioni contestate in occasione di accessi, ispezioni e verifiche. Il riferimento è reso necessario dal fatto che risulta che in alcune occasioni sia stato impugnato il verbale relativo davanti alle Commissioni tributarie. Ovviamente il verbale in questione non è un atto impugnabile proprio perché non è un accertamento. A questo proposito può rilevarsi che la disposizione dell'art. 58, 4º comma, è pienamente razionale qualora il contribuente abbia commesso infrazioni di carattere formale che non danno luogo ad addebito di imposta, in quanto in tale ipotesi è perfettamente logico che sia possibile estinguere l'obbligazione nascente dalla trasgressione. Tale possibilità peraltro diviene sostanzialmente assurda per le trasgressioni collegate al mancato pagamento dell'imposta. Intanto potrebbe accadere che il contribuente si avvalga della definizione *ex art. 58, 4º comma* e poi, ricorrendo ritualmente contro l'accertamento, l'imposta risulti non dovuta; il che costituirebbe una antinomia stridente. In secondo luogo, consentire una definizione di una sanzione, la cui esistenza ed entità sia in funzione dell'imposta, prima che risulti determinata l'imposta stessa nei modi voluti dalla legge, trasforma la definizione in parola, che presuppone necessariamente una sia pure atenica determinazione dell'imposta (effettuata, magari, nemmeno dall'ufficio competente ma dalla polizia tributaria) in una sorta di pre-acceramento, la cui anomalia nel sistema appare evidente.

4. Il legislatore ha collocato fra le norme relative all'accertamento annuale quelle in tema di presunzioni. Non si tratta invero di norme sostanziali, essendo le presunzioni in parola *iuris tantum*: e mentre non occorre soffermarsi sulle presunzioni gravi, precise e concordanti che, in base all'art. 54 l'ufficio può utilizzare ai fini della rettifica, meritano un cenno particolare quelle di cessione (e acquisto) di cui all'art. 53. Il primo rilievo da formulare è che, in assenza di tali specifiche presunzioni i fatti indicati nella norma non costituirebbero una prova sufficiente per ritenere l'esistenza di operazioni rilevanti ai fini dell'accertamento, il che, in sede di interpretazione sistematica, appare molto significativo, in quanto consente di individuare la gravità, precisione e concordanza delle presunzioni di cui all'art. 54 in maniera estremamente restrittiva. Va da sé, poi, che l'art. 53 non può trovare applicazione per quanto concerne i servizi, essendo la previsione normativa espressamente limitata ai beni.

5. Resta ora da dire di quell'atto che costituisce il fulcro di tutti i procedimenti di accertamento, vale a dire *l'arrivo di accertamento: genus* al quale appartengono sia quella che il legislatore ha chiamato *rettifica* sia l'accertamento induttivo; ma l'accertamento in rettifica altro non è

che un accertamento analitico. Tale forma di accertamento è quella, per così dire, normale, ed infatti l'ufficio può procedere ad accertamento induttivo solo nei casi tassativamente previsti dalla legge. La norma che prevede la possibilità del ricorso all'accertamento induttivo è però una norma che, si conceda l'espressione, va amministrata con molta oculatezza. L'esperienza, specialmente quella relativa alla abrogata imposta complementare, dimostra infatti come molte volte, l'accertamento induttivo di valori globalmente considerati (era il caso dell'art. 137 del T.U. del 1958) non abbia retto, davanti agli organi del contenzioso. Il problema, ovviamente, è soprattutto di motivazione. È forse bene sottolineare, ancora una volta (anche se il punto è stato oggetto di una specifica relazione) l'importanza della motivazione — così spesso trascurata dagli uffici — nel sistema dell'iva. Tanto più che accertamento induttivo non significa certo accertamento non motivato o induttivamente motivato: al contrario, questo tipo di accertamento richiede, in realtà, una doppia motivazione, dovendo l'ufficio dichiarare in primo luogo *perché* ricorre a tale metodo, in secondo luogo indicare gli elementi (non genericamente) in base ai quali si determina l'imponibile e l'imposta dovuta.

Una ulteriore distinzione concerne il momento in cui l'accertamento può essere effettuato.

Vi è intanto, come già accennato, l'accertamento ai sensi dell'ultimo comma dell'art. 54, quando vi sia pericolo per la riscossione: accertamento evidentemente cautelativo (e anticipato), al quale dovrà *ex necessis* seguire l'ordinario accertamento. La legge prevede poi, il c.d. accertamento integrativo, sulla base della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi. Anche tale tipo di accertamento ha dei precedenti, nel sistema: ma nell'iva esso ha una portata in un certo senso ancora più rigida di quanto non l'avesse in base al T.U. delle imposte dirette del 1958, che lo prevedeva all'art. 35. Il riferimento alla previgente normativa ha una sua utilità, sul piano interpretativo, giacché è evidente che i *nuovi elementi* cui si riferisce l'art. 57 vanno individuati anche sulla base della giurisprudenza — invero copiosa — che si era formata sull'art. 35. Il che porta ad escludere che possa essere considerato come un nuovo elemento la diversa valutazione di fatti già conosciuti — o che avrebbero dovuto essere già conosciuti — dall'ufficio. Ma l'art. 57 ha aggiunto un onere, a carico dell'ufficio, che l'art. 35 non prevedeva: quello di indicare nella motivazione anche gli atti o i fatti mediante i quali i nuovi elementi sono pervenuti a conoscenza dell'ufficio stesso. Il che lascia supporre che, ai fini dell'accertamento integrativo, l'ufficio possa avvalersi solo di quegli elementi di cui è venuto *legittimamente* a conoscenza e cioè attraverso l'utilizzazione di poteri attribuitigli dalla legge e non altrimenti.

FURIO BOSELLO

Professore incaricato nell'Università di Bologna

**RESOCONTO DEL CONVEGNO DI MACERATA
SU: « RIFORMA TRIBUTARIA E DIRITTO COMMERCIALE:
LE FATTISPECIE »**

I giorni 12 e 13 novembre 1976, organizzato dall'Istituto di Esercitazioni giuridiche dell'Università di Macerata, e in occasione dell'apertura dell'Anno accademico, si è svolto, nell'Aula Magna di quell'Ateneo, il Consegno su « Riforma tributaria e diritto commerciale: le fattispecie ».

Chi poteva temere che un esperimento interdisciplinare abbastanza inedito come quello maceratese si risolvesse nella celebrazione di una sorta di « dramma dell'incomunicabilità », ha avuto, invece, modo d'assistere ad un dialogo concettuale molto vivace.

Ne è testimonianza, per esempio, il dibattito sviluppatosi tra Giorgio Oppo e Augusto Fantozzi sul rapporto tra reddito d'impresa e reddito di lavoro autonomo, dibattito condotto tanto sul terreno dell'interpretazione degli artt. 49 e 51 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 597, quanto su quello, di vertice, dei problemi metodologici agitati attorno all'identificazione della commercialità.

I lavori sono stati aperti da una relazione di Giorgio Oppo su « Categorie commercialistiche e riforma tributaria ». Un vero e proprio censimento dei rinvii operati dal nuovo diritto tributario alle fattispecie del diritto commerciale e delle alterazioni da esse subite nel diverso ruolo di presupposti d'imposizione. Con la precisione e la padronanza sistematica che tutti conoscono, Oppo ha indicato, come criterio d'approccio ad una lettura interdisciplinare della riforma tributaria, una « presunzione » di omogeneità della categoria mutuata dalla sua propria sede nel contesto normativo mutuante.

Sul piano esegetico, tuttavia, il nuovo ordinamento tributario appare insofferente di questa omogeneità che il sistema raccomanderebbe: così è — almeno in materia di imposte dirette — per l'impresa. La nozione fiscale, da un lato non è coestensiva con quella di diritto comune, essendo ad essa affatto estranea tutta la materia agricola; dall'altro sembra più « intensa », perché annovera tra le sue componenti essenziali la commercialità. Ma, contemporaneamente, il concetto d'impresa, conosciuto dal diritto tributario, perde — secondo Oppo — rispetto a quello commercialistico l'elemento dell'organizzazione e funge allora da schema di qualificazione di ogni attività di produzione o di scambio a qualunque livello dimensionale organizzata e, financo, se « non organizzata in forma di impresa » (art. 51, 2º comma, cit.). Con esclusione delle sole attività liberali ed artistiche, che così esaurirebbero la zona del lavoro autonomo con-

templata dall'art. 49; e, nonostante il tenore della norma, sarebbe allora piuttosto l'art. 51 che non l'art. 49 ad interpretare un ruolo residuale.

Accade, però, che il diritto tributario fornisca felici conferme di tesi che, tra i privatisti, sono tuttora discusse: è il caso — per restare in tema d'impresa — della commercialità e, in particolare, del metodo della sua identificazione. Ora, secondo Oppo, l'art. 51 presuppone una lettura « in positivo » dell'art. 2195 c.c., che valorizzi i momenti dell'industrialità (n. 1), dell'intermediazione (n. 2), dell'ausiliazione di attività sicuramente commerciali (n. 5): una lettura che porta ad escludere che le materie agricola e commerciale esauriscano l'ambito della fenomenologia imprenditoriale. Solo usando questa cautela, infatti, si intende perché mai il legislatore abbia avvertito il bisogno di assimilare all'impresa commerciale le produzioni di servizi che non rientrano nell'art. 2195 cit., le alienazioni dei prodotti del fondo che eccedono « la normalità » e le attività astrattive.

Altro caso è quello dell'impresa familiare, della quale la legge Visentini ha confermato il rilievo solo personale, dettando un regime che sembra ispirato a principi coincidenti con quelli che reggono il trattamento fiscale dell'associazione in partecipazione.

Varie ed interessanti annotazioni in tema di tipologia delle società di persone e dei soggetti IRPEG, di commercialità della « forma » di esercizio, di nazionalità e sede della società hanno polarizzato l'attenzione dell'uditario stimolando successivi interventi.

Sulle fattispecie soggettive si è soffermato, in un'ampia e brillante relazione, Gian Antonio Micheli. La chiave di lettura della sua relazione va rintracciata nella parte dedicata all'identificazione dei centri di imputazione soggettiva delle attività di accertamento e riscossione dei tributi.

Non ogni soggetto su cui discendono dalla norma tributaria obblighi sostanziali e formali è soggetto passivo del tributo, e la diffusione della figura della solidarietà, in specie di quella dipendente con regresso per l'intero, testimonia soltanto del massimo rilievo assegnato dal legislatore tributario della riforma alle esigenze di certezza e di speditezza nelle procedure di determinazione e reperimento della materia imponibile e non, piuttosto, dell'espansione della categoria dei soggetti passivi del tributo (quei soggetti cui facciano capo, per intendersi, quei fatti indicativi di capacità contributiva che soli possono giustificare, a beneficio dell'Era-rio, prelievi non precari di ricchezza, in ottemperanza all'art. 53 Cost.).

È però vero che la tecnica adibita reagisce, alla sua volta, sui tratti fisionomici del tributo, che risulta tipizzabile come personale o reale, improntato ad un tono di più o meno intensa progressività, proprio in dipendenza di questa. Il valore teorico dell'indicazione non richiede d'essere qui sottolineato. Va piuttosto ricordato che se ne trae spunto da Micheli per ribadire il proprio convincimento intorno al carattere relativo dell'autonomia del diritto tributario: là dove, agli effetti dell'imposizione tributaria, risultino presupposte, per fattispecie evidentemente pluriqualificabili, categorie derivate da altri settori dell'esperienza dell'ordinamento giuridico, il rinvio assume carattere problematico, con facoltà per l'interprete di dissociare la figura giustributaristica dall'archetipo offerto dal

diritto comune, allorché le esigenze peculiari della funzione di acquisizione al fisco della ricchezza facciano premio sul principio dell'unità dell'ordinamento. Da quest'ordine di riflessioni e determinazioni prende luce l'illustrazione di un'ampia casistica, comprensiva di rinvii alle figure tipizzate tanto dalle leggi istitutive dei tributi diretti, quanto da quelle istitutive dei tributi sui trasferimenti di ricchezza.

Sull'« Evoluzione del concetto di impresa alla luce del nuovo ordinamento tributario » si è soffermato, nella sua relazione, Piero Verrucoli. Ritenuta angusta la prospettiva adottata dal codice civile nella disciplina dell'impresa, quella prospettiva, cioè, dalla quale si visualizza solo l'attività e così si abbandona alla normativa « speciale » il regolamento dei e la mediazione tra i fattori della produzione, Verrucoli si è inserito in quell'itinerario — sempre più seguito — che denunzia la divaricazione tra modello legale e realtà socio-economica dell'impresa. Gli elementi della fattispecie hanno subito e subiscono un processo di annacquamento: sicché oggi la politica del diritto in tema di impresa finisce col coinvolgere centri di operazione economica che, per più rispetti — ma la crisi dell'economicità e del binomio iniziativa-rischio è il più evidente — non sarebbero passibili di una qualificazione in termini d'impresa.

Unica nota che consente di conservare un collegamento tra modelli e realtà e che fornisce l'orientamento ad un'evoluzione già in atto della modellistica, è l'organizzazione, il coordinamento oggettivato dei fattori della produzione. E la riforma tributaria ben si inserisce in questo *trend*: al segno — dice Verrucoli —, ragionando sul 3º comma dell'art. 51 — che l'organizzazione in forma di impresa rende commerciali — ai fini della classificazione dei redditi — attività che, per il risultato produttivo e per le modalità d'esercizio, non sarebbero catalogabili tra quelle di cui all'art. 2195.

Salienti, nell'economia della discussione, sono poi apparsi certi sbocchi applicativi di questa idea centrale: in cortese polemica con Oppo, Verrucoli ravvisa nel regime tributario dell'impresa familiare e, segnatamente, nell'imputazione *pro quota* del reddito ai componenti della famiglia, una manifestazione « esterna » del rilievo dell'organizzazione imprenditoriale; come pure, solo sottolineando il tratto dell'organizzazione — talora come è noto, del tutto opacizzato dai teorici dell'impresa — gli par possibile rintracciare una giustificazione sistematica del distacco, voluto dal legislatore tributario, tra impresa e lavoro autonomo. Temi questi sui quali il Maestro romano non ha tralasciato di replicare vivacemente in chiusura dell'incontro.

Ad Augusto Fantozzi è toccato il compito di riproporre, da tributarista, il tema dell'impresa alla discussione.

La sua relazione procede dall'analisi della figura giustificataristica dell'imprenditore quale emerge dagli artt. 51 e 4, rispettivamente delle leggi istitutive dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e sul valore aggiunto.

La conclusione formalizzata è che non risulta introdotta nel nostro sistema impositivo una nozione categorica di imprenditore coincidente con quella di imprenditore commerciale, talché ai fini fiscali è imprenditore

commerciale sia chi esercita attività oggettivamente commerciali, senza essere imprenditore, sia chi eserciti imprenditorialmente attività non commerciali. Referenti d'una tale nozione, che ha carattere del tutto peculiare, non si rinvengono poi, secondo Fantozzi, nelle norme del codice civile e neppure nelle più diffuse dottrine giusprivatistiche. Né recherebbe smentita a questa determinazione — e qui si evidenzia un netto ribaltamento del ruolo assegnato alle due norme da Oppo — la disciplina fiscale del reddito di lavoro autonomo; che si estrae *a contrariis* proprio dalla definizione fiscale di imprenditore.

L'esame della disciplina fiscale delle attività precedenti l'inizio e seguenti la cessazione dell'impresa e delle attività delle imprese minori degli agenti ed intermediari di commercio; infine un accenno a forme positive anomale di trattamento fiscale del reddito di impresa, così come disciplinato dall'art. 34 della legge Visentini, hanno chiuso la relazione.

Esaurisce la parte dedicata alle relazioni l'esposizione di Euclide Antonini sul tema « Imposta sulle persone giuridiche e personalità giuridica ». Il relatore, esaminata la terminologia impiegata dal legislatore della riforma, ha tratto la conclusione che l'espressione « persona giuridica » figura, nelle diverse norme, con significato non univoco.

In particolare l'Antonini sottolinea come, nelle disposizioni intese a delimitare l'ambito dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, con l'anzidetta locuzione si è inteso indicare ogni soggetto diverso dalle persone fisiche. La conclusione è raggiunta sulla base della constatazione che l'imposta è applicata alle associazioni non riconosciute e alle società di persone non residenti. Le possibilità di esemplificare a questo proposito sono ritenute dal relatore notevoli. Si precisa, così, che, in talune disposizioni, il legislatore tributario si è riferito in modo inequivoco alle sole persone giuridiche, sicché l'interprete, per stabilire l'ambito di applicazione della legge tributaria, non può che far capo alla norma *extra* tributaria istitutiva della qualità in discorso in conformità di una tecnica normativa già molto diffusa nell'esperienza fiscale.

La discussione, innescata da relazioni tanto interessanti, è stata ricca. Soprattutto i cultori del diritto tributario hanno avvertito il bisogno di confrontare il proprio orientamento con quello emerso dalle relazioni dei colleghi privatisti.

Meritano di essere menzionati, gli interventi di Giancarlo Croxatto su normativa tributaria e bilancio d'esercizio, di Francesco Tesauro sul tema della responsabilità del liquidatore, di Arnaldo Ciani su lavoro autonomo e piccola impresa nella legge tributaria, di Leonardo Perrone sulla natura del reddito delle società immobiliari, di Giulio Tremonti sulla cessione d'azienda.

Tra gli interventi « commercialistici » si è segnalato quello di Libonati sul bilancio. Due i punti salienti toccati: la superfluità, a fini fiscali, dell'approvazione del bilancio, fenomeno questo che si afferma non seconosciuto anche in sede privatistica (il bilancio di gruppo, legislativamente introdotto dalla 206, per Libonati, non solo non deve essere approvato, ma, probabilmente, neppure comunicato ai soci); e il divario tra i criteri

di valutazione degli immobili in bilancio (costo storico) e la rilevanza che l'incremento del loro valore presenta ai fini INVIM.

Ascoltati anche gli interventi di Pietro Masi sulla pluralità di attività e di imprese nel nuovo diritto tributario e di Paolo Spada sulle società ed associazioni « atipiche » fra artisti e professionisti.

Gradita, infine, anche la voce di uno studioso di diritto internazionale, Pasquale Paone, che, in un intervento seguito con grande interesse, e spunto di ulteriore discussione, ha parlato della soggezione tributaria degli stati stranieri e delle organizzazioni internazionali.

Alcune osservazioni di sintesi di Micheli hanno concluso l'incontro.

La pubblicazione degli atti è attesa a breve termine.

RECENSIONI

GIANANDREA GOISIS, *Rendimenti di scala ed efficienza economica nella produzione di servizi ospedalieri*, Milano, Giuffrè, « Studi di Economia Politica » dell'Istituto di Scienze Economiche e Statistiche della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Milano, n. 1, 1976, pp. 168, L. 4.000.

Il volume apre la collana degli studi di economia politica dell'Istituto di scienze economiche e statistiche della Facoltà di giurisprudenza dell'Università degli studi di Milano. Come indicato nel titolo, il volume ha per oggetto le funzioni della produzione, dei costi e della domanda nel settore degli ospedali pubblici. La trattazione ha carattere di generalità, pur basandosi su dati statistici e procedendo a stime econometriche attinenti alla situazione della Lombardia. L'Autore anzi precisa come un'indagine sul sistema sanitario, tanto ampio per utilizzazione di risorse e rilevanza sul benessere sociale, necessariamente investa il problema generale dell'efficienza del settore pubblico dell'economia. Il settore sanitario infatti è uno dei maggiori settori, caratterizzati da intervento pubblico in varie forme, nei quali le unità produttive non vendono i prodotti a prezzi di mercato e non si propongono di massimizzare il profitto (ciò è vero certamente in Italia, dove l'assetto previdenziale e assicurativo rende diffusissime le prestazioni sanitarie gratuite e semigratuite). È chiaro dunque il nesso della trattazione con uno dei problemi centrali della finanza pubblica.

La trattazione è impostata come tentativo di applicare al settore sanitario le teorie della produzione, dei costi, e della domanda quali si sono formulate con riferimento ai settori dell'economia più propriamente privatistici o di mercato. A tale tentativo ostano naturalmente le caratteristiche del settore sanitario che fanno di questo un settore così facilmente degenerante rispetto all'economia di mercato: difficoltà di definizione del prodotto, criteri di gestione ispirati a valori umanitari e sociali, commistione con istituzioni universitarie e di tirocinio professionale, ignoranza dei consumatori, finanziamento previdenziale e assicurativo. Il tentativo sembra tuttavia imporsi. Da un lato, infatti, fenomeni accertati per il settore ospedaliero, quali la notevole dispersione di costi per unità di prodotto variamente definita (caso trattato, giornata di degenza, ecc.) in condizioni apparentemente omogenee, il razionamento dell'offerta a fronte di eccessi di domanda, il mantenimento di capacità eccedente sulla utilizzazione media di periodo, appartengono evidentemente all'ambito della teoria consolidata della produzione e della domanda. D'altro lato, gli sviluppi della teoria dell'impresa, che riconosce ormai come normale l'esistenza di produzioni congiunte, di obiettivi molteplici, e di strutture decentrate, e gli sviluppi della teoria della domanda, che riconosce ormai come normale la dipendenza del consumatore dalle più diverse suggestioni, sembrano ben suscettibili di applicazione al settore « non di mercato » dell'economia.

I risultati maggiori dell'opera sono presentati nei capitoli che trattano rispettivamente della funzione di produzione, della funzione di costo e della funzione di domanda. La funzione di produzione del settore ospedaliero è specificata assumendo quale prodotto principale i servizi curativi, rappresentati dal numero dei casi trattati ponderato per categorie diagnostiche, e quali prodotti collaterali i servizi di scuole infermieristiche e di centri universitari, resi all'interno degli ospedali. Quali mezzi di produzione principali sono assunti il numero di posti letto (rappresentativo del capitale fisso) e l'ammontare dei servizi medici (in termini fisici e in valore). Questi mezzi di produzione, considerati tra loro sostituibili, sono distinti da mezzi di produzione quali i servizi ausiliari sanitari e i servizi amministrativi, considerati limitazionali in una prima stima, e conglobati con i mezzi di produzione principali in una successiva stima che utilizza dati in valore. Sottoposta a stima, in base a dati statistici disponibili per la regione lombarda, ed in varie forme, tale funzione di produzione permette di accettare significative elasticità di scala e di sostituzione, ed in particolare il diverso andamento dei rendimenti di scala all'interno di diverse classi dimensionali di ospedali. Posto che a diverse dimensioni degli ospedali corrispondono diverse combinazioni ottime di mezzi di produzione, l'Autore deduce l'opportunità di accrescere le dimensioni degli ospedali minori (di zona) e di integrare la rete di questi con ospedali di notevole dimensione (particolarmente atti al trattamento di casi rari e specialistici).

La trattazione della funzione di produzione è completata ed estesa dalla successiva trattazione della funzione di costo. Questa ha per oggetto i soli costi variabili, a causa di limiti nella disponibilità oltre che nella significatività dei dati rilevati nel settore. I costi sono considerati in funzione non solo del numero dei casi trattati, ma anche del numero delle giornate di degenza. Varie equazioni sono specificate o stimate, per evidenziare e calcolare la rilevanza di vari fattori nella determinazione dei costi. Si ottengono in particolare i risultati seguenti. La notevole dispersione dei costi medi per caso trattato si spiega in buona misura con la diversa natura dei casi trattati nei diversi ospedali (diverse categorie diagnostiche si differenziano per notevoli differenze di costo). Riguardo all'effetto sui costi medi di una maggiore o minore utilizzazione della capacità produttiva, significative variazioni dei costi dipendono da variazioni della lunghezza media di degenza, mentre meno rilevante risulta l'effetto sui costi di variazioni del tasso di saturazione degli ospedali. Il costo marginale per caso trattato è decisamente inferiore a quello medio, confermandosi l'importanza dei costi fissi (tra i quali sembra possano considerarsi i costi per il personale medico e non medico).

Questi risultati inducono l'Autore a suggerire una politica volta ad incentivare l'utilizzazione delle strutture esistenti, soprattutto attraverso una riduzione dei tempi medi di degenza (aumenti dei tassi di saturazione dei posti letto non solo permetterebbero minori economie, ma anche potrebbero contrastare fondate esigenze di mantenere capacità di riserva a fronte di « punte » di domanda). È confermata l'opportunità di una rete di ospedali di zona (accresciuti in dimensione rispetto a quella attuale) integrata da ospedali di notevole dimensione.

È infine trattata la funzione della domanda. Questo tema presenta particolari difficoltà, ai fini della determinazione di criteri di efficienza nella produzione di servizi ospedalieri. La particolare ignoranza, e dipendenza dai produttori, dei consumatori in campo sanitario, infatti, accresce le già notevoli perplessità che l'attribuzione alla domanda di un ruolo importante nella determinazione di criteri di efficienza può suscitare in campi nei quali la sovranità del consumatore è più facilmente giustificabile. Le difficoltà si accrescono quando, come nel caso italiano, prevale la gratuità dei servizi, con conseguente ricorso a mezzi di razionamento diversi dai prezzi. L'Autore dapprima accerta la sussistenza di un forte « effetto di disponibilità », ossia di una stretta correlazione fra consumo e disponibilità (dipendenza della domanda dall'offerta) nel settore ospedaliero, con ciò confermando i risultati di precedenti ricerche nel caso italiano. In particolare accerta che l'effetto di disponibilità, disaggregato nelle sue componenti, incide maggiormente sui tassi di ricovero che sulla durata media delle degenze, e che l'eventuale scarsità di strutture ospedaliere non coincide se non in minima parte con una loro più intensa utilizzazione, ma si traduce pressoché integralmente in un razionamento dei ricoveri. L'Autore successivamente specifica, e sottopone a stima, funzioni di domande più complesse, nelle quali si considerano come variabili dipendenti alternativamente i tassi di ricovero, la durata media delle degenze, il tasso di utilizzazione dei posti letto, e come variabili indipendenti la copertura assicurativa, la disponibilità di strutture ospedaliere, la disponibilità di presidi sanitari alternativi, il reddito *pro capite*, la densità della popolazione, l'età della popolazione. Il grado complessivo di capacità esplicativa delle equazioni risulta elevato. In particolare si accertano: l'importanza (confermata) della disponibilità di strutture; un effetto di reddito significativo per durata media delle degenze ma pressoché irrilevante per tassi di ammissione; l'importanza della disponibilità di medici generici (significativa sostituibilità tra presidi sanitari diversi); l'irrilevanza della densità e dell'età della popolazione; la correlazione tra copertura assicurativa e tassi di ammissione.

Nel volume in esame si conseguono dunque numerosi ed importanti risultati, che effettivamente sembrano trascendere la specifica realtà lombarda, per assumere un più generale significato nella formulazione di criteri di efficiente allocazione delle riserve nel settore sanitario. La trattazione si segnala per l'uso critico dello strumento econometrico, del quale si sfruttano tutte le capacità senza pretendere di tutto spiegare o quantificare. Altri settori dell'economia pubblica, come l'Autore confida, potranno utilmente essere studiate nella stessa impostazione. (EZZIO LANCELLOTTI).

BALDASSARRE SANTAMARIA - *Le ispezioni tributarie*, Milano, Giuffrè, 1977, pp. 326, L. 8.000.

Alla prima fase, prevalentemente dedicata alla emanazione delle leggi fondamentali nonché dei provvedimenti integrativi e correttivi il cui flusso alluvionale ci augureremmo di veder cessare al più presto, si sta sostituendo nell'*iter* applicativo della riforma tributaria una fase prevalentemente accer-

tativa della corretta conoscenza ed applicazione delle norme tributarie da parte dei contribuenti. Giustificata altresì dall'evidenza di evasioni macroscopiche, cui l'opinione pubblica appare sempre più sensibile, la fase dei controlli è stata resa più efficace anche attraverso l'adozione di adeguate misure legislative, relative agli accertamenti a campione e al coordinamento dei poteri dei diversi organi di polizia tributaria, che segnano — in attesa della integrale meccanizzazione delle procedure — l'adeguamento del nostro ordinamento anche sul piano dell'accertamento a modelli stranieri caratterizzati dalla qualità e dalla profondità piuttosto che dalla generalità delle verifiche.

Per queste ragioni il lavoro del Santamaría, come mette in evidenza nella prefazione il prof. Micheli, appare di viva attualità in un momento in cui l'accertamento realizzato mediante ispezione si avvia a sostituirsi tendenzialmente a quello finora prevalente ed operato a tavolino da parte degli uffici. Ne discende l'esigenza di definire la natura giuridica, i poteri, i limiti e le modalità operative delle varie forme di ispezioni tributarie, esigenza cui il volume fornisce in genere risposte soddisfacenti e motivate. Rispettoso della duplice esigenza teorica e pratica della collana in cui il volume è apparso, l'Autore si preoccupa in primo luogo di definire l'ambito della materia con riguardo al diritto processuale, amministrativo e tributario e, quindi, scendendo all'esame della potestà impositiva, di definire i fondamenti e i limiti costituzionali nonché la natura giuridica che riconduce al concetto di funzione (pag. 25). Questa conclusione, che pure è condivisibile, avrebbe forse potuto essere ulteriormente motivata, sul piano strutturale, oltre che con il ricorso ai caratteri della frequenza e della tipicità degli atti di controllo. A conclusione della parte teorica, l'Autore esamina la natura dell'atto ispettivo alla luce della teoria del procedimento ed esemplifica i diversi tipi di atti indicandone i soggetti attivi.

Nella parte seconda l'Autore esamina in concreto le diverse ipotesi di attività di polizia giudiziaria e di polizia tributaria, classificandole sia in ragione dei loro diversi caratteri (accessi, ispezioni, ricerche, ecc.) sia in ragione dei diversi tributi per cui esse sono previste e quindi in ragione delle diverse disposizioni che le regolano. Questa parte è di particolare interesse per tutti coloro che vogliono avere una informazione completa su un insieme di attività e di problemi, di regole poco studiati dalle opere tradizionali di diritto tributario. Un interessante capitolo è dedicato agli accessi, ispezioni e ricerche negli studi professionali. In esso mentre è contenuta l'importante affermazione (pag. 191) che la natura caratterizza l'attività svolta, con la conseguenza che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica sarà necessaria anche nel caso di attività obiettivamente professionali esercitate da soggetti titolari di redditi d'impresa, non adeguata motivazione è data al dissenso espresso rispetto a recente pronuncia giurisprudenziale relativa ai limiti della tutela tributaria del segreto professionale. Il volume si conclude con un capitolo che esamina le potestà di ispezione in materia valutaria, in cui l'Autore rileva l'ulteriore espansione dei poteri attribuiti alla polizia valutaria attraverso la loro identificazione con quelli attribuiti dalle recenti leggi all'Ufficio Italiano dei Cambi.

Si ricava complessivamente, dalla lettura del libro, la sensazione di questa progressiva crescita dei poteri ispettivi attribuiti alla polizia tributaria: e non può che salutarsi con favore la pubblicazione di questo lavoro che cerca di dare un quadro completo e obiettivo della loro portata e dei loro limiti. È da auspi-

care che questa materia non sia più oggetto esclusivo dello studio di funzionari della polizia tributaria, ma venga affrontata anche dai cosiddetti laici, perché si pongano in luce anche nell'ottica del soggetto passivo i problemi giuridici e soprattutto pratici finora troppo spesso abbandonati alla prassi amministrativa e alla consuetudine. Il volume è scritto in modo semplice e chiaro, talora con qualche ridondanza. Esso costituisce nel complesso un lavoro egregio, molto utile per chiunque, pratico o studioso, voglia avvicinarsi alla materia delle ispezioni tributarie. (AUGUSTO FANTOZZI)

NUOVI LIBRI

SCIENZA DELLE FINANZE

AA. VV. - *Crisi della teoria economica e crisi del capitalismo.*

Milano, Angeli, 1976, pp. 183, Lit. 3500.

Questo libro raccoglie i contributi di sei noti studiosi (LIPPI, CARANDINI, LA GRASSA, PEDONE, SOMOYOI, VERCCELLI) e intende sottolineare come la « crisi » della teoria economica procederebbe di pari passo con la « crisi » del capitalismo, ai cui problemi la teoria economica non riuscirebbe a fornire risposte convincenti. Il volume sottolinea anche come la crisi della scienza economica non investe soltanto il versante della teoria economica « borghese », ma anche, per alcuni versi, il versante della teoria economica marxista, i cui autori hanno di fronte a sé il difficile compito di sciogliere alcuni nodi problematici con il massimo di spregiudicatezza intellettuale.

AA. VV. - *Il governo democratico dell'economia.*

Bari, De Donato, 1976, pp. 392, Lit. 5000.

Relazioni e interventi al convegno su « Assemblee elettive e organismi pubblici di intervento nell'economia », promosso dal Centro studi e iniziative per la riforma dello Stato e dall'Istituto Gramsci, tenuto a Firenze nell'aprile 1976. I saggi di più ampio respiro ospitati dal volume sono di MAZZOCCHI (*Indirizzo politico e ruolo economico dell'impresa pubblica dal centrismo al centro sinistra*), DE CECCO (*Banca d'Italia e « conquista politica » del sistema del credito*), D'ANTONIO (*Stato ed economia nel Mezzogiorno dagli anni '50 ad oggi*), AMATO (*Il ruolo dell'Esecutivo nel governo delle partecipazioni statali*), G. BERLINGUER (*Riqualificazione dei soggetti giuridici-politici*), RUFFOLO (*Strutture delle istituzioni e sviluppo democratico. Il nodo della pubblica amministrazione*).

AA. VV. - *Il modello econometrico dell'Università di Bologna: struttura e simulazioni.*

Bologna, Il Mulino, 1976, pp. 257, Lit. 7.500.

Questo volume riporta le principali caratteristiche strutturali del modello econometrico dell'economia italiana elaborato dall'Istituto di Scienze Economiche dell'Università di Bologna. Il modello, frutto di un lavoro congiunto di un gruppo di ricercatori intrapreso sin dal 1970, si colloca in un più ampio progetto internazionale che ha per oggetto lo sviluppo di un modello del commercio internazionale attraverso il collegamento di singoli modelli nazionali. Questo modello non presenta caratteristiche tali da differenziarsi radicalmente dagli altri oggi esistenti (tra i più noti ricordiamo quelli di Sylos Labini, della Banca d'Italia, e quello dell'Università di Ancona), tuttavia esso sfrutta le esperienze dei modelli più collaudati tentando di verificare ed adattare alcuni recenti sviluppi della teoria macroeconomica alla realtà italiana.

(*) 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.

AA. VV. - *La delega delle funzioni nella Regione Campania.*

Napoli, FORMEZ, 1976, pp. 340, s.i.p.

Il volume si inserisce nel dibattito sul tema della delega di funzioni amministrative regionali agli Enti locali. L'indagine, limitata ad alcuni settori (agricoltura, istruzione, servizi sanitari e urbanistica), tende ad individuare un processo metodologico corretto per l'avvio delle deleghe e ad evidenziare gli ostacoli e le difficoltà che possono frapporsi ad un'azione regionale tesa al coinvolgimento delle strutture locali per un'efficace attivazione delle deleghe di settore. I contributi sono di CASSESE, PASTORI, PEDONE, SERRANI, BALBONI, ROCCELLA, CAMELLI, PALMA e BRANCACCIO.

AA. VV. - *L'orizzonte temporale nelle decisioni economiche.*

Milano, Giuffrè per la Società Italiana degli Economisti, 1976, pp. 233, Lit. 6000.

Il volume riporta gli Atti della XVI Riunione Scientifica della Società Italiana degli Economisti, svoltasi a Roma il 5-6 novembre 1975. Si tratta del *Discorso introduttivo*, di I. GASPARINI; della relazione di G. LUNGHINI, *Note sulla distinzione fra breve e lungo periodo* (ora disponibile anche separatamente nei *paperbacks* Feltrinelli) e di quella di T. Cozzi, *Metodi statici e metodi dinamici in economia: una rassegna critica*; di una nutrita serie di interventi, con le repliche dei relatori; delle commemorazioni di F. Di Fenizio (L. LENTI), F. Borlandi, F. Melis e M. Romani (D. DEMARCO), L. Maroi (G. DE MEO).

AZZINI L. - *Flussi di valori, reddito e conservazione del capitale nelle imprese.*

Milano, Giuffrè, 1976, pp. 66, Lit. 1500.

Pubblicato dall'Istituto di Ricerche Aziendali « G. Zappa » dell'Università di Parma, questo sintetico volumetto riguarda gli scambi e i flussi di ricchezza, i valori ed il sistema di valori d'impresa. Ad alcuni capitoli di carattere generale fa seguito la parte relativa al reddito d'impresa, come valore prodotto dalla gestione con salvaguardia del valore del capitale.

BACULO L. (a cura di) - *La crisi degli anni '70 nel dibattito marxista.*

Bari, De Donato Editore, 1976, pp. 208, Lit. 3.000.

Questa antologia raccoglie anzitutto cinque saggi (pubblicati successivamente al 1971 e talora su Riviste che non rientrano nei normali circuiti accademici) i quali offrono tre interpretazioni — delle difficoltà incontrate negli ultimi anni dai paesi capitalisti avanzati — tra loro differenti ma di comune matrice socialista. I saggi sono: *La situazione critica del capitalismo inglese*, di A. GLYN e B. SUTCLIFFE; *La crisi dei profitti: una critica alle tesi di Glyn e Sutcliffe*, di D. YAFFE; *Le teorie neomarxiste, Marx e l'accumulazione di capitale*, di M. COGOV; *Alcuni problemi relativi alla teoria dell'accumulazione di capitale*, di P. M. SWEETZ; *L'erosione dei profitti in USA*, di E. J. NELL. Vi è poi un saggio di L. COSTABILE. I limiti dello sviluppo capitalistico nei classici e in Marx, e, infine, a L. BACULO sono dovuti l'introduzione ed uno studio finale su Possibilità e limiti delle politiche di stabilizzazione del mercato.

BAGIOTTI T. - *Corso di Economia.*

Padova, Cedam, 1976, pp. X-355, Lit. 9500.

Si tratta di una ristampa anastatica dell'assai noto *Corso* del B., dedicato prevalentemente alla micro-economia e rivolto agli studenti universitari. Si compone di una prima parte relativa allo « scambio », in cui si esamina

l'utilità e la domanda, le forme di mercato, il ruolo del tempo, il commercio internazionale, e di una seconda parte che riguarda la produzione e l'impresa. Il testo fa uso di tecniche analitiche elementari e, anche per questo, si raccomanda pure agli studenti delle facoltà di giurisprudenza e scienze politiche.

BARUCCI P. (a cura di) - *Il Mezzogiorno alla Costituente*.

Milano, Giuffrè, 1975, pp. 425, Lit. 7.000.

Sono qui riproposti alcuni brani dei lavori della Costituente non molto noti ma preziosi per ricostruire i caratteri culturali della nostra classe politica. Comprensiva degli interventi non solo dei leaders, l'antologia fornisce un quadro completo di come venisse inteso dalle diverse forze politiche il problema del Mezzogiorno nelle sue diverse specificazioni: questione politica, regionalismo, riforma agraria, funzioni dell'ente regionale, finanze locali.

BRUNNER K.-MELTZER A. H. (Ed.) - *The Economics of Price and Wage Controls*.

Amsterdam-New York-Oxford, North-Holland Publish. Co. in collaboration with the Graduate School of Management, University of Rochester, 1976, pp. 304, s.i.p.

Negli ultimi anni le misure di controllo diretto della dinamica dei redditi e dei prezzi sono state invocate sempre più largamente come strumenti da adottare nella politica antinflazionistica e, in effetti, hanno trovato una applicazione abbastanza estesa, in particolare negli Stati Uniti ed in Gran Bretagna. Questo libro riproduce gli atti di una Conferenza, svoltasi alla Università di Rochester nel novembre 1973, con l'obiettivo di verificare in modo approfondito i risultati ottenuti in tali esperienze recenti di controllo di prezzi e salari. Il libro comprende sei saggi, i commenti rivolti ad essi dai sei *official discussants* presenti alla Conferenza e l'introduzione dei due curatori. Il primo saggio — *On Measuring the Impact of Wage-Price Controls: A Critical Appraisal* — di W. Y. OI, è una rassegna critica dei metodi econometrici utilizzabili per stimare le equazioni prezzi-salari e per verificare, mediante esse, l'efficacia dei controlli, con applicazioni empiriche al caso degli Stati Uniti. A questo si riferiscono anche le stime contenute negli studi di T. McGUIRE — *Price Change Expectations and the Phillips Curve* e *On Estimating the Effects of Controls*, nel primo dei quali viene anche sviluppato un modello econometrico inteso alla stima degli effetti delle aspettative di prezzo sulla curva di Phillips, sull'equazione fisheriana del tasso di interesse nominale, sui cambiamenti attuali dei prezzi. L'esperienza inglese è invece oggetto dell'analisi di M. PARKIN, M. SUMMER e R. WARD — *The Effects of Excess Demand, Generalized Expectations and Wage-Price Controls on Wage Inflation in the U.K.: 1956-71* — nella quale, con l'ausilio di materiali statistici particolarmente significativi, viene interamente ridiscusso il problema dell'esistenza di una curva di Phillips stabile di breve e di lungo periodo, in presenza di aspettative sui prezzi interni ed internazionali e di interventi fiscali sul mercato del lavoro. Le politiche dei prezzi e dei salari dell'Amministrazione Nixon sono ancora esaminate dettagliatamente negli ultimi due saggi — *Price and Wage Controls: The First Two Years* — di M. R. DARBY e — *Inflation and Incomes Policy: An Application of Time Series Analysis* — di E. L. FEIGE e D. K. PEARCE: nel primo va segnalata l'articolazione dell'analisi degli effetti dei vari provvedimenti secondo la struttura di ciascuno e quella delle interazioni tra politiche dei redditi e potere sindacale; nel secondo viene contestata l'efficacia che, invece, è stata generalmente attribuita alle politiche nixoniane, in particolare quelle delle «fasi» I e II. La conclusione sostanziale — che i tentativi recenti di controllo dei prezzi e dei redditi avrebbero per lo più abortito esiti irrilevanti sulla dinamica anche

di breve periodo dell'inflazione — è comunque enfaticamente affermata in tutti i saggi, che rimandano quindi alla necessità di un impiego corretto della politica fiscale e, soprattutto, monetaria, coerentemente, del resto, con le posizioni teoriche di cui sono esponenti autorevoli i curatori del volume.

CASSONE A. - MARCHESE C. - SCACCIATI F. - *Inflazione e salari - La scala mobile in Italia e all'estero ed i suoi effetti economici.*

Milano, Angeli, 1976, pp. 276, Lit. 6000.

All'interno di una vasta descrizione, sia di carattere storico, sia di carattere analitico, degli istituti, frutto di accordi fra le parti sociali, ovvero recepiti in specifici provvedimenti legislativi, che garantiscono l'automatico adeguamento dei salari, degli stipendi e delle retribuzioni alle variazioni del costo della vita, gli AA. affrontano, utilizzando metodologie originali, il problema della determinazione del livello di retribuzione protetta, degli effetti che l'indennità di contingenza ha sul costo del lavoro, sulla dinamica della retribuzione e sul ventaglio salariale, sulle variabili macroeconomiche più rilevanti. La tesi sostenuta è che, attualmente, la scala mobile protegge un salario ancora un po' al di sotto della media, lasciando quindi spazio da un lato alla contrattazione collettiva, dall'altro non vanificando le scelte di politica economica per il controllo dell'inflazione.

CAVAZZUTI F. (a cura di) - *Salari, imposta e distribuzione del reddito.*

Bologna, Il Mulino, 1976, pp. 167, Lit. 3.600.

Nello scegliere i saggi ed i brani che compongono questa antologia sugli effetti dell'imposta commisurata ai salari, F. CAVAZZUTI ha dato la preferenza ai testi di Autori ritenuti particolarmente rappresentativi di diverse impostazioni teoriche ed a quelli che pongono maggiormente in evidenza la continuità, ed i progressi, della problematica relativa, in particolare, al se e come si modifica la distribuzione del reddito per effetto del tributo in questione. I saggi ed i brani qui raccolti sono: A. SMITH, *Imposte sui salari del lavoro* (da *La ricchezza delle Nazioni*, pp. 856-59, ed. ISEDI); D. RICARDO, *Imposte sui salari* (da *I principi*, pp. 156-77, *idem*); M. PANTALEONI, *Imposta sul lavoro manuale e la traslazione* (da *Teoria della traslazione*, pp. 283-97 e 309-22, ed. Giuffrè, 1958); K. WICKSELL, *La tassazione del salario e la sua trasferibilità* (da *Saggi di Finanza Teorica*, pp. 60-7, ed. UTET, 1934); J. K. HALL, *L'incidenza delle imposte sui ruoli paga per la sicurezza sociale* (1938); C. S. SHOUP, *Imposte sui salari* (da *Ricardo on Taxation*, cap. X); J. A. BRITTAIN, *L'incidenza dell'imposta sui ruoli paga* (da *The Payroll Tax for Social Security*, pp. 21-25 e 29-49); G. F. BREAK, *Le imposte sui ruoli paga* (1974). A CAVAZZUTI si deve, oltre alla bibliografia ragionata finale, anche una lunga introduzione, che in realtà è un vero e proprio saggio, dedicato agli effetti delle imposte commisurate ai salari nell'ambito delle diverse teorie della distribuzione di Ricardo, Wicksell e Kalecki: in particolare secondo quella di quest'ultimo e secondo gli sviluppi che ha avuto, e che non sono già sufficientemente documentati dai saggi raccolti nell'antologia.

CIANCAGLINI M. - PALMERIO G. - *Pubblica amministrazione, strategia contrattuale e ripresa economica.*

Milano, Angeli, 1976, pp. 121, Lit. 2000.

Questo volume apre la collana «Riforme dello Stato e pubblico impiego». Esso ospita un breve saggio di G. PALMERIO dedicato al ruolo della pubblica amministrazione per la ripresa economica e una serie di relazioni del segretario confederale della CISL, M. CIANCAGLINI, sui temi in questione.

DAHL R. A.-LINDBLOM C. E. - *Politics, Economics and Welfare. Planning and Politico-Economic Systems Resolved into Basic Social Processes.*

Chicago and London, The University of Chicago Press, 2nd ed. with a new preface, 1976, pp. L- 557, \$ 6.95 (paper).

Fin dal suo primo apparire, nel 1953, questo libro risultò assai importante, sia perché delineava quella che sarebbe poi divenuta largamente nota come « teoria economica della democrazia » — ovvero l'analisi delle condizioni in cui il processo politico concreto porta alla massimizzazione degli obiettivi degli individui, analogamente a quanto avviene nel mercato della tradizione neoclassica — sia perché esprimeva, negli anni del maccartismo, le posizioni dell'intelligenza liberale nordamericana, e la sua fiducia in una spontanea evoluzione della società statunitense in senso democratico ed egualitario: per effetto del pluralismo e dei metodi incrementalni di decisione e sulla base della speranza — a non troppi anni del *New Deal* — di un periodico ripetersi delle « rivoluzioni di generazione » jeffersoniane. Negli anni '60, DAHL e LINDBLOM difesero la propria visione della democrazia, mettendo in rilievo i pericoli di degenerazione centralistica (poi puntualmente realizzatisi) dei metodi di « ingegneria sociale », verso i quali andavano invece spostandosi le preferenze dei *liberalis*, nei primi tempi delle Amministrazioni Kennedy e Johnson. Ora, nel licenziare questa seconda edizione del volume a quasi un quarto di secolo dalla precedente, gli AA. riconoscono quanto poco le loro previsioni si siano avverate in un paese in cui si è manifestata una grave crisi istituzionale, in cui permane una forte disuguaglianza nella distribuzione dei redditi (e del potere politico reale) ed una ingiustificata preferenza collettiva per l'economia privata; in cui il pluralismo si è fermato allo stadio della poliarchia, che impedisce il formarsi di decisioni innovative di interesse generale ed alla quale gli accessi sono per di più discriminati a favore degli esponenti del mondo industriale. DAHL e LINDBLOM anche in questa situazione mantengono tuttavia il « *residual naive optimism of liberalism* » e, mentre escludono la possibilità del succedersi di mutamenti « non incrementalni » nella società americana (come del resto in ogni altra), concludono che compito prioritario degli studiosi di scienze sociali dovrebbe oggi essere quello di definire nuovi meccanismi istituzionali in grado « *to undercut formidable resistance to change without the coerciveness of an authoritarian state or the harsh bias of market innovation* ».

D'AROMA A. - *Luigi Einaudi. Memorie di famiglia e di lavoro.*

Roma, Ente per gli Studi Monetari, Bancari e Finanziari Luigi Einaudi, Quaderni di Ricerche n. 16, s.d. ma 1975, pp. 451, f.c.

ANTONIO D'AROMA, che attualmente svolge la sua attività presso la Banca dei Regolamenti internazionali, è stato segretario particolare di Luigi Einaudi, prima durante gli anni del Governatorato della Banca d'Italia, poi durante quelli della Presidenza della Repubblica. Il padre Pasquale, funzionario dell'amministrazione finanziaria periferica e docente di « Legislazione Finanziaria » alla Bocconi nei primi anni del secolo, successivamente Direttore generale delle imposte dirette e Vicedirettore generale della Banca d'Italia, ebbe a sua volta un intenso sodalizio con Einaudi, insieme al quale, in particolare, partecipò ai lavori delle commissioni di riforma tributaria del primo dopoguerra. Questa lunga consuetudine personale e familiare ha lasciato ad A. D'AROMA un patrimonio di documenti e di ricordi che sono stati riordinati e commentati in questo libro, con l'aggiunta di scritti dedicati dallo stesso D'AROMA ad Einaudi, già apparsi in passato o finora inediti.

DIAZ F.-GUERCI L. (a cura di) - *Opere di Ferdinando Galiani*.

Milano-Napoli, Riccardo Ricciarà Editore, 1975, pp. 1197, Lit. 20.000.

Il tomo VI « Illuministi italiani » della pregevole collana « La letteratura italiana. Storia e testi », diretta da R. Mattioli, P. Panerazi, A. Schiaffini, presenta le opere di F. Galiani (*Della moneta*; *Delle lodi di papa Benedetto XIV*; *Dialogues sur le commerce des bleds*; *Croquis d'un dialogue sur les femmes*; *De' doveri de' principi neutrali*; *Scritti vari e inediti*; *Epistolario*): precedono una lunga introduzione di F. DIAZ e un'attenta bibliografia di L. GUERCI. Corredato da un ampio apparato di note, il volume offre l'insieme più esauriente degli scritti dell'abate napoletano, fornendo al lettore, sulla base delle edizioni originali, testi editi e inediti, fra cui particolarmente interessante una larga scelta di corrispondenza.

FERRARA B. - *Nord-Sud. Interdipendenza di due economie*.

Milano, Angeli, 1976, pp. 254, Lit. 3000.

Il volume, ospitato nella collana di studi della Commissione « Analisi dei sistemi della Cassa per il Mezzogiorno », presenta i risultati di una ricerca sperimentale volta a saggiare la possibilità di iniziare a livelli ufficiali la costruzione di matrici nazionali delle interdipendenze regionalizzate oltre che settorializzate. Il tentativo di riscontrare se le tavole *input-output* potessero prestarsi a strumento guida per applicazioni di economia dello sviluppo regionale ha condotto ad una serie di risultati fruttuosi che consentono di meglio apprezzare le ripercussioni che ogni decisione presa in questo o quel settore produttivo ed in questa o quella area territoriale ha sugli altri settori produttivi e nelle altre regioni. Dopo un'esaurente documentazione sui criteri di misura delle interdipendenze settoriali o territoriali, si passa all'esame di tali interdipendenze in Italia e ad una valutazione delle capacità attivanti di investimenti infrastrutturali e industriali nell'economia italiana.

FINE B. - *Il « Capitalo » di Marx*.

Napoli, Liguori, 1976, pp. 90, Lit. 1800.

Edizione italiana (traduzione: A. NARDI) dell'originale inglese del 1975, il testo rappresenta una introduzione e una interpretazione dei tre libri del *Capitale*. A una breve discussione sul metodo di Marx, fa seguito la esposizione del contenuto del primo libro del *Capitale*, che si conclude con un capitolo sulla nascita del capitalismo. Dopo aver trattato criticamente i concetti contenuti nel secondo e nel terzo libro, l'A. apre una parentesi dedicata al « districamento » della teoria marxiana della distribuzione. Il capitolo finale abbozza una interpretazione del capitalismo moderno.

FORTE F. - *Teoria generale della finanza pubblica*. Vol. I - *Principi di economia finanziaria*.

Torino, Boringhieri, 1976, pp. 552, Lit. 12.000.

Si tratta della prima parte di un'opera il cui piano prevede, oltre a quello segnalato, altri due volumi, rispettivamente su *Finanza pubblica e benessere* e su *Finanza parafiscale, regionale e internazionale*. L'intero trattato rappresenta uno sforzo di costruzione sistematica, tendente all'analisi normativa, dei collegamenti dell'economia del benessere con l'economia finanziaria e tra queste e la contabilità nazionale. Il primo volume, riservato alla parte generale della teoria moderna della finanza pubblica, definisce la scienza delle finanze in rapporto alle altre scienze sociali; ne individua gli operatori e i fini; illustra la teoria dei bisogni e dei beni e servizi pubblici; traccia l'antomia delle attività della finanza pubblica sotto il

profilo della bipartizione fra processi di trasferimento e processi di trasformazione; propone la tipologia delle entrate e delle spese pubbliche; sviluppa la dicotomia degli effetti di reddito e effetti di formulazione (o di annuncio o di sostituzione); tratta della traslazione e incidenza di spese e entrate; sottopone la teoria degli equivalenti fiscali e, infine, delinea l'analisi degli effetti macroeconomici della finanza pubblica.

FOSSETTI A. - *Lezioni di teoria finanziaria.*

Genova, Fratelli Bozzi, 1976, pp. 144, s.i.p..

Ricavato dalla prima parte di un corso seminariale e testimone di una certa evoluzione in corso nell'insegnamento, il volume presenta separatamente tre « scuole » della teoria finanziaria: quella « tradizionale », che interpreta « l'azione pubblica come produzione di beni e servizi e come ripartizione del costo tra cittadini », e nella cui esposizione F. presenta anche un modello di equilibrio generale con il settore pubblico; la teoria keynesiana, la cui modellistica è qui integrata da un lato con elementi di teoria generale della politica economica, dall'altro con una analisi disaggregata che comprende anche una trattazione elementare del modello *input-output*; infine, le teorie « radicali », titolo sotto cui l'A. si dedica principalmente all'analisi marxista delle funzioni dello Stato nella società capitalista.

HAYEK F. A. - *Preise und Produktion.*

Wien, Springer-Verlag, 1976, pp. 18-XVI-124, Sc. 296.

Le teorie riguardanti l'influenza della moneta sui prezzi, l'esame delle condizioni di equilibrio nella produzione di beni di consumo e di beni strumentali, l'importanza del meccanismo dei prezzi nell'ambito creditizio, le ragioni pro e contro un'elastica disponibilità di moneta per gli operatori economici costituiscono gli argomenti principali dei quattro capitoli del testo. Il volume è introdotto da una premessa in cui l'A. spiega le ragioni della ripubblicazione (lo scritto risale al 1931) e le vicende dell'edizione originale. Segue una breve bibliografia dell'A., a cura di K. Leube.

KEYNES J. M. - *Inediti sulla crisi.*

Roma, Istituto della Enciclopedia Italiana, a cura di M. GOBBINI, 1976, pp. 166, Lit. 2200.

Il testo che appartiene alla « Bibliotheca Biographica », collana di saggi su « Uomini ed idee », diretta da M. PAVAN, contiene una descrizione introduttiva della Tavola rotonda alla Norman Wait Harris Foundation, cui partecipo, in qualità di *Visiting Lecturer* dell'ottavo istituto della fondazione, J. M. Keynes, seguita da un'analisi del dibattito che si incentrò su: a) cicli economici, livelli dei prezzi e disoccupazione; b) taglio dei salari e disoccupazione; c) lavori pubblici e disoccupazione; d) governi, banche centrali e disoccupazione.

LINDBECK A. - *La politica economica svedese.*

Napoli, Liguori, trad. di G. Imbrogno, 1976, pp. 334, Lit. 6400.

La prima parte del volume ricostruisce l'evoluzione dell'economia svedese nel dopoguerra (delineando anche le precedenti tendenze di lungo andare) e la condotta della politica economica nello stesso arco di tempo. Segue un'analisi critica dell'uso che si è fatto dei principali strumenti di intervento: politica fiscale, monetaria di breve periodo, del mercato del lavoro, della distribuzione del reddito; pianificazione di lungo termine. Infine, un bilancio complessivo dell'evoluzione nella condotta della politica economica, dei suoi successi e fallimenti, delle implicazioni di carattere generale che se ne possono trarre.

MAGGIONI G. - *La sociologia di Malthus-Classi e istituzioni alle origini della società industriale.*

Milano, Giuffrè, 1976, pp. 375, Lit. 8500.

L'A. respinge le comuni definizioni di malthusianesimo ed intende la «sociologia di Malthus» in senso lato, per indicare sia la sociologia della popolazione, sia la sociologia delle classi e del conflitto sociale, sia la filosofia sociale. Un lungo capitolo è dedicato allo studio dell'utopia di Malthus.

MÄLER K. G. - WYZGA R. E. - *Economic Measurement of Environmental Damage.*

Paris, OECD, 1976, pp. 151, Fr. 28,00.

Le stime dei danni derivanti alle persone e alle cose dagli inquinamenti, anche se talora non necessariamente perfette, sono un presupposto necessario delle politiche ambientali. Il lavoro segnalato illustra anzitutto il quadro concettuale, derivato dall'economia del benessere, in cui inserire la nozione di danni ambientali. Essi vengono suddivisi in «perdite finanziarie» — definite come variazioni nei modelli di spesa dovute a cambiamenti nella qualità ambientale — e in «perdite di amenità», intese come danni residuali ma sempre monetizzabili. Lo studio presenta poi alcuni metodi di quantificazione dei due tipi di perdite adattabili alle differenti circostanze.

MIYAZAWA K. - *Input-output Analysis and the Structure of Income Distribution.*

Berlin - Heidelberg - New York, Springer - Verlag, «Lecture Notes in Economics and Mathematical Systems», 1976, pp. V-135.

Questa monografia riproduce sei saggi già pubblicati dall'A. — uno dei più noti studiosi giapponesi dell'analisi delle interdipendenze industriali — nel 1960-70 su varie riviste scientifiche e che, per l'occasione, sono stati rivisti e coordinati. Ad eccezione dell'ultimo, gli altri saggi riguardano tutti delle estensioni dell'analisi input-output, o delle applicazioni di essa: riferite — per gli anni '50 od i primi anni '60 — all'economia giapponese; vi è tuttavia anche un esame comparato, delle interrelazioni tra settori che producono beni e settori che producono servizi, che considera sette grandi paesi occidentali, Italia compresa. I saggi contenuti nella prima parte del libro sono dedicati all'inclusione, nell'analisi leotleviana, di una funzione endogena del consumo di tipo keynesiano ma disaggregata e del moltiplicatore di Kalecki in forma generalizzata e disaggregata: MIYAZAWA ne ricalca la possibilità di incorporare il processo di distribuzione e di spesa nel modello input-output così da procedere (con relativi *tests* empirici) all'analisi dei diversi effetti esercitati sulla formazione del reddito da spese di differente composizione. Altri saggi sono dedicati alla revisione, sempre nel contesto dell'analisi delle interdipendenze, del tradizionale moltiplicatore del commercio estero, ed all'esame delle relazioni tra settore industriale e commerciale e tra regioni. Il libro si chiude con uno studio applicativo sul carattere dualistico dell'economia giapponese, su come esso si rifletta nelle tecniche di produzione e nei meccanismi di finanziamento, ed in relazione alla distribuzione ed allo sviluppo.

OCDE - *Coopération pour le développement. Efforts et politiques poursuivis par les membres du Comité d'aide au développement.*

Paris, OCDE, 1973, 1974, 1975, pp. 248, 353, 283, Fr. 32,00, 48,00, 45,00.

In questi rapporti sono esaminate la situazione e le prospettive dello sviluppo. In particolare nel volume relativo al 1973 si considerano: l'apporto dei mezzi finanziari forniti ai paesi meno sviluppati dai membri del CAD (Comité d'Aide au Développement); i problemi attuali relativi alla politica

d'aiuto, all'indebitamento dei paesi in via di sviluppo e al modo di accrescere le esportazioni di tali paesi; la ricerca di un equilibrio tra le città e la campagna; le tappe salienti dello sviluppo nel periodo 1967-72. Il rapporto del 1974 esamina principalmente gli effetti dell'esplosione del prezzo del petrolio e della crisi alimentare sullo sviluppo, nonché l'evoluzione, nell'ultimo decennio, del trasferimento di risorse per lo sviluppo. Il rapporto relativo al 1975 analizza le prospettive della cooperazione internazionale per lo sviluppo, i nuovi bisogni dei paesi meno sviluppati non produttori di petrolio e l'importanza del settore rurale nello sviluppo di questi paesi.

OCDE - *Les systèmes de financement des crédits à l'exportation dans les pays Membres de l'OCDE.*

Paris, OCDE, 1976, pp. 157, Ff. 22,00.

Il volume descrive i sistemi nazionali di finanziamento dei crediti all'esportazione con riferimento alla situazione dell'ultimo trimestre del 1975 o dell'inizio del 1976. Per ogni paese viene analizzata brevemente l'evoluzione dell'intervento e dei sussidi pubblici relativi al finanziamento dei crediti all'esportazione e vengono descritti gli organismi pubblici preposti a questa operazione.

OCDE - *Rapports sur les politiques agricoles. Rapport général - La politique agricole en Suisse; en Grèce; en Suède; au Luxembourg; du Royaume-Uni; en Turquie; au Japon; en Nouvelle-Zélande; en Espagne; au Danemark; en Irlande; en France; en Norvège; au Portugal.*

Paris, OCDE, 1973, 1974, 1975, pp. 111, 84, 55, 64, 35, 74, 66, 86, 106, 52, 71, 68, 89, 48, 46, Ff. 24,00, 10,00, 7,00, 12,00, 8,00, 10,00, 10,00, 12,00, 14,00, 9,00, 10,00, 13,00, 9,00, 10,00.

In questa serie si esaminano le politiche agricole di vari paesi membri dell'OCDE. Si tenta di mettere in luce le principali tendenze dello sviluppo dell'agricoltura negli ultimi anni, fornendo una descrizione del contesto in cui le politiche dispiegano i loro effetti. I principali obiettivi dell'azione politica sono analizzati criticamente e considerati in rapporto ai differenti problemi del settore agricolo. In particolare viene esaminata la politica dei prezzi, mettendo in evidenza i suoi effetti sull'offerta, sul consumo, sul reddito ecc. Sono sottolineati anche i differenti aspetti delle politiche ambientali, in rapporto all'agricoltura e alla società nel suo complesso.

OECD - *Energy Balances of OECD Countries 1960-1974.*

Paris, OECD, 1976, pp. 57, Ff. 100,00.

La parte di gran lunga prevalente del volume è occupata da tabelle nazionali e per gruppi di paesi, che riportano i dati 1960-74 sui bilanci energetici, espressi in Mtep: produzioni, importazioni, trasformazioni (elettricità, raffinazione del greggio, manifattura del gas) ed impieghi (usi non energetici; industria, di cui: siderurgia; trasporti stradali, ferroviari, via acqua, aerei; altri usi). Vi sono poi le tabelle riassuntive sui fabbisogni energetici totali, sulle importazioni petrolifere, sulla produzione di elettricità; i «triangoli di crescita» (tassi medi progressivi di variazione annua) sui consumi e le importazioni petrolifere; e, infine, i rapporti tra consumi di energia e attività economica. Nell'insieme, le informazioni qui raccolte sono molto utili per una prima valutazione — basata su dati omogenei — dei bilanci energetici dei paesi OCSE. I bilanci, tuttavia, non sono così disaggregati come sarebbe richiesto per svolgere una vera e propria analisi dei diversi sistemi energetici.

PACI S. - *L'attività bancaria internazionale.*

Milano, Giuffrè per l'Istituto di Economia Aziendale dell'Uniservità Commerciale « L. Bocconi », 1975, pp. 142, Lit. 3.200.

Questo libro analizza, con particolare riferimento ai servizi offerti alla clientela ed ai problemi di gestione, l'espansione multinazionale che si è realizzata nelle aziende di credito, così come in altri settori dell'economia. Il lavoro si articola in quattro parti, ognuna delle quali riguarda una delle forme assunte dalla penetrazione nei mercati esteri delle aziende di credito: l'instaurazione di relazioni con corrispondenti; la costituzione di consorzi bancari internazionali; gli accordi di collaborazione internazionale; l'accesso diretto ai sistemi bancari stranieri, in particolare mediante la costituzione di filiali.

PETRETTI A. - *La teoria dell'ottima tassazione in economie di « Second Best ».*

Napoli, ISVE, 1976, pp. 176, s.i.p..

Rassegna completa della letteratura sulla tassazione ottimale su merci. L'A. svolge un lavoro di armonizzazione della problematica proposta dai diversi interventi avvalendosi di alcune dimostrazioni alternative o generalizzatrici e di puntualizzazioni interne alla teoria. Nello sviluppo della letteratura in materia vengono individuati tre momenti fondamentali: a) l'impostazione del problema dovuta a Ramsey e Pigou alla fine degli anni '20; b) il contributo di Samuelson e Boiteux negli anni '50 che inserirono la tematica in un contesto più generale; c) la trattazione in termini di teoria del « Second Best » che, negli anni '70, va dal contributo di Diamond-Mirrlees a quello di Hahn.

PEARCE D. W. - *Analisi dei costi e benefici.*

Napoli, Liguori, 1977, pp. 93, Lit. 2000.

Pubblicato in origine nel 1971 da Macmillan, questo volumetto esce ora in lingua italiana, con la traduzione di E. VILLARI. Prendendo spunto da uno studio più impegnativo svolto in collaborazione con A. DASGUPTA, PEARCE espone qui in modo piano e sintetico le linee principali dell'analisi costi-benefici, i problemi insoluti, le dispute ancora aperte, per passare, da ultimo, ad un'esemplificazione basata sullo studio del terzo aeroporto di Londra.

STONIER A. W. - HAGUE D. C. - *Principi di economia.* Vol. I: *Microeconomia.* Vol. II: *Macroeconomia. Teoria dello sviluppo.*

Padova, Cedam, 1975-76, pp. VIII-512, 355, Lit. 11.000, 7500.

I due volumi di cui si compone l'opera sono destinati agli studenti che non hanno alcuna conoscenza preventiva della teoria economica e contengono una esposizione sistematica della micro e della macroeconomia oltre che della teoria dello sviluppo. Il pregio dell'opera consiste appunto, oltre che nella chiarezza del linguaggio, anche nella sistematicità della trattazione e nella completezza dei riferimenti teorici.

DIRITTO FINANZIARIO

COSTANTINO M. - *Sfruttamento delle acque e tutela giuridica.*

Napoli, Jovene, 1975, pp. 449, Lit. 8000.

Esame della legislazione, delle procedure amministrative e dei modi di acquisizione dei diritti di sfruttamento in materia di acque pubbliche. Nel

volume si compie uno sforzo di individuazione dei fini che mediante determinate tecniche di applicazione delle leggi vigenti si possono conseguire operando un sistematico confronto tra gli scopi dichiarati dei testi normativi e i risultati effettivamente realizzabili.

DEADMAN W. B. - BLAKE THOMAS I. B. - *Finance Act 1976*.

London, Farringdon Publish. Co. Ltd., 1976, pp. 56, Lit. 2.000.

Lo scopo della collana cui appartiene il presente volumetto è noto: aggiornare in maniera rapida e chiara sulle modificazioni legislative in materia fiscale dell'ordinamento inglese. In prefazione vengono indicati i settori normativi aggiornati e si danno presentazioni sintetiche ma essenziali sulle ragioni politiche ed economiche dei cambiamenti.

DI PIETRO A. - FILIPPI P. - *Le imposte della riforma*.

Bologna, Patron, 1976, pp. 114, Lit. 3000.

La trattazione verte sul sistema tributario positivo di parte speciale. In particolare sull'imposta sul valore aggiunto, su quella di registro, sulle successioni e donazioni, di bollo, sull'incremento di valore degli immobili, sul reddito delle persone fisiche e giuridiche, e l'imposta locale sui redditi. Non si tratta della consueta parafrasi dei testi di legge: ne vieterebbe — a non dire dell'intelligenza degli AA. — la molto contenuta dimensione del volume. Così si vedono raccolti, in un'esposizione dalle linee contratte e compendiose, i tratti fondamentali di ciascun tributo. Gli AA. si esprimono in lingua tradizionale, mediando però a volte categorie non sufficientemente progredite (*proposta di accertamento*, in luogo di atto d'imposizione); e fornendo a volte indicazioni non sufficientemente precise (la classificazione dei redditi per categorie rileverebbe, nell'imposta sul reddito delle persone fisiche, solo ai fini della « valutazione delle rispettive componenti », quando invece si sarebbe dovuto tener conto almeno dei diversi congegni operosi per la riscossione etc.). Ancora si rimarca una certa discontinuità nella trattazione: talché di certi tributi si illustrano pure le procedure d'attuazione, la disciplina di sanzioni ed esenzioni, mentre l'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche non riceve attenzioni così diffuse.

FILIPPI P. - *Codice delle leggi tributarie*.

— Bologna, Patron, 1976, pp. IV-712, Lit. 14.000.

Raccolta organica delle leggi tributarie di riforma aggiornata al 15 aprile 1976. L'attenta opera di riordinamento si apprezza soprattutto nei riguardi di decreti legislativi e ministeriali riguardanti l'imposta sul valore aggiunto. In appendice le « Misure urgenti in materia tributaria » (D.L. 18 marzo 1976, n. 46).

NIGRO M. - *Giustizia amministrativa*.

Bologna, Il Mulino, 1976, pp. 357, Lit. 5000.

L'A. avverte che « rimarrebbe deluso chi scambiasse il libro per un manuale espositivo dell'intera giustizia amministrativa », *et pour cause*, perché si tratta certamente di cosa diversa. Ma va subito aggiunto che neppure si tratta di opera documentaria di indicazioni culte, o d'un repertorio di formule giurisprudenziali con minimi problemi sistematici. La formula in cui il libro si raccoglie è sapiente ed intelligente: le idee che vi sono contenute, o risposte, si collegano con gli andamenti della giurisprudenza; i collegamenti sono colti in chiave con (sempre adeguate) prospettazioni culturali ed ideologiche, insomma con lo spirito del sistema. Le idee e gli andamenti

di più remota ascendenza sono, infine, illuminati nella storicità della loro costruzione. È del resto un libro che ha il pregio di non enfatizzare il suo argomento, che gli applica, anzi, un canone riduttivo, in dipendenza della rilevata emersione di «altri mezzi di protezione del cittadino contro le pubbliche amministrazioni», quali la «partecipazione del cittadino all'esercizio del potere», la «pressione che esso esercita su tale gestione per il tramite delle comunità in cui è 'situato'», e così via. Talché insomma non si misconosce l'attuale «crisi» della giustizia amministrativa (p. 30). Non si trascura, tuttavia, di segnalare nell'interesse legittimo un «profilo di collegamento» fra «diritto sostanziale e tutela contenziosa» (p. 19). Secondo l'A., infatti, nella nozione dell'interesse legittimo si compendia «una gamma amplissima di possibilità strumentali che hanno il loro culmine nel potere di provocare l'annullamento in giudizio (o di resistere a tale richiesta), e che si dispiegano lungo tutto l'arco dell'esercizio della potestà amministrativa che essi contribuiscono a concretarsi secondo le prescrizioni della norma» (p. 107). Ed è nozione che pare, per certi versi, problematica. È noto anzitutto come, nel nostro ordinamento, soltanto la Costituzione recepisca e configuri *compiutamente* la figura dell'interesse legittimo, elevandola ad autonoma figura di qualificazione per farne oggetto della tutela giurisdizionale dinanzi al «Consiglio di Stato» ed agli «altri organi di giustizia amministrativa» (art. 103), non esclusi a priori — almeno dall'art. 113 — neppure gli «organi di giurisdizione ordinaria» (un'altra regola, come quella dell'art. 4 della legge 6 dicembre 1971, n. 1034, non è che una proiezione di quelle costituzionali). È certamente consono a questa figurazione l'insegnamento che fu dapprima (e parzialmente) di Chiovenda, eppoi di Garbagnati e di Piras, dell'interesse legittimo come situazione soggettiva il cui «accertamento» è presupposto per la rimozione dell'atto d'amministrazione nelle forme della tutela costitutiva. Ma corrisponde ancora al paradigma legale (e nel caso costituzionale) dell'interesse legittimo la sua dissociazione dall'oggetto diretto della cognizione giurisdizionale, quando si intenda l'interesse legittimo come una «posizione» la cui lesione è fattispecie costitutiva di un diritto secondario di reazione, talché l'interesse legittimo riceve dall'ordinamento una tutela e «protezione», seppur che indiretta: così ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁵, Torino, 1969, pp. 107 ss.; 123 ss.). Rispetto al paradigma legale che vede dunque l'interesse legittimo come oggetto possibile della cognizione o della tutela (indiretta, a volte) giurisdizionale, la geometria delle figurazioni può, naturalmente, ancora variare, per convenzione, o per l'autorità di chi la suggerisce. Si possono, allora, cacciare dal dominio dell'interesse legittimo talune figure, per inserirvene altre. Così, ad esempio, per l'A. materia l'interesse legittimo (pur senza esaurirne la sostanza) ognuna di quelle formule di «partecipazione del privato alla funzione amministrativa di carattere attivo» che le procedure amministrative conoscono ed ammettono (p. 107), nonostante che sia alquanto dubitabile l'attitudine della più parte di queste a rappresentarsi come l'oggetto possibile della cognizione — diretta o incidentale che sia — del giudice amministrativo, o d'una qualche specifica forma positiva di tutela giurisdizionale (che sia diversa dalla tutela giurisdizionale conferita all'interesse legittimo quale comunemente inteso — per intendersi, da Garbagnati e da Piras, da Allorio). Così, ad esempio, secondo l'A. entrerebbe nel contenuto tipico dell'interesse legittimo la «possibilità» di «giustificare dal punto di vista delle condizioni di fatto o del profilo di diritto, dei progetti di atto amministrativo che l'interessato vorrebbe vedere adottati dall'autorità amministrativa (ciò accade soprattutto nel giudizio amministrativo attraverso la formulazione dei motivi del ricorso giurisdizionale)» (p. 107). Là dove, invece, nei motivi di ricorso pare di poter vedere, piuttosto che l'oggetto garantito della tutela giurisdizionale, come indicano gli artt. 103, 113, solo uno strumento per la fruizione della stessa tutela. Così, una gran parte d'una tanto diffusa ed indifferenziata figurazione dell'interesse legittimo resta fuori della figu-

razione giuridica (cioè dotata di referenti legali) dell'interesse legittimo e digredisce a metafora agiuridica, piuttosto che progredire a figura di qualificazione). La prima parte del libro è dedicata alle « nozioni generali e preliminari » (genesi ed ideologia della giustizia amministrativa; varie esperienze di giustizia amministrativa; formazione del sistema italiano; interesse legittimo; rimedi amministrativi e giurisdizionali). La seconda al riparto di giurisdizione fra giudice ordinario e giudice amministrativo. La terza alla giurisdizione amministrativa ordinaria (tipologia dei processi amministrativi ordinari; impugnazioni; fonti della formazione sul processo amministrativo ordinario; giurisdizione amministrativa e sua competenza). Il libro è corredata da « indicazioni bibliografiche per ulteriori approfondimenti », ove una selezione della letteratura in argomento.

OECD - *Government Purchasing. Regulations and Procedures of OECD Member Countries.*

Paris, OECD, 1976, pp. 190, Ff. 28,00.

Il testo che qui si segnala svolge un'utile opera di divulgazione delle varie legislazioni dei paesi aderenti all'OECD, su un tema di estremo interesse: i contratti dello Stato. Completezza di informazioni, essenzialità, rapidità di consultazione sono i non pochi pregi dell'opera.

STAFFICO L. - *Reddito, capitale e variazioni della moneta di conto.*

Milano, Giuffrè, 1976, pp. 207, Lit. 4.500.

Destinato alla trattazione di un tema, quello delle variazioni del valore della moneta, che molto interessa anche l'imposizione tributaria, il volume si amministra in 6 capitoli. Il primo su « Gli effetti della variazione del valore della moneta »; il secondo su « La misura della variazione monetaria »; il terzo su « I metodi atti a tenere conto degli effetti delle variazioni monetarie. L'adeguamento retrogrado »; il quarto su « I metodi progressivi di adeguamento »; il quinto (che particolarmente interesserà i nostri lettori per l'attenzione rivolta agli effetti dell'applicazione dei criteri « Last-in, First-out » e « First-in, First-out » rispettivamente in periodi di inflazione e di variazioni monetarie) su « Le procedure empiriche consigliate per eliminare o ridurre gli effetti delle variazioni del valore delle monete di conto sui risultati contabili »; il sesto su « I procedimenti di rettifica nell'esperienza giuridica e tributaria ». Segue, in allegato, il testo di « *Proposed statement of standard accounting practice* », della Legge 11 febbraio 1952, n. 74, della Legge 2 dicembre 1975, n. 576, della Direttiva C.E.E. - Sezione 7 sulle regole di valutazione.

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI

SCIENZA DELLE FINANZE

ARGOMENTI GENERALI

- AGNELLO R. J. - DONNELLEY L. P. - *Externalities and Property Rights in the Fisheries*, « Land Econ. », 1976, 518.
- BANKS F. E. - *Economic Growth and Environmental Damage*, « Riv. Internaz. Sc. Econ. Com. », 1977, 69.
- BAUMOL W. J. - ORDOVER J. A. - *On the Optimality of Public-Goods Pricing with Exclusion Devices*, « Kyklos », 1977, 5.
- BROWN R. D. - *International Tax Planning*, « Canad. Tax J. », 1976, 631.
- BUSH W. C. - MACKAY R. J. - *Public goods, taxation, and the distribution of income over time*, « J. Publ. Econ. », 1976, 447.
- ELTIS W. - *The Failure of Keynesian Conventional Wisdom*, « Lloyds Bank R. », 1976, 122, 1.
- FERRI P. - *Base produttiva e spesa pubblica. Analisi di una crisi*, « Riv. Polit. Econ. », 1977, 32.
- GORTZ E. - HANSEN J. D. - *The Relative Size of the Public Sector and the Tax Burden in a Neoclassical Growth Model*, « Scandinavian J. Econ. », 1976, 413.
- GREEN J. - KOHLBERG E. - LAFFONT J. J. - *Partial equilibrium approach to the free -rider problem*, « J. Publ. Econ. », 1976, 375.
- HAUSMAN D. I. - VANDER KAM H. P. - *1976 U. S. Tax Reform*, « Canad. Tax J. », 1976, 573.
- HEAD J. G. - *Mixed Goods in Samuelson Geometry*, « Publ. Finance », 1976, 313.
- JOHNSON J. A. - *An Economic Analysis of Lotteries*, « Canad. Tax J. », 1976, 639.
- KELLEY A. C. - *Demographic Change and the Size of the Government Sector*, « South. Econ. J. », 1976, 1056.
- LEUZZI L. - POLLOCK R. - *Option Demand: A Mixed Good Case*, « Publ. Finance », 1976, 396.
- MIRRLEES J. A. - *Optimal tax theory: A synthesis*, « J. Publ. Econ. », 1976, 327.
- PEPPER H. W. T. - *From Tax Haven to Fiscal Paradise (Part One)*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1977, 31.
- QURESHI N. M. - *Pakistan, India, Sri Lanka, Bangladesh - New Orientations in Tax Policies*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1977, 7.
- ROBERTS J. - *The incentives for correct revelation of preferences and the numbers of consumers*, « J. Publ. Econ. », 1976, 359.
- ROSKAMP K. W. - *A Budget Model for the Determination of an Optimal Supply of Public Goods*, « Publ. Finance », 1976, 363.
- SCHMALENSSE R. - *Public investment criteria, insurance markets, and income taxes*, « J. Publ. Econ. », 1976, 425.
- SEGRE G. - *Un recente tentativo di stima della ricchezza delle famiglie e il valore delle abitazioni in Italia*, « Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. », 1976, 565.
- SEN A. - *Social Choice Theory: A Re-examination*, « Econometrica », 1977, 53.

- TIDEMAN T. N. - TULLOCK G. - *A New and Superior Process for Making Social Choice*, « J. Pol. Econ. », 1976, 1145.
- TYBOUT R. A. - *The Pricing of Environmental Externalities*, « Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm. », 1976, 1115.
- WHALLEY J. - *Some general equilibrium analysis applied to fiscal harmonization in the European Community*, « Europ. Econ. R. », 1976, 291.
- WILLIG R. D. - *Consumer's Surplus Without Apology*, « Am. Econ. R. », 1976, 589.
- WITTMAN D. - *Candidates with Policy Preferences: A Dynamic Model*, « J. Econ. Theory », 1977, 180.

EFFETTI DELLE IMPOSTE

- BARZEL Y. - *An Alternative Approach to the Analysis of Taxation*, « J. Pol. Econ. », 1976, 1177.
- GOLLADAY F. - HAVEMAN R. - *Regional and Distributional Effects of a Negative Income Tax*, « Am. Econ. R. », 1976, 629.
- KRAUSS M. B. - JOHNSON H. J. - *The Theory of Tax and Expenditure Incidence: A Diagrammatic Analysis*, « Publ. Finance », 1976, 340.
- RATTI R. A. - SHOME P. - *The General Equilibrium Theory of Tax Incidence under Uncertainty*, « J. Econ. Theory », 1977, 68.
- SHOVEN J. B. - *The Incidence and Efficiency Effects of Taxes on Income from Capital*, « J. Pol. Econ. », 1976, 1261.
- SWAN P. L. - *Income Taxes, Profit Taxes and Neutrality of Optimizing Decisions*, « Econ. Record », 1976, 166.

POLITICA ECONOMICA E FINANZIARIA - CONGIUNTURA E SVILUPPO

- CAVALIERI D. - *La strategia odierna dell'azione pubblica*, « Econ. Pubbl. », 1977, 41.
- CHOURDY N. N. - *Integration of Fiscal and Monetary Sectors in Econometric Models: A Survey of Theoretical Issues and Empirical Findings*, « I.M.F. Staff Pap. », 1976, 395.
- FORELLI F. - *Evoluzione della legislazione meridionalistica: dalla legge n. 853 del 1971 alla legge n. 183 del 1976*, « Econ. Pubbl. », 1977, 19.
- GLYNN D. - *Is Government Borrowing Too High?*, « Lloyds Bank R. », 1976, 122, 19.
- HENDRSHOTT P. H. - *A Tax Cut in Multiple Security Model: Crowding Out, Pulling in and the Term Structure of Interest Rates*, « J. Finance », 1976, 1185.
- KORNAI J. - SIMONOVITS A. - *Decentralized Control Problems in Neumann Economies*, « J. Econ. Theory », 1977, 44.
- MAGNIFICO G. - *Inflazione, disoccupazione e crescita economica*, « Moneta Cred. », 1976, 437.
- POUPART A. - *La lutte contre l'inflation en France: le prélevement conjoncturel*, « Canad. Tax. J. », 1976, 657.
- REVIGLIO F. - *Maggiori imposte: come, quante, perché?*, « Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. », 1976, 483.
- STEVE S. - *Politica fiscale keynesiana e inflazione*, « Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm. », 1977, 97.
- WORSWICK G. D. N. - *The End of Demand Management?*, « Lloyds Bank R. », 1976, 123, 1.

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

- BREJON DE LAVERGNE N. - *Pour une réforme du quotient familial*, « Rev. Sc. Financ. », 1976, 281.
- DE JONG E. H. - *Turnover tax in the U.S.S.R.*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1977, 69.
- MORRIS F. E. - *The Taxable Bond Option*, « Nat. Tax J. », 1976, 356.
- ROMER T. - *On the Progressivity of the Utilitarian Income Tax*, « Publ. Finance », 1976, 414.
- STERNLIEB G. - LAKE R. W. - *The Dynamics of Real Estate Tax Delinquency*, « Nat. Tax J. », 1976, 261.
- TANZI V. - *Inflazione e indicizzazione dell'impostazione personale sul reddito*, « Moneta Cred. », 1976, 408.
- VAN ROOIJEN M. J. - *Interrelationship of corporation tax and income tax of shareholders*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1977, 64.
- WELCH R. B. - *Property Tax Developments: Modernization, Classification, Site Value Taxation*, « Nat. Tax J. », 1976, 323.

DOGANE E COMMERCIO INTERNAZIONALE

- BERGSTEN C. F. - *Reforming the GATT: The use of trade measures for balance of payments purposes*, « J. Internat. Econ. », 1977, 1.
- BRUNO M. - *The Two Sector Open Economy and the Real Exchange Rate*, « Am. Econ. R. », 1976, 566.
- DREYER J. - MACHLUP F. - *Exchange Rates, Comparative Costs and the Pattern of Trade*, « Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm. », 1976, 1073.
- FINGER J. M. - *Trade and Domestic Effects of the Offshore Assembly Provision in the U.S. Tariff*, « Am. Econ. R. », 1976, 598.
- KAREKEN J. - WALLACE N. - *Portfolio autarky: A welfare analysis*, « J. Internat. Econ. », 1977, 19.
- SIRC L. - *Effects of Adjustment on Competition in International Trade*, « Econ. Internaz. », 1976, 426.
- TOWER E. - *Ranking the optimum tariff and the maximum revenue tariff*, « J. Internat. Econ. », 1977, 73.

FINANZA E PROGRAMMAZIONE LOCALE

- AKIN J. S. - AUTEN G. E. - *City Schools and Suburban Schools: A Fiscal Comparison*, « Land Econ. », 1976, 452.
- BAHL R. - PURYEAR D. - *Regional Tax Base Sharing: Possibilities and Implications*, « Nat. Tax J. », 1976, 328.
- BAHL R. W. - GREYTAK D. - *The Response of City Government Revenues to Changes in Employment Structure*, « Land Econ. », 1976, 415.
- BERGLAS E. - *Distribution of tastes and skills and the provision of local public goods*, « J. Publ. Econ. », 1976, 409.
- BONDONIO P. - *Un aspetto del dualismo: le finanze comunali del Mezzogiorno*, « Rass. Econ. », 1976, 495.
- GIANNONE C. - *Gli enti di livello intermedio in Italia e il problema della distribuzione territoriale delle risorse*, « Rass. Econ. », 1976, 743.
- HECKERT R. E. - *Metropolitan Fiscal Disparities - The Business Point of View*, « Nat. Tax J. », 1976, 336.
- ILERSIC A. R. - *Financing Local Government in the U. K.*, « Canad. Tax J. », 1976, 682.

- JUMP B. Jr. - *Compnsation City Government Employees: Pension Benefit Objectives, Cost Measurement, and Financing*, «Nat. Tax J.», 1976, 240.
- KUMMERFELD D. D. - *Improving the Process for Local Spending Decisions: The New York City Experience*, «Nat. Tax J.», 1976, 272.
- LUGAR R. C. - *The Federal Government's Role in Relieving Cities of the Fiscal Burden of Low Income Concentration*, «Nat. Tax J.», 1976, 286.
- LEONE R. C. - *The Fiscal Decline of Older Cities: Causes and Cures*, «Nat. Tax J.», 1976, 257.
- POLA G. - *Commento al rapporto Layfield sulla finanza locale*, «Econ. Pubbl.», 1977, 9.
- POLA G. - *Economie e diseconomie di dimensione nel costo dei servizi comunali: un riesame del problema con riferimento alla situazione lombarda*, «Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.», 1976, 511.
- REISCHAUER R. D. - *The Federal Government's Role in Relieving Cities of the Fiscal Burdens of Concentrations of Low-Income Persons*, «Nat. Tax J.», 1976, 293.
- ROSE M. - *A Note on Cost Sharing of Municipal Wastewater Pollution Abatement Projects*, «Land Econ.», 1976, 554.
- SANDLER T. - CAULEY J. - *Multiregional Public Goods, Spillovers, and the New Theory of Consumption*, «Publ. Finance», 1976, 376.
- SCHALL L. D. - *Urban Renewal Policy and Economic Efficiency*, «Am. Econ. R.», 1976, 612.
- SHANNON J. - BELL M. - FISHER R. - *Recent State Experience with Local Tax and Expenditure Controls*, «Nat. Tax J.», 1976, 276.
- STEFANI G. - *Pianificazione e finanziamento dei servizi urbani in Polonia*, «Econ. pubbl.», 1976, 495.
- STOCKER F. D. - *Diversification of the Local Revenue System: Income and Sales Taxes, User Charges, Federal Grants*, «Nat. Tax J.», 1976, 313.
- Strauss R. P. - *Overhauling the Federal Aid System: Redesigning General Revenue Sharing and Countercyclical Aid Programs*, «Nat. Tax J.», 1976, 341.
- THOMAS W. S. - *Analysis of Pension Cost for Municipalities*, «Nat. Tax J.», 1976, 234.
- WESTHOFF F. - *Existence of Equilibria in Economies with a Local Public Good*, «J. Econ. Theory», 1977, 84.
- ZANGHERI R. - *Patologia della finanza locale*, «Rass. Econ.», 1976, 349.

IMPRESE PUBBLICHE

- ACTONJ P. - MOWILL R. - *Regulatory Rationing of Electricity under a Supply Curtailment*, «Land Econ.», 1976, 493.
- COLITTI M. - *Partecipazione dell'impresa pubblica alla riconversione industriale*, «Econ. Pubbl.», 1976, 483.
- GUADAGNI A. A. - *Finanziamento delle imprese pubbliche in Argentina*, «Econ. Pubbl.», 1977, 27.
- KRAUS M. - MOHRING H. - PINFOLD T. - *The Welfare Costs of Nonoptimum Pricing and Investment Policies for Freeway Transportation*, «Am. Econ. R.», 1976, 532.
- LUCIONI C. - *La fissazione del prezzo dei farmaci in Italia*, «Riv. Econ. Pol. Ind.», 1976, 405.
- PARMENTER B. R. - WEBB L. R. - *Amortization and Public Pricing Policies*, «Austral. Econ. Pap.», 1977, 11.

- PASHIGIAN B. P. - *Consequences and Causes of Public Ownership of Urban Transit Facilities*, « J. Pol. Econ. », 1976, 1239.
- REDWOOD J. - *The Future of Nationalized Industries*, « Lloyd Bank R. », 1976, 122, 33.
- TOWNSEND R. M. - *The Eventual Failure of Price Fixing Schemes*, « J. Econ. Theory », 1977, 190.

SPESA PUBBLICA

- BRUNO M. - *Equality, complementarity and the incidence of public expenditures*, « J. Publ. Econ. », 1976, 395.
- GRILICHES Z. - *Estimating the Returns to Schooling: Some Econometric Problems*, « Econometrica », 1977, 1.
- ONOFRI P. - STAGNI A. - *Efficienza produttiva e assistenza pubblica: valutazione econometrica di un caso italiano*, « Rlv. Econ. Pol. Industr. », 1976, 353.
- PAROUSH J. - VENEZIA I. - *Are Defense Budgets Too Large?*, « Publ. Finance », 1976, 406.
- POPE R. - *The Costing of Public Funds Revisited*, « Austral. Econ. Pap. », 1976, 37.

STORIA DELLA FINANZA PUBBLICA E DELLA DOTTRINA FINANZIARIA

- WEST E. G. - *Adam Smith's public economics: a re-evaluation*, « Canad. J. Econ. », 1977, 1.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

1) Problemi di teoria generale

- BAFILE C. - *Considerazioni sulla obbligazione tributaria e la sua trasmissione per causa di morte*, « Rass. Avv. Stato », 1976, 90.
- DE NOVA G. - *In tema di solidaricità tributaria e condono fiscale*, « Giur. it. », 1977, I, 1, 301.
- LAMBERT G. - *Una crisi nei rapporti fra contribuenti e fisco: la morte del soggetto passivo di imposta*, « Boll. trib. inf. », 1977, 245.
- LA ROSA S. - *Metodi di accertamento e repressione dell'evasione fiscale*, « Vita notar. », 1976, 929.
- PRINCIGALLI A. M. - *Codice civile e legislazione tributaria dopo l'unificazione del Regno di Italia*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 863.

2) Problemi costituzionali

- FILIPPI P. - *Questioni varie in tema di costituzionalità dell'invim*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 780.
- MASCIA C. - *Profili di illegittimità costituzionale delle nuove sulle gestioni esattoriali*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 890.
- MERCATALI A. - *Un vecchio problema in una prospettiva nuova: effetti della dichiarazione di incostituzionalità di una norma tributaria sui rapporti definiti ma non estinti con pagamento*, « Giust. civ. », 1976, I, 1835.
- MERLINO R. - *Imposta di registro - Illegittimità costituzionale della discriminazione fra vendite coatte ai pubblici incanti e vendite coatte al mercato libero*, « Iva altri trib. erar. », 1977, 1.
- RIGHI E. - *Sulla costituzionalità delle gestioni in concessione del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale di pubblicità*, « Boll. trib. inf. », 1977, 73.
- SPADA A. - *Profili attuali di incostituzionalità dell'INVIM*, « Vita notar. », 1976, 513.

3) Processo ed esecuzione

- BAFILE C. - *Sull'impugnazione delle decisioni parziali delle Commissioni tributarie*, « Rass. Avv. trib. », 1976, 105.
- BELTRAMI S. - *Rimedi giuridici in materia di IVA esperibili prima del ricorso alle Commissioni tributarie*, « Rif. fisc. », 1977, 7.
- GIULIANI G. - *Il contentioso nell'imposta di bollo*, « Boll. trib. inf. », 1977, 179.
- GLENDI C. - *Sui limiti di cognizione della corte di appello e della Commissione centrale dopo la riforma*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 789.
- GLENDI C. - *La conversione del pignoramento nell'espropriazione esattoriale*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 805.

LAMBERT G. - *Una crisi nei rapporti fra contribuenti e fisco: la morte del soggetto passivo di imposta*, « Boll. trib. inf. », 1977, 245.

MURATORI A. - *Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia da parte della Corte di Cassazione ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 768.

TESAURO F. - *Istruzione preventiva delle liti di imposta*, « Boll. trib. inf. », 1977, 165.

4) *Diritto penale tributario*

DE NOVA G. - *In tema di solidarietà tributaria e condono fiscale*, « Giur. it. », 1977, I, 1, 301.

NANULA G. - *Il controllo fiscale delle imprese che alterano sia i ricavi che i costi*, « Iva altri trib. erar. », 1977, 11.

5) *Imposte dirette*

AMADIO V. - *Della possibilità di sopravalutazione fiscale delle rimanenze*, « Boll. trib. inf. », 1977, 90.

ARDINO L. - CAVALIERE V. - *Le royalties nell'imposizione diretta*, « Iva altri trib. agr. », 1976, 1473.

CASERTANO A. - *Cedolare secca: tassazione irrazionale*, « Legisl. giur. trib. », 1977.

D'AMATI N. - *Nota a commissione tributaria 2^a grado Milano 10 marzo 1976*, « Boll. trib. inf. », 1977, 5.

DE LISI F. - *Tassazione dei redditi di lavoro subordinato svolto all'estero da dipendenti di imprese nazionali*, « Rif. fisc. », 1977, 118.

DODINO R. - *Il conto dei profitti e delle perdite secondo uno studio del Consiglio dei Commercialisti*, « Rif. fisc. », 1977, 12.

DODINO R. - *I raggruppamenti dei conti della contabilità generale secondo la nuova normativa delle imposte dirette*, « Rif. fisc. », 1978, 781.

DRAETTA N. - *Sulla intassabilità in Italia delle redavances corrisposte a società non residenti*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 758.

FALZONE E. - *Sulla motivazione dell'accertamento degli enti tassabili in base a bilancio*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 753.

FAMULARO A. - *Reddito agrario: nozione e distinzione dal reddito di impresa*, « Boll. trib. inf. », 1977, 254.

GLENDI C. - *La conversione del pignoramento nell'espressione esattoriale*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 805.

LAMBERT G. - *Una crisi nei rapporti fra contribuenti e fisco: la morte del soggetto passivo di imposta*, « Boll. trib. inf. », 1977, 245.

LOERO F. - *Problemi connessi alla valutazione per il bilancio di esercizio dei titoli in portafoglio*, « Imp. dir. erar. e iva », 1977, I, 2.

LO PRESTI F. S. - *Problematica fiscale concernente la partecipazione di una società italiana ad un'impresa comune in Francia*, « Boll. trib. inf. », 1977, 14.

MODOLO G. - *I compensi per l'utilizzazione delle opere dell'ingegno*, « Iva e altri trib. erar. », 1977, 12.

MODOLO G. - *I compensi per l'esercizio dell'arte e della professione*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 1763.

NANULA G. - *Il metodo indiretto per la rivalutazione dei cespiti patrimoniali delle imprese*, « Legisl. giurispr. trib. », 1977, 154.

NANULA G. - *Sulla rivalutazione delle azioni proprie*, « Legisl. giurispr. trib. », 1977, 453.

- NAPOLITANO F. - *Alcune considerazioni in tema di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa ai fini delle imposte dirette*, « Giust. trib. imp. dir. », 1977, 1.
- NASTASI T. - *L'impresa familiare - Profilo civilistico e tributario*, « Boll. trib. inf. », 1977, 12.
- NAVA G. - *Intassabilità delle royalties corrisposte ad impresa estera non avente stabile organizzazione in Italia*, « Foro pad. », 1976, I, 239.
- POLI C. - *La residenza dei soggetti passivi e l'imposta sul reddito delle persone fisiche*, « Boll. trib. inf. », 1977, 252.
- SARGENTI L. - *Ancora sul trattamento fiscale delle royalties corrisposte a società estere non residenti*, « Rif. fisc. », 1977, 118.
- SCARLATA FAZIO M. - *La cooperazione nel diritto tributario*, « Boll. trib. inf. », 1977, 85.
- SCHIAVON F. - *Regime fiscale di rimborsi spese*, « Rif. fisc. », 1976, 763.
- SCHIAVON F. - *Ancora sul trattamento fiscale degli interessi*, « Rif. fisc. », 1977, 15.
- SCHIAVON F. - *Gli interessi attivi e passivi nell'imposizione diretta e indiretta delle imprese*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 1703.
- VITALE M. - *Finanziamenti delle imprese e sistema fiscale*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 853.

6) *Imposta sul valore aggiunto*

- DE FRANCESCO S. - *Speciale contrassegno iva per il condizionamento di determinate bevande gassate*, « Rif. fisc. », 1976, 776.
- LAMBERT G. - *Una crisi nei rapporti fra contribuenti e fisco: la morte del soggetto passivo di imposta*, « Boll. trib. inf. », 1977, 245.
- MANDÒ M. - *IVA - Variazioni in aumento dell'imponibile o dell'imposta*, « Boll. trib. inf. », 1977, 12.
- MANDÒ M. - *Sanzioni - Sulla responsabilità, particolarmente nel settore iva, del legale rappresentante di ente fornito di personalità giuridica, per illeciti amministrativi dell'ente medesimo*, « Boll. trib. inf. », 1977, 257.
- NANULA G. - *Il controllo fiscale dei ricavi*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 1485.
- OPPO G. - *Categorie commercialistiche e riforme tributarie*, « Giur. comm. soc. fall. », 1977, I, 32.
- ORTONA M. - *Le novità IVA 1977*, « Boll. trib. inf. », 1977, 92.
- SCARLATA FAZIO M. - *La cooperazione nel diritto tributario*, « Boll. trib. inf. », 1977, 85.
- SCHIAVON F. - *Gli interessi attivi e passivi nell'imposizione diretta e indiretta delle imprese*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 1703.
- VITALE M. - *Finanziamento delle imprese e sistema fiscale*, « Dir. prat. trib. », 1977, I, 853.
- ZAPPALÀ E. - *Segreto professionale e ispezioni fiscali*, « Vita notar. », 1976, 944.

7) *Altri tributi indiretti*

- ALTANA E. - *Accertamento del valore dei beni trasferiti*, « Iva e altri trib. erar. », 1976, 1693.
- BISOGNO A. - *Vigilanza e controlli degli organi doganali*, « Scambi e dog. », 1976, 438.
- DE FRANCESCO S. - *Maggiorazione delle imposte di registro e bollo e delle tasse sulle concessioni governative*, « Iva e altri trib. erar. », 1977, 103.

- DONNARIA G. - *La tassazione degli atti societari nell'imposta di registro - Carenze dell'attuale legislazione e necessità di modifiche*, «Vita notar.», 1976, 957.
- GUILIANI G. - *Il contenzioso nell'imposta di bollo*, «Boll. trib. inf.», 1977, 179.
- GUILIANI C. - *La responsabilità solidale nell'imposta di bollo*, «Iva altri trib. erar.», 1977, 85.
- GUALTIERI G. - *La nuova disciplina fiscale dell'assegno bancario posdatato*, «Giust. civ.», 1977, I, 136.
- LAMBERT G. - *Una crisi nei rapporti fra contribuenti e fisco: la morte del soggetto passivo di imposta*, «Boll. trib. inf.», 1977, 245.
- MARZANO A. - *Dazi, prelievi e «giorno dell'importazione»*, «Rass. Avv. Stato», 1976, I, 525.
- MERLINO R. - *Imposta di registro - Illegittimità costituzionale della discriminazione fra rendite coatte ai pubblici incanti e vendite coatte a mercato libero*, «Iva e altri trib. erar.», 1977, 1.
- MURATORI A. - *Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia da parte della Corte di Cassazione ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE*, «Dir. e prat. trib.», 1976, II, 768.
- SALVIO A. - *Divagazioni su alcuni casi tipici previsti dalla nuova legge di registro*, «Nuova riv. trib.», 1977, 1.
- SCARLATA FAZIO M. - *La cooperazione nel diritto tributario*, «Boll. trib. inf.», 1977, 85.
- SCHIAVON F. - *Regime fiscale di rimborsi spese*, «Rif. fisc.», 1976, 763.

8) *Agevolazioni ed esenzioni*

- D'ERRICO G. - *Modifiche Invim in materia creditaria - È giustificata la loro irretrattività*, «Rif. fisc.», 1977, 109.
- PASSAMONTI G. - *Il regime tributario delle cooperative agricole*, «Boll. trib. inf.», 1977, 171.
- SCARLATA FAZIO M. - *La cooperazione nel diritto tributario*, «Boll. trib. inf.», 1977, 85.

9) *Tributi locali*

- CORRADO T. - *Sulla detraibilità del valore delle aree cedute ai Comuni agli effetti dell'imposta sugli incrementi di valore degli immobili*, «Boll. trib. inf.», 1977, 183.
- D'ERRICO G. - *Modifiche Invim in materia creditaria - È giustificata la loro irretrattività*, «Rif. fisc.», 1977, 109.
- FILIPPI P. - *Questioni varie in tema di costituzionalità dell'Invim*, «Dir. prat. trib.», 1976, II, 780.
- LAMBERT G. - *Una crisi nei rapporti fra contribuenti e fisco: la morte del soggetto passivo di imposta*, «Boll. trib. inf.», 1977, 245.
- MERCATALI A. - *Un vecchio problema in una prospettiva nuova: effetti della dichiarazione di incostituzionalità di una norma tributaria sui rapporti definiti ma non estinti con pagamento*, «Giust. civ.», 1976, I, 1835.
- NILONE L. - *Il futuro dell'Invim*, «Vita notar.», 1976, 509.
- RIGHI E. - *Sulla costituzionalità delle gestioni in concessione del servizio di accertamento e riscossione dell'imposta comunale sulla pubblicità*, «Boll. trib. inf.», 1977, 73.
- SCARLATA FAZIO M. - *La cooperazione nel diritto tributario*, «Boll. trib. inf.», 1977, 85.

10) *Riforma tributaria*

GLENDI C. - *Sui limiti di cognizione della Corte di appello della Commissione Centrale dopo la riforma*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 789.

OPPO G. - *Categorie commercialistiche e riforma tributaria*, « Giur. comm. soc. fall. », 1977, I, 32.

11) *Diritto tributario straniero e comparato*

BARTOLOMEI A. - *La finanza locale in Giappone*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 127.

BREWER D. - *Droits de succession en Royaume Uni*, « Fisc. europ. », 1976, n. 3, 3.

FONTANEAU P. M. - *Le régime juridique de l'amortissement industriel*, « Fisc. europ. », 1976, n. 3, 7.

HOOZL M. - *Die Verbrauchssteuern in Schweden*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1976, 489.

IMAN A. - *Le droit de succession dans la religion islamique*, « Bull. internat. fisc. doc. », 1976, 367.

KLIMAWSKY E. W. - *Das Steuerrecht Israels*, « Internat. Wirtsch. Briefe », 1976, 551.

MÖKEL L. - *Besteuerung von Kapitalgesellschaften in der Republik Südafrika*, « Internat. Wirtsc. Briefe », 1976, 447.

PENNERA C. - *La lutte contre l'évasion fiscal internationale en République fédérale d'Allemagne*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 905.

TRASTI K. - *La Norvegia semplifica le sue procedure doganali*, « Scambi e dog. », 1976, 481.

12) *Diritto tributario internazionale*

DE LISI F. - *La convenzione tra la Svizzera e l'Italia sulle doppie imposizioni*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 1757.

MURATORI A. - *Rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia da parte della Corte di Cassazione ai sensi dell'art. 177 del Trattato CEE*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 768.

SIMON J. - *Les dispositions de la convention franco-suisse destinées à lutter contre son utilisation abusive*, « Fiscal. europ. », 1976, 3, 21.

TIEDEMANN K. - *Le droit fiscal international et la délinquance des entreprises multinationales*, « Rev. soc. », 1976, 801.

PARTE SECONDA

G I U R I S P R U D E N Z A

CORTE DI CASSAZIONE, Sez. un. civ., 12 maggio 1975, n. 1283 - Pres. Pece
- Rel. Leone.

Imposta di registro - Società - Fusione per incorporazione - Agevolazioni.

Atti agevolati - Previsione autonoma - Risultato economico complessivo dell'operazione - Ininfluenza - Atti in stretto rapporto di dipendenza e di strumentalità necessaria con l'atto agevolato - Atto necessario per la fusione - Non sussiste.

L'assegnazione ai soci di azioni esistenti nel portafoglio della società incorporata non costituisce adempimento legalmente necessario per addivenire in piena legittimità alla fusione con la società incorporante, ancorché a questa (Finsider) con provvedimento legislativo sia stato assegnato il preciso scopo di assumere partecipazioni in imprese del settore siderurgico, settore diverso da quello in cui opera la società le cui azioni sono state assegnate (telefonico), in quanto, in mancanza di un esplicito divieto, sussiste sempre la capacità stabilita per le società azionarie dall'art. 2361 cod. civ. di assumere partecipazioni in altre imprese (1).

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO. — A seguito della nazionalizzazione delle imprese elettriche, la soc. per az. Finelettrica, società finanziaria elettrica nazionale con partecipazione dell'IRI, avente sede in Roma, vista praticamente annullata la possibilità di assolvere il proprio scopo, cioè quello di promuovere lo sviluppo ed il coordinamento della produzione, del trasporto e della distribuzione di energia elettrica attraverso la gestione delle partecipazioni da essa possedute, prendeva in considerazione le varie soluzioni circa il futuro della società, cioè scioglimento, cambiamente dell'oggetto sociale e fusione con altra

(1) Agevolazioni fiscali e fusione di società.

1. Allo scopo di facilitare il reinserimento, nel circuito della produzione, dei capitali delle società elettriche resisi disponibili per effetto della legge di nazionalizzazione, all'art. 9 della stessa venne previsto, tra l'altro, il beneficio della riduzione dell'imposta di registro alla misura fissa per le fusioni cui partecipavano le società sottoposte alla predetta legge, sempreché l'operazione fosse stata autorizzata ai sensi del R.D.L. 12 marzo 1936, n. 357 e succ. mod. (1).

(1) La legge del dicembre 1962, n. 1643 si fonda sul principio sancito dall'art. 43 della Costituzione (cfr. in argomento, CASSESE, *Legge di riserva e articolo 43 della Costituzione*, in *Giur. cost.*, 1960, 1347) che prevede, tra l'altro, la possibilità di trasferire allo Stato «Imprese o categorie di imprese» che si riferiscono a servizi pubblici essenziali o a fonti di energia di preminente interesse generale; essa ha suscitato una serie di problemi, cui, per grandi linee, si accenna qui di seguito.

Un'autorevole dottrina ritiene che la norma costituzionale enunci il principio, di portata generale, che attribuisce alla libertà di industria e commercio

società. L'indagine condotta in termini di convenienza comparata con gli azionisti, portava al risultato che fosse conveniente attribuire ai titoli azionari delle società ex elettriche un nuovo contenuto reale mediante la fusione con altra società, che dopo ponderata cognizione delle scelte possibili, veniva identificata nella Finsider, soc. per az. Finanziaria Siderurgica. Veniva progettato che detta fusione avvenisse unitamente alla fusione della Finsider con la soc. Terni — fruente delle agevolazioni fiscali contemplate dalla legge 6 dicembre 1962, n. 1643, previa enucleazione, da detta soc. Terni, delle attività siderurgiche, e che si provvedesse previamente alla maggiore elisione possibile di capi-

Con la legge 18 marzo 1965, n. 170 (2), avente, rispetto alla precedente, un ambito di applicazione più vasto, vennero introdotti benefici fi-

un ruolo largamente limitato dalla prevalente considerazione del benessere generale (cfr. PREDIERI, voce *Collettivizzazione*, in *Encyclopedia del diritto*, VII, Milano, 1960, p. 419; SPAGNUOLO VIGORITA, *L'iniziativa economica privata nel diritto pubblico*, Napoli, 1959: opera, quest'ultima, dedicata alla dimostrazione del principio enunciato). In argomento, vedi pure: MINERVINI, *Contro la «funzionalizzazione» dell'impresa privata*, in *Riv. dir. civ.*, 1958, I, 618 ss.; MOTZOPIRAS, *Espropriazione e pubblica utilità*, in *Giur. cost.*, 1958, 151 e ss.

Sulla portata della locuzione «imprese o categorie di imprese», di cui alla richiamata norma, le opinioni in dottrina sono discordanti: secondo alcuno, il Costituente, piuttosto che usare la locuzione impresa come sinonimo di azienda, ha voluto insistere sul concetto dinamico di azienda organizzata e finalisticamente orientata (SPAGNUOLO VIGORITA, *op. cit.*, p. 238), sulla stessa attività di impresa (SPAGNUOLO VIGORITA, *op. cit.*, p. 327); secondo altri (MOTZOPIRAS, *op. cit.*, p. 201 ss.), invece, sul diritto soggettivo costituito da una forma di tutela alla gestione esclusiva di un complesso di beni organizzati in ordine alla funzione unitaria dello svolgimento di una data attività.

Sul problema della portata testuale della legge di nazionalizzazione e, più specificamente, sulla portata della locuzione «sono trasferite in proprietà all'ENEL le imprese...», è stato osservato (cfr. SATTA, *Nazionalizzazione delle imprese elettriche ed interruzione del processo*, in *Riv. dir. comm.*, 1963, II, p. 257 ss.) che pur lasciando sopravvivere le società titolari di imprese elettriche, la legge ha inciso sui soggetti imprenditori, assumendo ad oggetto del trasferimento la manifestazione obiettivata (... e qui occorrerebbe accennare al movimento di pensiero che alla locuzione «impresa» attribuisce un significato più ampio di quello di attività e che è portato, talvolta, ad esaltare il carattere soggettivo insito in essa, altra volta quello oggettivo, ovvero a riunire in sintesi le opposte tendenze; cfr., sul punto, MOSSA, *Trattato del nuovo diritto commerciale*, I, Milano, 1942, p. 174 e *passim*; GRECO, *Profilo dell'impresa economica del nuovo codice civile*, in *Giornale degli economisti*, 1942, pp. 205, 337; SATTA, *I soggetti del fallimento*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1960, pp. 116 e 123 ss.) della loro attività come distinta dal complesso dei beni e dei rapporti giuridici che ne costituiscono il momento strumentale.

La relazione ministeriale n. 3906 del 26 giugno 1962 afferma che il disegno di legge «prende in considerazione il concetto di impresa nella sua accezione più comune di unitaria organizzazione di elementi economici preordinati alla produzione (e allo scambio) di beni e servizi: hanno preminenza assoluta il profilo funzionale attraverso il quale l'impresa appare come attività e il profilo oggettivo che vede l'impresa come patrimonio destinato alla menzionata produzione di beni e servizi».

In dottrina, hanno insistito, anche con riferimento alla normativa Costituzionale, sull'aspetto formale e finalistico del trasferimento di impresa, nel senso che il complesso dei rapporti che ne è oggetto continui ad essere destinato al fine dell'impresa pur dopo l'espropriazione in danno del privato, il DI SABATO

tali superflui, operata in modo da determinare un'opportuna diversificazione di settori di investimento per gli azionisti della Finelettrica.

Tutto ciò si legge nella relazione del Consiglio di amministrazione della Finelettrica presentata all'assemblea straordinaria degli azionisti della stessa società del 7 maggio 1965.

Dal verbale di detta assemblea redatto dal notaio Castellini di Roma, risulta che gli azionisti deliberarono di procedere alla fusione della Finelettrica mediante incorporazione della Finsider, prendendo atto che ad analoga operazione veniva a partecipare anche la soc. Terni; la incorporazione doveva

scali comprendenti, tra l'altro, la riduzione dell'imposta di registro alla misura fissa per le fusioni (3) (4) di società e per i contemporanei au-

(in *Appunti sulla nazionalizzazione delle imprese elettriche*, in *Riv. soc.*, 1962, p. 330) e lo ZANELLI (*Il trasferimento delle imprese elettriche nella sistematica della circolazione dell'azienda e della successione nell'impresa*, *ivi*, 1964, 350 ss.).

Sui problemi sollevati dalla legge di nazionalizzazione delle imprese elettriche, oltre alle opere citate, vedi pure: JANNI, *Riflessi processuali del trasferimento all'ENEL delle aziende elettriche*, in *Riv. dir. proc.*, 1963, p. 273; MATTARELLA, *Sulla natura giuridica del trasferimento all'ENEL dei beni delle società elettriche colpiti dalla nazionalizzazione*, in *Giust. civ.*, 1964, IV, 124; AULETTA, *Note in tema di circolazione di azienda*, in *Riv. soc.*, 1963, p. 457 ss.; CRISAFULLI, *Riserva e trasferimenti nel disegno di legge per la nazionalizzazione delle imprese elettriche*, in *Riv. int. scienze econom. e comm.*, 1962, p. 901 ss.; Bosco, *La successione dell'ENEL nei beni e nei rapporti delle imprese elettriche*, in *Atomo, petrolio, elettricità*, 1963, p. 37 ss.; MINERVINI, *Prime questioni in tema di nazionalizzazione dell'industria elettrica*, in *Riv. soc.*, 1963, p. 839 ss. e 860 ss.; GUARINO, *L'impresa pubblica ENEL*, in *Atomo, petrolio, elettricità*, 1963, p. 3 ss.; ROSSI, *Elettricità senza baroni*, Bari, 1962.

(2) Più volte il legislatore è intervenuto a favore la ricerca del migliore assetto aziendale, da parte delle imprese, con numerosi provvedimenti legislativi, tra i quali si segnalano il R.D. 23 giugno 1927, n. 1206, scadente il 30 giugno 1928, prorogato con R.D.L. 8 marzo 1928, n. 406, ed ulteriormente prorogato sino al 31 dicembre 1939 prima con D.L. 13 febbraio 1930, n. 37, che spostò i predetti termini al 30 giugno 1935, e, successivamente, con R.D. 3 gennaio 1939, n. 160; il R.D. 5 marzo 1942, n. 192 che introdusse agevolazioni di più ampia portata (perché il beneficio tributario, prima limitato al settore delle imposte indirette, venne esteso anche alle imposte dirette) che, di proroga in proroga, restarono in vigore fino al 30 giugno 1947. Il 7 maggio 1948 con D.L. n. 1257 vennero previste ulteriori agevolazioni per le operazioni di fusione e concentrazione di società che, per effetto della proroga di cui all'art. 41 della legge 11 gennaio 1951, n. 25 (legge sulla perequazione tributaria), restarono in vigore sino al 31 dicembre 1951.

Successivamente il 6 agosto 1954 con l'art. 29 della legge n. 603 si consentirono nuove agevolazioni per facilitare fusione e concentrazione.

(3) La legge n. 170 venne suggerita dall'esigenza di stimolare la ripresa dell'economia, sia attraverso il mutamento della forma giuridica originaria delle società, resa inadeguata alle nuove esigenze dal trascorrere del tempo e dal mutare delle condizioni economiche che ispirarono la scelta originaria, sia a mezzo della ricerca da parte delle imprese, della dimensione economica più opportuna. Essa soddisfaceva il bisogno della razionalizzazione e del potenziamento dell'economia in quanto, prevedendo degli incentivi fiscali alla trasformazione, alla fusione ed alla concentrazione societaria, favoriva la ristrutturazione aziendale e con essa, la crescita della capacità produttiva, la razionale organizzazione economica e tecnica della produzione, e, quindi, adeguava le attività

essere attuata sulla base delle rispettive situazioni patrimoniali al 31 dicembre 1964, previa assegnazione ai soci di n. 30 milioni di azioni SIP esistenti nel portafoglio della Finelettrica del valore complessivo di L. 55.325.250.000 e correlativa riduzione del capitale sociale Finelettrica da L. 90.000.000.000 a L. 34.674.750.000.

Il verbale 7 maggio 1965 di detta assemblea degli azionisti della sola Finelettrica veniva registrato a Roma, ufficio atti pubblici, il 26 maggio 1965.

A distanza di alcuni mesi e propriamente il 20 dicembre 1965, con rogito per notaio Castellini, la Finelettrica e la Terni venivano incorporate nella Fin-sider: il capitale di quest'ultima società veniva aumentato con emissione di nuove azioni da assegnare in cambio agli azionisti della Finelettrica e della

menti di capitale deliberati per facilitarle (5). Il predetto beneficio, nel caso in cui il capitale risultante dalla fusione fosse superiore al miliardo

produttive al progresso tecnologico e alle condizioni concorrenziali del mercato, interno e internazionale.

Sugli effetti della fusione e della concentrazione societaria, come strumento di razionalizzazione e potenziamento della loro posizione sul mercato, ha insistito la dottrina aziendale ponendo in evidenza come «la messa in comune di risorse economiche e capacità umane ed il loro coordinamento sotto una unica volontà imprenditoriale permette... il raggiungimento di più elevati sviluppi tecnologici e l'applicazione di tecniche produttive e distributive a costi unitari entro certi limiti decrescenti» (cfr. PEPE, *Studio sulle fusioni di imprese di società per azioni*, Giuffrè, Milano, 1967, p. 1), nonché la possibilità di produrre a costi unitari medi decrescenti, in forza delle più favorevoli combinazioni dei costi delle immobilizzazioni e dei costi di lavoro (cfr. PACCES, *La produzione*, Torino, 1957, p. 125 ss.; SPRANZI, *Introduzione allo studio della varianabilità dei costi di produzione*, Giuffrè, 1964, pp. 106-109; FINANCIAL EXECUTIVES RESEARCH FOUNDATION, *Mergers and Acquisitions: planning and action*, New York, 1963; NELSON, *Merger Movements in American Industry 1895-1956*, Princeton, New York, 1959; FEDERAL TRADE COMMISSION, *Report on corporate mergers and acquisitions*, Washington, 1955; WESTON, *The Role of mergers in the growth of large firms*, University of California Press, Berkley, 1953; ADELMAN, *An economic analysis of the current wave of mergers*, Massachusetts Istitute of Technology, 1957; MC CARTHY, *Acquisitions and mergers*, New York, 1963; ZAPPA, *Le produzioni nell'economia delle imprese*, Giuffrè, 1956, tomo I, p. 382; AROENZIANO, *La gestione delle imprese a produzioni standardizzate e con immobilizzazioni tecniche di vasta dimensione*, Giuffrè, 1954, pp. 61-69; AMODEO, *Costanza e variabilità dei costi nelle aziende industriali*, Napoli, 1950; ID., *Organizzazione industriale e costi di produzione*, Napoli, 1960, pp. 172-190; DE MINICO, *Elasticità e relazioni dinamiche dei costi delle imprese industriali*, Napoli, 1935.

Per una visione del problema sotto il profilo giuridico si veda SANTAMARIA, *La fusione di società soggette a leggi regolatrici diverse nel progetto preliminare di convenzione della Comunità Economica Europea*, in *Riv. soc.* 1968, p. 581 ss.; CALABRI, *Esigenza di disciplina giuridica della «società conglomerata»*, *ivi*, 1968, p. 799 ss.; ID., *Orientamenti della prima giurisprudenza americana sulle fusioni conglomerate di società*, *ivi*, 1970, p. 1139 ss.; BERNINI, *La concentrazione industriale in Italia: una prospettiva contemporanea*, *ivi*, 1969, p. 225 ss.

(4) La legge n. 170 consentiva l'applicabilità del regime agevolato, da essa introdotto, anche alle trasformazioni di società ed alle concentrazioni di aziende. La distinzione tra fusione di società e concentrazione di azienda consiste nel fatto che nella fusione, le società fuse o incorporate cessano di esistere

Terni e venivano invocate per la fusione di cui innanzi e per tutte le formalità inerenti e conseguenti le agevolazioni fiscali di cui all'art. 9 della legge 6 dicembre 1962, n. 1643 e quelle di cui alla legge 18 marzo 1965, n. 170, trattandosi di operazione alla quale partecipava la soc. Terni, le attività elettriche della quale erano trasferite all'ENEL per la legge di nazionalizzazione.

A norma delle cennate leggi di agevolazioni tributarie l'incorporazione era stata previamente autorizzata dalla Banca d'Italia e dal Ministero del Tesoro, ed era stata oggetto del decreto interministeriale previsto dalla legge n. 170 del 1965 col quale, sentito l'apposito comitato interministeriale, veniva accertato che le società interessate all'incorporazione operavano nell'ambito di un unico ciclo produttivo industriale; che la incorporazione aveva per scopo

di lire, era applicabile a condizione che le società partecipanti operassero nell'ambito di un unico ciclo industriale o commerciale, che l'operazione avesse come scopo la riduzione dei costi di produzione attraverso l'ammodernamento degli impianti, delle attrezzature e l'aumento della capacità produttiva e che non fosse incompatibile con le disposizioni sulla tutela della libertà di concorrenza (6).

L'accertamento delle predette condizioni era demandato al ministro dell'industria il quale, di concerto con quello del tesoro, del bilancio e delle finanze, doveva pronunciarsi con decreto.

per dar luogo ad un unico soggetto che succede nel patrimonio di quelli che si estinguono, mentre, nella concentrazione di azienda, la società apportante continua a vivere, entrando a far parte della società che riceve l'apporto mediante il possesso delle azioni emesse a suo favore, in cambio delle attività da essa apportate (cfr. GRAZIANI, *Diritto delle società*, Morano, 1955, pp. 375-376).

(5) L'estensione dell'agevolazione anche agli aumenti di capitale decisi in sede di fusione fonda sulla premessa dell'esistenza di una connessione strutturale tra fusione ed aumento di capitale.

Questa opinione trova autorevole conforto in quella parte della dottrina (cfr. FRÈ, *Società per azioni*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, Zanichelli, 1956, sub artt. 2438-2444) che in tema di identificazione della struttura della delibera di fusione intravide nell'aumento di capitale deciso dalla società incorporante, al fine di assegnare l'integrale ammontare delle azioni emesse ai soci della società incorporata, «una sola ed inescindibile deliberazione» contenente la modificazione statutaria necessaria per attuare la fusione.

(6) Il progetto di legge relativo ai benefici fiscali in esame fu presentato in Parlamento quasi contemporaneamente a quello sulla tutela della libertà di concorrenza. Successivamente, la necessità dell'immediata adozione di misure anticongiunturali impose di accelerare la concessione dei benefici tributari facendo entrare in vigore la legge n. 170, mentre venne riveduta, *sine die*, l'emanazione della legge sulla libertà di concorrenza.

Il fenomeno descritto ha generato incongruenze gravi in quanto si creò un apparato normativo destinato, in mancanza di una disciplina legislativa della libertà di concorrenza, a restar lettera morta. La dottrina più sensibile avvertì il problema e lo denunciò (cfr. FERRI, *Agevolazioni tributarie per le trasformazioni, le fusioni e le concentrazioni di società e tutela della libertà di concorrenza*, in *Riv. dir. comm.*, 1965, pp. 323-324), ma tale denuncia restò inascoltata. Intanto le contestazioni, su cui esiste copiosa giurisprudenza, nascenti dalle incongruenze denunciate si accumulavano presso gli organi del controllo.

la riduzione dei costi; che essa non era incompatibile con le disposizioni sulla tutela della libertà di concorrenza.

L'atto di incorporazione era registrato a Roma il 23 dicembre 1965 con il pagamento di sole lire 28.660, ma il 28 dello stesso mese l'Ufficio del registro chiedeva il pagamento di L. 608.589.100 per imposta di registro relativa all'assegnazione agli azionisti della Finelettrica delle azioni SIP per il valore dichiarato di L. 55.325.250.000.

La Finsider pagava l'imposta, poi con atto di citazione 11 gennaio 1967 citava l'Amministrazione delle finanze dinanzi al Tribunale di Roma perché fosse condannata al rimborso dell'imposta stessa, non dovuta perché la riduzione del capitale Finelettrica costituiva una fase naturale dell'operazione

Queste ultime agevolazioni (7) vennero introdotte per creare uno stimolo alla ricerca, da parte delle imprese, delle dimensioni economiche più convenienti allo scopo di favorire, con la crescita delle dimensioni aziendali, per effetto della fusione e la riduzione dei costi che ne consegue, la razionalizzazione dell'apparato produttivo del Paese e l'accrescimento delle sue proprietà competitive sia sul mercato interno che su quello internazionale.

È appena il caso di notare che entrambe le predette disposizioni introdussero, nella disciplina del tributo del registro, un regime tributario di esenzione (8) (9) diretto a creare una situazione di privilegio, a favore

(7) I termini per usufruire delle agevolazioni di cui alla legge n. 170 vennero prorogati prima con legge 17 febbraio 1968, n. 57 e, successivamente, con D.L. 26 ottobre 1970, n. 745, convertito in legge 18 dicembre 1970, n. 1034, sino alla data di entrata in vigore della riforma tributaria. Tale proroga, secondo il BERNINI (*op. cit.*, p. 238), venne concessa per il prevalere, nell'ambito governativo, dell'indirizzo politico incline a favorire il conseguimento di una superiore efficienza dell'apparato industriale.

È da notare che nella legge di proroga, alle condizioni previste dalla legge n. 170, venne aggiunta, allo scopo di creare un opportuno coordinamento con il programma di sviluppo economico nazionale, l'ulteriore condizione secondo cui le società decadevano dal godimento delle agevolazioni fiscali, se nel quinquennio successivo alla data di concessione dei benefici non fosse stato effettuato, in tutto od in parte, l'ammodernamento degli impianti e delle attrezzature (art. 2 D.L. 21 dicembre 1967, n. 1210).

(8) La dottrina ritiene che si ha un'esenzione fiscale quando ad una norma impositiva generale si contrappone una norma particolare, la quale esclude l'applicazione del tributo a situazioni comprese nella fattispecie della norma generale; essa, inoltre, chiarisce che si versa in tale ipotesi anche quando la legge subordina la concessione del beneficio all'emissione di particolari atti intesi ad evidenziare la sussistenza di particolari requisiti (cfr. sul punto, per tutti, LA ROSA, voce *Esenzione*, in *Enciclopedia del diritto*, XV, Giuffrè, 1966, pp. 567-568; Id., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968, p. 176 ss.).

(9) La dottrina (cfr. LA ROSA, voce *Esenzione*, cit., *passim*) ritiene che le esenzioni tributarie creano, a favore di determinati soggetti, una situazione di privilegio «avente funzione sostitutiva del denaro»; l'opinione sembra essere confortata dalle affermazioni fatte dal relatore di maggioranza in sede di discussione del disegno di legge relativo alle agevolazioni di cui alla legge n. 170. «L'imposta di registro — ricordava il relatore — gravando sull'attivo lordo

di incorporazione realizzata previe le autorizzazioni amministrative di carattere discrezionale e godeva dei benefici fiscali per questa concessi e perché l'interpretazione finalistica delle norme di agevolazione portava a ritenere applicabili le medesime anche alla detta riduzione di capitale. (*Omissis*).

MOTIVI DELLA DECISIONE. — I due ricorsi relativi alla medesima sentenza vanno riuniti in applicazione del disposto dell'art. 335 c.p.c.

Col suo ricorso incidentale, la Finsider prospetta una questione di improponibilità della domanda avanzata dall'Amministrazione. Richiamate le autorizzazioni che hanno preceduto l'operazione di incorporazione, la ricorrente sostiene che tali autorizzazioni concretano ed esauriscono l'accertamento, che l'opera-

di una determinata categoria di contribuenti, in vista del perseguimento di date finalità (10); regime che, in relazione a determinate manifestazioni di capacità contributiva, si sostituiva a quello che sarebbe stato applicabile in assenza delle richiamate disposizioni.

2. Il regime agevolativo previsto dalla legge n. 1643 del 1962 e quello della legge n. 170 sono entrambi applicabili alla vicenda giunta al vaglio

delle società che partecipano alla fusione o dell'azienda apportata, determina un onere di trasferimento (improprio) rilevante. Inoltre, dovendosi assumere a base per l'applicazione dell'imposta, non già il valore risultante dalla contabilità sociale, ma quello venale che risulterà dal giudizio di congruità promosso dall'Amministrazione finanziaria, il valore imponibile è difficilmente determinabile a priori, sicché non è quasi possibile calcolare preventivamente, quello che sarà in definitiva il costo dell'operazione. Da questa incertezza si comprende come le operazioni di cui si tratta incontrino, in pratica, il più serio ostacolo negli oneri fiscali che ne derivano, onde ne risulta impedito quel migliore assetto aziendale cui le operazioni stesse sono preordinate, col risultato negativo sul piano della produttività aziendale». Il testo della relazione è riportato sulla *Rivista delle società*, 1965, p. 427, sotto la rubrica *Leggi e documenti, Disciplina fiscale delle trasformazioni, fusioni e concentrazioni*. Sul punto cfr. LA ROSA, *op. cit.*, p. 569.

(10) Il rilievo è confermato dalla relazione ministeriale al decreto di proroga delle agevolazioni di cui alla legge n. 170 (cfr. rubrica *Legge e documenti. Proroga delle agevolazioni tributarie per le trasformazioni e le fusioni delle società commerciali*, in *Riv. soc.*, 1968, p. 210) laddove afferma: «il motivo ispiratore della legge è lo scopo di pubblico interesse» che con la stessa si intende raggiungere, cioè quello di consentire alle imprese interessate, mediante l'incentivo dello sgravio fiscale, una struttura maggiormente rispondente alle effettive necessità dell'economia, quali si determinano come conseguenza sia del progresso tecnologico, sia dell'adeguamento delle attività produttive alle situazioni concorrenziali del mercato all'interno dell'area comunitaria ed ancora di più nei confronti della più larga competizione internazionale».

Il problema dell'utilizzazione del sistema tributario come strumento d'intervento nell'economia venne posto in sede di Assemblea costituente (cfr. MINISTERO DELLA COSTITUENTE, *Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente*, v. Comm. ne finanze, Roma, 1946, pp. 230-231 ss.) ed ivi risolto favorevolmente; cfr. in dottrina, per tutti, SCHIAVELLO, *Sulla retroattività delle leggi tributarie*, in questa *Rivista*, 1966, p. 587 ss.; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Giuffrè, Milano, 1969, p. 17 ss.; FICHERA, *Imposizione ed extrafiscalità nel sistema costituzionale*, E.S.I., Napoli, 1973, p. 10 ss.; MОССЕТТИ, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, p. 236 ss.

zione in esse contemplata rientra in tutti i suoi momenti e le sue modalità fra quelle cui la legge riserva il trattamento tributario agevolato; tale accertamento, al quale la legge attribuisce esplicitamente finalità tributaria, comporta, per la logica del sistema, l'inammissibilità di un sindacato dell'Amministrazione finanziaria o del giudice circa i presupposti dell'accertamento stesso e conseguentemente preclude la possibilità del diniego che l'operazione abbia i requisiti prescritti per la concessione del beneficio tributario: altrimenti il giudice invaderebbe la sfera di competenza amministrativa; competenza già esercitata, con attività discrezionale, dagli organi tecnici che hanno dato le autorizzazioni.

La tesi non ha fondamento giuridico.

della Suprema Corte. Il caso riguarda la fusione per incorporazione nella Finsider S.p.a. delle società Terni e Finelettrica.

L'operazione venne attuata deliberando, all'atto del suo perfezionamento, la preventiva assegnazione, agli azionisti della Finelettrica, delle partecipazioni azionarie da essa possedute (11), ed il contemporaneo aumento di capitali della Finsider.

Questa società, che a suo tempo aveva richiesto ed ottenuto l'autorizzazione — resa necessaria dall'art. 9 della legge 6 dicembre 1962, n. 1643, perché l'incorporazione della società Terni fosse registrata col pagamento dell'imposta nella misura fissa — di cui alla legge 3 maggio 1955, n. 428, ed il decreto di cui alla legge n. 170, veniva chiamata dalla A.F. a pagare, in seguito alla registrazione dell'atto, e relativamente all'operazione di assegnazione, il tributo nella misura normale.

Essa pagava l'imposta, ma in seguito, ritenendo che la predetta assegnazione costituisse fase naturale della operazione di fusione complessivamente considerata, e che le norme agevolative dovessero essere applicate a tutti gli atti del procedimento di fusione, e, quindi anche alla ri-

(11) Nella relazione del Consiglio di amministrazione della Finelettrica è, tra l'altro, sottolineato il problema della impossibilità, da parte della società, di perseguire l'oggetto sociale, e cioè quello di promuovere lo sviluppo ed il coordinamento della produzione e della distribuzione dell'energia elettrica attraverso le partecipazioni da essa possedute, per l'intervenuta legge di nazionalizzazione, per cui non restava, come alternativa, che lo scioglimento e la sua messa in liquidazione, il cambiamento del suo oggetto sociale, ovvero la fusione con altra società.

La legge di nazionalizzazione, art. 11, comma II e III, in tema di oggetto sociale sanciva che alle società assoggettate a trasferimento non si applicavano le disposizioni di legge e statutarie relative allo scioglimento per sopravvenuta impossibilità di perseguire l'oggetto sociale, se l'assemblea straordinaria dei soci ne avesse deliberato il mutamento. Tale norma venne prevista, secondo quanto è chiarito nella relazione ministeriale, al fine di garantire alle società la possibilità di continuare a svolgere l'esercizio di impresa con un diverso oggetto sociale e di impedire lo scioglimento di diritto che, in applicazione del n. 2 art. 2448, c.c., si verificherebbe per sopravvenuta impossibilità di seguirlo, nel caso in cui lo statuto non preveda la facoltà di mutamento dell'oggetto medesimo. Sul punto però, vedi le osservazioni critiche del DI SABATO (*op. cit.*, pp. 616-621) e dello ZANELLI (*op. cit.*, pp. 354-358).

Il limite alla giurisdizione del giudice civile dovrebbe derivare dagli accertamenti compiuti dagli organi dell'amministrazione centrale dello Stato, con esercizio di poteri discrezionali. Trattasi:

a) dell'autorizzazione 7 luglio 1965 del Ministero del tesoro alla Fin sider, a mente della legge 5 maggio 1955, n. 428, «ad aumentare il proprio capitale sociale di L. 53.628 milioni alle condizioni e con le modalità tutte indicate»;

b) del parere espresso nella seduta del 18 ottobre 1965 dal Comitato interministeriale di cui all'art. 4 della legge 18 marzo 1965, n. 170 sui punti che la fusione delle società richiedenti aveva per scopo la riduzione dei costi e l'aumento della capacità produttiva a mezzo dell'ammodernamento degli im-

duzione del capitale della Finelettrica, citava l'A.F. dinnanzi all'Autorità Giudiziaria perché fosse condannata al rimborso del tributo: questo, in breve, il fatto che ha determinato l'insorgere della controversia definita con la sentenza che si annota.

3. In ordine alla prima massima, il ragionamento fatto dalla S.C. va solo parzialmente esente da censura; difatti, da un lato, appare del tutto arbitrario qualificare sia l'autorizzazione all'aumento del capitale (richiesta dalla legge n. 1643) che il decreto del ministro dell'industria (di cui alla legge n. 170) «accertamenti relativi agli effetti che i negozi prospettati dagli interessati possono produrre in ordine all'economia nazionale, alla produzione industriale o commerciale, alla tutela della libertà di concorrenza»; d'altro canto, invece, non può non riconoscersi l'estremo rigore con cui essa è pervenuta all'individuazione del *thema decidendi*.

L'autorizzazione ad aumentare il capitale sociale (12), che nella realtà ha la sostanza dell'approvazione, consiste in un provvedimento con il quale l'organo che l'emette, qualifica l'operazione aderente ai principi generali di politica economica e finanziaria e rispondente alle esigenze di tutela del pubblico interesse (13). Essa, nell'economia dell'atto sottoposto a registrazione, svolge una duplice funzione: da un lato, costituisce il presupposto, estraneo alla fattispecie negoziale, dell'aumento del capitale

(12) L'autorizzazione, nell'insegnamento degli studiosi di diritto amministrativo (RANELLETTI, *Teoria generale delle autorizzazioni*, in *Giur. it.*, 1898, p. 21 ss.; ZANOBINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, 1954, 264; VITTA, *Diritto amministrativo*, I, Torino, 1954, 350; VIGNOCCHI, *La natura giuridica dell'autorizzazione amministrativa*, Padova, 1944, p. 107; GASPARRI, *Autorizzazione (dir. omm.)*, voce in *Encyclopédia del diritto*, IV, Giuffrè, 1959, p. 509 ss.), qualificata tradizionalmente come atto che rende possibile ad un soggetto l'esercizio di un diritto o di un potere che già gli appartiene e, quindi, come elemento integrativo di fattispecie complessa da cui il diritto o il potere deriva, viene, dalla dottrina più recente, configurata come provvedimento atto ad eliminare un ostacolo giuridico alla produzione di un dato risultato, da parte dell'organo competente ad emetterlo.

(13) Sul punto vedi la relazione alla legge 3 maggio 1955, n. 428, letta dal Ministro del Tesoro al Senato della Repubblica.

piani e delle attrezzature, che il previsto ammodernamento era idoneo ad ottenere i risultati proposti, che la fusione non dava luogo ad attività incompatibili con le disposizioni sulla tutela della libertà di concorrenza: di conseguenza, il Comitato dette parere favorevole circa la concessione alle predette società dei benefici previsti dalla legge 18 marzo 1965, n. 170;

c) del decreto del Ministero per l'industria, di concerto con altri Ministri, tra cui quello delle finanze, in data 17 dicembre 1965, emesso su domanda della Finsider, della Finelettrica e della Terni, con cui « visto il parere del Comitato detto innanzi, il Ministro stabili che l'operazione di fusione deliberata ed attuata dalle società soddisfa ai requisiti ed alle condizioni, di cui alle lettere a) e b) dell'art. 3 della legge 18 marzo 1965, n. 170 richiamata nelle premesse ».

della Finsider (14), d'altro canto, il requisito perché l'atto di incorporazione della società Terni goda dei benefici fiscali (15): in mancanza di essa, infatti non tanto vengono meno le condizioni per il godimento dei benefici fiscali previsti dalla legge n. 1643 quanto, e soprattutto, la possibilità di procedere al predetto aumento di capitale.

Diversamente, nell'emanazione del decreto (previsto dalla legge numero 170), la cui funzione è quella di dichiarare, sul piano giuridico, la esistenza delle condizioni di cui alle lettere a) e b) dell'art. 3, e che ha natura di fatto di certazione (16) in quanto gli effetti ad esso riconducibili si riconglieggono alla sostanza dell'operazione (e non dell'atto) di fusione, non v'è alcuna scelta operata dalla volontà del soggetto da cui proviene, così come nel caso precedente.

Ciò perché, mentre nell'ultima ipotesi la legge provvede autonomamente a stabilire in presenza di quali condizioni le esigenze di interesse generale debbono considerarsi soddisfatte ed attribuisce all'organo amministrativo solo poteri di verifica, nell'altra ipotesi, sempre in ordine alla soddisfazione di esigenze di carattere generale, riserva all'organo amministrativo poteri di valutazione circa l'opportunità e la convenienza dell'operazione. In altre parole, mentre l'organo che emana l'autorizzazione deve preventivamente valutare i riflessi che l'operazione, per la quale è stata richiesta, ha sul mercato finanziario, e se incide sul movi-

(14) In argomento cfr. FERRI, *Aziende di credito*, in *Enciclopedia del dir.*, IV, Giuffrè, 1959, p. 759.

Si tenga conto, in proposito, che l'aumento di capitale deliberato dagli azionisti della Finsider (vedi l'ordine del giorno approvato dall'assemblea straordinaria degli azionisti in PEPE, *Studio etc.*, cit., *Appendice*, p. 273) era destinato anche ad essere collocato sul mercato.

(15) L'autorizzazione era richiesta come «condizione» per il godimento dei benefici fiscali dell'art. 9 della legge 1643. Sulla portata della «condizione» nel diritto tributario vedi ANTONINI, *La formulazione della norma e le categorie giuridiche. In particolare: della condizione del diritto tributario*, in questa *Rivista*, 1958, p. 132 ss.; LA ROSA, voce *Escenzione*, op. cit., p. 573.

(16) GIANNINI M.S., *Accertamento*, voce in *Enciclopedia del dir.*, I, p. 219 ss., in part. p. 223; ID., *Diritto amministrativo*, vol. II, Giuffrè, Milano, 1970, p. 1015 ss.

Orbene, l'autorizzazione di cui alla lettera *a*) ha riferimento ad una «*condizione*» richiesta dalla legge 6 dicembre 1962, n. 1643 perché gli atti di fusione ai quali partecipassero società elettriche assoggettate a trasferimento dell'impresa all'ENEL ed i conferimenti fatti dalle società stesse ad altre società, in un determinato periodo di tempo, fossero registrati con l'imposta fissa di L. 10.000. Gli atti agevolati sono dunque quelli di fusione con i conferimenti, non le riduzioni di capitali a mezzo di assegnazione agli azionisti di azioni possedute dalle società.

Il parere di cui alla lettera *b*) ed il decreto ministeriale di cui alla lettera *c*) si integrano, perché il parere è atto del procedimento che si è concluso col decreto. Ma anche questo decreto si riferisce solo all'operazione di fusione deliberata ed attuata dalle società istanti e vi si riferisce solo per

mento del risparmio ed è rispondente agli interessi generali cui tendono le direttive di politica economica del momento (e che possono venir meno col mutare delle condizioni di fatto cui si ispirano), l'organo che emana il decreto deve solo verificare se, in punto di fatto, sussistono le condizioni a cui la legge ancora la concessione dei benefici fiscali. Pertanto, stante la diversa funzione che assolvono i due atti amministrativi e le diverse esigenze che soddisfano, non sembra corretto equipararli o, comunque, porli sullo stesso piano.

4. Rigoroso è, invece, il ragionamento della S.C. inteso a sgombrare il campo dalle questioni irrilevanti, prospettate dalla difesa della Fin sider, per pervenire alla identificazione dell'oggetto della controversia.

La predetta società resisteva alle pretese dell'Amministrazione finanziaria, tendente a tassare nei modi normali l'atto di assegnazione, sollevando la questione secondo la quale, per effetto delle intervenute autorizzazioni, il provvedimento di accertamento delle condizioni volute dalla legge doveva considerarsi esaurito e non potevano non essere ammessi al godimento dei predetti benefici (tutti) gli atti compresi nel procedimento di fusione. Correttamente, la S.C. ha respinto l'argomentazione rilevando che l'Amministrazione finanziaria deve valutare il contenuto e gli effetti del documento, presentato alla registrazione, per stabilire la qualificazione dello stesso ed il regime tributario a cui assoggettarlo; valutazione che, nel caso di specie, si conclude col ritenere estraneo alla norma di esenzione l'atto di assegnazione ai soci.

Il principio in virtù del quale il tributo del registro va applicato secondo gli intrinseci effetti dell'atto presuppone, proprio, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di ricercare, in base al suo contenuto, gli effetti che esso produce (17). Gli effetti di cui si discorre sono «effetti tri-

(17) La giurisprudenza sull'argomento è ormai costante, cfr. App. Genova, 31 gennaio 1958, in *Dir. e prat. trib.*, 1958, p. 219; Cass., 28 luglio 1964, n. 2140, in *Giur. imp.*, 1965, p. 543; Cass., Sez. un., 31 marzo 1941, in *Giur. imp. dir.*, n. 47; Comm. centr., Sez. IV, 19 gennaio 1961, n. 36071, in *Riv. trib.*, 1962, 710; Trib. Genova, 4 maggio 1954, in *Temi gen.*, 1955, p. 25; Cass., 28 febbraio 1958,

accertare che tale operazione soddisfa alle condizioni di cui all'art. 3 della legge 18 marzo 1965, n. 770.

Nella fattispecie in esame, però, non viene in contestazione il regime tributario dell'atto di fusione delle società, bensì quello di deliberazione, presa in precedenza ed autonomamente dall'assemblea degli azionisti della Finelettrica, di ridurre il capitale sociale con l'assegnazione a soci delle azioni SIP, sia pure in vista della futura fusione.

Gli atti amministrativi sindacati, quindi, nessun diretto riferimento hanno alla deliberazione di assegnazione delle azioni SIP, deliberazione che del resto era già stata registrata il 28 maggio 1965, prima cioè che le autorizzazioni amministrative venissero emesse.

butari», specifici dell'atto e consistono — a mente di quanto stabilito dall'art. 4 (richiamato dal 2º comma dell'art. 8) della legge organica — nella efficacia obbligatoria, attributiva o probatoria che producono, la cui individuazione serve, appunto, a stabilire la tassa applicabile fissa, o graduale, etc., secondo il regime fiscale previsto.

5. Per stabilire il punto di cui sopra — e si perviene, così, ad esaminare la seconda massima — occorre verificare, secondo i più corretti criteri esegetici, se l'atto di assegnazione rientri nell'ambito dei benefici previsti dalla legge n. 170. La disciplina del tributo del registro contiene una norma (art. 9, 1º comma) secondo la quale se un atto contiene più disposizioni indipendenti e non derivanti necessariamente l'una dall'altra, ciascuna di esse deve essere sottoposta a tassazione come se formasse un atto distinto (18).

Il legislatore, dopo aver elencato i più frequenti contratti, preoccupato dal fatto che potessero sorgere controversie in ordine alla tassazione di un atto contenente più disposizioni, ciascuna delle quali passibile di autonoma tassazione, ha voluto chiarire che ciascuna di esse deve esontrare l'imposta sua propria anche se risultante dalla scissione di atto apparentemente unico (19).

n. 672, in *Giur. imp.*, 1960, 63; App. Firenze, 25 febbraio 1953, in questa *Rivista*, 1955, p. 124; Cass., 10 novembre 1965, n. 2352, in *Rass. avv. Stato*, p. 1299.

(18) Sul punto in dottrina, cfr. FIORENTINO, *L'art. 9 T.U. leggi del registro*, in *Arch. ric. giur.*, 1957, 782; GRIZZOTTI, *L'art. 9, primo comma, della legge del registro nel caso di convenzioni con disposizioni certe ed incerte nel medesimo atto*, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1954, VI, 112; LIUZI, «*Disposizioni indipendenti*» e «*negozi*» connessi a leggi di registro, in *Giur. compl. cass. civ.*, 1953, p. 237; Id., *Sulla portata dell'art. 9 della legge del registro, ovvero sulla disciplina del contratto complesso misto*, in *Riv. trib.*, 1963, 643; MAFFEZZONI, *In torno al concetto di disposizione indipendente a norma dell'art. 9 della legge del registro*, in *Giur. it.*, 1957, p. 781; OTTONE, *La tassa di registro sugli atti contenenti più disposizioni*, in *Dir. e prat. trib.*, 1932, 3; ROTONDI, *Sull'art. 9 della legge del registro*, in *Giur. it.*, 1957, 239; RUSSO, *In tema di disposizioni indipendenti a norma dell'art. 9 della legge del registro*, in *Giur. it.*, 1959, 689.

(19) Conforme, in dottrina, il BERLIRI A., *Le leggi del registro*, Torino, 1952, p. 202, ed. in giurisprudenza, Cass., 4 agosto 1941, in *Riv. leg. fisc.*, 1947, 791; Cass., 28 agosto 1943, n. 1971, in *Giur. imp. reg. e neg.*, 1945, 56; Cass., 7

Ma quello che più rileva, come è stato esattamente detto nella sentenza impugnata, è che gli atti amministrativi suindicati si sostanziano in accertamenti relativi agli effetti che i negozi giuridici prospettati dagli interessati possono produrre in ordine all'economia nazionale alla produzione industriale o commerciale, alla libertà di concorrenza, ma non esauriscono l'indagine circa l'applicazione delle norme di agevolazioni tributaria, né tanto meno costituiscono essi stessi atti di applicazione delle agevolazioni. Gli accertamenti ora detti hanno funzione di atti che condizionano l'applicazione dei benefici tributari, ma l'applicazione stessa è compito dell'Amministrazione finanziaria. Nell'espletamento di tale compito l'Amministrazione delle finanze non potrà disconoscere gli accertamenti compiuti in ordine alla sussistenza in concreto delle

Con tale norma, cioè, è venuto a stabilire il principio che ad ogni disposizione corrisponde una specifica obbligazione, per cui, in sede di applicazione della legge, nessuna di esse, a prescindere dal fatto che siano o meno tutte riunite in un unico documento, può essere sottratta all'imposizione se non in forza di una norma di esenzione che, stante il principio della specificità dell'obbligazione, deve essere, appunto, specifica della disposizione che si vuole agevolare (20).

Vale la pena, inoltre, porre in evidenza che, per effetto dell'art. 1 lett. d) della legge n. 170 le agevolazioni, che — come si è detto — furono previste per favorire le fusioni e le concentrazioni allo scopo di stimolare la crescita delle dimensioni aziendali, si applicano anche agli aumenti di capitale deliberati per consentire le predette operazioni. Ciò lascia chiaramente intravedere che il legislatore, essendosi rappresentato sotto il profilo economico la fusione e la concentrazione come operazione complessiva, ritenne che la loro materiale attuazione fosse agevolata solo dagli aumenti, e non anche dalle riduzioni di capitale, e che, conscio del fatto che essi, facilitando le operazioni per le quali i benefici vennero previsti, indirettamente concorrevano al perseguitamento del fine per il quale furono emanati, pervenne ad includerli nell'ambito della norma di esenzione (21); inoltre, consapevole che il concetto economico di «operazione complessiva» è irrilevante sul piano giuridico, si preoccupò di nominare singolarmente gli atti a cui i previsti benefici erano applicabili (22).

giugno 1947, in *Foro it.*, 1948, 268; App. Roma, 7 novembre 1949, in *Riv. leg. fisc.*, 1949, 969; Cass., 3 ottobre 1958, n. 3087, in *Banca, borsa e tit. cred.*, 1959, 47; Cass., 4 aprile 1958, in *Giur. imp.*, 351; Trib. Firenze, 27 febbraio 1956, in *Foro padano*, 1957, 875; Comm. Centr., Sez. V, 26 gennaio 1959, in *Giur. imp.*, 1959, p. 687; Comm. Centr., Sez. VI, 10 gennaio 1941, n. 35, 193.

(20) Cfr. Cass., Sez. un. civ., 6 ottobre 1971, n. 2732, in *Bollettino trib.*, 1972, p. 152.

(21) *Retro*, nota (5).

(22) La tesi difensiva, sostenuta dalla Finsider, trova un conforto in quella parte della dottrina (JARACH, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, 1937, p. 41 ss.; Id., *Metodo e risultati nello studio delle imposte di registro*, in *Dir. e prat. trib.*, 1938, 49; VANONI, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, 133 ss.; Id., *Elementi di diritto tribu-*

situazioni che condizionano l'applicazione delle agevolazioni tributarie (per altro questo S.C. lascia impregiudicata l'indagine, che nella specie non interessa, se l'Amministrazione delle finanze abbia mezzo e legittimazione per impugnare gli accertamenti compiuti dagli altri organi o per chiederne la disapplicazione) ma essa ben può, anzi deve valutare il contenuto e gli effetti dell'atto presentato alla registrazione, per stabilire la qualificazione dello stesso e la disciplina tributaria da applicare.

Del resto dallo stesso testo delle leggi qui in esame, n. 1643 del 1962 e n. 170 del 1965 che parlano di agevolazioni che saranno applicate a «condizione che» oppure «soltanto se» determinati accertamenti approdino a risultato positivo, si ricava la netta distinzione tra accertamenti condizionati ed applicazione delle agevolazioni tributarie.

L'estranchezza dell'atto di assegnazione nell'ambito del regime agevolato, dunque, è confermata sia dall'identificazione della *ratio legis* della normativa agevolativa, che da considerazioni di ordine sistematico. Contro queste argomentazioni si infrange la tesi difensiva, sostenuta dalla Finsider, secondo cui la legge n. 170 avrebbe considerato la fusione non come atto ma come operazione complessiva; tesi che, peraltro, urta contro due principi ormai pacifici in dottrina ed in giurisprudenza: quello che afferma che l'imposta di registro è imposta d'atto e si applica secondo quanto risulta dallo scritto (23) e quello che sottolinea che la norma si applica per l'evento giuridico contenuto nel documento ed assunto, dal legislatore, a presupposto della norma impositiva, perché solo esso costituisce manifestazione di capacità contributiva (e, quindi, solo in relazione ad esso può esser prevista una norma di esenzione), e non già per

tario, in questa *Rivista*, 1941, p. 243; GRIZZOTTI, *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge del registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1939, 202; Id., *Il teorema della prevalente natura degli atti oggetto delle imposte di registro*, *ivi*, 1947, p. 93; POMINI, *La distinzione tra «gestum» giuridico e «gestum» economico rispetto all'art. 8 della legge del registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1943, 12; D'AMELIO, *L'autonomia dei diritti, in particolare del diritto finanziario, nell'unità del diritto*, in *Riv. dir. fin.*, 1941, 1) che ha sostenuto la tesi dell'applicabilità del tributo non già secondo la natura e gli effetti giuridici dell'atto, bensì secondo gli effetti economici dello stesso. La tesi è contrastata dalla dottrina (cfr., per tutti, BERLIRI A., *Le leggi del registro*, *cit.*, p. 141 ss.) e dalla giurisprudenza (cfr. Cass., Sez. un., 31 marzo 1941, in *Giur. imp.*, 1941, p. 49; Cass., 28 febbraio 1958, n. 672, in *Giur. imp.*, 1960, 63; Cass., 6 ottobre 1959, n. 2695, in *Giur. imp.*, 1960, p. 233; Cass., 15 dicembre 1966, n. 2946, in *Mass. giust. civ.*, 1966, p. 1665; Cass., 23 ottobre 1959, n. 3046, in *Giust. civ.*, 1960, p. 303) che ha, ripetutamente, affermato il principio secondo cui gli atti vanno tassati per i loro effetti giuridici e non per gli effetti economici.

(23) In dottrina cfr. BERLIRI, *op. cit.*, tutto il n. 27; in giurisprudenza, Cass., 12 ottobre 1960, n. 2678, in *Vita not.*, 1961, 40; Cass., 30 gennaio 1964, n. 263, in *Mass. giust. civ.*, 1964, 113; Cass., 30 gennaio 1964, n. 254, in *Giust. civ.*, 1964, 1848, laddove si è affermato il principio in base al quale, ai fini del tributo del registro, il fatto giuridico che determina il sorgere del rapporto di imposta non è il trasferimento di un bene o l'assunzione di una obbligazione, bensì, unicamente l'esistenza di un atto, che considerato, in se per se, sia idoneo a produrre l'obbligazione o ad attuare il trasferimento.

Non sussiste, perciò l'eccepita inammissibilità dell'accertamento negativo circa la spettanza delle agevolazioni tributarie, chiesto dall'amministrazione delle finanze e neppure il dedotto limite alla giurisdizione del giudice civile.

Consegue che il ricorso incidentale deve essere rigettato.

È invece meritevole di accoglimento il ricorso principale dell'Amministrazione delle finanze del quale i primi due motivi vanno tratti congiuntamente, perché in sostanza concernono la medesima questione vista prima dal profilo dell'interpretazione della legge, poi da quello della applicazione della legge.

La Corte di appello nella sentenza impugnata ha affermato che tra delibera di riduzione del capitale della Finelettrica a mezzo di assegnazione delle azioni SIP ed il successivo atto di fusione della Finelettrica con la Finsider vi è relazione strumentale: e questa sarebbe già sufficiente ad estendere all'atto

il risultato complessivo, concetto quest'ultimo ricco di contenuto economico, ma privo di significato giuridico (24).

6. Escluso, dall'identificazione dalla *ratio legis*, che l'atto di assegnazione possa essere ammesso al godimento dei benefici fiscali, la Suprema Corte ha anche negato, senza però fornire alcuna dimostrazione in merito, che esso possa considerarsi disposizione obiettivamente connessa dall'atto di fusione e, quindi essere ammesso al godimento degli stessi in virtù del principio della loro estensibilità a tutte le disposizioni contenute in un atto e preordinate al raggiungimento di uno scopo finale (25). S'avverte, perciò, il bisogno di verificare in quale ipotesi il fe-

(24) La dottrina (cfr. LA ROSA, *Esenzione*, cit., p. 569), distinguendo tra esclusione ed esenzione d'imposta sotto il profilo giuridico ed economico, in proposito, ha chiarito che le qualificazioni giuridiche ed economiche-finanziarie delle disposizioni d'esenzione possono non coincidere, e che sul piano giuridico dovranno ritenersi esclusioni anche ipotesi nelle quali si verifica il fenomeno economico colpito se, e nei limiti in cui, quelle ipotesi rimangono estranee al presupposto giuridico del tributo, ed esenzioni vere e proprie anche casi in cui è assente il fenomeno economico fondamentale, se essi rientrano nel presupposto di fatto del tributo.

Di particolare interesse ai fini del discorso fatto nel testo è anche la sentenza della S.C. del 28 febbraio 1958, citata nella nota 22, quando afferma che, «l'imposta di registro incide sugli effetti economici dell'atto, ma in quanto abbiano carattere di effetti giuridici, e, pertanto, l'art. 8 vuole che le tasse siano applicate secondo l'intrinseca natura giuridica degli effetti economico-giuridici dell'atto, da desumersi dal documento oggetto della registrazione».

(25) Il principio in questione risale al II comma dell'art. 9 della legge del registro secondo cui «un atto che comprende più disposizioni necessariamente connesse e derivanti, per l'intrinseca loro natura, le une dalle altre, è considerato, quanto alla tassa di registro, come se comprendesse la sola disposizione che dà luogo alla tassa più grave»; esso per un atto che gode di benefici fiscali opera nel senso dell'estensibilità delle agevolazioni a tutte le disposizioni ivi contenute. In dottrina cfr. ARCHIDIACONO V., *In tema di estensione delle agevolazioni fiscali agli atti connessi a quelli che godono del trattamento speciale*, in *Giur. agr. it.*, 1959, 285 ss.; FIORENTINO R., *L'art. 9 t.u. leggi del registro*, cit.; GARGIULO U., *Sui criteri di interpretazione seguiti dalla giurisprudenza in ordine all'estensione delle norme sulle riduzioni e agevolazioni fiscali*, in *Riv. giur. edil.*, 1959, II, 24; LIQUORI R., *Imposta di registro. Atti a conte-*

di riduzione di capitale l'agevolazione tributaria stabilita per l'atto di fusione.

Nel primo motivo di ricorso, l'Amministrazione censura quest'affermazione, osservando che sia la legge n. 1643 del 1962, sia quella n. 170 del 1965 indicano specificamente gli atti che hanno voluto agevolare, e pertanto, non ammettono interpretazione estensiva alla stregua del criterio cosiddetto finalistico.

Col secondo motivo di ricorso, la ricorrente deduce che, ai sensi dell'art. 9, comma primo, della legge del registro vigente all'epoca degli atti per cui è causa, possono ritenersi soggette a tassazione unica le disposizioni contenute nell'unico documento presentato per la registrazione, tra le quali intercorreva una concatenazione o compenetrazione di carattere oggettivo, tale da assorbire tutte le disposizioni in un unico negozio giuridico, come elementi

nomeno di cui sopra possa considerarsi immanente al procedimento di fusione.

7. La fusione (26), che trae origine dalla manifestazione di volontà delle singole società (27), è un'operazione complessa, risultante da una

nuto molteplice e parti contraenti, in *Riv. trib.*, 1953, II, p. 278 ss.; «Le disposizioni indipendenti» e «negozi» connessi a legge di registro, cit., 237 ss.; *Sulla portata dell'art. 9 della legge del registro ovvero sulla disciplina del contratto complesso e del contratto misto*, cit., p. 643; OTTONE L., *La tassa di registro sugli atti contenenti più disposizioni*, cit., 3 ss.; ROTONDI A., *Sull'art. 9 della legge di registro*, cit., 239; STAMMATI G., *Disposizioni connesse ed imposta di registro*, in *Dir. e prat. trib.*, 1932, p. 249. Per la giurisprudenza, in generale, cfr. Cass., 28 gennaio 1966, in *Giur. imp.*, 1966, 81; Comm. Centr., Sez. VI, 13 gennaio 1964, n. 4367, in *Giur. imp.*, 1966, 321; Cass., 17 febbraio 1966, in *Giur. imp.*, 1966, 88; Trib. Genova, 20 dicembre 1965, in *Rass. leg. petrol.*, 1966, 47; Comm. Centr., 12 febbraio 1960, n. 24, 787, in *Giur. imp.*, 1962, p. 670; Trib. Firenze, 2 marzo 1957, in *Giur. tosc.*, 1957, 446; Cass., 3 ottobre 1958, n. 3087, in *Banca, borsa e titoli di cred.*, 1959, II, 47; Cass., 17 febbraio 1966, n. 496, in *Giur. imp.*, 1966, 88; Cass., 12 marzo 1965, n. 416, in *Dir. e prat. trib.*, 1965, II, 410; Cass., 26 aprile 1968, n. 1279, in *Mass. cass. civ.*, 1968, 947; Cass., 16 maggio 1968, n. 1526, in *Mass. cass. civ.*, 1968, p. 1136; ed in tema di agevolazioni, Comm. Centr., Sez. V, 27 gennaio 1964, n. 5025, in *Riv. trib.*, 1966; App. Catanzaro, 22 luglio 1965, in *Riv. trib. loc.*, 1966, 57; Cass., 12 marzo 1965, n. 416, in *Riv. trib. loc.*, 1965, 58; Cass., 27 settembre 1958, n. 3052, in *Mass. giust. civ.*, 1958, 1806; Cass., 6 luglio 1971, n. 2103 (inedita); Cass., 27 maggio 1971, n. 1585, in *Dir. e prat. trib.*, 1971, II, 977; Cass., 13 aprile 1972, n. 1143, in *Dir. e prat. trib.*, 1973 (con osservazione di Rossi); Cass., 13 luglio 1971, n. 2261 (inedita).

(26) Sulla fusione di società, cfr. G. FERRI, *La fusione della società commerciale*, Roma, 1936, p. 7 ss.; CANDIAN, *Fusioni di società commerciali*, 1931, in *Studi per Virante*, p. 243; DE SEMO, *Fusione della società commerciale*, Roma, 1921; VISENTINI, *La fusione fra società*, 1942; FIORENTINO, *Sulla fusione di società commerciali*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1949, 637; RUPERTO, *La successione universale tra vivi nel nostro diritto*, in *Riv. dir. comm.*, 1950, I, 139; GRAZIANI, *Diritto delle società*, Napoli, 1962, p. 521; GRECO, *Le società nel sistema legislativo italiano*, 1959, p. 451; SANTAGATA, *La fusione delle società*, 1964; SIMONETTO, *Trasformazione e fusione delle società*, in *Commentario al c.c.*, a cura di Scialoja e Branca, 1965; GUERRA, *In tema di effetto estintivo creativo della fusione*, in *Riv. dir. comm.*, 1966, p. 34 ss. Sul problema della fusione e delle agevolazioni fiscali cfr.: GUIDI, *La tassa di registro nelle fusioni di società*, in *Giust. trib.*, 1926, 242; G. FRÈ, *Proroga ed estensione delle*

indispensabili del negozio stesso; connessione questa che non è ravvisabile, quando sul piano giuridico, la sussistenza di una disposizione si presenta possibile indipendentemente dall'altra; né a configurarla vale l'unicità del fine pratico ed economico perseguito dai soggetti contraenti. In base a questo criterio, nella specie, deve escludersi che i benefici tributari concessi per gli atti di fusione delle società possono essere estesi alla precedente, non necessaria ed occasionale assegnazione ai soci della Finelettrica delle azioni SIP come mezzo di riduzione del capitale sociale.

La ricorrente richiama all'uopo le sentenze di questo S.C. 6 luglio 1971, n. 2103 e 7 luglio 1971, n. 2122.

Le censure sono fondate in parte. Quella contenuta nel primo motivo pro-

pluralità di atti distinti e collegati tra loro dalla tensione ad un risultato finale unitario (28), avente come effetto la compenetrazione statutaria delle società che si fondono, compenetrazione che si attua mediante reciproche modificazioni dello statuto deliberate da ognuna di esse (29).

L'atto iniziale dell'operazione è costituito dalle deliberazioni adottate dalle società che si fondono, le quali, pur dopo la deliberazione, continuano ad esser centro di imputazioni di rapporti giuridici e possono ancora perseguitare l'oggetto sociale (30); l'atto finale, invece, è dato dall'esecuzione, appunto, delle delibere di fusione.

temporanee agevolazioni tributarie per gli atti di fusione delle società commerciali, in *Riv. dir. comm.*, 1928, 178; *ERRERA, Fusione di ente pubblico con società commerciale e tassa di registro. Interpretazione delle norme tributarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 1938, p. 327; *CELORIA, Relazione tra il diritto tributario e il diritto civile. Fusione di società, tassa proporzionale e tassa fissa*, in *Foro pad.*, 1956, I, 199; *ROMANI, Agevolazioni tributarie agli effetti dell'imposta di registro e concentrazioni di aziende*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1959, 711; *NESI, Alcuni spunti sulle nuove agevolazioni tributarie a favore delle concentrazioni aziendali*, in *Riv. dir. fin.*, 1959, I, 225; *ANTONINI, Considerazioni intorno ad alcuni aspetti tributari delle concentrazioni aziendali*, in *Giur. it.*, 1960, IV, p. 57; *D'ORSI, Sulle agevolazioni tributarie in materia di concentrazione di aziende*, in *Mon. trib.*, 1962, 82; *GUASTI, Sul trattamento tributario delle trasformazioni, fusioni e concentrazioni di società commerciali*, in *Vita notarile*, 1965, 861; *CELORIA, I benefici fiscali per le fusioni e le concentrazioni di società*, in *Dir. e prat. trib.*, 1965, II, 338; *SCOTTO, Rassegna di legislazione e giurisprudenza tributaria*, in *Riv. soc.*, 1957, p. 1139 ss.; *ibidem*, 1958, p. 874 ss.; *ANTONINI, Aumento di capitale mediante utilizzo di riserve e applicazione della tassa sulle concessioni governative*, *ivi*, 1963, p. 343; *Id., Rassegna di diritto societario. Disciplina fiscale delle società*, *ivi*, 1968, p. 664 ss.; *ibidem*, p. 640 ss.; *ANTONINI, SALVATORI, VISENTINI G., Rassegna di diritto societario. Disciplina fiscale delle società*, *ivi*, 1971, p. 401 ss.; *ibidem*, p. 348 ss.; *ROSSI, Cenni sull'atto di fusione di società*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, p. 31 ss.; *S. DUS, Rassegna di diritto societario. Disciplina fiscale delle società*, in *Riv. soc.*, 1975, p. 593 ss.

(27) Sul punto, per tutti, *SANTAGATA, op. cit.*, pp. 20-21.

(28) Così il *RENAULD, Rapport belge*, in *Rapports au colloque international de droit européen*, Bruxelles, 1962, pp. 49, 54.

(29) Cfr. *SANTAGATA, op. cit.*, p. 158; *contra, FERRI, op. cit.*, p. 24 ss., il quale ritiene che la modifica statutaria sia solo nelle deliberazioni delle società incorporate o fuse.

(30) *SANTAGATA, op. cit.*, pp. 20, 35, 36.

spetta una tesi troppo assoluta, perché anche di fronte a norme di agevolazione tributaria che prendono in considerazione atti specifici non può escludersi a priori l'applicabilità dell'interpretazione estensiva, riferita ad una *mens legis* più comprensiva di quella che il significato testuale della norma sta ad indicare. Si può solo dire che, quando la legge indica una categoria di atti agevolati, l'indagine interpretativa è più ampia ed aperta che non nel caso di norma che indichi specificamente con preciso *nomen iuris* l'atto che intende agevolare: ma nell'uno e nell'altro caso l'interprete deve ricercare il senso della norma fatto palese anche dall'intenzione del legislatore (art. 12 disp. sulla legge in generale).

Nella specie, appunto, secondo la resistente, le richiamate leggi del 1962 e

Il procedimento di fusione, pertanto, può essere scisso nella fase della deliberazione di fusione ed in quella della sua esecuzione. La prima si sostanzia nell'adozione della delibera di fusione la quale a mente degli artt. 2411 e 2502 c.c., con la situazione patrimoniale delle società partecipanti (31) e le autorizzazioni necessarie (32) deve, entro trenta giorni dalla sua adozione, esser depositata per l'omologazione (33), cioè per la sua sottoposizione ad un controllo formale di legittimità, ed iscritta, cioè assoggettata ad una particolare forma di pubblicità (34), nel registro delle imprese (35).

(31) Rileva, in proposito, PAVONE LA ROSA (*Il registro delle imprese*, Milano, 1954, p. 451, nota 333) che se le società da fondersi hanno la loro sede presso diversi uffici del registro, i creditori sarebbero costretti, in assenza delle disposizioni di cui al II comma dell'art. 2502, per effettuare un esame comparativo delle società partecipanti alla fusione, ad eseguire ispezioni, ovvero a chiedere certificati presso gli uffici del registro delle imprese delle diverse sedi sociali.

Sui criteri di redazione della situazione patrimoniale di fusione la dottrina esattamente (cfr., MINERVINI, *L'operazione Edison*, in *Riv. soc.*, 1964, p. 79; conforme, GUERRA, *Rapport italiano*, in *Rapports*, imm. cit., p. 96) ritiene discutibile il ricorso ai criteri dettati dal c.c. per la redazione del bilancio di esercizio e ciò per il trasparente motivo che la funzione cui adempie il predetto bilancio è diversa da quella che assolve la situazione patrimoniale redatta ex art. 2502.

(32) Ad esempio, l'autorizzazione prevista dall'art. 9, lett. c), della legge n. 1643. Il caso più frequente di fusioni di società sottoposte a preventiva autorizzazione è quello delle aziende di credito, per effetto dell'art. 48 del R.D.L. 12 marzo 1936, n. 375 e succ. mod. (legge bancaria).

(33) In proposito, cfr. PAVONE LA ROSA, *op. cit.*, p. 598; MINERVINI, *Società per azioni (Rassegna di diritto comparato italo-svizzero)*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1950, p. 238; GIULIANI, *Ancora sui verbali di assemblea delle società di capitali*, in *Riv. soc.*, 1957, p. 1068; la giurisprudenza tributaria (Cass., Sez. un., 24 aprile 1970, n. 1173) ritiene che l'omologazione costituisce l'elemento necessario alla perfezione dell'atto al quale si rende applicabile il regime tributario vigente alla data dell'omologazione.

(34) Secondo il SANTAGATA, *op. cit.*, p. 314, si tratta di pubblicità costitutiva. La tesi è sostenuta con convincenti argomentazioni. Sul punto vedi, inoltre, PAVONE LA ROSA, *op. cit.*, p. 588; GRAZIANI, *op. cit.*, p. 211; FERRARA, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 1967, p. 776; MINERVINI, *Questioni in tema di pubblicità delle società commerciali*, in *Riv. dir. comm.*, 1949, I, 139.

(35) Fino a quando non sarà attuato il registro delle imprese l'atto,

del 1965 avrebbero considerato la fusione delle società non come atto ma come operazione, come procedimento complessivo ed unitario, sicché tutti gli atti negoziali del procedimento rientrerebbero nella previsione del beneficio tributario. Ma in relazione a benefici riguardanti l'imposta di registro, che come è noto, colpisce l'atto nel significato di documento dal quale risulta un negozio giuridico, o più negozi giuridici, c'è una ragione sistematica per ritenere che l'indicazione della norma sia tecnicamente limitata all'atto contenente il negozio in essa nominato e non possa essere intesa come «operazione complessiva»; concetto questo economico, ma non giuridico e tanto meno significativo agli effetti della legge di registro.

Giova rilevare che alla ragione sistematica ora detta s'aggiunge quella più

Con essa, ciascuna delle società partecipanti dispone le modificazioni statutarie necessarie e fissa le condizioni per l'esecuzione della fusione (36).

La seconda fase, che può essere attuata solo dopo tre mesi dalla data di iscrizione della delibera (art. 2503, 1º comma c.c.) e che consta di attività meramente esecutiva, consiste nella redazione dell'atto di fusione (37) il quale, entro trenta giorni (38), deve essere iscritto nel registro delle imprese della società risultante dalla fusione (39); iscrizione che,

ex art. 101 disp. att., dovrà essere depositato presso la cancelleria commerciale del tribunale.

(36) Cfr. SANTAGATA, *op. cit.*, pp. 364-365.

(37) Il SANTAGATA, *op. cit.*, p. 367, afferma: «In definitiva, la stipulazione dell'atto di fusione concreta un'attività meramente esecutiva delle deliberazioni di fusione, attività vincolata circa il suo compimento ed il suo contenuto: non si tratta dunque di un'attività dispositiva, mancando ogni discrezionalità da parte degli amministratori»; e più oltre (p. 368): «L'atto di fusione non è operativo di nessun effetto particolare che non sia già predisposto nelle deliberazioni, la sua funzione si esaurisce nella verificazione e nella concordanza tra le deliberazioni, esigenza questa particolarmente viva dal momento che la legge non prevede alcun controllo in questo senso da parte dell'ufficio che procede all'iscrizione della fusione». L'opinione è ribadita a pp. 370-371. La tesi del SANTAGATA è innovativa rispetto a quella prevalente nella dottrina meno recente (cfr. VISENTINI, *op. cit.*, p. 100 ss.) secondo cui «La fusione è un contratto per il quale una o più società trasferiscono ad una società preesistente oppure ad una società che viene a costituirsi con il trasferimento, il complesso di tutti i loro rapporti giuridici interni ed esterni». È appena il caso di notare la contraddizione (cfr. VISENTINI, *op. cit.*, p. 61) in cui cade la dottrina contrattualistica allorché afferma che l'effetto tipico della fusione, e cioè la successione a titolo universale «deriva immediatamente dalla legge senza possibilità di cercare alcun altro fondamento». Contro la tesi della natura contrattualistica dell'atto di fusione è stata sollevata l'obiezione, difficilmente superabile, secondo cui «la verificazione di una successione universale esclude di per sé che, nella specie, il trasferimento possa costituire l'oggetto della disposizione negoziale, altrimenti dovrebbe ritenersi che il negozio esplica una diretta rilevanza traslativa, relativamente ai singoli rapporti oggetto del trasferimento, e si avrebbe di per ciò stesso la realizzazione di una pluralità di successione a titolo particolare (sul punto SANTAGATA, *op. cit.*, pp. 355-356).

(38) II comma art. 2504 c.c.

(39) Per l'atto di fusione non è prevista l'omologazione in quanto, essendo lo stesso atto di esecuzione dell'atto di volontà contenuto nella delibera

testuale e specifica consistente nel fatto che tanto la legge del 1962 quanto quella del 1965 nominano, distintamente, e quindi separatamente dai negozi di fusione delle società, altri negozi (conferimenti, aumenti di capitali) che, se le leggi ora dette dovessero essere interpretate come propone la resistente, dovrebbero invece essere considerati già compresi nella previsione agevolativa riguardante la fusione delle società, perché aspetti della cosiddetta «operazione complessiva» della fusione: la distinta considerazione nelle norme di tali negozi, conferma che le norme agevolative hanno inteso indicare specificamente, come era richiesto dalla tecnica legislativa gli atti-negozi ammessi alle agevolazioni e non hanno preso in considerazione il risultato economico ultimo e complessivo della operazione.

come già si è accennato, consiste nell'assoggettamento dell'atto ad una particolare forma di pubblicità che, come per la fase precedente, ha efficacia costitutiva (40), in quanto da essa decorrono gli effetti della fusione.

All'iscrizione dell'atto di fusione segue l'esecuzione materiale della operazione, il cui momento culminante è costituito dall'annullamento delle azioni delle società estinte e dall'emissione delle azioni da assegnare ai soci di queste ultime (41).

8. Per verificare se la modificazione statutaria afferente l'atto di assegnazione possa considerarsi parte del procedimento di fusione (42), occorre esaminare la struttura della delibera da cui trae origine (43) al fine di determinare quali sono le modificazioni statutarie necessarie per l'attuazione dell'operazione, e, quindi, da essa dipendenti, nonché la loro operatività. Si tratta, come si vede, di stabilire il tipo di collegamento esistente tra delibera di fusione e modificazioni statutarie necessarie per attuarla, e di determinare quando esse sono eseguibili.

La dottrina commercialista che ha studiato il fenomeno ha propo-

di fusione, la sua sottoposizione ad un controllo di legittimità diventa sostanzialmente inutile, essendo stato quel controllo già effettuato in relazione agli atti da cui trae origine.

(40) Cfr. SANTAGATA, *op. cit.*, 375 ss. e bibliografia ivi citata; *contra*, e nel senso che l'iscrizione di cui al penultimo comma dell'art. 2504 c.c. abbia in natura dichiarativa, cfr. in dottrina, PAVONE LA ROSA, *op. cit.*, p. 455, ed, in giurisprudenza, Cass., 7 maggio 1947, n. 704, in *Giur. it.*, 1948, I, pp. 1, 29.

(41) Altri momenti notevoli dell'esecuzione della fusione sono:

- a) la consegna bei beni delle società incorporate o fuse;
- b) il pagamento, eventuale, di conguagli in danaro;
- c) il pagamento della quota del socio precedente; etc.

(42) Il problema è rilevante perché, secondo quanto già si è detto nel testo, permette di stabilire se l'atto di assegnazione debba, per effetto del II comma dell'art. 9 della legge di registro, godere di benefici fiscali di cui alla legge n. 170.

(43) È stato esattamente rilevato che dall'identificazione della struttura della delibera di fusione dipende l'operatività delle singole modificazioni statutarie in essa contenute. Sul punto cfr. PAVONE LA ROSA, *Il registro*, etc., cit., p. 380 ss.; SANTAGATA, *La fusione*, etc., *op. cit.*, p. 203 ss.

Quindi, già sotto il profilo dell'interpretazione delle leggi la sentenza impugnata non può essere condivisa. Ma deve poi recisamente respingersi l'opinione della Corte di appello che sia sufficiente una qualsiasi relazione strumentale tra atti, perché il beneficio tributario previsto per l'atto finale nel raggiungimento di uno scopo debba essere esteso ad atti precedenti coordinati; opinione che del tutto a torto la Corte di appello attribuisce anche a questo Supremo Collegio, richiamando la sentenza 10 marzo 1969, n. 933. In detta sentenza questo Collegio ha esaminato la questione dell'interpretazione e dell'applicazione dell'art. 9 della legge di registro del 1923, con riferimento ad un contratto di mutuo concluso da un comune con contestuale delegazione di pagamento all'appaltatore delle imposte di consumo; anche per tale fattispecie — di atto

sto, per la soluzione del problema di cui sopra, diversi criteri (44), nell'ambito dei quali sembra prevalere quello che utilizza i risultati acquisiti dalla dottrina in materia di studi sul collegamento negoziale (45).

(44) Vedi oltre § 10.

(45) GIORGIANNI, *Negozi giuridici collegati*, in *Riv. it. se. giur.*, 1937, p. 287; DI SABATO, *In tema di negozi collegati*, in *Dir. e giur.*, 1960, p. 275; SCOGNAMIGLIO, *Collegamento negoziale*, (voce) in *Enciclopedia del dir.*, IV, Giuffrè, 1960, p. 376. Particolare rilevanza assumono questi risultati ai fini della interpretazione dell'art. 9 della legge del registro laddove è previsto, appunto, il regime di tassazione di un atto che comprende più disposizioni connesse e collegate. La giurisprudenza tributaria facendo suoi i risultati cui è pervenuta la dottrina citata ha affermato che «la nozione di disposizioni necessariamente connesse e derivanti l'una dall'altra si delimita nel senso che essa si verifica solo allorquando esista tra esse, in forza della legge e non per mera volontà delle parti, una concatenazione logica necessaria, così da poter essere tutte riassorbite, per la loro intrinseca natura, quali elementi indispensabili dell'unico rapporto tassabile»: Cass., 3 ottobre 1958, n. 3087, in *Banca, borsa e tit. cred.*, 1959, II, p. 47. Conforme: Cass., 17 febbraio 196, n. 496, in *Giur. imp.*, 1966, 88; 12 marzo 1965, n. 416, in *Dir. e prat. trib.*, 1965, p. 410; 26 aprile 1968, n. 1279, in *Massimario cass. civ.*, 1968, p. 947; 16 maggio 1968, n. 1526, *ivi*, p. 1136. La giurisprudenza ha, inoltre, insistito sulla natura obiettiva del vincolo di connessione (cfr. App. Roma, 25 gennaio 163, in *Temi rom.*, 1963, 105: affinché due o più disposizioni contenute in un atto, inteso questo come *instrumentum*, cioè come scritto che consacri una convenzione possano considerarsi connesse ai sensi dell'art. 9, è indispensabile che tra di esse interceda un rapporto di connessione non subiettivo, ma essenzialmente obiettivo, cioè un rapporto tale che l'una disposizione trovi la sua ragione d'essere o almeno la sua causa giuridica di esistere nell'altra); App. Firenze, 20 maggio 1966, in *Giur. tosc.*, 1966, p. 675: (Il vincolo di connessione si risolve in una concatenazione obiettiva necessariamente richiesta dalla legge per l'attuazione di un dato rapporto che non può giuridicamente esistere se non si pone in essere quella qualità di negozi); App. Roma, 21 novembre 1957, in *Mass. giust. civ.*, 1957, 166: (La connessione richiesta dall'art. 92, dovendo essere necessaria non può che avere carattere obiettivo derivare cioè dalla natura intrinseca dei due negozi, così che ognuno di questi, per la sua stessa esigenza obiettiva, non possa giuridicamente esistere senza l'altro). Di sfuggita si fa notare, e sempre in tema di utilizzazione di risultati acquisiti dalla dottrina civilistica ai fini dell'interpretazione dell'art. 99₂ della legge di registro, che mentre tale norma fa riferimento a disposizioni contenute in un *unico documento*, secondo la predetta dottrina (cfr. OPPO, *Contratti parasociali*, Milano, 1947, p. 38) tale elemento non ha che rilevanza indiziaria. Il contrasto

unico contenente due negozi — è stato messo in rilievo che le due disposizioni presentavano connessione necessaria *ex lege*, erano inscindibili per volontà di legge e per loro intrinseca natura. Del resto, in sede di interpretazione dell'art. 9 citato, la giurisprudenza della Corte di cassazione è stata costante nel senso che tra le diverse disposizioni di un atto, perché questo possa scontare una sola volta l'imposta di registro, deve sussistere una necessità giuridica obiettiva di connessione o di compenetrazione, non essendo sufficiente all'uopo una connessione solo soggettiva, derivante dall'interesse delle parti a riunire più negozi in un solo atto (Cass. 10 marzo 1970, n. 608); precisando anzi che ai sensi del citato articolo, disposizioni connesse o derivanti per loro intrinseca natura (come si esprime la norma in esame) sono soltanto quelle che

Secondo quest'ultima dottrina, una relazione di connessione e di dipendenza tra disposizioni è configurabile tutte quelle volte in cui la struttura del negozio, per volontà di legge, non è scindibile in singole disposizioni senza pregiudicare lo scopo perseguito dal concorso di esse; cioè quando tra le diverse disposizioni v'è connessione e dipendenza oggettiva derivante dall'ordinamento giuridico (46). Utilizzando, in tema di fusione di società, questi risultati (47), si è pervenuti alla conclusione che ogni delibera statutaria è operativa dell'effetto suo proprio che, poiché assume una particolare qualificazione per essere correlato con quello delle altre modificazioni, non è voluto in quanto tale, ma solo perché concorrente, agli effetti della fusione all'adeguamento dello statuto sociale a quello delle altre società partecipanti.

Le singole modificazioni statutarie, dunque, non sono produttive di un effetto autonomo proprio, bensì concorrono, se eseguite ai sensi degli artt. 2502 ss. del c.c., alla produzione di un effetto unitario; la de-

evidenziato — e che è meritevole di approfondimento anche nel nuovo sistema della legge di registro, essendo il principio di cui al predetto art. 99₂ — recepito dall'art. 20 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, potrebbe superarsi ove si aderisse alla tesi, affermata da parte della giurisprudenza (Comm. Centr., Sez. V, 27 gennaio 1964, n. 502, in *Riv. trib.*, 1966; App. Catanzaro, 22 luglio 1965, in *Riv. trib. loc.*, 1966, p. 57) ma avversata dalla S.C. nella sentenza che si annota, che ritiene non necessaria l'unicità del documento al fine di determinare la sussistenza o meno di collegamento negoziale tra atti.

(46) La dottrina sul collegamento negoziale aveva utilizzato sia il criterio del collegamento fondato su base soggettiva e cioè articolata alla volontà delle parti (la bibliografia vedila in GIORGIANNI, *op. cit.*, p. 28, nota 4) che su base oggettiva (tesi quest'ultima prevalente, cfr. SCOGNAMIGLIO, *op. cit.*, p. 378; DI SABATO, *op. cit.*, p. 246 nota 15 e 15-bis; OPPO, *op. cit.*, p. 32 e nota 2 e 3) fondato sul concetto di causa o di connessione oggettiva delle prestazioni del negozio complesso.

(47) Questi risultati sono stati fecondamente utilizzati dal FERRARA JR. (cfr. *Deliberazione complessa in tema di aumento di capitale*, in *Riv. soc.*, 1963) esaminando il fenomeno dell'aumento di capitale attuato con diverse modalità e comportante l'applicazione di una disciplina complessa.

A questo scritto si rifa la dottrina che ha proposto il criterio di cui si discute nel testo, e che non ha trascurato, in tema di identificazione della struttura della delibera di fusione, i risultati acquisiti dai primi studiosi del problema.

sono legate da concatenazione obiettiva tale da assorbire tutte le disposizioni in un unico negozio giuridico, quali elementi indispensabili del negozio stesso (Cass. 5 giugno 1971, n. 1674).

Consegue che anche a voler desumere dall'art. 9 della legge di registro del 1923 (ora art. 20 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634) un principio applicabile anche alle leggi di agevolazioni in tema di imposta di registro e relativo all'unicità del criterio di tassazione, l'estensione dell'agevolazione presupporrebbe sempre il requisito formale dell'atto unico ed il requisito sostanziale della relazione oggettiva di dipendenza tra le disposizioni intese (nel significato di negozi giuridici).

Siffatta relazione oggettiva in dipendenza dei negozi, in materia analoga

libera di fusione che le contiene, pertanto, assolve ad una funzione vincolativa nei confronti dei soci e degli organi sociali interessati alla sua esecuzione, mentre, la realizzazione dell'effetto finale dipende dal concorso delle deliberazioni delle società partecipanti e dall'osservanza del procedimento di fusione (48).

Ne consegue, però, che ove una modifica statutaria venga eseguita prima dell'esecuzione della delibera di fusione, essa deve esser considerata non necessaria all'attuazione dell'operazione, per i seguenti motivi:

a) in primo luogo, perché se la modifica statutaria può essere eseguita prima dell'esecuzione della delibera di fusione, ciò sta a significare che essa realizza un effetto proprio autonomo che non pregiudica il perseguitivo dello scopo voluto dal concorso di esse e, pertanto, non può, per le ragioni di cui sopra, considerarsi concorrente alla produzione di un effetto unitario (49);

b) in secondo luogo, perché, con la esecuzione della delibera di fusione, la società partecipante avrà una struttura mutata, per cui, se la modifica statutaria eseguita autonomamente comporta una diminuzione dell'attivo patrimoniale (come nel caso di riduzione del capitale sociale per effetto di assegnazione di beni sociali agli azionisti) non si avrà la persistenza, in capo alla società che si fonde, dei diritti e degli obblighi esistenti all'atto della delibera e suscettibili di assunzione da parte della società risultante dalla fusione, ma solo quelli residuali all'atto di assegnazione, venendo, così, meno, in relazione ai beni assegnati, l'effetto tipico della fusione: quello successorio (50).

(48) Cfr. SANTAGATA, *op. cit.*, pp. 217 e 230, ed in part. pp. 228-229.

(49) In questo senso è decisiva l'osservazione dell'ORPO (*op. cit.*, p. 38) secondo cui «non può star fuori dal contratto ciò che è necessario alla sua esecuzione».

(50) Sul problema della qualificazione della fusione come successione a titolo universale cfr. gli Autori citati alla nota (25). Per quella parte della dottrina, ormai soccombente, che diversamente ritiene che si tratti di un caso di successione a titolo particolare vedi: SANTORO-PASSARELLI, *Dottrine generali del diritto civile*, Napoli, 1964, I, p. 95 nota 2; NICOLÒ, *L'adempimento dell'obbligo altrui*, Milano, 1935, p. 286. Di recente è stata sostenuta la tesi (cfr. SIMONETTO, *Trasformazione e fusione della società*, in *Commentario*, a cura di

a quella della fattispecie qui in esame, è stata ravvisata tra atto di incorporazione di società ed aumento di capitale della società incorporante, in quanto effetto imprescindibile dell'apporto del capitale della società incorporata a quella incorporante (Cass. 7 luglio 1971, n. 2122) o quando l'aumento di capitale sia disposto per il ricambio delle azioni sicché questa operazione si presenta intrinsecamente necessaria per la fusione o l'incorporazione delle società (Cass. 7 luglio 1971, n. 2103). Ma nella specie non trattasi di aumento di capitale per effetto o per necessità dell'incorporazione, bensì di riduzione di capitale, a mezzo di assegnazione ai soci di azioni del portafoglio della società; assegnazione disposta non perché presupposto necessario o effetto giuridico dell'incorporazione, che a quella data si presentava evento futuro, bensì « per la maggiore elisione

c) in terzo luogo, perché la modificazione statutaria diventa operativa anche se l'operazione di fusione non viene eseguita (51);

d) in quarto luogo, perché i soci, anticipando l'operatività della modificazione statutaria rispetto al momento dell'esecuzione della delibera di fusione, hanno voluto escludere qualunque nesso tra la predetta modifica e l'operazione di fusione (52);

e) in quinto luogo, perché se la modificazione statutaria, per volontà dei soci, può esser resa estranea al procedimento di fusione, non può sussistere alcun vincolo di connessione di dipendenza oggettiva tra le diverse disposizioni contenute nella delibera (53). Infatti, essendo gli effetti della fusione discendenti dall'ordinamento e non già dalla volontà delle parti, il vincolo di connessione e di dipendenza tra disposizioni, atte a produrli, deve sussistere, appunto, nell'ordinamento, potendo la volontà delle parti solo prevedere (55) modificazioni statutarie funzionalmente collegate al procedimento di fusione ed idonee a facilitarne l'attuazione.

9. Le considerazioni innanzi svolte consentono di affermare che sono da considerarsi dipendenti dalla fusione quelle modificazioni statu-

Scialoja e Branca, 1965) secondo cui la fusione non estingue la società che si fonde e non tende alla creazione di una nuova società, ma, senza alcun mutamento di rapporti, realizza un semplice mutamento dell'atto costitutivo delle società partecipanti all'operazione. Per una serrata critica di questa tesi cfr. GUERRA, *In tema, etc.*, cit., p. 34 ss.

(51) Cfr. SANTAGATA, *op. cit.*, p. 221, nota 107.

(52) L'obiezione resta valida anche accedendo a quella tesi che in tema di collegamento negoziale, rivaluta il criterio soggettivo (cfr. DI SABATO, *op. cit.*, p. 416 ss.) tutte quelle volte in cui la volontà delle parti è espressa in adeguato regolamento da cui traspare l'intento alla considerazione unitaria o plurima del negozio in quanto, in tale circostanza, l'attuazione della modifica statutaria prima della delibera di fusione, esclude che l'intento motivato concorra alla realizzazione dell'effetto della fusione mirando esso a volere, puramente e semplicemente, l'effetto della modifica statutaria.

(53) GIORGIANNI, *op. cit.*, p. 282.

(54) Ciò perché è la legge a ricollegare a certuni atti certuni effetti. In questo senso pure VISENTINI, *op. cit.*, pp. 48 e 61.

(55) FERRI, *op. cit.*, pp. 138-139, nota 1.

possibile di capitali superflui, operata in modo da determinare una opportuna diversificazione di settori di investimento per gli azionisti della Finelettrica ». La società resistente insiste sul concetto che l'assegnazione delle azioni SIP ha avuto lo stesso contenuto di un'operazione di concambio in sede di incorporazione: l'accostamento tra i due negozi, però, non ha fondamento, perché il concambio è disposto in ragione delle azioni trasferite alla società incorporante, mentre nella specie s'è voluto evitare proprio il trasferimento delle azioni SIP.

Ed allora, a parte l'insussistenza del cennato requisito formale dell'unicità del documento, nella specie manca tra i due negozi la obiettiva necessaria interdipendenza conseguente alla intrinseca natura di essi, posto che l'incorpo-

tarie adottate in sede di delibera e ad operatività non immediata, bensì condizionate all'esecuzione della stessa, dovendosi ritenere estranee al procedimento quelle suscettibili di autonoma esecuzione.

Nel caso di specie, l'assemblea straordinaria degli azionisti della Finsider deliberò la fusione per incorporazione della Finelettrica, sulla base della situazione patrimoniale al 31 dicembre 1964, previa riduzione del capitale sociale di quest'ultima società, mediante assegnazione ai soci di azioni da essa possedute (56). Ciò stà a significare, che per volontà dei soci, la modificazione statutaria afferente la riduzione di capitale venne anticipata rispetto all'esecuzione della delibera di fusione e, pertanto, in base alle considerazioni innanzi svolte, essa deve considerarsi estranea al procedimento di fusione, e quindi, secondo quanto disposto nella terza massima (57), soggetta ad autonoma tassazione (58).

10. Per risolvere il problema della struttura della delibera di fusione la dottrina commercialista ha proposto altri due criteri:

1) quello che, sulla base della premessa che alcune modificazioni statutarie si prevedono in quanto — per effetto della fusione — il vin-

(56) Il testo approvato dall'assemblea straordinaria degli azionisti della Finsider (vedilo riportato in PEPE, *Studi*, etc., cit., p. 211 ss.) è il seguente: « L'assemblea straordinaria degli azionisti... delibera: 1) di procedere sulla base delle situazioni patrimoniali al 31 dicembre 1974 ed ottemperando alle disposizioni di legge, alla fusione della Finsider - Società Finanziaria Siderurgica per Azioni... con le seguenti società :

a) Finelettrica - Finanziaria elettrica Nazionale, S.p.A. con sede in Roma capitale 90.000.000 interamente versato *previa riduzione del capitale sociale mediante assegnazione a soci...* ».

(57) Gli orientamenti giurisprudenziali (a tutt'oggi inediti) della S.C. su casi analoghi vedili riportati nel corpo della sentenza che si annota quando perviene all'enunciazione della terza massima; per ulteriori riferimenti vedi la nota (37).

(58) Sul regime fiscale dell'atto di assegnazione cfr. in dottrina PERRICONE, *Azienda e Società nell'imposta di registro*, Giuffrè, 1950, pp. 124, 200 e 201; ed. in giurisprudenza: Comm. Centr., Sez. IV, 23 marzo 1964, n. 7632, in *Boll. trib.*, 1965, p. 1396; Comm. Centr., Sez. II, 12 dicembre 1967, n. 46975, in *Boll. trib.*, 1968, p. 2229; Corte di Appello di Torino, 4 dicembre 1968, in *Boll. trib.*, 1969, p. 2111.

zione della Finelettrica nella Finsider ben poteva essere stabilita senza la riduzione del capitale della Finelettrica, con l'assegnazione ai soci di questa delle azioni SIP, assegnazione che, anche per la espressa ragione giustificatrice adottata, ha perseguito scopo di speculazione privata.

Questo rilievo, che è bene precisarlo, attiene ad una violazione di legge e di principi giuridici, e non già ad apprezzamenti di fatto, giova anche nell'esame del terzo motivo di ricorso. Detto motivo investe quella parte della sentenza impugnata, in cui la Corte di appello ha ritenuto di ravvisare nella fat-tispecie una relazione giuridica di necessità tra assegnazione delle azioni SIP ai soci della Finelettrica e successivo negozio di incorporazione di detta società nella Finsider: ha detto il giudice di appello che l'assegnazione ha costituito

colo sociale continua in una diversa società, identifica la fusione con una data modificazione statutaria e che considera le altre singole modificazioni relative a singole deliberazioni tutte funzionalmente unite per il fatto che sono decise perché utili all'attuazione della fusione (59);

2) quello che, pur riconoscendosi l'esistenza tra deliberazioni e modificazioni statutarie un collegamento funzionale discendente dalla considerazione che esse sono decise per l'attuazione della fusione (60), ritiene che la delibera di fusione e le modificazioni dello statuto in essa contenute costituiscono un tutt'uno, strutturalmente unitario (61).

La prima tesi presuppone, per la soluzione de problema, l'individuazione della modificazione statutaria con cui si identifica la fusione, per cui, una volta identificata la modificazione statutaria tipica, siccome essa esclude la necessarietà della ricorrenza di tutte le altre in quanto di per sé sola idonea a produrre gli effetti della operazione, si deve, per logica deduzione, ritenere che tutte le altre sono non necessarie e, pertanto, non rientrano nel procedimento di fusione.

Accedendo a questa tesi, nel caso di specie, per sostenere l'applicabilità dei benefici fiscali all'atto di assegnazione, occorrerebbe sostenere che la modificazione statutaria tipica della fusione è quella della riduzione di capitale della società incorporata, il che è davvero assurdo.

Diversamente, ove si voglia considerare che la delibera di fusione è strutturalmente unitaria, si deve, di conseguenza, ammettere che le singole modificazioni statutarie decise all'atto della sua adozione, vanno soggette alla disciplina di cui agli artt. 2502 ss. c.c.

Da ciò discende che quelle modificazioni non sono immediatamente operative e che le società partecipanti alla fusione debbono conservare

(59) Cfr., per tutti, FIORENTINO, *Sulla fusione*, etc., cit., p. 646 ss.

(60) Cfr., per tutti, FRÈ, *Società per azioni*, in *Commentario*, etc., p. 629, nota 220.

(61) Qualche autore (cfr. FERRI, *op. cit.*, p. 136 ss.) in proposito ipotizza la sussistenza di una normativa unitaria che assorbe quella delle singole modificazioni statutarie ed incide sulla disciplina della delibera di fusione, mentre qualche altro (FRÈ, *op. cit.*, p. 629) ritiene che ciò incide sulla operatività delle singole modifiche cui è applicabile la disciplina degli articoli 2502-2504 c.c. Per una critica delle due tesi cfr. SANTAGATA, *op. cit.*, p. 164 ss., ed, in particolare, pp. 203 ss. e 211 ss.

adempimento legalmente necessario per addivenire in piena legittimità alla fusione con la Finsider, dato che quest'ultima aveva avuto assegnato (col R.D.L. 24 giugno 1937, n. 906) lo scopo di assumere partecipazioni in società dell'industria siderurgica e non poteva, perciò, acquistare partecipazioni in imprese di settore diverso, quale era quello telefonico in cui operava la SIP.

La ricorrente Amministrazione finanziaria denuncia in tale argomentazione violazione di legge e vizi di motivazione, osservando che la Finelettrica aveva nel suo patrimonio solo partecipazioni in imprese elettriche, sicché il ragionamento della Corte di appello comporterebbe l'impossibilità della valida fusione con la Finsider; peraltro quest'ultima società è abilitata dal detto decreto del 1937 a compiere operazioni finanziarie attive e passive anche con

la struttura che esse avevano all'atto della delibera sino al momento dell'esecuzione dell'operazione. Conseguentemente, non può far parte della deliberazione di fusione quella modifica statutaria eseguita prima dell'esecuzione dell'operazione, in quanto, per le osservazioni di cui sopra, se essa vi facesse parte non potrebbe essere eseguita, e perché se viene eseguita ciò è reso possibile dalla circostanza che essa non solo è estranea all'intera operazione, ma quanto, e soprattutto, alla stessa delibera di fusione.

L'estraneità dell'atto di assegnazione all'operazione di fusione, quindi, è confermata, anche ove si acceda a questa tesi, per il fatto stesso che la modifica statutaria da cui trae origine è stata eseguita prima dell'esecuzione della operazione di fusione.

11. Sulla base della premessa che l'atto di assegnazione costituiva « un adempimento legalmente necessario » per effettuare l'operazione di fusione in quanto la Finsider poteva assumere partecipazioni solo nel settore siderurgico, la predetta società veniva a negare, ancora una volta, la legittimità della sottoposizione del predetto atto ad autonoma tassazione.

Per verificare la bontà della tesi occorre partire da alcune premesse.

In precedenza è stato notato che l'operazione di fusione costituisce l'effetto della manifestazione di volontà delle società che si fondono e che quella che ne risulta acquista, per successione universale, tutti i rapporti facenti capo alle stesse. Il fondamento della successione è stato individuato, da parte della dottrina commercialistica (62), sulla base della premessa che la vicenda successoria riguarda solo indirettamente i singoli rapporti facenti capo alle società partecipanti, nelle reciproche modificazioni statutarie da esse adottate (63).

(62) Sul punto per tutti, vedi SANTAGATA, pp. 21, 26, 27, 39 nota 82, 117, 118, 128, 133, 137, 148, 149, 151, 157 ss.

(63) La dottrina (cfr., FERRI, *op. cit.*, p. 66; VISENTINI, *Fusione per incorporazione*, etc., in *Riv. dir. comm.*, 1942, p. 294; Id., *La fusione*, cit., pp. 14, 92) ha avanzato delle riserve circa la ricorrenza di modifica statutaria delle società incorporate; la tesi è stata oggetto di serrata e convincente critica da parte della dottrina più recente (SANTAGATA, *op. cit.*, p. 173 ss.).

terzi, con esclusione solo della raccolta del risparmio, e anche a norma dell'art. 2361 c.c. ha capacità di assumere partecipazioni in altre imprese, purché non ne risulti sostanzialmente modificato l'oggetto sociale determinato dall'atto costitutivo: risultato che nella specie non è ipotizzabile.

In relazione ad eccezione posta dalla resistente con riferimento alla sussposta censura deve rilevarsi che la sentenza impugnata sul punto in esame ha inteso fare applicazione di leggi: ha parlato, infatti, di «adempimento legalmente necessario» in relazione a fonte normativa esplicitamente menzionata; non si verte quindi in tema di apprezzamento di fatto, non censurabile in questa sede.

Ma la necessità giuridica, per pervenire all'incorporazione con la Fin-

Quando alla fusione partecipano più società che esercitano un'attività diversa, è evidente che tra le modificazioni statutarie necessarie per attuare l'operazione dev'essere compresa quella relativa all'oggetto sociale, che potrà non essere adottata dall'incorporante nel caso in cui l'oggetto della stessa coincida con quello della società risultante dalla fusione.

L'art. 1 del R.D.L. n. 906 del 1937, pur assegnando alla Finsider lo scopo principale dell'assunzione di partecipazioni azionarie nel settore siderurgico, ha anche autorizzato la predetta società a «compiere operazioni finanziarie attive o passive tanto nelle società nelle quali sia interessata, quanto con terzi compreso riporti ed anticipazioni su titoli, ad esclusione della raccolta del risparmio fra il pubblico, tutto secondo le norme del proprio statuto sociale».

Nel caso di specie, ed al fine di verificare se l'assegnazione possa configurarsi nell'economia dell'operazione, «adempimento legalmente necessario», e quanta rilevanza abbia tale qualificazione dell'atto di assegnazione ai fini della normativa agevolativa, occorre stabilire se, in base alla richiamata norma, la Finsider poteva, per effetto della fusione, possedere partecipazioni in società operanti in un settore diverso da quello siderurgico.

A tal proposito può configurarsi l'ipotesi secondo cui la norma di cui al predetto R.D.L. esclude tale possibilità, ovvero quella secondo cui esso consenta l'assunzione di partecipazioni in altri settori, anche se come operazioni secondarie rispetto all'oggetto per cui la società venne costituita, e cioè, in misura che non ne risulti modificato l'oggetto sociale.

È appena il caso di rilevare che il problema di stabilire quando la misura delle altre partecipazioni è tale da modificare l'oggetto sociale è di difficile determinazione è che esso deve essere risolto caso per caso (64).

12. Accedendo alla tesi secondo cui, per effetto dell'art. 1 del R.D.L. n. 906, la Finsider non poteva che assumere partecipazioni nel set-

(64) Sul punto vedi FRÈ, *Società per azioni*, in *Commentario*, cit., sub art. 2361, p. 252, nota 1.

sider, dell'assegnazione ai soci della Finelettrica delle azioni SIP appare erroneamente affermata.

Il R.D.L. n. 906 del 1947 disciplina la partecipazione dello Stato nella costituzione della società Finsider, avente lo scopo dell'esercizio di partecipazioni in imprese siderurgiche, ma non concerne, per limitarli, i poteri e le capacità della società costituenda, quali stabiliti in generale dal codice civile. Sicché, anche a presumere che l'atto costitutivo della società e lo statuto di essa si siano adeguati al richiamato provvedimento legislativo, deve ritenersi, in mancanza di una esplicito divieto, sussistente anche per la Finsider la capacità, stabilita per le società azionarie in genere dall'art. 2361 c.c. di assumere partecipazioni azionarie in altre imprese sempre che per la misura e

tore siderurgico, in assenza di una norma che, superando quella richiamata, autorizzasse la società a modificare il proprio statuto sociale, si perviene all'ovvia conclusione che la progettata fusione era impossibile a meno che non si fosse provveduto, per altra via, ad eliminare l'ostacolo del possesso di partecipazioni azionarie in altri settori, da parte delle società incorporate.

Il predetto ostacolo era, appunto, eliminabile con un atto di assegnazione a soci. Considerando nel caso di specie, che l'atto di assegnazione costituì un «adempimento legalmente necessario» in quanto consentì di aggirare l'ostacolo legislativo della limitazione statutaria della Finsider, prevista dal richiamato R.D.L., resta il problema di stabilire se esso possa godere dei benefici previsti dalla legge n. 170 o perché dipendente o connesso, o perché parte integrante del procedimento di fusione.

Quando una società è soggetta, per norma di legge, a limitazioni statutarie, ed in ipotesi di necessità di modificare il suo statuto di guisa da superare la limitazione legislativa, al fine di consentire alla stessa di partecipare ad una operazione di fusione rientrante nell'ambito di una disciplina agevolativa la cui normativa, però, non contempla una simile ipotesi, per escludere ogni connessione tra la predetta modifica e l'ambito di applicazione dei benefici fiscali è sufficiente rilevare che il legislatore non avendo predisposto in sede di previsione della norma agevolativa l'eliminazione dell'ostacolo che impedisce la fusione, non ha inteso agevolare quel tipo di operazione.

Se, invece, l'ostacolo viene rimosso dalla volontà delle parti, ponendo in essere un atto idoneo a modificare la situazione originaria in altra diversa, e di guisa tale che essa abbia i requisiti per rientrare nell'ambito di previsione della norma agevolativa, si versa in un'ipotesi in cui solo l'operazione agevolata, eseguita sulla base delle mutate premesse, può godere dei benefici fiscali ma non anche l'atto che l'ha resa possibile.

L'attività del privato, difatti, è diretta a volere, limitatamente a quell'atto, non l'effetto riconducibile all'operazione agevolata, bensì uno diverso, autonomo, tendente, appunto ad eliminare un ostacolo legislativo; esso, stante lo scopo cui è finalizzato, si realizza prima di quello

per l'oggetto della partecipazione non risulti sostanzialmente modificato l'oggetto sociale stabilito nell'atto costitutivo.

Basterebbe questo rilievo ad escludere l'esattezza dell'argomentazione svolta nella sentenza impugnata, che non ha considerato affatto l'incidenza sul punto dell'art. 2361 c.c.

Ma, più a monte di tale manchevolezza, sta il rilievo che del cennato preteso adempimento legalmente necessario per la validità dell'atto di fusione non è fatta menzione né nell'atto di assegnazione delle azioni SIP né nell'atto di incorporazione della Finelettrica nella Finsider.

Sicché l'Ufficio del registro, tenuto a stabilire il criterio di tassazione in base al contenuto ed agli effetti degli atti, senza poter ricercare *aliunde* elementi

scautrente dalla effettuazione dell'operazione agevolata, per cui, l'atto donde discende non può considerarsi, sotto il profilo della normativa agevolativa, connesso alla predetta operazione e, pertanto, non può godere dei benefici fiscali.

Nel caso di specie, essendo l'atto di assegnazione diretto ad aggirare l'ostacolo derivante dal R.D.L. n. 906 e, quindi, solo a favorire ma non a determinare l'operazione, non può esser considerato modificazione statutaria giuridicamente necessaria (65) per effettuare la fusione, in quanto l'ordinamento non voleva quel tipo di fusione, e, pertanto, in base alle considerazioni precedentemente svolte, deve essere assoggettato ad autonoma tassazione.

Diversamente, volendo sostenere la tesi secondo cui esso è parte dell'operazione complessivamente considerata, pur lamentando il fatto che il legislatore non si è compiutamente rappresentato, in sede di emanazione dei benefici fiscali, il fenomeno delle fusioni di società in quanto non ha previsto l'ipotesi in cui, per effetto di impedimenti legislativi, è necessario con atti propedeutici, predisporre le operazioni a cui i benefici si riferiscono, occorre, in base alle considerazioni svolte commentando la seconda massima, escludere in relazione a quegli atti, l'applicabilità delle norme agevolative. Una diversa conclusione non può esser giustificata nemmeno sulla base della scarsa armonizzazione esistente tra la norma civilistica e quella tributaria in relazione a fenomeni economici la cui formazione si è voluta favorire, stante in tema d'imposta di registro, il principio della specificità delle obbligazioni e delle esenzioni.

Se, invece, si considera che la tesi valida è quella secondo cui la Finsider può, come operazione accessoria, assumere partecipazioni in altri settori, ne discende, di conseguenza, la non necessarietà dell'atto di assegnazione non sussistendo, in caso di effettuazione dell'operazione senza ridurre il capitale sociale di una delle società partecipanti, nemmeno il problema di stabilire se ricorre l'ipotesi di mutamento dell'og-

(65) Vedi §§ 7, 8, 9, 10.

di valutazione, non ha potuto proporsi problemi di esistenza o meno della capacità della Finsider ad assumere partecipazioni come possedute dalla Finelettrica. E d'altra parte, tale incapacità, se fosse esistita, non sarebbe valsa ad impedire l'incorporazione della Finelettrica nella Finsider con l'apporto anche delle azioni SIP e con la contestuale assegnazione di dette azioni agli azionisti della Finelettrica, come modalità della disciplina della partecipazione degli azionisti alla società Finsider quale risultante dall'incorporazione: procedimento questo, che non sarebbe valso a cambiare l'oggetto sociale della Finsider.

Per le ragioni esposte innanzi, il ricorso dell'Amministrazione finanziaria deve essere accolto e di conseguenza deve cassarsi la sentenza impugnata, con rinvio della causa ad altro giudice di appello, anche per l'esame delle questioni che nella sentenza cassata sono state dichiarate assorbite.

getto sociale essendo, in dottrina (66) opinione pacifica quella secondo cui l'oggetto sociale di una società è quello statutariamente previsto e non quello realmente perseguito (cioè, ovviamente, in ipotesi in cui si obiettivi che ereditando le partecipazioni SIP della Finelettrica, la Finsider poteva correre il rischio di modificare l'oggetto sociale).

In ogni caso, e quale che sia la tesi a cui si acceda, sembra doversi escludere, così come ha ritenuto la S.C. enunciando la quarta massima, la possibilità di ritenere applicabile la disciplina agevolativa all'atto di assegnazione, essendo esso stato posto in essere allo scopo di elidere i capitali superflui e quindi per perseguire una finalità estranea alla legge n. 170.

ENRICO NUZZO
*Incaricato di diritto tributario
nell'Università di Cagliari*

(66) DE GREGORIO, *Corso di diritto commerciale. Imprenditori - Società* Milano, 1960, p. 304; MINERVINI, *L'operazione Edison*, cit., pp. 77-78.

TRIBUNALE DI PADOVA, 14 luglio 1976 - Pres. ed Est. GIOVANNELLA - Impresa Grassetto S.p.A. c. Comune di Padova.

Imposta sul valore aggiunto - Momento di «conclusione» dei «contratti in corso» - È il momento in cui si verifica l'incontro delle volontà - Appalto concorso - Delibera di approvazione del progetto - Costituisce momento conclusivo del contratto - Successiva stipulazione - Irrilevanza.

Nell'art. 89 decreto iva, l'espressione «conclusione del contratto» va riferita al momento dell'incontro delle volontà e della determinazione delle rispettive prestazioni. Conseguentemente, nel caso di appalto concorso rileva quale momento conclusivo la delibera di approvazione del progetto, mentre la successiva stipula è mera formalità amministrativa non influente sul vincolo già posto in essere fra le parti (1).

Omissis. — MOTIVI DELLA DECISIONE. — La controversia concerne la interpretazione dell'art. 89 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 riguardante l'istituzione e la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto e che recita «i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi da effettuare dopo il 31 dicembre 1972 in dipendenza di contratti conclusi anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 9 ottobre 1971 n. 825, per i quali a norma di legge o in virtù di clausola contrattuale era esclusa la rivalsa dell'imposta generale sull'entrata, sono ridotti di un ammontare pari a quello dell'imposta stessa».

Risultano conseguentemente infondate le eccezioni sollevate dal comune sia sulla competenza in ordine alla presente controversia del collegio arbitrale, sia sulla giurisdizione del giudice amministrativo.

(1) La «revisione dei prezzi per i contratti in corso» nelle disposizioni finali dell'I.V.A.

1. La sentenza in esame ha affrontato un problema di grande attualità per i Comuni italiani. Si trattava di decidere se un Comune che avesse approvato le risultanze dell'appalto concorso in regime ige e stipulato formalmente il contratto in regime iva potesse trattenere sul corrispettivo convenuto il 4% di ige.

I problemi di «revisione di prezzi per i contratti in corso» sono espressamente affrontati nell'art. 89 del decreto iva, ai sensi del quale «i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi da effettuare dopo il 31 dicembre 1972 in dipendenza di contratti conclusi anteriormente all'entrata in vigore della legge 9 ottobre 1971, n. 825, per i quali a norma di legge o in virtù di clausola contrattuale era esclusa la rivalsa dell'imposta generale sull'entrata, sono ridotti di un ammontare pari a quello dell'imposta stessa».

L'interpretazione di questa norma richiede un confronto fra il trattamento tributario dei corrispettivi pagati in regime ige e il trattamento tributario dei corrispettivi pagati in regime iva. La differenza essenziale procede dal fatto che in regime ige la rivalsa sul committente

La clausola arbitrale inserita nel capitolato speciale di appalto recita invero «che qualunque controversia insorgesse sulla interpretazione dei contratto e del presente capitolato, essa se non definita in via amministrativa, sarà deferita al giudizio di un collegio arbitrale composto di tre membri»; tale clausola appare conforme al disposto dell'art. 43 D.P.R. 16 luglio 1962 n. 1063 che approva il capitolato generale per le opere pubbliche espressamente richiamato al n. 4 del contratto di appalto.

Premesso che le clausole arbitrali importando una deroga alla competenza dell'autorità giudiziaria con conseguente sottrazione delle parti al loro giudice naturale debbono essere interpretate in senso restrittivo, il limite della competenza arbitrale non può che essere costituito, come dalla lettera della

o l'acquirente era facoltativa; in regime iva è invece sempre obbligatoria.

Nel caso specifico risolto dalla sentenza in esame (contratto di appalto stipulato da un Comune), mentre in regime ige era convenzionalmente esclusa la rivalsa nei confronti del committente, ciò non era più consentito in regime iva per l'espresso divieto dell'art. 18, terzo comma, D.P.R. 1972, n. 633.

Le conseguenze pratiche possono essere illustrate da un esempio numerico. Si consideri il caso di un corrispettivo di L. 100, convenuto in regime ige: se esso è pagato ancora in regime ige (cioè fino al 31 dicembre 1972) ed è stato pattuito il divieto di rivalsa, il committente o il cessionario dovranno pagare semplicemente L. 100; se esso è invece pagato in regime iva, il cessionario o committente dovranno pagare L. 12 di iva, per un totale di L. 112, anche se era stato convenuto il divieto di rivalsa.

Al fine di attenuare questo aggravio imprevisto per il committente e il cessionario che avessero escluso la rivalsa, l'art. 89 ha concesso ai medesimi una detrazione da calcolarsi nella misura corrispondente all'imposta generale sull'entrata. Evidentemente si è considerato che tutti i corrispettivi convenuti in regime iva fossero da un punto di vista economico *comprendensivi dell'ige*.

Ritornando all'esempio numerico e all'appalto di opere pubbliche, il legislatore ha ritenuto che se la rivalsa fosse stata possibile, l'appaltatore avrebbe chiesto il pagamento di L. 96 a titolo di corrispettivo, più L. 4 a titolo di rivalsa; se la rivalsa non fosse stata possibile, l'appaltatore avrebbe chiesto il pagamento di L. 100 a titolo di corrispettivo, realizzando attraverso un aumento di prezzo quello che non gli era consentito mediante rivalsa.

In tale situazione, il corrispettivo (L. 100) non può essere assoggettato ad iva (L. 12 aggiuntive), se prima non è depurato dell'ige in esso incorporata (riportato a L. 96).

La detrazione evita il cumulo di un'imposta sull'altra (iva su ige) e riporta il corrispettivo al suo valore economico (quale sarebbe stato se la rivalsa fosse stata obbligatoria).

Per converso, una mancata detrazione comporterebbe per l'appalta-

stessa clausola, dalle sole questioni attinenti all'interpretazione del contratto e del capitolato, con esclusione quindi delle questioni derivanti dalla interpretazione di una norma di legge e della sua efficacia, quale è appunto quella sottoposta a questo Tribunale.

Circa la giurisdizione amministrativa cui la controversia avrebbe dovuto essere devoluta, secondo quanto eccepito, per essere stato impugnato da parte attrice il provvedimento con cui il Comune avrebbe liquidato il corrispettivo delle prestazioni eseguite dalla società attrice, va osservato che l'operato del Comune non ha nel caso nessuna delle caratteristiche proprie degli atti che possono essere impugnati davanti ai Tribunali regionali amministrativi in forza della legge 6 dicembre 1971 n. 1034, trattandosi nella specie di atto dovuto in dipendenza di un contratto a suo tempo assunto e che non

tore un arricchimento non giustificato. Questi infatti riceverebbe L. 112 che, sotto l'aspetto economico, sarebbero così imputabili: L. 96 a titolo di corrispettivo per il servizio prestato; L. 12 a titolo di iva da versare alle casse dello Stato; L. 4 a titolo di ige che per circostanze sopravvenute (abrogazione della vecchia normativa) non deve essere più pagata allo Stato. L'appaltatore verrebbe così a trattenere per sé una somma originariamente destinata allo Stato e quindi a godere di una vera e propria *rendita fiscale*.

Da quanto premesso, risulta chiara la *ratio* dell'art. 89: evitare che per il cambiato regime della rivalsa si verifichino i seguenti effetti: in capo al committente, il danno di una doppia applicazione di imposta con l'aggravante dell'effetto cumulativo; in capo all'appaltatore, il vantaggio di una rendita fiscale sotto forma di imposta pagata dal committente all'appaltatore e non versata da questi allo Stato.

I lavori preparatori confermano questa conclusione (1) che ha trovato piena conferma nella sentenza in esame.

2. Individuata la *ratio*, sarà più agevole precisare quale sia il concetto di *conclusione del contratto* ai sensi dell'art. 89 decreto iva. Con riferimento ai contratti ad evidenza pubblica, la soluzione del problema richiede un esame della legge di contabilità di Stato (R.D. 18 novembre 1923, n. 2440) e del relativo regolamento (R.D. 23 maggio 1924, n. 827), i quali per tali contratti prevedono un particolare procedimento di formazione (2).

Nel caso infatti di procedimento per gara pubblica, abbiamo le fasi seguenti: deliberazione (di massima oppure completa) di contrattare,

(1) Si legge infatti nella «Relazione Ministeriale sullo schema del decreto» che scopo della norma è far sì che «i corrispettivi riscossi in regime d'iva e, quindi, assoggettati a tale imposta, siano *effettivamente depurati dall'ige finale*» (cfr. ABBAZZE-AMATUCCI, *Codice tributario*, tomo II, Bologna, 1976, p. 3202).

(2) La disciplina contenuta in questi testi è richiamata per Comuni e Province dagli artt. 87 e 140 del D.R. 3 marzo 1934, n. 383 (T.U. della legge comunale e provinciale).

involge quindi il potere discrezionale della pubblica amministrazione. Nella specie invece con la domanda si è prospettata una posizione soggettiva, oggetto di una tutela legislativa immediata e diretta rispetto alla quale si esclude negandolo in radice l'esistenza di un potere discrezionale della pubblica amministrazione che possa incidere su di essa modificandola od eliminandola.

Si richiede in causa quindi la tutela di un diritto derivante direttamente dalla legge onde esula dal giudizio ogni indagine circa i poteri della pubblica amministrazione. Competenza e giurisdizione spettano pertanto nella fattispecie al giudice ordinario. Quanto all'interpretazione della disposizione di cui all'art. 89 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 si discute fra le parti se l'espressione « contratti conclusi anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 9 ottobre 1971 n. 825 » debba intendersi riferita al momento in cui

controllo della delibera, bando di gara, offerta del partecipante, aggiudicazione, stipulazione (3).

Nel caso di procedimento per trattativa privata, abbiamo le fasi di deliberazione sommaria di contrattare, controllo e autorizzazione alla trattativa privata per gli enti minori, negoziazione, redazione dello schema di contratto, eventuale parere, stipulazione (4).

Nel caso di appalto concorso (come nella specie), dopo la deliberazione a contrattare contenente semplicemente il « tema » del progetto e l'indicazione della remunerazione, segue ancora una fase di controllo. Indi si hanno: il bando di concorso, le offerte dei concorrenti, il giudizio della Commissione, la delibera di approvazione dell'offerta giudicata migliore, il controllo sulla delibera, la stipulazione (5).

Per stabilire quale di questi è il momento di conclusione del contratto *ex art. 89*, bisogna fare una *precisazione di ordine terminologico*.

Nella legge di contabilità di Stato, si parla di conclusione del contratto solo all'art. 6, primo comma, e all'art. 17 ultimo capoverso, a proposito del contratto a trattativa privata (« Qualora per speciali ed eccezionali circostanze... non possano essere utilmente seguite le forme indicate negli artt. 3 e 4, il contratto potrà essere *concluso* a trattativa privata »).

Per l'appalto concorso, l'art. 4 secondo comma non parla di conclusione del contratto, ma di « *stipulazione* ».

(3) Cfr. M. S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, vol. I, Milano, 1970, pp. 676-704.

Sui contratti della pubblica amministrazione in genere si veda anche BARDUSCO, *La struttura dei contratti delle pubbliche amministrazioni*, Milano, 1974; ZACCARIA, *Corso di contabilità di Stato e degli enti pubblici*, Roma, 1974; DI RENZO, *I contratti della pubblica amministrazione*, Milano, 1969; SEPE, *Contratto* (diritto amministrativo), in *Enc. del dir.*, vol. IX, 986; BENTIVENGA, *Elementi di contabilità di Stato*, Milano, 1965, pp. 55 ss.; BENNATI, *Manuale di contabilità di Stato*, Napoli, 1965, p. 60 ss.; DI RENZO, *Istituzioni di contabilità di Stato*, Roma, 1961, p. 253 ss.; PICOZZI, *La contabilità di Stato*, Torino, 1960, p. 155 ss.

(4) M. S. GIANNINI, *op. cit.*, pp. 705-709.

(5) M. S. GIANNINI, *op. cit.*, p. 710 ss.

l'iter relativo alla realizzazione dei contratti abbia avuto termine con la stipulazione formale dell'atto cioè con la loro redazione per iscritto, tesi questa sostenuta dall'impresa Grassetto, oppure se essa debba essere riferita al momento in cui si sarebbe verificato l'incontro delle volontà dei contraenti indipendentemente dalla redazione dell'atto scritto che formalizzerebbe un contratto già concluso, tesi sostenuta dal Comune.

Ritiene il Collegio che per la soluzione della controversia occorre anzitutto esaminare nel caso quale contratto le parti abbiano realizzato e seguire *l'iter* della sua formazione onde stabilire il momento in cui esso possa considerarsi essere stato concluso a termini di legge.

Risulta pacifico, in quanto non contestato, che nella fattispecie, dei vari contratti ad evidenza pubblica, si sia seguito il procedimento dell'appalto con-

Per i pubblici incanti e la licitazione privata, egualmente l'art. 5, primo comma, non parla di conclusione, ma di «stipulazione» del contratto.

Anche negli artt. 12 commi 1, 3, 4, 5; 16 comma 1; 17 comma 1; 18 comma 1; 19 comma 1, si parla sempre di «stipulazione» del contratto e mai di «conclusione».

La stessa terminologia è rigidamente osservata nel Regolamento per l'amministrazione del patrimonio e la contabilità generale dello Stato (R.D. 23 maggio 1924, n. 827). Negli artt. 41, 44, 52 primo comma, 88, 91 secondo comma, si parla ancora e sempre di «stipulazione», ignorandosi del tutto il termine «conclusione». Il capo IV e la sezione I del medesimo regolamento sono intitolati a «stipulazione, approvazione, ed esecuzione dei contratti». Coerentemente con questi titoli, si riferiscono alla «stipulazione» gli artt. 93 primo comma, 94 primo, secondo, terzo e quarto comma, 97, 98 primo comma, 99 primo comma, 102

Il fatto che la legge di contabilità di Stato per i contratti ad evidenza pubblica parli *solo di «stipulazione»* potrebbe sembrare irrilevante, se non si notasse che invece il codice civile nel riferirsi alla formazione dei contratti parla sempre di «conclusione».

Da un lato abbiamo una terminologia univoca nel riferimento alla «stipulazione» e che riserva il termine «conclusione» a due sole ipotesi di contratti formati a trattativa privata, dall'altro abbiamo una terminologia assolutamente univoca nel termine «conclusione».

L'art. 1326 cod. civ. è intitolato alla *conclusione* del contratto. Alla «conclusione» (mai alla «stipulazione») si riferiscono, oltre all'art. 1326, gli artt. 1322 secondo comma, 1327 primo comma, 1328 primo comma, 1330, 1333 primo comma, 1336 primo comma, 1341 primo comma, 1342.

Dal confronto risulta chiaramente che *solo con riferimento ai contratti di cui al codice civile «conclusione del contratto» è una espressione normativa*.

Con riferimento ai contratti disciplinati nella legge e nel regolamento sulla contabilità di Stato, «conclusione del contratto» non è espressione normativa, mentre è tale il termine «stipulazione».

corso regolato dagli artt. 4 della legge sulla contabilità generale dello Stato (r.d. 19 novembre 1923 n. 2240) e 91 del regolamento (r.d. 23 maggio 1924 n. 827) per cui alla delibera consiliare del 12 luglio 1968 n. 279 dell'amministrazione comunale che approvava il progetto di massima per la costruzione del nuovo macello per l'importo di L. 1.240.000.000, seguiva l'indizione della gara e la nomina della commissione giudicatrice con ulteriore delibera 15 maggio 1970 n. 956.

Delle 26 ditte invitate solo due risultano avervi partecipato e fra queste l'impresa Grassetto che prevedendo una spesa complessiva di lire 2.415.000.000 e la realizzazione entro 22 mesi fu ritenuta la più conveniente dall'amministrazione Comunale.

Il 2 luglio 1971 seguiva la delibera consiliare che approvava le risultanze

Da questa analisi deriva la conseguenza che segue: il legislatore, all'art. 89, ha usato una terminologia che, nei limiti in cui è riferita ai contratti regolati nella legge sulla contabilità di Stato (con esclusione dei soli contratti a trattativa privata), non è da assumere in senso formale.

Se la legge sulla contabilità di Stato e il relativo regolamento non parlano mai di «conclusione» del contratto, questa espressione, con riferimento ai contratti ad evidenza pubblica, è impropria e quindi ne risulta non solo giustificata, ma necessaria un'interpretazione secondo il significato sostanziale.

Poiché l'art. 89 intende concedere la detrazione ai corrispettivi comprensivi di ige, il momento di conclusione del contratto, inteso in senso sostanziale, è il momento di determinazione definitiva del corrispettivo.

Nel caso di contratto ad evidenza pubblica, la determinazione definitiva del corrispettivo si avrà con l'aggiudicazione in caso di gara pubblica, con la delibera di approvazione dell'offerta in caso di appalto concorso (6), con la stipulazione, in caso di trattativa privata.

Nella fattispecie concreta decisa dalla sentenza in esame, trattan-

(6) Non condividiamo quindi la risoluzione contenuta nella Nota Min. Fin. 31 gennaio 1973, n. 503193 (in *Dir. prat. trib.*, 1975, I, 614), secondo cui in caso di appalto-concorso il contratto deve «considerarsi concluso alla data di stipulazione». Manca nella citata nota un'analisi di cosa significhi «conclusione» del contratto nel contesto dell'art. 89.

Inoltre, quanto all'appalto-concorso degli enti locali, l'art. 286, quarto comma, R.D. 3 marzo 1934, n. 383, prevede che l'aggiudicazione, una volta intervenuta l'approvazione, sia già «impegnativa per l'ente». Il SANTORO (*Il sistema dei contratti comunali*, Milano, 1965, pp. 162-163), a commento dell'art. 286 afferma che l'appalto-concorso può considerarsi una specie della licitazione privata e che tanto l'uno quanto l'altra si chiudono con l'aggiudicazione.

Anche per il CIANFLONE (*L'appalto di opere pubbliche*, V ed., Milano, pp. 732-733), l'aggiudicazione dell'appalto-concorso è «l'unica data che occorre tenere presente ai fini di stabilire il regime giuridico revisionale spettante al negozio»; in questo momento il negozio è costituito, mentre la stipulazione è mera «riproduzione o ripetizione».

dell'appalto concorso in cui era risultata vincitrice la impresa Grassetto ed il 3 maggio 1972 veniva stipulato il contratto di esecuzione della delibera stessa.

Ai fini della decisione deve essere tenuto presente che tratto saliente dell'appalto concorso è l'istituzione fra gli invitati di una gara vera e propria che ha quindi rilevanza esterna, retta da regole variabili di volta in volta a seconda delle necessità ma sempre precise in anticipo ed in modo vincolante dalla pubblica autorità contraente: si ha quindi un procedimento di formazione del contratto in cui il contraente privato viene identificato attraverso una scelta vera e propria partecipando alla gara a mezzo della redazione del progetto ed alla stessa determinazione del contenuto del contratto da stipulare (Sez. Unite 28 ottobre 1974 n. 3207).

dosi di appalto concorso, il momento era rappresentato dalla delibera di approvazione del progetto avvenuta il 2 luglio 1971.

A questa data infatti il concorrente aveva già presentato il progetto completo in tutti i suoi particolari tecnici ed economici; la Commissione giudicatrice aveva scelto il progetto migliore; il Comune aveva deliberato di approvare la scelta della Commissione e quindi l'offerta del concorrente migliore; quest'ultimo aveva avuto notizia dell'accettazione della sua offerta.

Avendo il Comune accettato l'offerta in tutti i suoi elementi tecnici ed economici ed essendosi quindi verificato l'incontro delle due volontà (del concorrente offerente e del Comune appaltante), il corrispettivo era a quella data definitivamente determinato (7).

Giustamente ha ritenuto il Tribunale che la successiva redazione materiale del contratto non ha creato nuovi effetti quanto alla determinazione del prezzo e agli altri elementi essenziali del contratto. Essa ha costituito la semplice regolarizzazione formale di un accordo già anteriormente perfezionatosi tra le parti (8).

(7) Precisa il MESSINEO, *Contratto* (Diritto privato), in *Enc. del dir.*, vol. IX, p. 868, che «la conclusione del contratto *non è un atto giuridico*»; essa è invece «un *evento* o un *fatto*, che si realizza in maniera diretta e per forza di legge (evento legale), sotto il presupposto e nel momento della presa di conoscenza dell'avvenuta accettazione da parte del proponente».

(8) Aggiungiamo che se il momento di «conclusione» (*ex art. 89*) del contratto di appalto concorso fosse quello della «stipulazione» (non quello anteriore dell'incontro delle volontà), si verrebbe a creare una disparità di trattamento tra contratti privati e contratti ad evidenza pubblica. Per i primi, non vincolati ad alcun procedimento di formazione e quindi meno esposti alle modifiche tributarie, la conclusione si verificherebbe con la notizia dell'accettazione; per i secondi, vincolati per legge ad un lungo procedimento di formazione e quindi più esposti alle modifiche tributarie, la conclusione si verificherebbe, anziché in un momento anteriore, addirittura in un momento successivo.

Si pensi che nella specie, se la firma del contratto di appalto era avvenuta in data 3 maggio 1972, l'offerta era stata accolta dal Comune in data 2 luglio 1971 e il corrispettivo era stato determinato sulla base dell'offerta del 3 aprile 1970, mentre il progetto di massima dell'appalto era stato deciso con delibera del 12 luglio 1968. La firma del 1972 riguardava cioè un corrispettivo determinato in base alla situazione normativa ed economica di due anni prima.

Ciò che rileva è comunque il fatto che, così come nel sistema del pubblico incanto e della licitazione privata il processo verbale di aggiudicazione definitiva equivale ad ogni effetto legale al contratto in quanto è con esso che si realizza l'incontro di volontà fra le parti e da esso si originano gli effetti sostanziali del rapporto per cui la sua stipulazione formale nulla aggiunge alla situazione giuridica che si è determinata con l'aggiudicazione, anche nel sistema dell'appalto concorso il provvedimento con cui il Comune dopo aver operata la sua scelta fra i soggetti partecipanti al concorso e che ne hanno accettato le condizioni delibera l'approvazione del progetto, deve ritenersi l'atto conclusivo ed il momento del procedimento di gara e dell'accordo delle parti contraenti.

La stipula del contratto che segue alla delibera che sancisce il momento della volontà rappresenta dunque una mera formalità amministrativa non in-

3. Secondo la lettera dell'art. 89, la revisione dei prezzi sarebbe prevista solo per i « contratti conclusi anteriormente alla data di entrata in vigore della L. 9 ottobre 1971, n. 825 » e non per i contratti conclusi tra questa data e il 31 dicembre 1972 (9).

Questo limite non ha giustificazione. Se la *ratio* dell'art. 89 è quella

Proprio in considerazione della particolarità del procedimento, per principio generale la revisione dei prezzi degli appalti pubblici è fatta con riferimento ai prezzi intervenuti dopo la « *presentazione dell'offerta* » (cfr. CIANFLONE, *op. cit.*, p. 740). Sarebbe dunque strano, da un punto di vista sistematico, se la revisione dei corrispettivi di cui all'art. 89 fosse invece riferita addirittura al momento della stipulazione.

(9) In questo senso è anche il prevalente orientamento ministeriale. Cfr., da ultimo, Risol. 23 dicembre 1975, n. 500175, in *Dir. Prat. trib.*, 1976, I, 593; Nota 23 dicembre 1975, n. 500175, *ivi*, 1976, I, 406; Nota 31 gennaio 1975, n. 503193, *ivi*, 1975, I, 614; Nota 25 marzo 1974, n. 500455, *ivi*, 1974, I, 883; Nota 27 ottobre 1973, n. 503827, *ivi*, 1974, I, 683; Nota 23 novembre 1973, n. 504980, *ivi*, 1974, I, 449; telegramma 19 aprile 1973, n. 505107, *ivi*, 1973, I, 850.

Peraltro precedentemente, con Circolare 29 gennaio 1973, n. 8/108940 del Ministero del Tesoro (in *Boll. trib.*, 1973, 324) era stato affermato che poiché l'entrata in vigore dell'iva aveva « subito due successive proroghe (1° luglio 1972 e 1° gennaio 1973, rispettivamente autorizzate dalla legge 6 dicembre 1971, n. 1036 e dal d.l. 25 maggio 1972, n. 202, convertito, con modificazioni, nella legge 24 luglio 1972, n. 321), il termine ultimo della ritenuta ige era da ritenersi *differito dal 16 ottobre 1971 al 31 dicembre 1972*: pertanto, anche i contratti conclusi o i lavori aggiudicati nel periodo che va dal 17 ottobre 1971 al 31 dicembre 1972 rientravano nella casistica descritta nel precedente paragrafo 1 ».

Recentemente in materia di contratti aggiuntivi di appalto stipulati dopo il 16 ottobre 1971, il Ministero delle Finanze ha modificato l'indirizzo precedente (espresso nelle note 24 gennaio 1975, n. 505501, in *Dir. prat. trib.*, 1975, I, 608 e 5 aprile 1974, n. 504944, *ivi*, 1974, I, 896) consentendo la revisione dei corrispettivi « qualora i lavori supplativi da eseguire da parte dell'impresa appaltatrice siano effettuati agli stessi patti, prezzi e condizioni del contratto principale » concluso entro il 16 ottobre 1971. Questa risoluzione può essere l'inizio di un ritorno ad una interpretazione di carattere logico e non letterale dell'art. 89 in sintonia con l'interpretazione ministeriale originaria.

fluente sul vincolo già posto in essere fra le parti che da allora risultano obbligate. Nella fattispecie è al momento della delibera di approvazione del progetto avvenuta il 2 luglio 1971 che deve ritenersi essere stato completato il processo di formazione della volontà dei contraenti ed il loro incontro a mezzo della presentazione del progetto in tutti i suoi particolari tecnici ed economici, a mezzo del giudizio della commissione giudicatrice che aveva già scelto quello che considerava il progetto migliore, a mezzo infine della delibera del Comune che approvando la scelta della commissione e la proposta del concorrente, determinava definitivamente il corrispettivo. In tale situazione la formalizzazione del contratto non poteva che valere ai fini della regolarizzazione amministrativa del medesimo nulla potendo aggiungere ad una situazione giuridica già predeterminata in tutti i suoi elementi. Nel caso appunto la stipula del 3 maggio 1972 fa espresso richiamo alla deliberazione del Con-

di evitare da un lato il cumulo delle imposte, dall'altro rendite fiscali conseguenti al mutato regime di rivalsa, essa dovrebbe trovare applicazione per tutti i casi in cui un contratto « concluso » in regime ige abbia dato luogo a pagamento in regime iva.

Non si può sostenere che dopo l'entrata in vigore della legge delega « il Comune, che aveva o poteva avere conoscenza dei principi e dei criteri informatori della riforma, era in condizione di predisporre i propri contratti in armonia con la nuova normativa » (10). Chi determinava il corrispettivo nel 1972 doveva tener conto dell'unica imposta vigente che era l'ige e non l'iva. Anche se si sapeva che la prima era destinata ad essere soppressa dalla seconda, non era dato prevedere quando un contratto di appalto dovesse considerarsi « effettuato » ai fini iva: se ad esempio il legislatore avesse considerato il contratto di appalto « effettuato » nel momento della stipulazione e non nel momento del pagamento del corrispettivo, tutti i contratti stipulati nel 1972 non avrebbero dovuto essere assoggettati a nuova imposta a titolo di iva e sarebbe venuto meno ogni problema di revisione del corrispettivo incorporante l'ige.

Ancora meno era dato conoscere che cosa avrebbero disposto le norme transitorie del decreto iva; se, ad esempio, il legislatore delegato avesse transitoriamente escluso da tassazione iva i contratti già conclusi in regime ige, nessun problema di revisione dei corrispettivi precedentemente pattuiti sarebbe sorto.

Se poi anche le parti avessero conosciuto gli schemi della normativa iva che erano via via predisposti, contrattati dalle diverse forze politiche, economiche e sociali e ogni volta modificati, non erano certo obbligati a tenerne conto, non essendo essi norma di legge. La nuova disciplina era normativa *futura* ed eventuale, cioè non era norma: l'unica normativa esistente e vincolante era quella dell'ige e le parti erano obbligate a tenerne conto.

(10) In questo senso invece Tribunale Savona 23 giugno 1975, n. 262, in *Boll. trib.* 1975, 1374.

siglio Comunale in data 2 luglio 1971 n. 273. Così con riferimento all'applicazione dell'art. 89 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633 il contratto fra la Impresa Grassetto ed il Comune di Padova di cui trattasi in causa non può essere considerato concluso che in data 2 luglio 1971 e cioè anteriormente alla entrata in vigore della legge delega sulla riforma tributaria (17 ottobre 1971) con la conseguenza che legittimamente il Comune di Padova a partire dal 1º gennaio 1973 ebbe a detrarre il 4 % di IGE dall'importo delle fatture presentate al pagamento con il nuovo aggravio aggiuntivo dell'IVA istituita appunto col D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633.

Trattasi invero nel caso dell'art. 89 di una norma avente lo scopo di risolvere le questioni inerenti al passaggio da un regime di imposta all'altra onde evitare che attraverso il sistema della rivalsa (IGE « facoltativa » e

Invece dunque che tentare una giustificazione del limite temporale contenuto nella lettera dell'art. 89, è meglio riconoscere che esso ha origine in un *lapsus* legislativo (non l'unico nei decreti di riforma).

L'art. 89, è già stato rilevato (11), è la « trasposizione letterale » dell'art. 15, terzo comma, legge delega (9 ottobre 1971, n. 825). Questo comma, che non esisteva nella dizione originaria ed è stato introdotto nella discussione al senato, così recita: « potranno essere determinate le norme per la revisione dei contratti stipulati prima della entrata in vigore della presente legge, qualora si ritenga necessaria una compensazione dell'aumentato o ridotto carico fiscale determinato dall'imposta sul valore aggiunto ».

La dizione « contratti conclusi anteriormente alla data di entrata in vigore della legge 9 ottobre 1971, n. 825 » (che troviamo nell'art. 89 decreto delegato), ha la sua origine nella dizione « contratti stipulati prima della entrata in vigore della presente legge » di cui all'art. 15, terzo comma, legge delega. Già questa norma, con il riferimento alla legge delega anziché ai decreti delegati, consentiva che venisse a crearsi un periodo intermedio in cui, pur vigendo la normativa anteriore alle riforme, non era consentita la revisione dei corrispettivi. Tuttavia l'articolo 15 legge delega presupponeva l'entrata in vigore dell'IVA *entro sei mesi* (cfr. art. 17, L. 9 ottobre 1971, n. 825) e non dopo 14 mesi. I due rinvii dell'entrata in vigore dell'IVA — dapprima al 1º luglio 1972 (con L. 6 dicembre 1971, n. 1036) e poi al 1º gennaio 1973 (con D.L. 25 maggio 1972, n. 202) — hanno fortemente aggravato quello che inizialmente poteva forse considerarsi un errore trascurabile di tecnica legislativa.

Si è venuto a creare un lungo periodo di permanenza dell'IGE senza contemporaneamente correggere la data di riferimento per la revisione dei corrispettivi determinati in regime IGE. In questa situazione non ci sembra manifestamente infondata una eventuale eccezione di illegittimità costituzionale per violazione dell'art. 3 costituzione. Considerato: a) che l'art. 89 si propone di evitare duplicazioni di imposta e rendite fiscali conseguenti al pagamento in regime IVA di corrispettivi defini-

(11) Tribunale Savona, 23 giugno 1975, cit.

IVA « obbligatoria ») si verificasse un cumulo di due imposte a carico del committente; di qui la possibilità attraverso l'art. 89 citato per il medesimo committente che avesse escluso la rivalsa IGE di beneficiare di una detrazione da calcolarsi nella misura corrispondente all'imposta non più in vigore.

La riferita interpretazione appare del resto conforme al significato sostanziale dell'espressione « conclusione del contratto » che va riferito al momento dell'incontro delle volontà e della determinazione delle rispettive prestazioni come è usata nella normativa del codice civile che rispetto alla formazione dei contratti parla sempre di conclusione. È da ritenersi infatti che il legislatore avendo usato nell'art. 89 citato il termine « conclusione del contratto » abbia proprio voluto riferirsi in ogni caso non al momeno della formalizzazione del medesimo ma a quello in cui con l'incontro delle volontà esso viene ad acquistare giuridica rilevanza. (*Omissis*).

tivamente determinati in regime IGE; b) che il regime IGE è durato fino al 31 dicembre 1972 e fino a questa data il contribuente era obbligato a tener conto dell'unica disciplina esistente, non di progetti di legge futura, non si comprende che giustificazione razionale possa avere l'esclusione della detrazione per i contratti conclusi tra il 17 ottobre 1971 e il 31 dicembre 1972.

In realtà si tratta di un infortunio del legislatore che, rinviando l'entrata in vigore dell'IVA, ha tralasciato anche di rinviare i termini di riferimento contenuti nell'art. 15, terzo comma, legge delega.

Il giudizio sulla irrazionalità della discriminazione non riguarda qui il « merito della scelta legislativa », come più volte la Corte costituzionale ha dovuto fare nel giudizio di ragionevolezza; si deve semplicemente compiere una ricostruzione storica dei fatti. L'irrazionalità della norma consegue al rinvio mutamento del quadro normativo in deroga a quanto era stato originariamente previsto nella legge delega. Il termine del 17 ottobre 1971 (entrata in vigore della legge delega), già discutibile quale linea di confine tra regime IGE e regime IVA, è diventato assurdo nel momento in cui, per circostanze sopravvenute, si è venuto a trovare ancora nel bel mezzo del regime IGE, discriminando in tal modo corrispettivi contrattuali determinati alla luce della medesima normativa.

Non crediamo che l'eguaglianza di situazioni tra contratti conclusi nel 1971 e contratti conclusi nel 1972 possa essere esclusa, adducendo l'obbligo di tener conto della normativa futura. Nella specie esso si tramerebbe in un obbligo di *non* tener conto della normativa vigente e i contribuenti potrebbero (anzi dovrebbero) modificare i contenuti contrattuali al variare non delle norme, ma dei progetti di norme. In un Paese in cui le leggi si trascinano per anni sarebbe inferto un ulteriore colpo alla certezza del diritto.

FRANCESCO MOSCHETTI
Incaricato di diritto tributario
Università di Padova

COMMISSIONE TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI MANTOVA, 29 dicembre 1976 - Pres. ed Est. Delaini - Nicolini c. Ufficio Registro Mantova.

Imposta registro - Consolidazione usufrutto - Regime transitorio.

Avvenuto, sotto l'impero della legge del registro del 1923, il distacco della nuda proprietà su di un immobile dall'usufrutto, la consolidazione dell'usufrutto che abbia a verificarsi dopo l'entrata in vigore della nuova disciplina dell'imposta di registro resta regolata dalla legge anteriore, che per simile fattispecie continua ad applicarsi nonostante sia stata abrogata dall'art. 80 del D.P.R. n. 634/1972 (1).

(Omissis). — In diritto questa Commissione osserva quanto segue.

Il quesito sottoposto all'esame del Collegio consiste in concreto nel decidere se, in presenza delle norme contenute nell'art. 77 e 80 della vigente legge di registro (D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634 in vigore dal 1º gennaio 1973), la fattispecie prospettata possa legittimamente assoggettarsi alla cosiddetta imposta di consolidazione, come tale regolata dall'art. 21 del r.d. 30 dicembre 1923,

(1) La consolidazione dell'usufrutto nel regime transitorio dell'imposta di registro.

Questa decisione, a nostro avviso, imposta in modo corretto il problema, ma non lo risolve in modo del tutto convincente. L'art. 80 del D.P.R. n. 634 del 1972 ha formalmente abrogato la legge del 1923, la quale continua ad essere applicabile (non è quindi, in tale parte, abrogata) nei soli casi eccezionalmente previsti dall'art. 77: nei soli casi, cioè, di atti stipulati sotto il vigore della legge del 1923 e per i quali, con l'entrata in vigore della nuova legge, era già scaduto il termine per la registrazione.

La Commissione di Mantova ritiene di poter ampliare la portata dell'art. 77 facendovi rientrare, « oltre alle ipotesi espressamente previste dallo stesso art. 77 », anche « quelle ricavabili, per logica ed implica connessione con le stesse, secondo il ragionamento precedentemente esposto ». Senonché il precedente ragionamento non chiarisce affatto quale sia la connessione « logica ed implicita » tra ipotesi espressamente previste dall'art. 77 e l'ipotesi della consolidazione dell'usufrutto: sicché non si può non rimanere perplessi di fronte alla applicazione analogica d'una norma eccezionale come l'art. 77 (in connessione con l'art. 80).

In conclusione, se le fattispecie in cui il distacco è avvenuto in base ad atti formati e registrati sotto la legge del 1923, continuano ad essere regolate dalla legge del 1923, e da queste soltanto, bisogna anche riconoscere che, abrogata tale legge, nessuna pretesa d'imposta può essere (dopo il 1º gennaio 1973, data di entrata in vigore dell'art. 80 d.P.R. n. 64 del 1972) fondatamente avanzata, per l'ovvia ragione che, in concreto, la norma che darebbe titolo alla pretesa fiscale sulla consolidazione non è più in vigore.

FRANCESCO TESAURO

n. 3269, oppure se, considerato il tenore dell'art. 80 del D.P.R. n. 634 che ha abrogato a far tempo dal 1º gennaio 1973 la privigente legge di registro, detta imposta di consolidazione non possa più legittimamente essere liquidata e pertanto nella precisa fattispecie in esame, stante la suddetta specifica abrogazione.

In via preliminare è necessario pertanto esaminare brevemente il disposto dei primi commi dell'art. 77 che dettano norme transitorie per il passaggio dal vecchio al nuovo regime di imposizione, con particolare riguardo al 2º comma, in relazione al disposto dell'art. 21 del r.d. n. 3269.

Con detta ultima norma, concorde la dottrina e la giurisprudenza, fra cui quella citata dall'Ufficio nel suo rapporto, il fenomeno giuridico-economico del distacco dell'usufrutto (con contemporaneo trasferimento della nuda proprietà) e la successiva riunione dell'usufrutto alla nuda proprietà, viene sottoposto ad imposizione commisurando il tributo complessivamente dovuto al valore della piena proprietà al momento della consolidazione nella misura e con le aliquote vigenti al momento del distacco, da calcolarsi sulla differenza fra il valore della piena proprietà accertato all'atto della riunione ed il prezzo (non il valore) della nuda proprietà tassata al momento del distacco dell'usufrutto.

È questa la teoria della doppia liquidazione di un *unico tributo* che, partendo dal presupposto del *rapporto tributario unitario*, fraziona in concreto la imposizione dello stesso in due parti di cui la seconda in ordine cronologico (propriamente detta imposta di consolidazione) costituisce il « residuo » rispetto all'intero carico tributario ed è liquidabile soltanto nel momento in cui la riunione dei due diritti si avvera.

Così configurato il complessivo trattamento tributario della fattispecie in esame secondo l'art. 21 del r.d. 3269, occorre esaminare ora se e come il rapporto sorto con la registrazione dell'atto, avvenuta in data 18 novembre 1963, può inserirsi nel disposto del 2º comma dell'art. 77 della vigente legge di registro, il quale così recita: « I rapporti tributari derivanti da atti formati prima dell'entrata in vigore del presente decreto sono regolati dalle disposizioni anteriori, purché il termine stabilito per la richiesta di registrazione non sia ancora scaduto a tale data ».

Ciò vuol dire in concreto, a parere della Commissione, che i rapporti tributari derivanti da atti *formati* prima del 1º gennaio 1973 ma ancora in termine per la registrazione, sono regolati dalle disposizioni anteriori anche se saranno *registrati* dopo il 1º gennaio 1973 e per converso i rapporti tributari, derivanti da atti *formati* prima del 1º gennaio 1973 e per i quali il termine di registrazione è scaduto (e che potranno essere registrati dopo il 1º gennaio 1973), sono regolati dalle disposizioni posteriori.

Ma è altrettanto evidente che all'infuori di questa alternativa, nulla può ricavarsi dalla espressione letterale di detto comma, che possa autorizzare l'interprete a ritenere regolati in un qualsiasi modo legislativamente previsto una fattispecie, come quella in esame in cui l'atto è stato *formato e registrato* nel 1963, amenocché, passando dalla interpretazione letterale a quella logica, si debba riconoscere, a maggior ragione ed implicitamente, che, allorquando l'atto è formato e registrato nel pieno vigore della legge anteriore, sia questa e soltanto questa a regolarlo.

La Commissione ritiene che detto ragionamento sia sostanzialmente il più fondato e comunque più che sufficiente a ritenere la fattispecie regolata dalle norme anteriori.

Tuttavia al fine di rafforzare la predetta interpretazione, può essere utile ricorrere alle norme generali di diritto transitorio regolanti l'efficacia della legge nel tempo, applicandole, nel caso specifico, al diritto di obbligazione relativamente al rapporto tributario unitario di cui si è sopra detto.

È noto in proposito che nel campo del diritto delle obbligazioni, la regola generale è che debba applicarsi la legge del tempo in cui nacque la obbligazione, posto che il diritto del creditore (Erario dello Stato) ad ottenere la prestazione, che è l'oggetto dell'obbligazione, è *acquisito* fin dal momento in cui detto diritto è sorto ed essa non può, senza ingiustizia, essere diminuito, modificato o comunque annullato da una legge sopravvenuta.

Nel caso di specie la obbligazione tributaria è *certa* fin dal momento del distacco dell'usufrutto dalla nuda proprietà e pur non essendo determinata nel *quantum* è tuttavia determinabile al momento dell'immancabile consolidazione ed altrettanto *certa* ne è la causa ed altresì la persona dell'obbligato (normalmente il consolidatario nudo proprietario o suoi aventi causa), soprattutto per ciò che disponeva la previgente normativa all'art. 93 n. 5 del r.d. 3269, la quale identificava inequivocabilmente il debitore d'imposta.

La stessa misura dell'imposta (aliquote e criteri di imposizione) è *certa* ed è quella vigente al momento del distacco dell'usufrutto ciò che conferma le unitarietà del rapporto tributario il quale va a completarsi nel tempo di vigore della nuova legge, soltanto per quanto concerne la liquidazione e la esazione del tributo.

La Commissione comunque non può non riconoscere gli effetti abrogativi dell'intera legge di registro del 1923, a norma dell'art. 80 del D.P.R. 634, ma l'eccezione ivi contenuta e cioè: «salvo quanto disposto dagli artt. 77 ecc.», deve necessariamente riferirsi oltre che alle ipotesi espressamente previste dallo stesso art. 77 anche a quelle ricavabili, per logica ed implicita connessione con le stesse, secondo il ragionamento precedentemente esposto.

Infine, per quanto possa occorrere, ai fini della risoluzione della presente controversia, si riferisce il passo della Relazione Ministeriale al D.P.R. 634 che, commentando l'art. 77, così si esprime: «Si è avuto cura di chiarire normativamente che nell'ipotesi di successione di leggi nel tempo, si rende applicabile quella legge che è imperante alla data di formazione dell'atto e non alla data di registrazione dello stesso»; ed ancora si richiama il tenore della circolare ministeriale interpretativa n. 7 del 10 gennaio 1973 che ribadisce lo stesso concetto.

COMMISSIONE TRIBUTARIA CENTRALE, Sez. XIII - 26 maggio 1976 -
Pres. f.f. IANNOTTA - Rel. GEBELLI.

Ricorso interruttivo - Domanda nuova in appello - Preclusione di domanda nuova.

La richiesta di classificazione del reddito in cat. C-1 si configura come domanda e non come eccezione. Essa pertanto non può essere proposta per la prima volta davanti alla Commissione provinciale, ancorché il ricorso originario fosse ricorso interruttivo (1).

FATTO. — Con avviso di accertamento n. 8390 notificato il 16 dicembre 1971 l'Ufficio Distrettuale delle II.DD. di Genova, contestando che non era stata prodotta alcuna dimostrazione contabile idonea al controllo della veridicità e completezza delle poste attive e passive della dichiarazione relativa al 1968 e quindi sorgeva l'obbligo della determinazione induttiva del reddito,

(1) In tema di ricorso interruttivo e di preclusione di domanda nuova in appello.

Col primo capo di questa pronunzia della Commissione centrale si conferma l'ammissibilità di ricorsi puramente interruttivi avanti alle commissioni tributarie e, di più, la sufficienza di ricorsi del tipo per la trattazione nel merito della controversia. Su di che si vedano C.C., 2 agosto 1976, n. 10394, in *Comm. trib. centr.*, 1977, I, 487; C.C., 8 luglio 1975, n. 10030, *iri*, 1975, I, 308; C.C., 19 novembre 1974, n. 618, *iri*, 1974, I, 267; C.C., 12 gennaio 1972 n. 486, *iri*, 1974, I, 244. Ma, per una precisazione sul punto specifico, si veda, nel prossimo numero di questa *Rivista*, TREMONTI, *In tema di ricorso interruttivo e di petitum di «riforma» dell'imposizione*.

Col secondo capo si sancisce la generale operosità nel processo tributario della regola di preclusione di domanda nuova in appello (nel caso avrebbe attitudine a rappresentarsi come domanda nuova in appello la domanda di una riqualificazione categorica dell'imponibile, da lavoro autonomo a lavoro dipendente). La conformità di questo principio all'ordinamento del vecchio rito tributario pare, in effetti, non dubitabile: v., comunque, C.C. 9 aprile 1975, n. 4750, in *Comm. trib. centr.*, 1975, I, 175; C.C. 18 aprile 1973 n. 5044, *iri*, 1973, I, 729, secondo cui: «la domanda di classificazione del reddito di cat. C-1 ai fini dell'imposta di R.M. non può essere proposta per la prima volta nel ricorso alla Commissione provinciale, in quanto si concreta in una domanda nuova, inammissibile in appello ai sensi dell'art. 345 c.p.c.»; C.C. 7 dicembre 1972, n. 12990, in *Legisl. e giur. trib.*, 1973, 118; meno drastiche, tuttavia la C.C. 25 febbraio 1975, n. 2720, in *Comm. trib. centr.*, 1975, I, 107; C.C. 7 luglio 1972, n. 10445, in *Comm. centr. imp.*, 1972, I, 1201; C.C. 5 maggio 1972, n. 6473, *iri*, 1972, I, 920; in dottrina v. per tutti, ALLORIO, *Diritto processuale tributario*⁵, 1969, Torino, pp. 415 ss.

rettificava la D.U. prodotta dal sig. Jarlori Gabriele ed accertava: il reddito ai fini dell'imposta di R.M. cat. B in L. 1.500.000, in luogo del dichiarato L. 900.000; R.M. cat. C-2 di rivalsa, per omessa dichiarazione di mercedi pagate all'equipaggio, L. 2.040.000; Imposta complementare L. 1.260.000.

Reclamava lo Jarlori con ricorso meramente interruttivo e la Commissione Distrettuale con decisione in data 2 ottobre 1972 riduceva il reddito accertato a L. 900.000 in cat. B e confermava rivalsa e complementare.

Il contribuente ricorreva alla Commissione Provinciale chiedendo un ulteriore ridimensionamento del reddito deciso in I^o grado nonché la classificazione in cat. C-1.

La Commissione Provinciale, con decisione n. 1442 in data 20 luglio 1973, confermava il reddito deciso in I^o grado ed accoglieva la richiesta per la classificazione in C-1.

Ricorre il contribuente alla Commissione Centrale (ribadendo le argomentazioni fornite nel ricorso alla Provinciale).

Esprimeremmo tuttavia, in relazione al caso specifico deciso, il nostro sommesso dissenso da ciò che pronunziato dalla Commissione centrale.

La preclusione di domanda nuova in appello (si pensi però anche alla litispendenza, alla regiudicata, etc.), presuppone l'avvenuta definizione dell'oggetto del giudizio. Infatti è contenuto di domanda nuova in appello ciò che non è contenuto del ricorso e, per ciò, oggetto originario della cognizione della commissione (cioè a dire che il criterio di novità della domanda nuova in appello va reperito utilizzando come referente l'oggetto del ricorso, il cui contenuto segna i limiti del gravame proponevibile).

In astratto, poi, la domanda di una diversa classificazione del reddito sicuramente può formare oggetto di una domanda nuova. Ci si chiede tuttavia come, ritenuto ammissibile e sufficiente a provocare una pronuncia di merito un ricorso puramente interruttivo, si potesse considerare nuova rispetto al contenuto del ricorso, e pertanto preclusa in appello, la domanda di una riqualificazione categorica dell'imponibile, come appunto è accaduto nel caso di specie. Infatti, per il carattere di indeterminatezza ed astrattezza — e dunque per il valore assorbente di ogni «fatto e questione» (artt. 20 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636) — posseduto dal ricorso proposto in forma puramente interruttiva, il carattere di novità della questione oggetto di gravame avrebbe dovuto a rigore restare del tutto indefinibile. E per tanto non rappresentabile come fatto costitutivo della relativa preclusione.

Ma varrà ancora forse la pena di attirare l'attenzione del lettore su quest'altro punto. Operosa nel vecchio rito tributario, la preclusione di domanda nuova in appello non lo è più in quello nuovo: v. in proposito le esaurienti indicazioni fornite da MICHELI, *CORSO DI DIRITTO TRIBUTARIO*³, Torino, 1976, p. 243; contra però COCIVERA, *LA NUOVA DISCIPLINA DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO*², Milano, 1976, pp. 284 ss.; e, in giurispru-

Controdeduce l'Ufficio, ribadendo che, nel caso specifico, esistono i presupposti per la classificazione del reddito in cat. B. (*Omissis*).

DIRITTO. — Il ricorso dell'Ufficio è fondato.

L'Ufficio ha impugnato la decisione della Commissione Provinciale di Genova (emessa in data 20 luglio 1973) opponendosi in via pregiudiziale all'accoglimento della *domanda* di classificazione del reddito in cat. C-1 ritenuta inammissibile in quanto proposta per la prima volta in grado di appello.

Questa Commissione, riafferma il principio generale espresso, rilevando che il potere di modificare il contenuto dell'atto di imposizione impugnato compete soltanto alla Commissione di primo grado (*ex art. 36 T.U. II.DD. 29 gennaio 1958, n. 645*).

La richiesta di classificazione del reddito in cat. C-1 va infatti configurata come domanda e non come eccezione; essa non può quindi essere proposta per la prima volta davanti alla Commissione provinciale. (*Omissis*).

P. Q. M., si accoglie il ricorso dell'Ufficio, fermo restando l'ammontare del reddito in L. 900.000.

denza, le recenti decisioni sopra indicate che confermano, con riguardo al caso di specie della preclusione di una domanda di riclassificazione dell'imponibile, un orientamento che è assai generalizzato e diffuso.

La nuova regola di legittimazione alla proposizione di domande nuove in appello (nei limiti di cui all'art. 19 dello stesso D.P.R.) è, dunque, *jus superveniens*. Purtuttavia, specie da parte degli uffici finanziari ricorrenti, si insiste ad invocare dalla nuova Commissione centrale l'applicazione di una regola come quella di preclusione della domanda nuova in appello. Il dubbio sulla fondatezza di pronunzie della nuova Commissione centrale che, per accogliere il ricorso degli uffici, applichino regole del vecchio rito tributario, e dunque regole processuali non più vigenti, pare a questa stregua più che giustificato.

Le conseguenze pratiche di questa determinazione — specie, si ripete, se si considera che il principio della preclusione di domanda nuova in appello continua ad essere sancito in ogni tipo di controversia dalla Commissione centrale — sono considerevoli, e certo non occorre che se ne spieghi al lettore.

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE, Sez. I civile - Pres. Rossi - Rel. SCAN-SANO - P. M. FERRAIOLI (diff.) - Amministrazione finanze c. Neutral s.p.a. e Fall. Felszegi, 20 ottobre 1976, n. 3607.

Imposta generale sull'entrata - Nave in costruzione - Contratto di costruzione trascritto nell'apposito registro - Non esibizione del contratto in giudizio - Risoluzione consensuale del contratto - Conseguenze - Alienazione della nave da parte del costruttore - Prima alienazione - Agevolazione tributaria.

Quando il contratto di costruzione della nave è stato trascritto nell'apposito registro, la nave in costruzione con materiali del costruttore è di proprietà di quest'ultimo, a meno che risulti diversamente dal contratto (nella specie, non esibito in giudizio da nessuna delle parti). Ne consegue che la risoluzione consensuale di detto contratto non importa retrocessione della proprietà della nave al costruttore, talché quest'ultimo può alienare a terzi la nave per la prima volta, usufruendo dell'agevolazione stabilita dall'art. 6 L. 17 luglio 1954, n. 522 (1).

(*Omissis*). — Col primo motivo l'Amministrazione delle Finanze denuncia violazione e falsa applicazione dell'art. 238, 1^o comma cod. nav. nonché contraddittorietà di motivazione.

Essa premette che la proprietà della nave in costruzione va accertata in base alla volontà espressa dalle parti nel relativo contratto o, in mancanza, in base alla presunzione che in materia è stabilita dalla disposizione ora citata, secondo la quale, se tale contratto non è reso pubblico mediante la trascrizione la nave si considera costruita per conto dello stesso costruttore. Da ciò desume che, una volta che il contratto sia stato trascritto, proprietario debba considerarsi il committente. Lamenta quindi che la corte di merito abbia adottato la conclusione contraria obliterando che nella specie il contratto di commessa era stato trascritto ed assumendo a fonte di presunzione la omissione di un mero onere processuale operante solo fra le parti (cioè la mancata esibizione del predetto contratto) anziché l'elemento «trascrizione», indicato all'uopo dalla legge, ed, alla fine, contraddittoriamente affermando che nella specie il cantiere costruì la nave *in proprio e su commissione della Neutral*.

La censura non è fondata.

Giova ricordare che la controversia trae origine dalla pretesa della Finanza di assoggettare ad I.G.E. lo scioglimento del contratto di costruzione,

(1) È la prima volta, a quanto consta, che la Cassazione si pronuncia sulla questione, assai discussa in dottrina, della proprietà della nave in costruzione, sia pure ai fini tributari. La Corte peraltro ha impostato la questione nei suoi termini più ampi di diritto sostanziale, traendone le conseguenze nel campo del diritto tributario. Essa ha infatti seguito l'opinione di una parte della dottrina, secondo la quale la proprietà della nave in costruzione, con materiali del costruttore passa al committente solo al momento della consegna o dell'accettazione (v. ALBANO, *Costruzione di nave e di aeromobile*, in *Enciclopedia del dir.*, XI, p. 253 s. e *Acquisto*

quale atto implicante il trasferimento della nave al cantiere e di ravvisare poi un trasferimento ulteriore (negando quindi il beneficio fiscale previsto dall'art. 6 L. 1954 n. 522 per la *prima* alienazione) alla vendita della stessa nave dal cantiere ai F.lli Montanari.

In tale situazione, si trattava di accertare se nella fase di esecuzione del predetto contratto, e nei rapporti fra committente e costruttore (che erano le parti del contratto medesimo, e di quello relativo al suo scioglimento, costituente il titolo dell'asserita entrata tassabile) la proprietà della nave in costruzione spettasse al primo od al secondo.

Il primo errore della ricorrente Amministrazione sta appunto nel volere suffragare una pretesa che ha come presupposto una determinata situazione giuridica *inter partes* (committente e costruttore), attraverso lo strumento della trascrizione, che è fatto per rendere opponibili a certi terzi (tra i quali essa Amministrazione non è compresa) situazioni e rapporti che hanno ad oggetto la nave.

Altro errore è, poi, quello di ricollegare all'avvenuta trascrizione del contratto di costruzione una presunzione che non trova base nella legge e trascura del tutto il ruolo preminente che in materia, ha la volontà espressa in tale contratto.

Secondo l'art. 238 cod. nav., in mancanza di trascrizione di questo, la nave si considera, fino a prova contraria, costruita per conto dello stesso costruttore.

L'avvenuta trascrizione del contratto elimina bensì tale presunzione, rendendo palese *erga omnes* il soggetto per conto del quale la nave viene costruita, ma non è sufficiente in sé (cioè indipendente dalla volontà espressa in proposito dalle parti) a giustificare l'ulteriore affermazione che quel soggetto sia anche proprietario della nave in costruzione.

È fuor di dubbio infatti (e non lo contesta neppure la ricorrente) che in materia la volontà negoziale è sovrana, non essendovi norme o principio che imponga la soluzione in un determinato senso della questione della proprietà, mentre è ovvio che il titolo di tale diritto non può essere costituito dalla trascrizione in sé considerata.

Ed allora, pur riconoscendosi che si presta all'equivoco l'affermazione della Corte di merito secondo cui la nave dovesse ritenersi costruita dal cantiere *in proprio* e *su commissione* della Neutral, la sentenza impugnata si sottrae a censure nella *ratio decidendi* essenziale, da intendersi nel senso che

della proprietà della nave in costruzione, in *Riv. dir. nav.*, 1959, I, 115; VOLLI, *Costruzione della nave e dell'aeromobile*, in *Nociss. dig. it.*, IV, p. 1070 e seg. e *Costruzione di nave e di aeromobile*, in *Riv. dir. nav.*, 1959, I, 27: in tutti questi scritti v. ampi e completi riferimenti di dottrina e della scarsa giurisprudenza di merito).

Da notare che la sentenza sopra riportata si richiama soprattutto alle disposizioni sull'appalto (artt. 1673, 1675 e 1665 cod. civ.), non essendo affatto necessario « postulare una volontà negoziale aggiuntiva, diretta al trasferimento della cosa al committente, tale volontà essendo insita nei consensi necessari ai fini dello schema tipico del contratto » e verifican-

la mancata produzione del contratto di costruzione che, attribuisse eventualmente alla predetta committente la proprietà attuale della nave in costruzione, rendeva indimostrato il presupposto della pretesa tributaria.

Con il secondo motivo si denunziano violazione degli artt. 237, 245, 837, 853 e 856 cod. nav.; 1658 e 1673 cod. civ.; 315 e 411 regol. nav. mar. approvato con D.P. 15 febbraio 1952 n. 328; mancata applicazione della rt. 238, primo comma, cod. nav., nonché difetto di motivazione.

La ricorrente, con riferimento all'ipotesi che la trascrizione del contratto di costruzione venga ritenuta idonea a far presumere la proprietà della nave a favore del committente, sostiene che questa conclusione è autonomamente giustificata dai seguenti rilievi:

a) che in tema di appalto (alla quale figura va ricondotto il contratto *de quo*) la causa del negozio è l'acquisto della proprietà della cosa costruenda a favore del committente, e che la specificazione, da parte dell'appaltatore, della materia ancorché da lui fornita, opera a favore del committente stesso in quanto avviene in esecuzione di una specifica obbligazione contratta in funzione del predetto acquisto;

b) che configurare un acquisto originario della proprietà in capo al costruttore ed un successivo trasferimento di essa al committente sarebbe artificioso (per la necessità di supporre una connessa volontà negoziale in tal senso), mentre rimarrebbe dubbio il momento del secondo acquisto;

c) che la proprietà già attuale del committente si desume dal regime della trascrizione, secondo il quale tale formalità, eseguita riguardo alla nave costruenda, costituisce titolo perché il committente possa far trascrivere a suo nome la proprietà della nave costruita;

d) che il problema controverso non è influenzato da quello che concerne il rischio, in quanto la incidenza di questo a carico del costruttore è giustificato, secondo il principio *casum sentit debitor*, dal fatto che egli è debitore dell'esecuzione dell'opera.

La censura non è fondata.

Costituisce un dato positivo (art. 241 cod. nav.) che al contratto in argomento si applicano le norme dell'appalto, in mancanza di disposizioni specifiche; e poiché non è controverso che, nel caso, la materia è stata fornita dal cantiere, occorre fare riferimento, in linea generale e per quanto non è regolato dal codice della navigazione, alla disciplina dell'appalto eseguito con materiale fornito dall'appaltatore.

dosi il trasferimento della nave al momento dell'accettazione dell'opera, «anche essa compresa secondo lo schema legale, tra gli elementi della vicenda negoziale». Molta parte della recente dottrina invece tende ad individuare un elemento volontaristico di trasferimento della proprietà della nave nel committente, anche se la materia prima è fornita dal costruttore oppure addirittura ipotizza un acquisto originario a favore del committente medesimo.

E ancora da sottolineare che la Cassazione non ha ritenuto di dover ravvisare nella disciplina dell'agevolazione fiscale la giustificazione di una eventuale deviazione tributaria dalle norme generali del cod. nav.

Ora, la ricorrente, quando rammenta che la causa di tale contratto è costituita dalla produzione di un bene da fornire in proprietà al committente, e sottolinea che la specificazione del materiale viene eseguita per conto di quest'ultimo ed in adempimento di una precisa obbligazione in tal senso, trascura che la causa predetta si realizza nel momento finale del processo esecutivo del contratto, cioè ad opera compiuta, consegnata ed accettata e che analogamente ai fini qui considerati, la predetta obbligazione acquista valore effettuale in quanto (e nel momento in cui) essa concorre a realizzare la funzione economica finale del contratto.

Del che è una riprova la disposizione dell'art. 1675 c.civ., secondo cui, nel caso di scioglimento dell'appalto per morte dell'appaltatore il committente è tenuto a pagare agli eredi il valore delle opere intanto eseguite, ma solo nei limiti in cui esse gli sono state utili.

Deve quindi ritenersi che in tema di appalto di costruzione di un bene mobile da prodursi con materiale fornito dall'appaltatore, il bene stesso passa in proprietà del committente quando, a costruzione ultimata, esso venga accettato dal medesimo.

Per giustificare tale conclusione (con la quale è pienamente coerente la norma dell'art. 1673 c.c. sull'incidenza del fortuito) non è affatto necessario postulare una volontà negoziale aggiuntiva, diretta al trasferimento della cosa al committente, tale volontà essendo insita nei consensi necessari ai fini dello schema tipica del contratto — né hanno fondamento; dubbi prospettati circa il momento di quel trasferimento, evincendosi dall'insieme della disciplina della materia, ed in particolare dagli artt. 1675, 1675 e 1665 c.c., che tale momento coincide con l'accettazione dell'opera — (anch'essa compresa secondo lo schema legale, tra gli elementi della vicenda negoziale).

È poi evidente la contraddizione in cui la ricorrente cade quando, da un lato, pretende di giustificare la normativa concernente il rischio, sulla sola base del principio *casum sentit debitor* e dall'altro, pretende frazionale la obbligazione di specificazione, e ritenerla gradualmente adempinta per la parte di materia mano a mano messa in opera fino al punto di configurare un acquisto graduale della proprietà, da parte del committente della cosa in costruzione. In altri termini, con l'opinione della ricorrente non si spiegherebbe perché mai l'appaltatore dovrebbe sopportare il rischio del perimento fortuito della materia da lui fornita e messa in opera, quando, con la messa in opera, il debito di specificazione riguardo a tale materia è stato adempiuto.

La tesi accolta non trova ostacolo nelle disposizioni del codice della navigazione (artt. 423, 566) e del relativo regolamento (artt. 315, 411) cui hanno fatto riferimento la ricorrente ed il P.M. a sostegno delle rispettive conclusioni.

Ed invero :

a) il fatto che il varo della nave richieda il consenso di colui che ne ha ordinato la costruzione (qualificato dall'art. 243 citato come « committente »; e non come, « proprietario ») si spiega con l'interesse del committente di presenziare ad un'operazione che ha una spiccatissima importanza ai fini del collaudo che prelude all'accettazione dell'opera ;

b) l'art. 566 cod. nav., nel disporre che l'ipoteca possa essere concessa su nave in costruzione, non implica alcun potere dominicale del committente.

ma sta solo ad indicare che la nave in costruzione è un bene capace d'ipoteca; ed anzi, nel consentire che l'ipoteca possa essere trascritta fin dal momento dell'annotazione della costruzione nell'apposito registro (cioè ancor prima della trascrizione del relativo contratto e mentre opera la presunzione di cui al primo comma, ult. parte, dell'art. 238) mostra chiaramente che quell'implicazione gli è del tutto estranea;

c) il contratto di costruzione trascritto è sufficiente a consentire la trascrizione della nave al nome del committente; ma ciò perché la relativa richiesta implica l'accettazione (e quindi l'avvenuto acquisto della proprietà) da parte del medesimo, della nave ormai costruita;

d) il fatto che, secondo l'art. 411 reg. nav. mar., nel registro delle navi in costruzione debbono essere indicate il nome del proprietario e quello del costruttore non è in alcun modo decisivo.

Invero l'espressione « proprietario », se la si riferisca alla nave che sarà, ed in quanto sarà, costruita, indica il soggetto destinato, a diventare proprietario della nave costruita (cioè il committente, ancorché attualmente non proprietario); se invece la si riferisca alla nave in costruzione come tale, indica colui che, secondo il contratto trascritto (o, in mancanza di trascrizione, secondo la presunzione di cui al citato art. 238) ha la proprietà di essa: quindi lascia immutati i termini del problema, perché non toglie che in materia siano decisive le risultanze del contratto.

Deve quindi conclusivamente affermarsi che, pur quando il contratto di costruzione sia stato trascritto, la proprietà della nave in costruzione con materiali forniti dal cantiere spetta, se il contratto non disponga diversamente al costruttore, per cui lo scioglimento consensuale del contratto predetto non importa retrocessione della proprietà a quest'ultimo e non costituisce operazione soggetta ad I.G.E.

Col terzo motivo la ricorrente denuncia violazione del principio della domanda ed omesso esame di punto decisivo.

Essa fa riferimento all'assunto, sostenuto in sede di merito, secondo cui l'unico contratto, di scioglimento dell'appalto, opponibile ai terzi era quello trascritto il 21 gennaio 1961 (cioè in una data in cui, essendo già avvenuto il varo della nave, questa era certamente passata in proprietà del committente), e lamenta che dalla Corte d'appello sia stata trascurata la relativa circostanza, decisiva a favore della tesi che ricollega allo scioglimento del contratto una retrocessione della proprietà.

Néppure questa censura può essere accolta.

Risulta anche dallo stesso ricorso che, il contratto di appalto fu sciolto con scrittura del 9 giugno 1960 mentre era in corso la costruzione della nave: scrittura che non fu resa pubblica con la trascrizione ma fu registrata, ed acquistò pertanto data certa, il successivo giorno quindici.

Perché questa scrittura potesse essere opposta all'Amministrazione finanziaria era sufficiente la certezza della sua data e non occorreva anche la trascrizione la quale è necessaria per rendere opponibile l'atto ai terzi che abbiano acquistato diritti sul bene.

Tra' questi terzi non è compresa l'Amministrazione predetta neppure per effetto del privilegio che assiste il tributo preteso, in quanto tale privilegio ha carattere generale (art. 44 D.L. 9 gennaio 1940 n. 2, convertito in L. 19

giugno 1962) e non ha, al contrario dei privilegi speciali, alcuna particolare incidenza sul bene come tale.

Il ricorso deve essere quindi rigettato, come le conseguenze di legge.

P. T. M., la Corte rigetta il ricorso. Condanna la ricorrente Amministrazione al rimborso delle spese di questo giudizio di cassazione, che si liquidano in L. 21.400 a favore del Fallimento Cantiere Navale Felszegi ed in L. 29.650 a favore della Soc. Neutral, oltre a L. 600.000 per onorario di difensore a favore di ciascun controricorrente.

Così deciso in Roma il 14 maggio 1976.

I

APPELLO LECCE, 19 gennaio 1976 - *Pres. ed Est.* Motta - Magrone (avv. Leciso) - Amministrazione Finanze Stato (Avv. Stato).

Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Accertamento sintetico - Motivazione - Fattispecie - Illegittimità - Esclusione.
Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Competenza della Corte d'appello - Distinzione tra estimazione semplice e complessa - Rilevanza.
Imposta ricchezza mobile - Redditi di capitale - Introito di somme per disinvestimento di immobili - Presunzione di fruttuosità - Sussistenza.

Qualora il contribuente ometta, nella dichiarazione dei redditi, la denuncia di un reddito mobiliare (nella specie: reddito di capitale), l'ufficio è legittimato a determinarlo sinteticamente, e quindi l'accertamento non deve essere motivato analiticamente.

Ai fini della determinazione della competenza della Corte d'Appello ai sensi dell'art. 40 del decreto di revisione del contenzioso tributario, permane valida la tradizionale discriminazione di competenze fondata sulla distinzione tra estimazione semplice e complessa; nella specie, pertanto, dovendosi stabilire se ad una certa fattispecie sia applicabile la presunzione di fruttuosità stabilita per i redditi di capitale, è da ritenere sussistente la giurisdizione del giudice ordinario, trattandosi di questione che non è di semplice estimazione.

Provato l'introito di una somma di danaro per disinvestimento di immobili, e mancando ogni prova circa la destinazione data a tale somma, è da presumere che essa abbia determinato la produzione di un reddito di capitale.

II

COMMISSIONE TRIBUTARIA CENTRALE, Sez. II, 5 marzo 1976 - *Pres.* Breglia - *Est.* De Francisci.

Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Commissione centrale e Corte d'appello - Competenza - D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636, artt. 26 e 40 - Distinzione tra questione di estimazione semplice e complessa - Rilevanza.

Ai fini della delimitazione della competenza della commissione centrale e della Corte d'appello nell'ambito della nuova disciplina del contenzioso tributario, conservano rilevanza le nozioni di estimazione semplice e complessa, così come sono state elaborate dalla giurisprudenza in relazione alle norme previgenti.

III

CASSAZIONE CIVILE, Sez. I, 13 luglio 1976, n. 2669 - *Pres.* Danzi - *Est.* Gragnata - *P. M.* Berri (diff.) - Amministrazione Finanze Stato - Barba.

Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Questione di semplice estimazione - Questione relativa all'esistenza dei presupposti di applicazione di una esenzione - Non è tale - Competenza della autorità giudiziaria ordinaria - Sussistenza.

Imposte e tasse in genere - Processo tributario - Competenza della Corte d'appello e della Commissione centrale ai sensi degli artt. 26 e 40 del d.P.R. n. 636 del 1972 - Questioni di fatto non estimative - Sussistenza.

Sotto il vigore dell'ordinamento tributario anteriore alla recente riforma, doveva escludersi che fosse questione estimativa — sia semplice che complessa — quella volta ad accertare la sussistenza degli elementi costitutivi di una fattispecie legale di esenzione.

La formulazione degli artt. 26 e 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 inducono a ritenere che il legislatore abbia inteso riconoscere l'esistenza di questioni di fatto diverse da quelle relative a valutazioni estimative, attribuendone la cognizione alla commissione centrale ed alla Corte d'appello (oltre che alle commissioni di prima e seconda istanza).

I

*(Omissis). — 2) Gli altri motivi sono proposti dal Magrone in proprio ed attengono alla validità *formale* e *sostanziale* dell'accertamento sulla quale ha pronunciato la decisione impugnata.*

L'appellante denuncia un vizio di *ultra petizione* in quanto mentre in primo grado si discusse della nullità dell'accertamento per mancanza assoluta di motivazione la Commissione distrettuale escluse l'obbligo della motivazione analitica, e la Commissione provinciale la ritenne esistente (secondo motivo della impugnazione, prima parte) mentre, poi, affermò che il reddito, nel caso, poteva essere determinato sinteticamente (terzo motivo della impugnazione, prima parte).

Ritiene la Corte che non si tratti di *ultra petizione* in quanto il *petitum* era ed è costituito dalla richiesta di declaratoria di nullità dell'impugnato accertamento e si resta sempre nell'ambito di questo *petitum* pur sostituendosi le ragioni giuridiche in base alle quali è stata ritenuta la validità dell'accertamento.

Deve darsi atto all'appellante della incertezza e contraddittorietà che si riscontra nella motivazione delle due decisioni delle Commissioni tributarie, ma la Corte ben può in questa sede determinare definitivamente le ragioni giuridiche poste a sostegno della attuale pronuncia dopo il vaglio critico dei contrapposti argomenti.

Deve darsi atto all'appellante della incertezza e contraddittorietà che si riscontra nella motivazione delle due decisioni delle Commissioni tributarie, ma la Corte ben può in questa sede determinare definitivamente le ragioni giuridiche poste a sostegno della attuale pronuncia dopo il vaglio critico dei contrapposti argomenti.

Queste pronunce offrono un quadro dei primi orientamenti della giurisprudenza rispetto al problema dei limiti della competenza della commissione centrale e della corte d'appello: problema assai dibattuto in passato e che, si può prevedere, continuerà ad essere vivamente discussso sotto l'impero degli artt. 26 e 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636.

In dottrina, tra i primi commenti delle nuove norme, vanno segna-

Nella dichiarazione dei redditi per il 1962 il contribuente non denunciò alcun reddito mobiliare e, poiché l'ufficio accertò un reddito «omesso» di tale natura (interessi di somme introitate), la motivazione analitica non era richiesta come espressamente consentito dall'ultimo comma (prima ipotesi) dell'art. 37 t.u. 1958 n. 645.

Inoltre, in applicazione del primo comma dell'art. 137 stesso testo unico, all'ufficio era consentita la determinazione *sintetica* del reddito in quanto erano stati acquisiti «elementi e circostanze di fatto» tali da far presumere il reddito di poi accertato.

Premesso che la dimostrazione di tali circostanze di fatto poteva essere data dall'ufficio anche nel corso del giudizio dinanzi alle Commissioni tributarie, si ricorda che con l'elencazione degli atti pubblici di vendite immobiliari effettuate nel 1962, allegata alle deduzioni 13 marzo 1972 per la Commissione distrettuale, l'ufficio forni la prova dell'incasso da parte del contribuente — per l'anno 1962 — della somma complessiva di lire 11.562.000.

A conclusione di questa prima parte della indagine la Corte ritiene la validità del contestato accertamento, sintetico ed induttivo, legittimo perché ricorrevano le condizioni previste dalla richiamata norma (3^o comma, art. 37; 1^o comma art. 137 t.u. 1958).

3 a) Gli altri argomenti del contribuente (ultime parti dei motivi 2, 3 e 4 motivo dell'atto di impugnazione) attengono tutti alla diversa indagine sulla validità sostanziale dell'accertamento e la difesa dell'Amministrazione ha sostenuto che la Corte non potrebbe conoscerne in quanto concernebbero questioni di estimazione semplice. A riguardo la Corte condivide in astratto il pensiero dell'Avvocatura nel senso che anche dopo la riforma del contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, la giurisdizione dell'A.G.O. (Corte di Appello in sede di impugnazione delle decisioni delle Commissioni di secondo grado *ex art. 40 D.P. 636*) resta limitata alle questioni di estimazione complessa, escluse quelle di estimazione semplice. Non essendovi manifestazione di volontà del legislatore in senso contrario in occasione della nuova normativa, tutta la tradizione giuridica e giurisprudenziale sull'argomento induce a riconfermare il criterio di discriminazione tra giurisdizione dell'A.G.O. e delle Commissioni tributarie.

Del resto, nell'art. 10 della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825 per la riforma tributaria, per l'azione giudiziaria innanzi la Corte di Appello si «escludono in ogni caso le questioni di semplice estimazione» e l'art. 40 del decreto delegato riconosce la competenza della Corte di appello «per violazione di legge» e per questioni di fatto escluse quelle relative a *valutazione estimativa...*»: la quale ultima espressione deve ritenersi equivalente alla precedente di «semplice estimazione».

lati i seguenti: MICHELI, *Corso di diritto tributario*³, Torino 1976, p. 235, rileva che la competenza della commissione centrale è più ampia di quella della cassazione perché involge non solo la cognizione di fatti che attengono all'applicazione delle norme processuali, ma anche della legge sostanziale e perciò anche l'interpretazione dell'atto giuridico, presupposto dell'imposizione o con questa collegato. Per il chiaro autore, per

Sicché la Corte, anche col conforto di autorevoli precedenti (cfr. Sez. un., 1974, n. 3251 e Corte cost. 1974, n. 287), riconosce che alla competenza della Corte di appello in sede di impugnazione *ex art. 40 d. 1972, n. 636* sono sottratte le questioni di estimazione semplice.

3 b) Senonché, la questione di merito che il contribuente solleva con gli argomenti di cui si discute non è di estimazione semplice; è noto e ripetuto il criterio differenziale tra le due estimazioni, e, con riferimento al caso, deve ricordarsi che — tra l'altro — si ha giudizio di estimazione complessa quando sia necessario « fare ricorso a criteri o principi giuridici... » (cfr. Cass., 1968, n. 1488, richiamata dall'avvocatura).

Nella specie, contrariamente a quanto sostiene l'Amministrazione, il problema non è di *valutazione* delle prove ma di decidere la possibilità dell'accertamento presuntivo non soltanto per la fruttuosità del capitale ma anche per la esistenza stessa del capitale fruttifero.

In sostanza, il problema comporta l'indagine del contenuto e dei limiti dell'art. 86 t.u. che per i redditi di capitale prevede una « presunzione di fruttuosità » e, poiché si tratta proprio dell'applicazione e interpretazione del relativo principio giuridico, la questione non è di estimazione semplice.

3 c) Il contribuente ha sostenuto (vedi 3^o motivo impugnazione) e sviluppato in seguito (vedi comparsa conclusionale) che « dal possesso di una somma liquida di denaro non deriva la presunzione dell'impiego fruttifero di essa : la proposizione su riferita ha contenuto assiomatico mentre deve controllarsi al vaglio critico degli elementi di fatto in concreto ricorrenti. »

È provato che la sig. Palumbo nell'anno 1962 riscosse quale prezzo per le vendite di immobili di sua proprietà lire 111.562.000 (i relativi valori furono tutti a suo tempo concordati con l'ufficio del registro); è provato, per esplicita ammissione del contribuente innanzi le Commissioni tributarie, che il tenore di vita della famiglia era modesto e risulta dalla stessa denuncia 1963, n. 3537 che concorrevano anche altri redditi di natura fondiaria.

Per le somme ricavate dal disinvestimento degli immobili (i quattro rogiti 16 aprile-4 luglio-19 luglio-22 novembre 1972, v. elenco citato nella presente, *retro, sub 2, infine*) è legittima — quindi — la presunzione che siano state impiegate produttivamente e tale investimento costituisce di per sé fatto indice dell'esistenza del reddito, in quanto in base al richiamato art. 86 t.u., ai fini della imposizione sui redditi di capitale, non soltanto la fruttuosità ma l'esistenza stessa del titolo di credito può essere desunta da elementi indiziari « mediante prova critica indiretta » (cfr. Comm. centr., Sez. IV, 20 marzo 1972, n. 2806, Sez. VI, 5 febbraio 1971, n. 1220).

Esclusa la destinazione delle ingenti somme ricavate nel 1962 al consumo familiare, considerato il comportamento normale dell'uomo comune che abbia

valutazione estimativa « si devono intendere tutte le questioni concernenti la misurazione della base imponibile, rispetto alla quale vengono in considerazione regole dell'esperienza, tratte da altre branche del sapere, estranee alla scienza giuridica, ma necessarie per quantificare e perciò per dare una dimensione alla base dell'imposta, cioè all'imponibile »; ANDRIOLI, *Le impugnazioni alla commissione centrale e all'autonomia*

a disposizione somme liquide di denaro, la conclusione di un impiego di tali somme con produzione di reddito è di semplice logica e conseguente ai richiamati elementi indiziari, esaurientemente provati.

La quale conclusione, in presenza degli altri redditi fondiari e nella assoluta mancanza di prova contraria che incombeva al contribuente, confuta anche il quarto motivo della impugnazione col quale si censura la mancata indicazione di quanta parte delle somme sarebbe stata reimpiegata e di quanta consumata; provato il titolo (esistenza delle ingenti somme), l'ufficio non aveva altri oneri probatori. (*Omissis*).

II

(*Omissis*). — Passando all'esame del merito va premesso che la norma di cui all'art. 86 t.u. 29 gennaio 1958, n. 645, per la quale il reddito dei capitali impiegati si può accertare anche se non appare stipulato alcun interesse, va interpretata con riferimento all'art. 1815 c.c. secondo cui «salvo diversa volontà delle parti, il mututario deve corrispondere gli interessi al mutuante». Siffatta norma — che innova alla disciplina permissiva di cui all'art. 1829 c.c. del 1865 («è permessa la stipulazione degli interessi») — rispecchia una esigenza della moderna economia, che si configura non più a prevalente carattere familiare, per il quale si rendeva lecito presumere l'assenza dello scopo di lucro, ma a carattere speculativo e tale da non consentire di mantenere improduttivi i capitali, frutto del lavoro o del risparmio.

Si pone quindi a carico del mutuatario, come elemento naturale del contratto, l'obbligo della corresponsione degli interessi, tranne che non sia stato diversamente convenuto, sicché la gratuità del mutuo deve risultare da apposita convenzione delle parti, che tuttavia può essere tacita e desumersi anche in base ad indizi, purché gravi, precisi e concordanti.

Siffatta indagine, che nel caso coinvolge un accertamento di mero fatto, è però sottratta a questa Commissione tributaria centrale.

Giova all'uopo considerare che, quantunque la lettera della legge (art. 25 D.P.R. n. 636 del 1972: «il ricorso è proponibile... per violazione di legge e per questioni di fatto») indurrebbe a ritenere ampliato l'ambito delle competenze attribuite alla Commissione tributaria centrale, rispetto a quelle stabilite con la precedente disciplina (cfr. art. 48 t.u. 24 agosto 1977, n. 4021: sono ammessi... i ricorsi per riguardano l'applicazione della legge»); tuttavia un più meditato esame della norma porta a concludere che essa abbia un significato diverso da quello che le parole adoperate lascerebbero intendere.

Una tale interpretazione restrittiva si impone con riferimento alla legge delega per la riforma tributaria del 9 ottobre 1971, n. 825, la quale disponendo

rità giudiziaria ordinaria, ne Il contenzioso tributario, Atti del Convegno di S. Remo del 2-3 marzo 1974, Padova 1975, ravvisa un marcato progresso, rispetto al diritto previgente, in materia di motivi di ricorso in terza istanza, avendo il legislatore espressa, in guisa sufficientemente chiara, la propria preferenza per la ristretta accezione di estimazione (ivi, p. 64). Per la tesi che l'estimazione non comprendesse tutte le que-

nell'art. 10, n. 14, la revisione delle competenze, stabiliva la proponibilità del ricorso alla Commissione centrale, posto in alternativa con l'azione giudiziaria, «per soli motivi di legittimità». Dal che conseguirebbe l'illegittimità costituzionale (Cost., artt. 76 e 77) della norma delegata qualora l'art. 26 dovesse intendersi nel senso di attribuire a quella anche la cognizione di tutte le questioni di fatto, tranne quelle previste di valutazione estimativa e sulla misura della pena pecuniaria.

Considerato però che qualora una norma di legge sia suscettibile di più interpretazioni, una delle quali in contrasto con i precetti costituzionali, incombe all'interprete di ricercarne il significato in conformità del dettato costituzionale, discende che nella specie l'indagine va condotta per accettare se il ripetuto art. 26 racchiuda, più esattamente, una disciplina delle competenze nei limiti della legge delega, di cui, ovviamente, va acclarato il preciso significato.

Tale disamina porta innanzitutto al rilievo che il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, in coerenza con il principio dell'alternativa del ricorso con la domanda giudiziaria, introdotto dalla legge delega, non ha modificato il preesistente rapporto tra la competenza della Commissione tributaria centrale e quella della Corte d'appello, che l'elaborazione giurisprudenziale aveva identificato per entrambe nell'ambito delle questioni di estimazione complessa; vai quanto dire in quelle per cui la soluzione delle questioni di diritto può importare quella dei fatti, intimamente connessi e tale da costituire l'indispensabile presupposto per la retta interpretazione della norma.

Così l'art. 26 con riferimento alla prima ed il successivo art. 40 relativamente alla seconda delineano una medesima sfera di competenza, riferita per l'una e l'altra alle controversie «per violazioni di legge o per questioni di fatto, escluse quelle relative a valutazione estimativa ed alla misura delle pene pecuniarie».

Passando poi ad una più specifica analisi dei poteri conferiti alla Corte d'appello in materia, va posto in luce che, sulla scorta dei criteri direttivi della legge delega, sono esclusi dalla sua sfera di competenza le «questioni di semplice estimazione», nel cui concetto vanno quindi identificate le questioni relative a valutazione estimativa ed alla misura delle pene pecuniarie, che l'art. 40 sottrae appunto alla competenza di quel giudice.

Dal che consegue che dovendosi contrapporre, agli effetti in parola, le questioni di semplice estimazione alle altre affidate invece alla sfera di competenza della Corte d'appello e cioè quelle «per violazioni di legge e le questioni di fatto», una tale locuzione legislativa ben può sussumersi nel concetto di questioni di estimazione complessa che all'altro tremine si oppone secondo una ormai secolare tradizione giuridica, e che, mentre identifica di «semplice esti-

stioni di fatto, ma solo quelle estimative, cfr. ALLARIO, *Diritto processuale tributario*, Torino 1969, pag. 299; BERLIRI, *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia 1940, vol. I, p. 75; RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano 1974, p. 121 e segg. ritiene che non tutte le questioni di fatto sono sottratte alla cognizione del giudice di terza istanza: peraltro, tra le questioni di fatto, andrebbero accomunate a quelle esti-

mazione» le questioni concernenti i fatti materiali relativi alla sussistenza ed all'ammontare del reddito nonché all'attività da cui questo deriva, ascrive al concetto di «estimazione complessa» tutte le altre questioni nelle quali il fatto si ricollega intimamente con l'aspetto giuridico rispetto al quale si pone a guisa di presupposto strumentale indispensabile per la retta applicazione della legge.

In definitiva, non essendo estranei al legislatore moderno i concetti di estimazione, siccome affinati nell'elaborazione della dottrina e giurisprudenza, ed avendo ad un tal concetto fatto espresso riferimento, discende che nella identificazione delle questioni di fatto attribuite alla cognizione della Corte di appello occorre far riferimento alle sole questioni di fatto che costituiscono direttamente e non mediataamente il presupposto strumentale per l'applicazione della legge, dappoiché ogni altra, rientrando nel concetto di semplice estimazione, deve intendersi sottratta alla cognizione della Corte d'appello.

Il problema, che potrebbe per tal modo considerarsi risolto, richiede un ulteriore approfondimento per quel che concerne la materia di competenza della Commissione tributaria centrale, in quanto ad un medesimo dettato legislativo adoperato dal legislatore delegato non corrisponde analoga identità della norma delegante, la quale con riferimento al giudice speciale, non richiamando più il concetto di estimazione, ne indica la competenza per soli motivi di legittimità.

Ciò malgrado non può ritenersi che il legislatore per tal modo abbia inteso attribuire una diversa competenza ai due giudici: non soltanto perché le due impugnative, poste tra loro in via alternativa, assumono per ciò stesso analoga configurazione e perché una medesima *ratio* traspare per entrambe mentre non è dato rinvenire elementi che possano indurre ad una diversa opinione, ma in particolare considerando che la locuzione del legislatore delegante «motivi di legittimità», adoperata per identificare la competenza della Commissione tributaria centrale, non è di ostacolo a che la norma possa essere interpretata negli stessi termini di quella, concernente la competenza della Corte d'appello.

Vale all'uopo ricordare che, sulla base di un precezzo analogo (art. 48 t.u. del 1877, n. 4021), dottrina e giurisprudenza hanno ravvisato la competenza della Commissione tributaria centrale estesa alle questioni di estimazione complessa ponendo a tali effetti il concetto di «applicazione della legge» cui si richiama il menzionato art. 48 sul medesimo piano dell'estimazione complessa (cfr. Cass., 20 febbraio 1969, n. 565) e riconoscendo così anche in tema di ricchezza mobile analoga competenza della Commissione centrale e del giudice ordinario (cfr. Cass., 29 maggio 1971, n. 1613).

D'altra parte, che il legislatore non abbia inteso radicalmente innovare al riguardo si rileva dal parere della Commissione parlamentare, richiamato nella

mative le questioni «strumentalmente finalizzate alla determinazione del *quantum imponibile*» (pag. 121); sarebbe cioè sottratta alla terza istanza l'intera operazione di determinazione della base imponibile, ancorché questa non richieda una valutazione estimativa (p. 131). Contro questa interpretazione, che pur respingendo le formule dell'estimazione semplice e complessa, conserva alla estimazione semplice una portata piuttosto ampia.

relazione ministeriale alla legge, la quale sottolineava come il legislatore delgante, pur indicando con diversa esposizione la competenza della Commissione centrale e quella della Corte d'appello, aveva inteso esprimere lo stesso concetto ed attribuire ai due organi identica competenza.

Può pertanto concludersi che, sia pure con diversa formulazione, la ripartizione delle competenze nei confronti della Commissione tributaria centrale e della Corte d'appello nella materia in esame va desunta sulla scorta dei concetti di estimazione semplice e di estimazione complessa, con esclusione della prima. Dai che consegue che rientrando nel concetto di semplice estimazione ogni indagine attinente non solo all'entità del reddito ma alla sua stessa sussistenza, nella specie è precluso a questa Commissione tributaria centrale ogni accertamento in ordine alla sussistenza o meno degli interessi sull'esposizione debitoria della società, riservato alle Commissioni tributarie di primo e secondo grado. — *Omissis.*

III

DIRITTO. — Con il primo motivo di ricorso — che denuncia difetto di giurisdizione per violazione dell'art. 6 l. 20 marzo 1865, n. 2248, ali. F, in relazione all'art. 22 d.l. 7 agosto 1936, n. 1639 ed all'art. 23 l. 8 marzo 1943, n. 153, in applicazione dell'art. 360, n. 1, c.p.c. l'Amministrazione delle finanze richiama il costante orientamento giurisprudenziale, secondo il quale nel contentioso tributario il giudizio di estimazione semplice, riservato alla esclusiva competenza giurisdizionale delle commissioni, non riguarda soltanto la quantificazione del reddito tassabile, ma si estende all'accertamento ed alla valutazione di tutti i fatti che integrano il presupposto della tassazione e ne deduce che nella specie, in cui la controversia cadeva soltanto in ordine all'« accertamento di un fatto storico (data di inizio della costruzione) secondo l'espressa attestazione della stessa sentenza impugnata, la competenza a decidere, all'opposto di quanto ritenuto dalla Corte di merito, esulava dalla giurisdizione del giudice ordinario e spettava in via esclusiva alle commissioni tributarie, nulla rilevando in contrario che il fatto da accertare costituisse il presupposto per la concessione dell'esenzione venticinquennale in ordine all'imposta sui fabbricati concessa dalla l. n. 408 del 1949.

Oppongono i contribuenti nel controricorso, e ribadiscono nella memoria, che in realtà la tesi, da essi proposta alle commissioni tributarie e poi rinnovata davanti al giudice ordinario, circa la effettiva ultimazione della costruzione entro il biennio dall'inizio dei lavori postulava sì l'accertamento in fatto del momento in cui i lavori stessi erano stati iniziati, ma con ciò implicava ancor prima la necessità di individuare in principio la correlativa fattispecie legale, cioè di fissare la stessa nozione di « inizio dei lavori » ai sensi della

tosto ampia, si vedano i rilievi critici di TESAURO, *Competenza del giudice ordinario sulle questioni di fatto non estimative ecc.*, in questa *Rivista*, 1975, II, 17; GLENDI, *Sui limiti della cognizione della corte d'appello e della commissione centrale dopo la riforma*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 788 reca una messa a punto dei nuovi problemi in tema di limiti della cognizione in terzo grado.

legge n. 408 citata. Pertanto, essi assumono, si versava in ogni caso in una ipotesi evidente di estimazione complessa attribuita al giudice ordinario.

I resistenti propongono così una tesi senz'altro suscettibile di esame in questa sede, siccome relativa alla individuazione dell'effettivo oggetto del giudizio al fine di verifica della giurisdizione ed inoltre potenzialmente idonea a somministrare autonomo fondamento al dispositivo della sentenza impugnata e quindi a condurre, attraverso la mera correzione eventuale della motivazione, al rigetto del ricorso.

Tuttavia, nell'ordine logico, preliminare rispetto ad essa è la questione sollevata con il motivo di ricorso sopra riferito, la necessità cioè di stabilire se nell'ipotesi trattavasi di estimazione semplice o complessa sorgendo solo nel caso in cui si riconosca la pertinenza — affermata dall'Amministrazione ricorrente — di siffatta tematica anche alle controversie in materia di (sussistenza o meno di cause di) esenzioni tributarie. Tale questione preliminare va invece risolta in senso negativo, modificandosi il diverso orientamento precedentemente espresso da questa stessa Corte Suprema a sezione semplice (cfr. sent. 27 ottobre 1965, n. 2261).

È ben noto come, nella vigenza dell'ordinamento tributario anteriore alla recente riforma e con riferimento globale alle singole disposizioni in cui la regola trovava specifica enunciazione in termini non sempre testualmente coincidenti, la giurisprudenza di questa Corte Suprema si sia consolidata, attraverso numerosissime pronunzie conformi, nel senso di ravvisare un giudizio di estimazione semplice, devoluto alla cognizione esclusiva delle commissioni tributarie, tutte le volte in cui, ai fini della sussistenza, entità, qualità, natura e causa del reddito tassabile, l'accertamento sia limitato alla valutazione di dati e di elementi di puro fatto, prescindendosi da ogni indagine di diritto, laddove si ha giudizio di estimazione complessa, soggetta alla giurisdizione (anche) del giudice ordinario, quando, pur versandosi ancora in materia di accertamento dei fatti, questo tuttavia sia connesso con una operazione giuridica di interpretazione ed applicazione di leggi, regolamenti, pronunzie, atti e negozi giuridici.

Orbene, senza rimettere qui in discussione siffatto orientamento, non condiviso, come pure è noto, da autorevole e diffusa dottrina favorevole ad una nozione assai più limitata della estimazione c.d. semplice, deve escludersi che possa considerarsi operazione estimativa — sia semplice che complessa — quella volta ad accertare la sussistenza o meno degli estremi costitutivi di una fattispecie legale di esenzione.

Invero, fuori dai casi, in cui la esclusione di talune ipotesi della fattispecie legale impositiva è soltanto il modo espressivo utilizzato dal legislatore per descrivere, individuandola anche al negativo, la fattispecie stessa, la pre-

Per quel che concerne la giurisprudenza, sotto il vigore del sistema previgente del contenzioso, due erano le massime «consolidate»:

— l'una era nel senso che si ha giudizio di estimazione semplice tutte le volte che, esclusa ogni questione di diritto, l'indagine sia limitata ai fatti materiali costituenti il presupposto dell'imposizione; si ha, invece, questione di estimazione complessa quando l'accertamento im-

visione normativa di una causa di esenzione dalla imposizione per determinate ipotesi, che altrimenti ad essa sarebbero rimaste assoggettate, assume rilevanza e funzione autonome rispetto a quella che individua sia i presupposti della fattispecie tributaria tipica e sia gli elementi utili e necessari per la quantificazione della obbligazione fiscale. La norma di esenzione, cioè, opera su un piano affatto diverso da quello sul quale si muove quella che delinea l'oggetto del giudizio di estimazione, pure inteso questo nella latitudine massima e quindi riferito non solo alla entità dell'imponibile, ma alla stessa esistenza del ce-spite. Sicché, quand'anche — ripetesi — la estimazione semplice venga dilatata fino a ricoprendere tutti i «fatti materiali relativi alla sussistenza del reddito (quindi della sua quantità suscettibile di oscillare in astratto da zero all'infinito) o delle attività da cui lo si faccia derivare» (cfr. la sent. 20 febbraio 1969, n. 565, tra le più significative e meditate degli ultimi anni), rimane ad essa estranea l'indagine che, sul presupposto della esistenza di un reddito altrimenti tassabile in una determinata (o determinabile) misura, è volta ad accettare la ricorrenza nella specie degli elementi, anche di mero fatto, costitutivi dell'autonomia fattispecie legale di esenzione.

A tal conclusione non possono utilmente opporsi considerazioni fondate sulla pretesa *ratio*, cui la limitazione della giurisdizione ordinaria *in subiecta materia* si fonderebbe, dovendosi in verità negare che questa consista, come pure da taluno si assume, in una valutazione normativa di inettitudine (o di non sufficiente attitudine) di tale giudice a conoscere dei fatti rilevanti ai fini del concreto insorgere dell'obbligazione tributaria, posto che una individuazione siffatta del fondamento della disciplina trova puntuale smentita nella pacifica attribuzione al medesimo giudice della competenza a conoscere il fatto in sede di estimazione complessa. E per contro alla conclusione come sopra raggiunta recano conforto rilievi sia sistematici — dato che la regola della pienezza di cognizione del giudice ordinario in materia di diritti soggettivi impone una interpretazione restrittiva delle limitazioni ad essa apportate — e sia storici, la formulazione degli artt. 26 e 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, fornendo, diversamente da quanto sembra avere ritenuto una recente decisione di queste Sezioni Unite (sent. 20 ottobre 1974, n. 3251), indicazioni utili per ritenere che il nuovo legislatore abbia inteso muoversi appunto nel senso di riconoscere l'esistenza, per attribuirne la cognizione (anche) al giudice ordinario, di questioni di fatto diverse da quelle «relative a valutazioni estimative».

Il primo motivo del ricorso va dunque rigettato, alla stregua del principio secondo il quale rientra nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario l'accertamento dei fatti rilevanti per l'ammissione al godimento della esenzione tributaria.

Esclusa, così, la pertinenza alla specie dei principi in tema di estimazione

porti la disamina di questioni di diritto, come quando si debba interpretare una legge, un regolamento o un negozio giuridico per stabilire la sussistenza della causa dell'imposizione (in tali termini, ad esempio, Cass. 6 maggio 1972 n. 1374, in *Giust. civ.*, 1972, I, 1204);

— l'altra distingueva a seconda che l'accertamento dei fatti fosse o meno strumentalmente finalizzato all'applicazione della legge, e defi-

semplice e complessa, rimane acquisita la estraneità alla stessa anche della ulteriore censura dell'Amministrazione sollevata con il secondo motivo per negare, ancora peraltro sul presupposto, testé riconosciuto erroneo, che si trattasse di un giudizio di estimazione semplice, il potere della Corte di merito di tornare ad apprezzare la prova relativa al momento in cui i lavori di costruzione avevano avuto effettivamente inizio, al fine di verificare il soddisfacimento della condizione ultimazione nel biennio richiesta dalla legge invocata dal contribuente.

L'intero ricorso va dunque rigettato p. q. m. ecc.

niva di estimazione complessa il giudizio nel quale i fatti debbono valutarsi per la retta applicazione della legge (Cass. 29 maggio 1971, n. 1613, in *Imp. dir. erar.*, 1971, 844; Cass. 17 febbraio 1972, n. 1, 1204).

MASSIMARIO

I. - DIRITTO FINANZIARIO GENERALE E COSTITUZIONALE

- 1. - Registro - Trasferimento di opificio - Macchinari in servizio dell'opificio, non effettivamente smontati e trasportati - Presunzione di vendita all'acquirente dell'opificio - Prova contraria - Diverso trattamento tributario rispetto alle pertinenze del fondo agricolo alienato - Illegittimità costituzionale per contrasto con l'art. 3, 1° comma, Costituzione.**

È costituzionalmente illegittimo l'art. 47, 5° comma, della legge di registro approvata con R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, nella parte in cui non dispone che, relativamente ai macchinari industriali che servono ad un opificio, non venga fatto, all'atto del trasferimento di esso, il medesimo trattamento tributario che gli altri commi dello stesso articolo riservano alle pertinenze del fondo agricolo alienato.

Corte Cost., 14 luglio 1976, n. 167 - Leg. e giur. trib., 1976, 1245.

- 2. - Registro - Illegittimità costituzionale degli artt. 12 e 14 del r.d. n. 3269 del 1923, con riferimento agli artt. 3 e 53 Costituzione - Portata - Fattispecie - Registrazione di sentenza nulla e riformabile - Obbligo dell'imposta ex art. 11 r.d. n. 3269 del 1923 - È costituzionalmente legittimo, con riferimento agli artt. 3 e 53 Costituzione.**

Sono costituzionalmente illegittimi, con riferimento agli artt. 3 e 53 Costituzione, gli artt. 12 e 14 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, nella parte in cui non prevedono, ai fini della restituzione dell'imposta di registro, l'ipotesi sia stata dichiarata nulla o riformata la sentenza, in cui si contenga la enunciazione di un atto soggetto a registrazione o da cui si desuma la retrocessione di un diritto.

L'art. 11 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, nella parte in cui consente che l'imposta di registro (ricorrendo le condizioni di legge) sia dovuta anche nei casi di registrazione di sentenza nulla o riformabile, non contrasta con gli artt. 3 e 53 Costituzione, poiché detta sentenza, finché non sia dichiarata nulla o riformata con altra sentenza passata in giudicato, denuncia direttamente o indirettamente, un trasferimento di ricchezza assoggettabile all'imposta di registro.

Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 198 - Riv. leg. fisc., 1976, 1861.

- 3. - Imposte e tasse in genere - Agevolazione per le zone terremotate del Belice - Comprende anche le imposte indirette.**

L'esenzione generale dei tributi erariali, provinciali e comunali, stabilita per le zone terremotate del Belice, comprende tutti i tributi e si estende anche alle imposte indirette.

Cass., Sez. I, 9 febbraio 1976, n. 427 - Rass. Avv. Stato, 1977, 269.

4. - Commissioni tributarie in genere - Non previsione di contraddittorio e affidamento di accertamenti tecnici esclusivamente ad organi statali - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, 2^o comma, 39, 1^o comma - Questione di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 24 Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata — in riferimento all'art. 24 Costituzione — la questione di legittimità costituzionale degli artt. 35, 2^o comma, e 39, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui non assicurano il contraddittorio e affidano accertamenti tecnici esclusivamente ad organi statali (ufficio tecnico erariale).

Comm. trib. 1^o grado Bolzano, 29 aprile 1976 - Leg. e giur. trib., 1976, 1992. V. MICHELLI, Il contraddittorio nel contenzioso tributario, in questa Rivista, 1975, II, 525 ss.

5. - Commissioni tributarie in genere - Divieto di disporre consulenze tecniche - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, artt. 35, 2^o comma, e 39, 2^o comma - Questione di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3, 24, 76 e 77 Costituzione, e in relazione agli artt. 10 e 14 legge 9 ottobre 1971, n. 825 - Non manifesta infondatezza.

Commissioni tributarie in genere - Non previsione di contraddittorio e partecipazione alle operazioni di organi dello Stato - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 35, 2^o comma - Questione di legittimità costituzionale per contrasto con l'art. 24 Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Commissioni tributarie in genere - Non previsione del rimborso del costo di accessi diretti disposti dalla Commissione tributaria - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 35, 1^o comma - Questione di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3 e 24 Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Commissioni tributarie in genere - Esclusione della ripetibilità delle spese processuali - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 39 - Questione di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3 e 24 Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata — per contrasto con gli artt. 3, 24, 76 e 77 Costituzione, e in relazione agli artt. 10 e 14, legge 8 ottobre 1971, n. 825 — la questione di legittimità costituzionale degli artt. 35, 2^o comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nelle parti in cui vietano alle commissioni tributarie di disporre consulenze a mezzo di tecnici da esse designati.

È manifestamente infondata — per contrasto con l'art. 24 Costituzione — la questione di legittimità costituzionale dell'art. 35, 1^o comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui non prevede il contraddittorio e impone la partecipazione alle operazioni peritali di organi tecnici dello Stato parte in causa.

Non è manifestamente infondata — per contrasto con gli artt. 3 e 24 Costituzione — la questione di legittimità costituzionale dell'art. 35, 1^o comma, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui non prevede il rimborso del costo di accessi diretti disposti dalle Commissioni tributarie.

Non è manifestamente infondata — per contrasto con gli artt. 3 e 24 Costituzione — la questione di legittimità costituzionale dell'art. 39, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui esclude la ripetibilità delle spese processuali nei confronti della parte soccombente.

Comm. trib. 2^o grado Salerno, 15 marzo 1976 - Leg. e giur. trib., 1977, 147.

6. - Imposte e tasse in genere - Interpretazione della norma tributaria di agevolazione - Interpretazione estensiva - Criteri e limiti.

Registro - Agevolazione per l'agricoltura - Acquisto di terreni allo scopo di eseguirvi opere di valorizzazione - Necessità che le opere siano eseguite sullo stesso terreno acquistato - Esecuzione delle opere su diverso terreno già di proprietà dell'acquirente - Esclusione della agevolazione.

L'interpretazione delle norme tributarie di agevolazione, se può essere estensiva, non può mai prescindere dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse e dall'intenzione del legislatore e questa deve essere valutata in concreto secondo il contenuto del mezzo legislativo scelto dal legislatore.

L'agevolazione dell'art. 2 della legge 18 novembre 1964, n. 1271, per l'acquisto di beni immobili a destinazione agraria sui quali l'acquirente intende compiere opere di valorizzazione agraria approvate dal capo dell'Ispettorato provinciale dell'agricoltura, presuppone che le opere siano compiute sullo stesso terreno acquistato; essa non è pertanto applicabile quando le opere vengano eseguite su terreno diverso già di proprietà dell'acquirente.

Cass., Sez. I, 6 marzo 1976, n. 755 - Rass. Avv. Stato, 1976, 279.

7. - Imposta incremento valore immobili - Svalutazione monetaria - Questione di costituzionalità non manifestamente infondata.

Non è manifestamente infondata, in riferimento agli artt. 42 e 53 Costituzione, la questione d'incostituzionalità degli artt. 6 e 14 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, nella parte in cui non consentono che l'incremento di valore, soggetto all'INVIM, sia depurato delle variazioni nominali attribuibili a svalutazione monetaria.

Comm. trib. 1° grado Bari, 10 marzo 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 71.

8. - Imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili - Aliquote - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, art. 15 - Mancanza di riferimenti di natura temporale - Detrazioni - Detrazione fissa del 4 % annuo senza riferimento all'incremento annuale di valore del bene - Questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 7, 14 e 15 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, in riferimento agli artt. 3, 42 e 53 Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata — in riferimento agli artt. 3, 42 e 53 Costituzione — la questione di legittimità costituzionale degli artt. 2, 4, 7, 14 e 15, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 (Istituzione dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili).

Comm. trib. 1° grado Firenze, 11 maggio 1976 - Leg. e giur. trib., 1977, 142.

9. - Imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili - Imponibile - Determinazione - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, art. 6 modificato con D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688 - Differenza fra valore iniziale e valore finale - Calcolo in termini monetari nominali - Influenza della diminuzione di valore della moneta per effetto della inflazione - Questione di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 53, 1° comma, Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili - Imponibile - Determinazione - Applicazione dell'imposta non con riguardo ad

incremento del valore bensì al valore del bene - Questione di legittimità costituzionale in riferimento all'art. 42, 2° e 3° cpv. Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata, in riferimento all'art. 53, 1° comma, Costituzione la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, modificato con D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688, il quale non tiene conto dell'eventuale diminuzione del potere di acquisto, che la moneta può subire per effetto dell'inflazione, nel periodo di tempo intercorrente fra il momento cui si riferisca il valore iniziale del bene e il momento cui si riferisce il valore finale dello stesso.

Non è manifestamente infondata, in riferimento all'art. 42, 2° e 3° cpv. della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, modificato dal D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688, in quanto l'imposta colpisce non già un incremento di valore bensì il valore medesimo del bene, in tal guisa provocando un ingiustificato esproprio dello stesso, senza alcun indennizzo.

Comm. trib. 1° grado Perugia, 16 giugno 1976 - Leg. e giur. trib., 1976, 1831.

10. - Imposta comunale sulle pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni - Accertamento e riscossione - Gestione del servizio - Affidamento a concessionari - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, art. 38, commi 1°, 3°, 4° e 5° - Questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 97, commi 1° e 2°, 28, 51, comma 1°, 54, comma 2°, Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Imposta comunale sulle pubblicità e diritti sulle pubbliche affissioni - Accertamento e riscossione - Gestione del servizio - Affidamento a concessionari - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, art. 38 - Eccesso di delega - Legge 9 ottobre 1971, n. 825, art. 12 - Questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 76 Costituzione - Manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata — in riferimento agli artt. 97, commi 1° e 2°, 28, 51, comma 1°, 54, comma 2°, Costituzione — la questione di legittimità costituzionale dell'art. 38, commi 1°, 3°, 4° e 5°, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, secondo cui gli atti di accertamento d'imposta e i provvedimenti ingiunzionali, aventi natura amministrativa, vengono compiuti da concessionari, attribuendo loro poteri propri della pubblica amministrazione.

È manifestamente infondata — in riferimento all'art. 76 Costituzione — la questione di legittimità costituzionale per eccesso di delega (art. 12 legge 9 ottobre 1971, n. 825) dell'art. 38 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 639, che consente di affidare il servizio di gestione dell'imposta comunale sulle pubblicità e dei diritti sulle pubbliche affissioni a privati concessionari.

Trib. La Spezia, 4 giugno 1976 - Leg. e giur. trib., 1976, 1990.

11. - Imposta incrementi valore aree fabbricabili - Pagamento in base a dichiarazione del contribuente, prima della sentenza della Corte costituzionale dichiarativa dell'incostituzionalità dell'art. 25, 2° comma, legge n. 246 del 1963 - Irripetibilità - Pendenza del ricorso del contribuente alla Commissione comunale avverso l'accertamento valore - Irrilevanza.

Il contribuente che abbia già pagato l'imposta sull'incremento valore delle aree fabbricabili, in base a propria dichiarazione, prima della pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della sentenza della Corte Costituzionale, dichiarativa della illegittimità costituzionale dell'art. 25, 2° comma, della legge n. 246 del 1963, non può più richiedere la restituzione delle somme versate, anche se ab-

bia fatto ricorso alla Commissione comunale avverso l'accertamento di maggior incremento notificatogli dal Comune impositore, posto che la parte del tributo come sopra versata non è mai stata oggetto di contestazione e, come tale, è riferibile ad un rapporto ormai esaurito.

Cass., Sez. I, 5 aprile 1976, n. 1216 - Riv. leg. fisc., 1976, 1986.

12. - I.G.E. e bollo - Proposizione al giudice ordinario di questione di legittimità costituzionale - Esame della nullità dell'atto introduttivo del giudizio - È anteriore rispetto a quello della rilevanza e della non manifesta infondatezza della questione di costituzionalità - Omesso esame della validità della citazione - Determina un errore *in procedendo* - Effetti ed implicazioni processuali - Citazione - Quando è nulla per incertezza del *petitum* - Questione di legittimità costituzionale prospettata in via di impugnativa del decreto ministeriale di irrogazione della pena pecuniaria - Nullità della relativa citazione - Non sussiste - Pronuncia di manifesta infondatezza di una questione di costituzionalità - Riproponibilità della questione in ogni grado e stato del giudizio - Potere dell'intendente di finanza e del Ministero delle finanze di irrogare pene pecuniarie - Non ha carattere giurisdizionale - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 52 legge n. 762 del 1940 e degli artt. 55 e segg. legge n. 4 del 1929 - È rilevante, ma manifestamente infondata, con riferimento agli artt. 101 e 108, 2° comma, Costituzione.

Il giudice, dinanzi al quale sia stata proposta una questione di legittimità costituzionale, prima ancora di esaminare se essa sia rilevante, ai fini della definizione del giudizio principale e se, inoltre, sia non manifestamente infondata, deve decidere sulla dedotta nullità dell'atto introduttivo del giudizio di primo grado (nella specie, per mancata enunciazione del *petitum*), trattandosi di indagine che è preliminare ad ogni altra, compresa quella sull'osservanza del termine per la proposizione dell'azione giudiziaria.

Il mancato esame, da parte del giudice di merito, della questione relativa alla validità, o meno, dell'atto introduttivo del giudizio di primo grado, dà luogo ad un «errore *in procedendo*», con la conseguenza che la Cassazione può conoscere di tale questione senza alcun limite ed attraverso l'esame diretto degli atti processuali, non essendo in tal caso operante il principio, secondo cui l'apprezzamento circa la sussistenza, o meno, dei requisiti dell'atto introduttivo del giudizio, necessari per la sua validità, è rimesso al giudice di merito, salvò censura di Cassazione soltanto per il vizio di motivazione.

La citazione è nulla per mancanza o difetto del requisito della determinazione della cosa oggetto della domanda, soltanto se il *petitum*, inteso in senso formale e sostanziale, sia del tutto omesso oppure risulti assolutamente incerto, anche attraverso l'esame delle espressioni usate in qualunque parte della citazione stessa.

Ne deriva che una citazione, nella quale viene sollevata una questione di legittimità costituzionale, precisando che essa viene proposta «in via di impugnativa del decreto ministeriale» confermativo dell'ordinanza dell'Intendente di finanza, che aveva irrogato una pena pecuniaria, non può dirsi nulla per incertezza del *petitum*, posto che, invece, in essa è chiara la volontà di impugnare l'anzidetto decreto ministeriale ed ottenere declaratoria di nullità giuridica del decreto medesimo.

Quando una questione di legittimità costituzionale, proposta da una parte, sia stata ritenuta manifestamente infondata dal giudice di merito, la relativa pronuncia non è impugnabile per cassazione, perché la detta questione è ripponibile in ogni ulteriore grado di giudizio e anche nel giudizio di cassazione, seppure soltanto in via incidentale, cioè nel corso di un giudizio validamente instaurato, e sempre che sia dotata del requisito di rilevanza.

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 52 della legge 19 giugno 1940, n. 762, e degli artt. 55 e ss. della legge 7 gennaio 1929, n. 4, sollevata

sotto il profilo che tali norme sarebbero attributive del potere giurisdizionale all'Intendente di finanza ed al Ministro delle Finanze, in contrasto con gli artt. 101 e 108, 2º comma della Costituzione, è rilevante in rapporto alla decisione della controversia da parte del giudice *a quo*, dianzi al quale era stata svolta azione di accertamento della nullità del decreto ministeriale, confermativo dell'ordinanza intendentizia di irrogazione della pena pecuniaria per evasione all'IGE e all'imposta di bollo, ma è manifestamente infondata, posto che la pena pecuniaria per evasione all'IGE, prevista dalla legge 7 gennaio 1929, n. 4, e dalla legge 19 giugno 1940, n. 762, è una sanzione avente natura amministrativa e non penale, sicché il procedimento per la sua applicazione ha carattere amministrativo e, quindi, non sono per esso operanti i principi costituzionali, propri del procedimento giurisdizionale, della garanzia del diritto di difesa e dell'indipendenza e dell'imparzialità del giudice.

Cass., Sez. I, 10 giugno 1976, n. 2125 - Riv. leg. fisc., 1976, 1802.

13. - Registro controversia sugli interessi di mora ex legge n. 29 del 1961 - Esclusione dal condono ex D.L. n. 660 del 1973 - Effetti processuali - Natura del debito per interessi di mora - Questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 10 D.L. n. 660 del 1973 - Manifesta infondatezza, con riguardo all'art. 3 Costituzione - Trasferimento immobiliare a titolo oneroso - Divario tra prezzo indicato in atto e valore dei beni trasferiti - Interessi di mora sull'imposta complementare - Sono dovuti - Presunzione di colpa del contribuente - Prova contraria di quest'ultimo - È ammessa.

Una controversia riguardante, non già l'applicazione del tributo, bensì soltanto l'obbligo del pagamento degli interessi di mora, è esclusa dall'ambito del provvedimento di condono di cui al D.L. 5 novembre 1973, n. 660, per cui non può, con riguardo a tale controversia, dichiararsi cessata la materia del contendere ed estinto il relativo giudizio.

Il debito per interessi di mora, pur avendo carattere tributario, non è assimilabile all'obbligazione tributaria principale, né può considerarsi come un ampliamento o un'estensione di questa.

È manifestamente infondata, con riferimento all'art. 3 della Costituzione, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 6 e 10 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, sollevata sotto il profilo di una assurta disparità di trattamento tra contribuenti che, avendo soddisfatto il tributo capitale, controvengono soltanto sulla debenza degli interessi di mora (i quali sono esclusi dal beneficio del condono), trattandosi di situazioni obiettivamente diverse.

Il contribuente non ha l'obbligo di indicare, nell'atto di trasferimento immobiliare a titolo oneroso, il valore dei beni, se il prezzo pattuito sia ad esso inferiore; ma, in caso di divergenza tra prezzo indicato in atto e valore accertato dall'Ufficio, è tenuto al pagamento degli interessi di mora sull'imposta complementare di registro, per il fatto del ritardo nell'adempimento del debito d'imposta che si presume riferito ad una condotta colposa del contribuente stesso, salvo che quest'ultimo non dimostri che l'inesattezza dei dati sottoposti all'Ufficio fiscale non è a lui imputabile.

Cass., Sez. I, 26 giugno 1976, n. 2399 - Riv. leg. fisc., 1976, 1817.

14. - Imposte in genere - Sanzioni - In genere - Condono ex legge 31 ottobre 1963, n. 1458 - Condizioni di applicabilità - Pagamento degli interessi moratori - Esclusione - Applicazione del condono - Interessi - Azione per il pagamento - Ammissibilità.

Poiché il debito per interessi moratori è autonomo rispetto alla obbligazione tributaria principale, e poiché per l'art. 3 della legge 31 ottobre 1963,

n. 1458 — la quale reca nella sua stessa intestazione (« condono in materia tributaria delle sanzioni non aventi natura penale ») la limitazione del suo ambito di applicabilità — il pagamento degli interessi non è richiesto come condizione per l'applicazione del condono stesso non preclude all'Amministrazione finanziaria di prendere i detti interessi dal contribuente.

Cass., Sez. I, 20 gennaio 1976, n. 159 - Leg. e giur. trib., 1977, 138 .

II. - DIRITTO FISCALE EUROPEO

15. - Imposte doganali - Regime di deposito franco e deposito franco - Nozione e distinzioni - Hanno carattere di extraterritorialità - Introduzione di merci da essi in Italia - Dà luogo a passaggio della linea doganale.

Imposte doganali - Tariffa - D.P.R. 21 dicembre 1961, n. 1339 - Ha valore di legge delegata - Criterio di onnicomprensività della tariffa per giudizio di assimilazione - Sussiste.

I.g.e. - Importazione - Presupposto - Passaggio della linea doganale - È sufficiente - Trasferimento di merci da una filiale alla sede principale - Irrilevanza.

Imposte doganali - Diritti amministrativi e diritti di statistica - Importazione da territori a regime di deposito franco - Sono dovuti - Abolizione a seguito di direttive C.E.E. - Esclusione.

Il « regime di deposito franco » ha lo scopo di consentire una riduzione dei costi di produzione mediante l'attribuzione al relativo territorio del carattere di extra territorialità, onde rendere possibile l'introduzione in esenzione dei tributi doganali di materie e merci necessarie al processo produttivo allo scopo di favorire lo sviluppo industriale di aree deppresse e bisognevoli di incentivazione. Al contrario del tutto estraneo all'esigenza dell'incentivazione è la figura del « deposito franco » in senso stretto che mira esclusivamente ad agevolare le operazioni commerciali con l'estero e specialmente il commercio di transito consentendo il deposito e limitate manipolazioni di materie importate dall'estero in edifici siti fuori della linea doganale. Tuttavia ambedue gli istituti hanno lo stesso carattere di extra territorialità, sì che la introduzione nel territorio nazionale di merci provenienti dall'uno o dall'altro di questi depositi dà luogo a passaggio della linea doganale a tutti gli effetti tributari.

Il D.P.R. 21 dicembre 1961, n. 1339 ha valore di legge delegata e nello stabilire con le disposizioni preliminari le regole generali per l'interpretazione della tariffa adotta il criterio della onnicomprensività merceologica della tariffa stessa, secondo la regola che le merci non classificabili in alcuna voce devono essere classificate nella voce relativa alle merci che con esse hanno maggiore analogia.

L'imposta generale sull'entrata all'importazione è dovuta per la importazione in sé, indipendentemente dalla sottostante esistenza di un atto di scambio. Di conseguenza è soggetta all'imposta l'introduzione di merci da uno spazio con carattere di extra territorialità nel territorio doganale, anche se il passaggio interviene tra una filiale e la casa madre della stessa impresa.

I diritti amministrativi e i diritti di statistica sono dovuti anche sulle importazioni da un territorio soggetto a regime di deposito franco o deposito franco in senso stretto, perché anche questo passaggio della linea doganale dà luogo ad emissione di bolletta; essi non sono stati aboliti con le direttive C.E.E. n. 723/1966 e n. 31/1968 che riguardano soltanto importazioni in provenienza dagli altri Stati membri della C.E.E.

Cass., Sez. I, 29 gennaio 1976, n. 273 - Rass. Avv. Stato, 1977, 259.

16. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Agricoltura - Esportazioni - Restituzioni differenziate secondo la destinazione - Condizioni.

L'art. 4, n. 1, del reg. 21 dicembre 1967, n. 1041 C.E.E. della Commissione delle C.E. (che fissa le modalità di applicazione delle restituzioni alla esportazione nel settore dei prodotti sottoposti ad un regime di prezzo unico), che è una disposizione di portata generale, applicabile ognqualvolta si debba versare una restituzione, anche se differenziata a seconda della destinazione, va interpretato di conserva con l'art. 6 reg. 28 giugno 1968, n. 876 C.E.E. del Consiglio delle C.E. (che stabilisce, nel settore del latte e dei prodotti lattiero-caseari, le norme generali relative alla cessazione delle restituzioni all'esportazione e ai criteri per la fissazione del loro ammontare) e, in caso di restituzione differenziata, esso va inteso nel senso che la merce deve essere stata sdoganata e messa in libera pratica nel paese di destinazione.

Ai fini delle restituzioni all'esportazione si può stabilire se la merce è giunta sul mercato del paese di destinazione solo assumendo come parametro criteri oggettivi, quindi ha scarsa rilevanza accertare se l'esportatore che ha chiesto la restituzione sapesse a quel momento che la merce era destinata in definitiva ad un paese diverso.

Corte Giust. C.E.E., 13 giugno 1976, n. 125/75 - Foro it., 1977, IV, 29.

17. - Comunità europee - C.E.E. - Questioni pregiudiziali - Agricoltura - Cereali - Prelievi - Determinazione dell'aliquota - Nozione di « giorno dell'importazione ».

Postoché il « giorno dell'importazione » contemplato dall'art. 17 del reg. 4 aprile 1962, n. 19 C.E.E. del Consiglio delle C.E. (relativo alla graduale instaurazione di un'organizzazione comune di mercato per i cereali) e dall'art. 15 del reg. 13 giugno 1967, n. 120 C.E. del Consiglio delle C.E. (che istituisce un'organizzazione comune di mercato nel settore dei cereali) è quello in cui la dichiarazione di importazione delle merci viene accettata dagli uffici doganali, la raccomandazione della Commissione 25 maggio 1962, relativa alla data da prendere in considerazione per la determinazione dell'aliquota del dazio doganale applicabile alle merci dichiarate per l'immissione in consumo, non può applicarsi ai prelievi.

Corte Giust. C.E.E., 15 giugno 1976, n. 113/75 - Foro it., 1977, IV, 26.

III. - DIRITO PROCESSUALE TRIBUTARIO

18. - R.M. - Questione di legittimità costituzionale *ex art. 44 D.P. n. 636 del 1972 - Obbligo del solo contribuente, e non anche dell'ufficio di chiedere la fissazione dell'udienza con riguardo alle controversie pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie - Manifesta infondatezza con riguardo all'art. 3, 1^o comma, Costituzione - Reddito prodotto nel 1959, derivante da attività occasionale - Assoggettamento all'imposta di r.m. *una tantum* - Legittimità del relativo accertamento separato da parte dell'ufficio - Limiti di applicazione dell'art. 279 T.U. n. 645 del 1958 - Controversie pendenti dinanzi alle Commissioni ed insorte dopo il D.P. n. 636 del 1972 - Applicabilità ad esse della nuova disciplina *ex D.P. n. 636 del 1972* - Si verifica alla data di insediamento della Commissione competente.*

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, il quale, avuto riguardo alle controversie pendenti dinanzi

alle Commissioni tributarie od a Sezioni speciali delle stesse, nonché alle controversie che insorgono dopo l'entrata in vigore delle nuove norme del contenzioso tributario, ma prima della data di insediamento delle singole Commissioni, fa obbligo soltanto al contribuente, e non anche all'Ufficio impositore, di produrre istanza di fissazione di udienza diretta alla Commissione di competenza secondo la nuova normativa, per la trattazione del ricorso o dell'imputativa, proposta dal contribuente, stabilendo effetti perentori per la mancata produzione dell'istanza o per la produzione di essa oltre il termine del 31 dicembre 1974 (articolo unico legge 2 agosto 1974, n. 350) è manifestamente infondata, con riferimento all'art. 3, 1^o comma, della Costituzione, in quanto si consideri la denuncia norma di diritto processuale sotto un aspetto negativo ed omissivo e sotto il profilo che prescinde da una osservazione diretta della posizione del contribuente come parte attrice in giudizio.

Un reddito prodotto nel 1959, quando ancora non era entrato in vigore il T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 (1^o gennaio 1960) allorché, per sua natura ed origine, non sia inseribile in quello prodotto dal contribuente nell'esercizio di un'attività continuativa, ma derivi da operazioni isolate e, comunque, da attività che si considerano avulse dal normale comportamento dell'operatore economico, provenga, cioè, da attività eccezionale od occasionale e non si tratti di reddito continuativo o connesso ad attività continuativa, è da assoggettare non già alla normale imposta di R.M., congiuntamente agli altri redditi del contribuente, bensì all'imposta di R.M. *una tantum*, onde è legittimo che l'ufficio abbia proceduto ad un reddito di tale natura (nella specie, derivante dalla costruzione e dalla vendita di un fabbricato) ad un accertamento separato, estendendolo per l'intero anno a riferimento.

La norma dell'art. 279 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, che fissa, come periodo di commisurazione dell'imposta di R.M., un semestre e, come valore la metà dei redditi prodotti nel corso del 1959, si applica soltanto ai redditi continuativi ed a quelli conglobati in tali redditi, non ai redditi provenienti da attività occasionale o, comunque, non riferibili ad un reddito continuativo.

La nuova disciplina del contenzioso tributario di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, non si applica alle controversie pendenti dinanzi alle Commissioni tributarie od a sezioni speciali delle stesse, né alle controversie insorte dopo l'entrata in vigore del citato D.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972, se non dalla data di insediamento della competente Commissione.

Comm. Centr., Sez. XIX, 10 dicembre 1975, n. 15826 - Riv. leg. fisc., 1976, 1908.

19. - Procedimento - Controversie pendenti - Estinzione del procedimento ex art. 44 D.P.R. n. 636 del 1972 - Riproposizione del ricorso - Ammissibilità.

Procedimento - Controversie pendenti - Riproposizione del ricorso a seguito estinzione del procedimento - Termini.

Il principio generale che la estinzione del procedimento non estingue la azione, è desumibile dallo stesso art. 44 del D.P.R. n. 636 del 1972, che prevede la ripresa della decorrenza dei termini sostanziali e procedurali per entrambe le parti del giudizio contenzioso. Pertanto il ricorso è riproponibile se il termine per ricorrere non è interamente decorso, tenendo conto dei giorni già trascorsi per la proposizione del primitivo ricorso.

Il termine per riproporre in ricorso, a seguito dell'estinzione del processo ex art. 44 D.P.R. n. 636 del 1972, essendo il ricorso proposto avverso gli accertamenti notificati in epoca antecedente all'entrata in vigore della nuova legislazione tributaria, è di trenta giorni.

Comm. trib. 1^o grado Sala Consilina, 6 luglio 1976 - Boll. tribut. inform. 1977, 136.

20. - Commissioni tributarie in genere - Istanza per la trattazione del ricorso - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 44 - Legge 2 agosto 1974, n. 350 - Omissione - Estinzione del processo - Questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 3 e 24 Costituzione - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata — in riferimento agli artt. 3 e 24 Costituzione — la questione di legittimità costituzionale dell'art. 44 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Comm. trib. 1^o grado Alessandria, 20 luglio 1976 - Leg. e giur. trib., 1977, 149.

21. - Procedimento - Controversie pendenti - Mancata istanza di fissazione di udienza - Ordinanza di estinzione del processo ex art. 44 D.P.R. n. 636 del 1972 - Definitività.

L'art. 44 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, ha inteso dare rilevanza alla inerzia del contribuente al fine di rendere definitiva, in mancanza della istanza di fissazione di udienza, la situazione giuridica tributaria che la pendenza del processo teneva in sospeso. Pertanto è inammissibile la proposizione del ricorso da parte del contribuente.

Comm. trib. 1^o grado Tornona, 14 ottobre 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 373.

22. - Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Controversie pendenti - Art. 43 D.P.R. n. 636 del 1972 - Decisione della Commissione centrale, successiva alla data di insediamento - Azione giudiziaria - Improponibilità - Questione di legittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3, 24, 113 Costituzione.

È manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 43 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 3, 24, 113 Costituzione, nella parte in cui determina il difetto di giurisdizione dell'A.G.O. relativamente alle controversie decise dalla Commissione centrale dopo la data del proprio insediamento.

Trib. Genova, 18 giugno 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 61.

23. - Procedimento - Ricorsi amministrativi in materia tributaria - Ricorso al ministro per le finanze in materia di IGE - Silenzio rifiuto - Art. 6 D.P.R. n. 1199 del 1971 - Inapplicabilità - Azione giudiziaria - Inammissibilità.

Poiché le coordinate disposizioni dell'art. 52 del D.L. 9 gennaio 1940, n. 2, convertito nella legge 19 giugno 1940, n. 762, istitutivo dell'IGE, e degli artt. 55 e segg. legge 7 gennaio 1929, n. 4, portante norme generali sulla repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, configurano una completa ed autonoma disciplina della intera materia, non è applicabile, riguardo al ricorso al Ministro delle finanze in materia di IGE, l'art. 6 D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199, sulla semplificazione dei procedimenti in materia di ricorsi amministrativi, che ricollega alla mancata decisione entro il termine di 90 giorni l'effetto di silenzio-rifiuto: è, pertanto, inammissibile l'azione giudiziaria promossa in difetto della pronunzia amministrativa.

Trib. Venezia, 29 luglio 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 137.

24. - Imposte dirette - Ricorso contro il ruolo - Tardività - Decadenza - Azione di rimborso dell'indebito oggettivo - Commissioni tributarie - Difetto di giurisdizione.

Dichiarato inammissibile, per decorso del termine di cui all'art. 188 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, il ricorso contro l'iscrizione a ruolo, le Commissioni tributarie difettano di giurisdizione relativamente alla pretesa restitutoria fondata sull'indebito oggettivo, che può essere azionata esclusivamente avanti al giudice ordinario.

Comm. Centr., Sez. XVIII, 14 maggio 1976, n. 6966 - Boll. tribut. inform., 1977, 379.

25. - Procedimento - Notificazione dell'avviso di accertamento - Nullità ex art. 160 c.p.c. - Sanatoria ai sensi dell'art. 21 D.P.R. n. 636/1972 - Efficacia ex tunc.

Procedimento - Controversie pendenti ex art. 43 D.P.R. n. 636/1972 - Applicabilità della sanatoria di cui all'art. 21 del decreto.

Procedimento - Ricorso contro il ruolo - Nullità della notificazione dell'atto di accertamento - Applicazione dell'art. 21 D.P.R. n. 636/1972 - Conseguenziale ordine di sgravio.

Con la norma dell'art. 21 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, riproducendosi il contenuto dell'art. 291 c.p.c., si è inteso equiparare la notificazione dell'atto dell'ufficio finanziario a quella dell'atto introduttivo del processo, in tal modo superando le dispute circa i limiti posti dall'art. 162 dello stesso codice al rimedia della rinnovazione degli « atti processuali » in generale.

La rinnovazione della notificazione dell'atto dell'ufficio, al pari di quella dell'atto introduttivo del processo, se regolarmente compiuta nel termine assegnato, « impedisce ogni decadenza », in quanto gli effetti convalidanti della medesima retroagiscono *ex tunc* fino al momento della notificazione viziata, nello stesso modo della sanatoria conseguente alla costituzione del convenuto nel processo civile e della proposizione del ricorso, ancorché tardiva, del contribuente nel contenzioso tributario.

La norma dell'art. 21 della riforma del contenzioso tributario, pur introducendo un'innovazione, al pari di tutte le altre norme contenute nel relativo decreto, trova immediata applicazione, per espressa disposizione dell'art. 43, anche nelle « controversie pendenti » alla data d'insediamento delle nuove commissioni tributarie.

Dichiarata la nullità della notificazione dell'atto d'imposizione posto a base dell'opposto procedimento di riscossione, per effetto del principio estensivo delle nullità (art. 159 c.p.c.), con la rinnovazione della notificazione viziata, ai sensi del D.P.R. n. 636 del 1972, va altresì ordinato lo sgravio dai ruoli illegittimamente attivati.

Comm. trib. 1° grado Bari, 22 maggio 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 215.

26. - Imposte di consumo - Materiali impiegati per la costruzione di strada provinciale - Azione giudiziaria per contestare il potere di imposizione del tributo attraverso l'invocazione dell'esenzione ex art. 2 legge n. 1014 del 1960 - Proponibilità indipendentemente dai ricorsi amministrativi facoltativi e dal termine per essi previsto ex art. 90 T.U. n. 1175 del 1931 - Difforme sentenza giudice di merito - Cassazione di essa - Effetti processuali.

In tema di imposte di consumo (nella specie, sui materiali impiegati nella costruzione di una strada provinciale), l'azione giudiziaria con cui si contesta

non già la legalità dell'operato degli agenti e degli appaltatori, ma lo stesso potere dell'ente impositore di richiedere il pagamento dell'imposta, per mancanza dei requisiti di legge o per invocato diritto all'esenzione della stessa (nella specie l'esenzione prevista dall'art. 12 della legge 16 settembre 1960, n. 1014), è proponibile indipendentemente dal previo esperimento dei ricorsi amministrativi previsti dall'art. 90 del T.U. 14 settembre 1931, n. 1175, e dal decorso del termine ivi stabilito, per cui il contribuente che abbia promosso i ricorsi amministrativi anzidetti, pur non essendovi tenuto, può adire il giudice ordinario anche al di là del termine trimestrale *ex art. 90, 2^o comma, T.U. n. 1175 del 1931*, decorrente dalla data della decisione amministrativa.

La cassazione della sentenza, con cui il giudice di merito ha erroneamente ritenuto che l'azione giudiziaria svolta dal contribuente per far valere il suo diritto all'esenzione dall'imposta di consumo, fosse preclusa, perché esperita oltre il termine trimestrale dalla definizione dei ricorsi amministrativi promossi facoltativamente dal contribuente stesso, comporta, come effetto processuale, la devoluzione al giudice di rinvio dell'esame delle altre questioni prospettate dalla parte e che il giudice di merito aveva dichiarato assorbite.

Cass., Sez. I, 13 ottobre 1975, n. 3271 - Riv. leg. fisc., 1976, 373.

27. - Imposte di consumo - Contestazione in radice del potere impositivo del comune - Esercizio diretto dell'azione giudiziaria con invocazione di una ragione di esenzione - È ammessa - Previo esperimento ricorsi amministrativi - Non occorre - Edificio destinato permanentemente all'industria alberghiera - Relativa statuizione giudice di merito - Quando è insindacabile in Cassazione.

Il contribuente che contesta in radice il potere impositivo del Comune, invocando l'esistenza di una ragione di esenzione delle imposte di consumo (nella specie, per i materiali impiegati nella costruzione di un albergo), può adire direttamente il giudice ordinario, senza necessità di esperire previamente i ricorsi amministrativi *ex art. 90 T.U. 14 settembre 1931, n. 1175*.

La sentenza del giudice di merito, che ha desunto l'esistenza di una permanente destinazione all'industria alberghiera di un edificio (ammettendolo al godimento dell'esenzione dalle imposte di consumo *ex art. 40 Regolamento 30 aprile 1936, n. 1138*) dall'atto di accertamento e di liquidazione del tributo, nonché dalla circostanza che tale destinazione era pacifica in causa, è insindacabile in Cassazione, allorché al riguardo non sia stato dedotto alcun errore sul fatto che tra le parti non vi fosse contestazione alcuna circa la detta permanente destinazione dell'edificio ad albergo, e, quindi, non sia stato fatto valere un difetto di motivazione della sentenza impugnata.

Cass., Sez. I, 7 aprile 1976, n. 1219 - Riv. leg. fisc., 1976, 1987.

28. - Contenzioso tributario in genere - A.G.O. - Sentenza di annullamento di decisione di Commissione tributaria - Insufficienza di motivazione - Giudizio di mera legittimità - Competenza dei giudici tributari nel merito - Espresso rinvio da parte dell'A.G.O. - Non necessarietà.

La sentenza dell'A.G.O. che annulla, per insufficienza di motivazione, la decisione di commissione tributaria, in quanto limitata a un giudizio di mera legittimità, non concerne il merito della lite tributaria. Legittimamente, pertanto, la vertenza torna davanti ai giudici tributari di merito, anche senza bisogno di espresso rinvio da parte dell'A.G.O.

Comm. trib. 2^o grado Palermo, 22 ottobre 1976 - Leg. e giur. trib., 1977, 144.

29. - Registro - Natura giurisdizionale delle Commissioni tributarie - Obbligo di motivazione delle loro decisioni - Sussiste - Trasferimento di terreni e fabbricati - Statuizione della Commissione provinciale circa la valutazione dei beni trasferiti con il sistema automatico-tabellare - Manca motivazione circa la natura rurale dei beni oggetto di contrasto tra le parti - Illegittimità della relativa decisione per carenza di motivazione.

Le Commissioni tributarie sono organi giurisdizionali, per cui sono tenute a motivare le loro decisioni, ai sensi degli artt. 111 della Costituzione e 132, n. 4, c.p.c.

La decisione con cui la Commissione provinciale ha ritenuto che alcuni terreni e fabbricati andassero valutati con il criterio automatico-tabellare a mezzo dei coefficienti riferiti all'anno del loro trasferimento, dando per pacifica la loro natura rurale che, invece, era oggetto di contrasto tra le parti avverse, lasciando così eluso il problema della qualificazione dei beni anzidetti come agricoli oppure edificatori, è illegittima per violazione dell'art. 42 del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516, che impone alle Commissioni preposte alla valutazione dei beni trasferiti, di dar conto, attraverso una sia pur sommaria motivazione, dell'*iter* logico seguito ai fini della adottata decisione.

Cass., Sez. I, 10 ottobre 1975, n. 3227 - Riv. leg. fisc., 1976, 255.

30. - Registro - Trasferimento di beni immobili - Accertamento se sia stato trasferito l'utile dominio ovvero la piena proprietà del bene - È questione di diritto - Giurisdizione del giudice ordinario - Sussiste - Prospettazione al giudice ordinario di questione di diritto pregiudiziale a questione di estimazione semplice - Autonomia della relativa azione rispetto al pregresso giudizio delle Commissioni tributarie - Effetti processuali - Sentenza dichiarativa dell'illegittimità dell'accertamento tributario - Vizio di ultrapetizione - Quando non sussiste - Trasferimento a titolo oneroso dell'utile dominio di un immobile - È soggetto ad accertamento di maggiore valore.

L'indagine volta ad accertare, ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro, se un atto di trasferimento di immobili abbia per oggetto l'utile dominio oppure la piena proprietà dei beni stessi, involge una questione di diritto attinente all'imposizione, la cui cognizione rientra nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario.

L'azione che il contribuente proponga dinanzi al giudice ordinario dopo il procedimento dinanzi alle Commissioni tributarie, per la risoluzione di una questione di diritto, che si presenti pregiudiziale rispetto ad una questione di valutazione semplice (nella specie, se determinati immobili siano stati trasferiti in piena proprietà o soltanto per il loro utile dominio) ha carattere autonomo rispetto al pregresso giudizio della Commissione tributaria, e non può concludersi, in caso di accoglimento della domanda del contribuente, se non con la declaratoria di inefficacia dell'atto di imposizione tributaria.

La sentenza, con cui il giudice di appello ha dichiarato illegittimo l'accertamento tributario, non può ritenersi affetta da vizio di ultrapetizione per il fatto che la Finanza aveva soltanto mosso dogliana sul rigetto della sua eccezione circa il difetto di giurisdizione del giudice ordinario, allorché la questione circa la illegittimità dell'accertamento tributario risulti abbia costituito *res in iudicium deducta*.

Il corrispettivo pattuito per il trasferimento a titolo oneroso dell'utile dominio di un immobile costituisce la base del calcolo ai fini della determinazione dell'imponibile da tassare con l'imposta di registro, ma è poi assoggettabile alla procedura di accertamento di maggior valore da parte dell'ufficio.

Cass., Sez. Un., 28 giugno 1976, n. 2424 - Riv. leg. fisc., 1976, 1822.

31. - Imposte e tasse in genere - Competenza e giurisdizione - Imposte indirette - Ricorso al tribunale per grave ed evidente errore di apprezzamento - Censura sul merito della valutazione - Difetto di giurisdizione del tribunale.

Il ricorso al tribunale *ex art. 29, 3^o comma, D.L. 7 agosto 1936, n. 1639*, per difetto di calcolo o errore di apprezzamento è una impugnazione di legittimità della decisione della Commissione provinciale di valutazione che concerne non la valutazione in sé, ma il procedimento logico-giuridico seguito dalla Commissione quale emerge esclusivamente dalla decisione impugnata. Difetta quindi di giurisdizione il tribunale per conoscere una censura sostanziale di valutazione riferita all'accertamento dell'ufficio fatto proprio dalla Commissione, che non venga dedotta come vizio formale della decisione.

Cass., Sez. Un., 25 febbraio 1976, n. 621 - Rass. Avv. Stato, 1977, 121.

32. - R.M. - Decisione di Commissione tributaria - Quando è definitiva ai fini della decorrenza del termine per l'esperimento dell'azione giudiziaria - Mancata impugnazione della decisione della Commissione distrettuale circa la validità della notifica dell'accertamento - Statuizione della provinciale di irregolarità di tale notifica - Annullamento, per vizio di ultrapetizione, di tale statuizione da parte della centrale - È definitiva la decisione della Commissione centrale e non della distrettuale - Notifica di accertamento *ex art. 140 c.p.c.* - È nulla quando manchi il presupposto della irreperibilità del destinatario.

In materia di imposte dirette (nella specie, imposta di R.M.) la decisione di una Commissione tributaria è definitiva, sicché entro il termine semestrale dalla notifica di essa va proposta l'azione giudiziaria, allorché, avendo risolto tutte le questioni di fatto e di diritto prospettate, abbia concluso ed esaurito il ciclo processuale dinanzi alle Commissioni tributarie, così che contro di essa non sia esperibile alcun ulteriore ricorso ad altra Commissione tributaria di grado superiore, ovvero, pur essendo ammesso tale ricorso, esso non sia più esperibile in concreto per decorso del termine o per rinuncia, anche implicita, del soccombente.

Nel caso, quindi, che una Commissione distrettuale abbia dichiarato la validità nella notifica al contribuente di un avviso di accertamento nonché la fondatezza di quest'ultimo e, poi, non essendo stata impugnata in 2^o grado la statuizione concernente la validità della notifica dell'accertamento, la Commissione centrale abbia annullato senza rinvio, per vizio di ultrapetizione, la decisione della Commissione provinciale, che aveva dichiarato irregolare tale notifica, è da ritenere che sia definitiva ai fini della decorrenza del termine semestrale per la proposizione dell'azione giudiziaria, l'anzidetta decisione della Commissione centrale e non quella della Commissione distrettuale, posto che quest'ultima era pur sempre suscettibile di impugnazione dinanzi alle Commissioni superiori ed, inoltre, perché sotto il profilo sostanziale, la pronuncia sulle questioni circa la validità o meno della notifica dell'avviso di accertamento, pur se preclusa al riesame delle Commissioni di grado superiore, non esauriva il tema della controversia.

È nulla la notifica di un atto (nella specie, avviso di accertamento) effettuata nelle forme di cui all'art. 140 c.p.c. quando, pur essendo esattamente individuati la residenza, la dimora o il domicilio del contribuente destinatario della notifica, difetti il presupposto della di lui irreperibilità, e ciò a causa del fatto che il messo notificatore lo abbia ricercato, invece che nel luogo dallo stesso indicato nella propria dichiarazione dei redditi come sua abitazione, in quello risultante dai registri anagrafici.

Cass., Sez. I, 12 maggio 1976, n. 1663 - Riv. leg. fisc., 1976, 1939.

- 33. - Procedimento - Ricorso in Cassazione *ex art. 111 Cost.* - Decisione della Commissione centrale con effetti definitivi - Ricorso - Ammissibilità.**
R.m. - Zone depresse del centro-nord - Esenzione *ex art. 8* legge n. 635 del 1957 - Esercizio di ristorante - Compete se non è esclusa la natura commerciale.

Il ricorso per Cassazione *ex art. 11 Costituzione* è ammesso contro ogni provvedimento avente natura giurisdizionale, contenuto decisorio ed effetti definitivi. Pertanto il predetto ricorso è ammissibile contro la decisione della Commissione centrale sul punto risolutivo della controversia con effetti non più modificabili nell'ambito del contenzioso tributario, come appunto nella fattispecie, avendo la Commissione centrale ritenuto non sussistente il diritto all'esenzione *ex art. 8* della legge n. 635 del 1957 per una impresa non considerata industriale.

L'attività svolta dal normale ristorante non può essere esclusa dall'attività industriale senza dare a questa nozione un significato restrittivo e contrastante con l'art. 2195 n. 1 cod. civ.; né, in via di principio, si può farla rientrare nell'attività commerciale senza dare a questa nozione un significato estensivo ed ugualmente contrastante col n. 2 dello stesso art. 2195. Pertanto, l'esenzione *ex art. 8* della legge n. 635 del 1957 può essere negata ad un'azienda di ristorante, solo quando risulti, non per affermazione apodittica ma per circostanze provate, che essa abbia natura commerciale e non possa essere quindi qualificabile né come «piccola impresa» né come «impresa artigiana».

Cass., Sez. I, 8 giugno 1976, n. 2089 - Boll. tribut. inform., 1976, 1620.

- 34. - Commissioni - Ricorso per revocazione *ex art. 41 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636* - Applicazione riguardo a decisioni della Commissione centrale - Limiti - Carattere non innovativo della disposizione.**

L'art. 41 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nell'ammettere la generale esponsabilità del rimedio della revocazione contro tutte le decisioni delle commissioni tributarie che involgono accertamenti di fatto e che sul punto non sono ulteriormente impugnabili o non sono state impugnate, vi comprende anche le decisioni della commissione tributaria centrale. E, con riguardo a queste ultime, la disposizione non può ritenersi innovativa in quanto ha reso esplicito un principio che era già insito nella precedente normativa del contenzioso tributario.

Cass., Sez. I, 9 luglio 1976, n. 2604 - Imp. dir. erar., 1976, 183.

- 35. - Commissioni - Consulente di parte - Relazioni estimative degli uffici tecnici erariali richieste dagli uffici finanziari - Costituiscono atti di parte.**
Commissioni - Motivazione decisioni - Obbligo anche per i giudici estimativi - Motivazione *per relationem* alla stima dell'ufficio tecnico erariale - Illegittimità - Competenza della Commissione centrale sul difetto di motivazione di decisione estimativa della Commissione di secondo grado - Sussistenza.

Nel procedimento avanti alle Commissioni tributarie le relazioni estimative degli uffici tecnici erariali — pur costituendo, se richieste dagli uffici finanziari ai fini dell'accertamento dell'imponibile, atti istruttori esterni — possono assimilarsi alle relazioni dei consulenti di parte e non a quelle dei consulenti giudiziari.

L'obbligo di motivazione delle decisioni delle commissioni tributarie sussiste anche per quelle di carattere estimativo. Pertanto, non può ritenersi fornita di motivazione la decisione quando, di fronte a puntuali e circostan-

ziate censure del contribuente sulla relazione redatta dall'ufficio finanziario, si limiti ad affermare che l'imponibile determinato dall'ufficio finanziario risulta correttamente determinato in base alle risultanze estimative dell'ufficio tecnico erariale: e, se il vizio investe la decisione di commissione tributaria di 2° grado, la commissione centrale ha competenza a esaminarlo, nulla rilevando che il vizio sia afferente ad una valutazione di cespiti (massima applicata in tema di determinazione di plusvalenza derivante da operazione speculativa).

Cass., Sez. I, 9 luglio 1976, n. 2607 - Imp. dir. erar., 1976, 184.

36. - Commissioni tributarie - Impugnazioni - Rigetto implicito della domanda - Impugnazione per omesso esame di punto decisivo - Esclusione.
Commissioni tributarie - Estimazione complessa - Attività ortovivaistica - Questione sulla determinazione del reddito d'impresa secondo i criteri ex art. 114 T.U. 645/1958 - È tale.

Reddito agrario - Attività agraria - Organizzazione per la vendita dei prodotti - Può essere tale - Condizioni.

Reddito agrario - Esercizio normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa - Struttura organizzativa dell'impresa su base commerciale per agevolare la vendita dei prodotti - Concetto di normalità - Sussistenza.

Non è configurabile il vizio di omesso esame di punto decisivo della controversia quando la soluzione negativa di un'istanza sia implicita nella costruzione logico-giuridica della sentenza con la quale venga accolta una tesi incompatibile con l'istanza stessa.

Integra una questione di estimazione complessa l'accertare se il reddito derivante da attività ortovivaistica debba o meno determinarsi nella misura del reddito agrario ai sensi dell'art. 114 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Il ciclo produttivo agrario comprende anche l'organizzazione per la vendita e il collocamento dei prodotti, purché la medesima non ponga in essere una autonoma speculazione commerciale o industriale con il sussidio di opere e di mezzi estranei alla coltivazione.

L'esercizio «normale dell'agricoltura secondo la tecnica che lo governa» costituisce un dato dinamico (e non statico) per la determinazione del reddito agrario. Pertanto, se con l'evoluzione dei tempi una specifica attività richiede una struttura organizzativa, ciò che rileva è che questa, pur assumendo forma simile a quella adottata dalle imprese commerciali, resta sempre strumentale per un migliore sfruttamento dal suolo (principio applicato all'esercizio di attività ortovivaistica perché oggi, per agevolare la vendita dei prodotti dei vivai, può rendersi necessaria una struttura di tipo commerciale con uffici, personale specializzato, pubblicazione di cataloghi, etc., nonché una prestazione di servizi per impianti a manutenzione di parchi e giardini).

Cass., Sez. Un., 13 luglio 1976, n. 2684 - Imp. dir. erar., 1976, 192.

37. - Autorità giudiziaria - Competenza della Corte di appello ex art. 40 D.P.R. 636/1972 - Questioni di fatto non estimative - Ammissibilità.

Autorità giudiziaria - Questione di fatto non estimativa - Questione sulla sussistenza del presupposto di fatto per la concessione di agevolazione - È tale.

Autorità giudiziaria - Estimazione semplice - Questione sulla esistenza e sulla causa del reddito - È tale.

Gli artt. 26 e 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, forniscono indicazioni utili per ritenere che il legislatore, nella nuova disciplina del contenzioso tributario, abbia inteso muoversi nel senso di riconoscere l'esistenza, per at-

tribuirne la cognizione anche al giudice ordinario, di questioni di fatto diverse da quelle relative a valutazioni estimative.

Deve escludersi che possa considerarsi questione di estimazione, sia semplice che complessa, quella volta ad accertare la sussistenza o meno degli estremi costitutivi di una fattispecie legale di esenzione. Conseguentemente rientra nella competenza giurisdizionale del giudice ordinario l'accertamento dei fatti rilevanti per l'ammissione al godimento di esenzione tributaria (caso di specie: accertamento della «data di inizio» di una costruzione ai fini del rispetto del biennio *ex* art. 13 legge 2 luglio 1949, n. 408).

Il concetto di estimazione semplice può essere dilatato fino a ricoprire l'accertamento dei fatti relativi alla sussistenza del reddito — quindi, della sua quantità suscettibile di oscillare in astratto da zero all'infinito — o delle attività da cui lo si faccia derivare.

Cass., Sez. Un., 13 luglio 1976, n. 2689 - Imp. dir. erar., 1976, 196.

38. - Commissioni tributarie - Natura giurisdizionale - Conferma della sentenza n. 287 del 1974 con chiarimento in ordine al concetto di «revisione» *ex* VI Disposizione transitoria Costituzione.

Giudizio di legittimità costituzionale - Dichiarazione di inammissibilità per difetto di rilevanza - Presupposto - Applicazione in tema di contenzioso tributario.

Non può che confermarsi — in riferimento agli artt. 24, 102 c. 2, e VI disposizione transitoria della Costituzione — la natura giurisdizionale delle commissioni tributarie, dichiarata con sentenza n. 287 del 1974, posto che dall'art. 10, n. 14, della legge di delega 9 ottobre 1971, n. 825, sulla riforma tributaria, emerge l'intento del legislatore di attuare «una revisione» ai sensi della citata VI disposizione; il che postula la preesistenza delle commissioni quali giudici speciali — salvo adattamento ai principi della Costituzione — per tal modo escludendosi, con la loro conservazione, l'obbligo di osservare l'art. 102 con la creazione in loro vece di «sezioni specializzate della magistratura ordinaria» o la mancata osservanza del divieto *ex* art. 108 di creare «nuovi giudici speciali».

Deve ritenersi inammissibile ogni questione di legittimità costituzionale, proposta con ordinanza di rimessione, quando difetti di rilevanza per definizione del merito della controversia dinanzi al giudice *a quo*. Pertanto, rigettata dalla Corte Costituzionale la questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, limitatamente alla istituzione delle nuove commissioni tributarie, diviene irrilevante ogni altra questione relativa agli aspetti singoli della disciplina interna delle medesime (caso di specie: illegittimità degli artt. 2, 3, 9 relativi alla scelta dei componenti ed alla composizione delle commissioni, per contrasto con l'art. 108, n. 2, Costituzione; degli artt. 25, 26 e 40, relativi alla impugnativa delle decisioni delle commissioni di 2^o grado, per contrasto con gli artt. 3, 24, 76, 111 c. 2, Costituzione; dell'art. 35, relativo alla istruzione probatoria, per contrasto con gli artt. 3, 24 Costituzione; dell'art. 43, u.c., relativo alle controversie pendenti, per contrasto con gli artt. 3, 24 Costituzione).

Corte Cost., 3 agosto 1976, n. 215 - Imp. dir. erar., 1976, 169.

39. - Commissioni tributarie - Impugnazione dell'ufficio imposte - Sottoscrizione da parte di capo reparto in vece del titolare - Validità in relazione alle norme previgenti alla riforma tributaria.

Accertamento sintetico - Motivazione - Obbligo ai sensi art. 37 T.U. 645/1958 - Contenuto ed estensione.

Autorità giudiziaria - Competenza - Interpretazione testuale di un atto di accertamento - Sussiste - Fattispecie in tema di motivazione dell'accertamento.

certamento e di applicazione delle penalità - Ricorso per Cassazione contro il giudizio di fatto viziato da errori logici o di diritto - Ammissibilità. Autorità giudiziaria - Estimazione - Accertamento sulla esistenza di spesa detraibile - È questione di estimazione semplice.

In relazione alle norme previgenti alla riforma tributaria, nei giudizi avanti alle commissioni tributarie un atto di impugnazione dell'ufficio imposte dirette doveva ritenersi validamente proposto anche se firmato, in luogo del titolare dell'ufficio, da capo reparto.

Anche l'accertamento sintetico *ex art. 37, 2º comma, del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645*, esige l'obbligo di motivazione; e questo può considerarsi assolto quando il contribuente venga posto in grado di conoscere la pretesa fiscale in tutti i suoi elementi essenziali ai fini di una efficace contestazione sull'*an ed il quantum*.

Rientra nella competenza istituzionale dell'autorità giudiziaria ordinaria la interpretazione testuale di un atto amministrativo: ne segue che può il giudice ordinario stabilire se l'accertamento tributario sia o meno sufficientemente motivato e se, con la formula «penalità come per legge», l'ufficio abbia inteso o meno applicare al contribuente la penalità di cui sarebbe stata passibile la pretesa tributaria. Essendosi, peraltro, in presenza di questione di fatto, il relativo apprezzamento è sottratto al sindacato di legittimità della Suprema Corte sempre che risulti giustificato da una motivazione adeguata ed esente da vizi logici ed errori di diritto.

L'accertamento sulla esistenza di una spesa detraibile ai fini della determinazione del reddito imponibile costituisce questione di semplice estimazione.

Cass., Sez. I, 23 settembre 1976, n. 3162 - Imp. dir. erar., 1976, 240.

40. - Condono *ex art. 11 D.L. 5 novembre 1973, n. 660 - Ripetizione - Tributi pagati prima della domanda di condono - Irripetibilità.*

L'art. 11, 2º comma, del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, sul condono in materia tributaria, produce l'effetto — si come era espressamente stabilito all'art. 6 della precedente legge di condono 23 dicembre 1966, n. 1139, dichiarato costituzionalmente legittimo con sentenza della Corte Costituzionale 8 luglio 1975, n. 185 — che non può farsi luogo a rimborso di somme già legittimamente pagate prima della richiesta di condono.

Cass., Sez. I, 1 ottobre 1976, n. 3201 - Imp. dir. erar., 1976, 275.

41. - Commissioni tributarie - Competenza della Commissione centrale - È di estimazione complessa per le norme previgenti al D.P.R. n. 636 del 1972.

Dichiarazione dei redditi - Omissione - Mancata indicazione degli elementi attivi e passivi - Sussistenza.

R.m. - Applicazione per omessa dichiarazione di contribuente in tassa - Presunzione di aumento del 10 % del reddito del precedente periodo d'imposta - Non esclude un maggior reddito nel caso di accertamento dell'ufficio.

In relazione alle norme previgenti al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, la commissione centrale non ha una competenza di legittimità al pari della corte di cassazione, ma, al pari dei giudici ordinari di merito per quanto attiene alla materia tributaria, una competenza di estimazione complessa.

Deve considerarsi giuridicamente inesistente, e pertanto omessa, una dichiarazione dei redditi che non contenga la indicazione specifica degli elementi attivi e passivi necessari per la determinazione del reddito imponibile ponendo così l'ufficio in grado di non poter procedere al relativo accertamento,

L'art. 123 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, postula la presunzione assoluta che il contribuente già in tassa non ha presentato la dichiarazione per aver conseguito nel periodo d'imposta un reddito pari a quello del precedente periodo, aumentato del 10%; e l'imponibile così determinato *ex lege* può essere superato qualora l'ufficio proceda ad accertamento.

Cass., Sez. I, 4 ottobre 1976, n. 3235 - Imp. dir. erar., 1976, 277.

- 42. - Notificazioni a persone giuridiche - Luogo di consegna - Sede legale e azienda ubicati in un unico complesso edilizio con diverso indirizzo - Consegnare nell'azienda e non nella sede - Nullità della notifica - Sussiste - Dichiarazione di addetto alla sede del consegnatario - Irrilevanza. Notificazioni a persone giuridiche - Consegnare a persona addetta alla sede - Mancata attestazione nella relata dell'assenza del rappresentante legale o della persona incaricata di ricevere l'atto - Nullità della notifica - Sussiste. Notificazioni a persone giuridiche - Dichiarazione del consegnatario di essere « persona addetta alla sede » - Prova contraria - Ammissibilità - Attestazione del messo di avere ricevuto la dichiarazione - Impugnazione con querela di falso. Notificazioni a persone giuridiche - Consegnare a portiere dello stabile della sede legale - Nullità della notifica - Sussiste.**

Ai fini dell'applicazione dell'art. 145, 1º comma, c.p.c. per « sede » deve intendersi la sede legale, cioè il luogo ove si dirige l'azienda nel suo aspetto amministrativo, oltre che produttivo. Pertanto, se aziende e sede sociale di società con personalità giuridica si trovano in unico complesso edilizio con diversi indirizzi indicati nell'atto, non può ritenersi valida la notifica che risulti eseguita all'indirizzo dell'azienda anziché in quello della sede sociale. Né acquista rilevanza la circostanza che il consegnatario abbia dichiarato di essere « addetto alla sede » dovendosi, per la inosservanza del luogo di notificazione, intendere che il consegnatario sia persona addetta alla sede di produzione dell'azienda e non già di quella legale.

Ai sensi del citato art. 145 il messo può consegnare l'atto a persona addetta alla sede solo quando abbia accertato l'assenza in loco del rappresentante o della persona incaricata di ricevere la notifica; in difetto di attestazione nella relata la notifica non può ritenersi eseguita.

La dichiarazione resa al messo di essere « persona addetta alla sede » — il cui rischio grava su colui che la notifica ha richiesto e non già su colui che la riceve o dovrebbe riceverla — può essere vinta con prova contraria, mentre è soggetta a querela di falso l'attestazione del messo di avere ricevuto la predetta dichiarazione di qualifica.

Ai sensi del citato art. 145 non può ritenersi valida la notifica eseguita con consegna dell'atto al portiere dello stabile della sede legale perché il portiere non è né rappresentante legale, né persona incaricata a ricevere le notificazioni o addetta alla sede.

Comm. Centr., Sez. XVIII, 9 ottobre 1975, n. 11774 - Imp. dir. erar., 1976, 304.

- 43. - Redditi occasionali - Accertamento se un reddito è continuativo od occasionale - È questione di estimazione semplice - Difetto di giurisdizione del giudice ordinario - Sussistenza in relazione alle norme previgenti al D.P.R. 636/1972. Autorità giudiziaria - Competenza in relazione alle norme previgenti al D.P.R. 636/1972 - Annullamento di decisione di commissione tributaria - Ammissibilità solo per inesistenza della decisione.**

L'accertare se determinati redditi siano il prodotto di un'attività svolta dal contribuente in via normale e ordinaria o siano stati, al contrario, da lui

conseguiti occasionalmente ed eccezionalmente, è il risultato di una indagine di fatto che, non involgendo alcuna questione di interpretazione e di applicazione di norme giuridiche, rientra nella semplice estimazione dei redditi. Ne segue che, per fattispecie decisa prima della entrata in vigore del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, la questione esula dalla competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria.

Atteso il principio — previgente al citato D.P.R. n. 636 del 1972 — della autonomia del procedimento giudiziario da quello delle commissioni tributarie, il giudice ordinario aveva il potere di annullare la pronuncia della commissione solo quando questa fosse stata del tutto inesistente e non anche quando risultasse viziata da *errores in procedendo*.

Cass., Sez. Un., 16 ottobre 1976, n. 3507 - Imp. dir. erar., 1976, 289.

IV. - ESECUZIONE E RISCOSSIONE

44. - I.G.E. - Cause tributarie - Nozione - Competenza per materia e per territorio del tribunale - Contestazione sulla pignorabilità dei mobili oggetto di esecuzione forzata da parte dell'ufficio registro - Dà luogo a causa tributaria - Domanda di sospensione del procedimento coattivo di riscossione delle imposte indirette - Giurisdizione del giudice ordinario - Non sussiste.

Sono cause tributarie, devolute in primo grado, alla competenza per materia del Tribunale, ed alle quali si applica il principio del foro erariale ai fini della determinazione della competenza per territorio del Tribunale stesso, tutte le controversie che si svolgono tra la Finanza ed il soggetto passivo di imposta, tanto in sede di cognizione che di esecuzione, come nella specie, in cui si fa valere in via giudiziale l'impignorabilità, ai sensi della legge 8 maggio 1971, n. 302, dei beni mobili assoggettati ad esecuzione fiscale, da parte di un Ufficio del Registro, per infrazione alla legge sull'IGE.

Il giudice ordinario è carente di giurisdizione a conoscere della domanda di sospensione del procedimento coattivo di riscossione delle tasse ed imposte indirette sugli affari (nella specie, dell'IGE).

Cass., Sez. Un., 5 luglio 1975, n. 2621 - Riv. leg. fisc., 1976, 181.

45. - Imposte dirette - Riscossione - Iscrizione a ruolo - Sopravvenuto diritto al rimborso per riconosciuta esenzione - Sgravio ex art. 198 T.U. n. 645 del 1958.

Il riconoscimento comunque avvenuto da parte dell'ufficio della erroneità di una iscrizione a ruolo è sufficiente a dare fondamento alla domanda di ripetizione dell'indebito, senza che al contribuente possa opporsi la decadenza per mancata tempestiva impugnazione del ruolo, posto che tale decadenza non solo non vale a distruggere tale riconoscimento, ma neppure può fornire una insussistente causa al pagamento non dovuto, né creare retroattivamente una obbligazione che non è mai esistita.

Pertanto, riconosciuto dall'Amministrazione il diritto del contribuente al beneficio dell'esenzione a decorrere da una determinata data, non può essere negato il rimborso delle imposte *medio tempore* pagate solo perché la domanda di esenzione ed il conseguente ricorso contro il ruolo sono stati presentati oltre i termini di cui all'art. 188 del T.U. n. 645 del 1958, in quanto l'Amministrazione deve procedere allo sgravio, ai sensi dell'art. 198, T.U. medesimo, entro i limiti della prescrizione decennale.

Comm. Centr., Sez. XVI, 31 ottobre 1975, n. 13370 - Boll. tribut. inform., 1977, 217.

- 46. - Riscossione - Esecuzione esattoriale mobiliare nei confronti di un soggetto - Esercizio, da parte di altro soggetto, della stessa attività dell'esecutato nei locali di quest'ultimo - Presunzione di acquisto dell'azienda dell'esecutato, *ex art. 197, 4^o comma, T.U. n. 645 del 1958* - Coobbligazione per il pagamento delle imposte dovute dall'esecutato - Sussiste - Opposizione all'esecuzione esattoriale da parte del coobbligato *ex artt. 615 a 618 c.p.c.* - Carenza di giurisdizione del giudice ordinario - Sussiste - Esperibilità di altri rimedi.**

Chi esercita, nei locali prima occupati da un contribuente sottoposto ad esecuzione esattoriale, la stessa attività già svolta da costui, è da considerare, in forza della presunzione *iuris tantum* di cui al 4^o comma dell'art. 197 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, acquirente dell'azienda di quel contribuente esecutato e, come tale, coobbligato al pagamento dell'imposta di R.M. da quest'ultimo dovuta, con la conseguenza che l'opposizione da lui promossa *ex artt. 615-618 c.p.c.*, nella veste di coobbligato, avverso il pignoramento esattoriale mobiliare, non può essere conosciuta dal giudice ordinario per carenza di giurisdizione (*ex art. 209, 2^o comma, T.U. 29 gennaio 1958, n. 645*), mentre il detto coobbligato può proporre solamente ricorso all'Intendenza di Finanza, salvo ad sperire azione giudiziaria contro l'esattore dopo il compimento dell'esecuzione esattoriale, ai soli fini del risarcimento danni.

Cass., Sez. Un., 6 dicembre 1975, n. 4045 - Riv. leg. fisc., 1976, 415.

- 47. - Imposte di consumo - Cumulabilità dell'indennità di mora *ex art. 45 T.U. n. 1175 del 1931* con gli interessi di mora *ex legge n. 29 del 1961* - Non si verificava prima della legge n. 388 del 1967 - Ingunzione fiscale - Vale come atto di costituzione in mora - Operatività anche in caso di opposizione giudiziaria - Conclusione del relativo giudizio - Decorrenza degli interessi di mora dalla inguinzione fiscale - Esclusione della necessità di un nuovo atto di accertamento e liquidazione del tributo.**

Prima che la legge 18 maggio 1967, n. 388, abbia esteso con effetto innovativo alle imposte di consumo la disciplina degli interessi moratori contenuta nella legge 26 gennaio 1961, n. 29, e riguardante le tasse e le imposte indirette sugli affari, è da escludersi che, nell'ambito delle dette imposte di consumo, l'indennità di mora *ex art. 45 T.U. 14 settembre 1931, n. 1175*, fosse cumulabile con gli interessi di mora di cui alla predetta legge 26 gennaio 1961, n. 29.

L'inguinzione fiscale (nella specie, per imposta di consumo sui materiali impiegati in opere stradali) vale in ogni caso come atto di costituzione in mora, la cui efficacia permane anche se contro di essa venga proposta opposizione giudiziaria, per cui, ove il relativo giudizio si conclude con la riduzione del *quantum* d'imposta richiesto con l'inguinzione opposta, è da ritenere che il termine di pagamento agli effetti della mora decorre dalla data della inguinzione stessa, senza che all'uopo sia necessario che l'ente impositore proceda ad un nuovo atto di accertamento e di liquidazione dell'imposta.

Cass., Sez. I, 1^o giugno 1976, n. 1975 - Riv. leg. fisc., 1976, 2011.

- 48. - Canoni di godimento di beni demaniali - Non hanno natura tributaria - Opposizioni giudiziarie contro le inguinzioni di pagamento di tali canoni - Competenza territoriale del tribunale - Non è quella del foro erariale.**

I canoni per il godimento di beni demaniali (nella specie, miniera) costituiscono il corrispettivo dell'uso di tali beni e non hanno natura di tasse, onde

le opposizioni giudiziarie avverso le ingiunzioni di pagamento di tali canoni, emesse ai sensi del T.U. 14 aprile 1910, n. 639, sono conosciute dal tribunale del luogo in cui ha sede l'ufficio che ha emesso l'ingiunzione (e, quindi, non si rende applicabile la regola del foro erariale).

Cass., Sez. I, 22 luglio 1976, n. 2897 - Riv. leg. fisc., 1976, 1860.

49. - Imposte dirette - Riscossione - Versamenti diretti - Mancata indicazione nel modulo di versamento del numero del contribuente - Costituisce violazione ex art. 94 D.P.R. n. 602 del 1973 - Sanzione - Applicabilità.

L'omessa indicazione nella distinta di versamento diretto o nel modulo di conto corrente postale per il versamento diretto, del numero del contribuente, costituisce violazione sanzionata dall'art. 94 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, poiché il contribuente è obbligato all'osservanza di eseguire i versamenti in conformità dei moduli predisposti con decreto ministeriale.

Comm. trib. 1° grado Frosinone, 2 ottobre 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 141.

V. - DIRITTO PENALE FINANZIARIO

50. - Tabacchi - Tabacchi esteri - Monopolio dello Stato - Questione di legittimità costituzionale in riferimento al principio della libertà dell'iniziativa economica - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestazione infondata, in relazione agli artt. 41 e 43 Costituzione, la questione di legittimità costituzionale degli artt. 45 s. legge 17 luglio 1942, n. 907, e successive modifiche contenute nella legge 3 gennaio 1951, n. 27, in quanto la riserva monopolistica allo Stato dell'impresa di fabbricazione in Italia, su licenza straniera, di importazione e di vendita dei tabacchi esteri lavorati (il monopolio di coltivazione, importazione e vendita del tabacco greggio è stato abolito con D.L. 30 novembre 1970, n. 870), non è diretta a soddisfare esigenze essenziali della generalità dei cittadini o, comunque, non ha carattere di preminente interesse generale, non presenta cioè quei requisiti che giustificano di limitare la libertà d'iniziativa economica costituzionalmente garantita.

Non sembra infatti che la finalità del monopolio possa ravvisarsi nella tutela della salute pubblica, giacché la salute pubblica potrebbe essere tutelata da interventi volti a ridurre l'uso del tabacco e non da norme che mirano invece a diffonderlo, sicché deve ritenersi che il monopolio sia necessariamente predisposto ai fini fiscali i quali per sé soli, non pare possano giustificare la legittimità.

Cass., Sez. III, 24 maggio 1974 - Cass. pen., Mass. ann., 1976, 630.

51. - Violazione delle leggi finanziarie - Procedura per oblazione - Spese del procedimento - Determinazione - Mancanza del provvedimento del giudice - Questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Costituzione - Manifesta infondatezza.

È manifestamente infondata, in relazione all'art. 3 Costituzione, la questione di legittimità costituzionale dell'art. 48 legge 7 gennaio 1929, n. 4, proposta sotto il profilo che sarebbe impossibile l'oblazione in quanto la legge non

prevede un apposito provvedimento del giudice che condanni al pagamento delle spese.

Cass., Sez. III, 10 gennaio 1975 - Cass. pen., Mass. ann., 1976, 994.

52. - Contrabbando - Confisca - Limite dell'appartenenza della cosa a persona estranea al reato - Mezzi di trasporto.

L'art. 161 legge doganale, dopo aver disposto, al 1° comma, che «nei casi di contrabbando è sempre ordinata la confisca delle cose che servirono o furono destinate a commettere il reato e delle cose che ne sono l'oggetto, ovvero il prodotto ed il profitto», col limite, quando appartengono a persona estranea al reato, che alla stessa sia imputabile almeno un difetto di vigilanza (Corte Cost., 9 luglio 1974, n. 229), aggiunge al 2° comma che, se si tratta di mezzi di trasporto appartenenti a persona estranea al reato, si applicano le disposizioni di cui all'art. 240 c.p.

Il fondamento dell'art. 116 è, quindi, duplice: da un lato, in deroga alla disciplina generale in tema di confisca, esso non tutela il diritto del terzo proprietario della merce contrabbandata, allo scopo di evitare facili collusioni con il contrabbandiere; dall'altro, esclude la confisca dei mezzi di trasporto, in considerazione della possibile iniquità del sequestro e della confisca dei mezzi medesimi, forniti dal proprietario non responsabile del contrabbando.

La norma è, inoltre, integrata dall'art. 110, 1° comma, che, al fine di non indebolire eccessivamente la repressione, controbilancia l'influenza negativa della tutela del terzo estraneo, con il configurare l'uso del mezzo altrui, come circostanza aggravante.

Cass., Sez. III pen., 7 febbraio 1975 - Cass. pen., Mass. ann., 1976, 951.

53. - Finanze e tributi - Olii minerali - Trasporto di olii combustibili o carburanti senza certificato di provenienza - Pagamento della imposta allatto dell'estrazione dal deposito - Sussistenza del reato - Ratio dell'incriminazione.

Il delitto di cui agli artt. 5 e 15 legge 2 luglio 1957, n. 474, consistente nel trasporto di olii minerali combustibili o carburanti senza certificato di provenienza, o con certificato scaduto, falso od alterato ha quale *ratio legis* la necessità di permettere il continuo ed ininterrotto controllo di ogni movimento della merce che, per la sua fungibilità, non consente, fuori del deposito di estrazione, la prova della sua identità.

Cass., Sez. III pen., 5 marzo 1976 - Giust. pen., 1977, II, 53.

VI. - IMPOSTE DIRETTE

54. - Imposte dirette - Condono - Applicazione dell'art. 4 legge n. 823 del 1973 - Modalità.

Ai fini della definizione del reddito per il 1973 la maggiorazione del 10 per cento va operata sul reddito dichiarato poiché nel momento stesso in cui l'Ufficio prende il reddito dichiarato per il 1972 come base per la determinazione automatica accetta il reddito stesso come valido e conseguentemente nel medesimo istante tale reddito può considerarsi definito.

Comm. trib. 1° grado Sanremo, 12 luglio 1976 - Boll. trib. inform., 1977, 63.

55. - Imposte dirette - Zone depresse del centro-nord d'Italia - Nuove iniziative per la produzione di servizi, oltre che di beni - Messa in funzione dei relativi impianti entro tre anni dall'entrata in vigore della legge n. 614 del 1966 - Esenzione decennale ex art. 17, 2° comma, detta legge n. 614 del 1966 - Si applica anche se la zona non è più considerata deppressa.

L'esenzione decennale da ogni imposta diretta sul reddito di cui all'art. 8 della legge 29 luglio 1957, n. 635, si rende applicabile, ai sensi del 2° comma dell'art. 17 della legge 22 luglio 1966, n. 614, in presenza delle altre condizioni all'opoco prescritte, a favore delle norme iniziative per la produzione, non solo di beni, ma anche di servizi (nella specie, autotrasporti), i cui impianti entrano in funzione entro tre anni dalla entrata in vigore della citata legge n. 614 del 22 luglio 1966, n. 614, in una zona del Centro-Nord d'Italia, anche se questa, già economicamente deppressa, non sia più considerata tale a mente della nuova legge.

Comm. Centr., Sez. II, 15 gennaio 1975, n. 428 - Riv. leg. fisc., 1976, 325.

56. - R.M. - Zone depresse del centro-nord - Azienda di autotrasporti - Esenzione ex art. 8 legge n. 635/1957 - Compete.

L'art. 8 della legge 29 luglio 1957, n. 635, nell'accordare l'esenzione decennale alle nuove aziende produttrici, non discrimina tra aziende produttrici di beni e aziende produttrici di servizi e l'esenzione compete anche alle aziende che svolgono attività normale, come quelle esercenti autotrasporti.

Comm. Centr., Sez. IV, 9 febbraio 1976, n. 1920 - Boll. tribut. inform., 1977, 143.

57. - Imposte dirette - Zone depresse del centro-nord d'Italia - Annullamento da parte della centrale di decisione della Commissione provinciale con rinvio ad altra Commissione - Natura giurisdizionale della relativa decisione - Impugnabilità per Cassazione - Azienda di ristorante - Ha carattere di piccola industria oppure di impresa artigiana - Esenzione decennale ex art. 8 legge n. 635 del 1957 - Compete.

La decisione, con cui la Commissione centrale ha annullato la pronuncia della Commissione provinciale dinanzi ad essa impugnata, con rinvio ad altra sezione della Commissione stessa, per il riesame della controversia, riveste natura giurisdizionale, ha contenuto decisorio e produce effetti definitivi, per cui può formare oggetto di ricorso per Cassazione ex art. 111 Costituzione.

Una «nuova» azienda di ristorante sorta in una località economicamente deppressa del Centro-Nord d'Italia è da ammettere al beneficio della esenzione decennale da ogni tributo diretto sul reddito di cui all'art. 8 della legge 29 luglio 1957, n. 635, allorché risulti che tale azienda non abbia natura commerciale nel senso che si limita ad una mera attività di intermediazione nella circolazione dei beni, ma sia qualificabile come «piccola industria», in quanto sia sede di un'impresa di somministrazione, in cui confluisc e viene servito, con mezzi idonei ed in locali adatti, l'*opus* risultante dalla trasformazione della materia prima (derrate) in prodotto finito e pronto per il consumo (vivande) mercé un'organizzazione aziendale dotata di mezzi tecnici e mano d'opera qualificata, oppure come «impresa artigiana», allorché si tratti di modesto esercizio (osteria, trattoria e simili) la cui gestione è svolta direttamente dal titolare mediante un'attività professionale organizzata prevalentemente con il lavoro proprio e dei componenti della famiglia.

Cass., Sez. I, 8 giugno 1976, n. 2089 - Riv. leg. fisc., 1976, 1949.

58. - Imposte in genere - Accertamento - Avviso di accertamento - Notifica - Irreperibilità del destinatario - Deposito nella casa comunale - Affissione all'albo del comune dell'avviso di deposito - Omissione - Nullità della notifica.

Nel caso di irreperibilità del contribuente, qualora sia stata omessa l'affissione dell'avviso di deposito all'albo del Comune, è nulla la notifica dell'avviso di accertamento effettuata mediante il solo deposito dell'atto nella casa comunale.

Comm. trib. Centr., Sez. VII, 14 gennaio 1976, n. 16124 - Leg. e giur. trib., 1977, 137.

59. - Imposte dirette - Dichiarazione dei redditi - Errore di diritto - Efficacia invalidante - Esclusione.

Imposte dirette - Dichiarazione dei redditi viziata da errore, per l'indicazione, tra le poste attive, di dividendi esteri non imponibili - Accertamento dell'ufficio con riprese analitiche - Rettifica dell'errore - Ammissibilità ove non si determini un reddito inferiore al dichiarato.

È ben noto che eventuali specifiche rilevanze invalidanti possono essere riconosciute agli errori «materiali» o — al limite — agli errori «di fatto»; mai, o ben difficilmente, l'ordinamento attribuisce effetti invalidanti agli errori «di diritto» contenuti negli atti dichiarativi e di volontà.

Anche quando è certo e documentato che determinati proventi non concorrono alla formazione del reddito imponibile, la determinazione reddituale trova limite invalicabile nell'entità finale e globale espressa nella dichiarazione dei redditi.

Comm. trib. 2º grado Milano, 10 marzo 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 63.

60. - R.M. - Dichiarazione analitica - Questionario - Omessa risposta su punti essenziali per la determinazione del reddito - Accertamento induttivo ex art. 118 T.U. del 1958, n. 645 - Legittimità.

L'accertamento induttivo del reddito d'impresa è legittimo non soltanto quando il contribuente abbia omesso di tenere regolarmente le scritture contabili obbligatorie, ma anche quando non abbia risposto in modo esauriente al questionario inviatogli, che costituisce un istituto integrativo della dichiarazione attraverso il quale l'Amministrazione tende ad acquisire elementi in possesso del contribuente ma non rilevabili dalla dichiarazione, nonché ad acquisire prove a sostegno degli elementi indicati nella dichiarazione stessa.

Comm. Centr., Sez. XIX, 29 marzo 1976, n. 4632 - Boll. tribut. inform., 1977, 66.

61. - Imposta complementare - Determinazione del reddito complessivo - Presunta infedele dichiarazione del reddito di fabbricati - Accertamento sintetico ex art. 137 del T.U. n. 645 del 1958 - Legittimità.

Nel caso in cui l'importo del reddito dei fabbricati risultante dalla dichiarazione si dimostri decisamente inadeguato al valore corrente degli affitti, deve ritenersi fondato, in linea di principio, l'accertamento sintetico operato ai sensi dell'art. 137 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. trib. 1º grado Milano, 26 luglio 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 143.

62. - Ritenuta d'acconto - Prestazioni artistiche rese da un complesso orchestrale - Sono soggette alla ritenuta ex artt. 128 e 143 T.U. n. 645 del 1958 a cura dell'organizzazione degli spettacoli.

Le prestazioni artistiche rese da un complesso orchestrale si inquadranano nella figura giuridica della *locatio operis* e riguardano l'affidamento al complesso stesso di un *opus*, per cui sui due terzi dell'importo dei compensi che vengono corrisposti agli orchestrali sotto qualsiasi forma (e, quindi, anche sotto forma societaria) deve essere operata la ritenuta d'acconto, ai sensi del combinato disposto degli artt. 128 e 153 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, a cura dell'impresario che organizza gli spettacoli.

Comm. Centr., Sez. XII, 7 maggio 1975, n. 6442 - Riv. leg. fisc., 1976, 1885.

63. - I.R.P.E.F. - Segretario della Commissione provinciale tributaria - Svolgimento delle relative funzioni - Dà luogo ad un rapporto di pubblico impiego - Controversia su pretese retributive relative a tale rapporto - Giurisdizione del giudice amministrativo - Sussiste.

Lo svolgimento, in modo continuo ed interrotto, delle funzioni di segretario della Commissione provinciale di appello delle imposte dirette e indirette, in esecuzione delle istruzioni e degli ordini impartiti dall'Intendente di finanza e dal Presidente capo della Commissione stessa, e verso un corrispettivo determinato in base al numero delle pratiche definite, concretizza un rapporto di pubblico impiego, alla cui esistenza non possono opporsi il difetto dell'atto formale di nomina dell'interessato e assenza di stabilità del rapporto stesso, per cui una controversia riguardante pretese retributive concernenti quel rapporto, rientra nella giurisdizione del giudice amministrativo, ai sensi dell'art. 29, n. 1, del R.D. 26 giugno 1924, n. 1054, e non in quella del giudice del lavoro, ex art. 409 c.p.c., nel testo approvato dalla legge 11 agosto 1973, n. 533.

Cass., Sez. Un., 8 maggio 1976, n. 1614 - Riv. leg. fisc., 1976, 1934.

64. - R.M. - Finanziamento ad una società di capitali da parte dei propri soci - Esenzione ex art. 18 legge n. 408 del 1949 sugli interessi presuntivamente prodotti - Non compete in mancanza di prova legale sulla preordinata destinazione delle somme per l'investimento in acquisto di aree per la costruzione di case di abitazione non di lusso - Applicazione della presunzione di fruttuosità degli interessi ex art. 86 T.U. n. 645 del 1958 - Legittimità.

Un finanziamento concesso ad una società di capitali dai propri soci non può godere dei benefici fiscali di cui all'art. 18 della legge 2 luglio 1949, n. 408 (esenzione dall'imposta di R.M. sugli interessi presuntivamente prodotti), sotto il profilo che le relative somme siano state totalmente investite, entro il termine di quattro anni, per l'acquisto di aree da destinare alla costruzione di case di abitazione non di lusso, allorché di tale preordinata ed effettiva destinazione non sia stata fornita alcuna prova mediante menzione esplicita di esso in un atto pubblico o scrittura privata regolarmente registrata, per cui, in mancanza di detta prova legale, è legittimo presumere che le somme oggetto dei finanziamenti in parola siano state produttive di interessi ai sensi dell'art. 86 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 (a nulla rilevando che nelle scritture private della società non fossero stati registrati interessi passivi corrisposti ai soci), che vanno quindi, assoggettati all'imposta di R.M. di categ. A.

Comm. Centr., Sez. XII, 15 maggio 1975, n. 6880 - Riv. leg. fisc., 1976, 1892.

- 65. - R.M. - Ricognizione di debito garantito da cambiali e da ipoteca - Mancata indicazione della causa - Non è mutuo - Presunzione di fruttuosità di interessi - Esclusione computo nella somma indicata nelle cambiali dei relativi interessi - Realizzazione dell'intero importo indicato nelle cambiali - Tassazione degli interessi commisurati a tale intero importo - Quando è legittima - Mutuo - Rinunzia espressa dal mutuante agli interessi - Presunzione di fruttuosità degli interessi - Non è fondata - Esperienza di procedura esecutiva per il recupero di un credito - Incapienza - Non esclude un successivo recupero del credito e degli interessi - Sospensione della iscrizione a ruolo dell'imposta sugli interessi ex art. 64 R.D. n. 4421 del 1877 - Fino a quando opera.**

L'atto portante ricognizione di un debito coperto da cambiali e garantito da ipoteca non può, in mancanza della indicazione della causa del debito, essere qualificato come mutuo, tanto più se risulti che la stipula di tale atto venne provocata dalla necessità del creditore, rimasto esposto verso alcune banche per debiti accessi nell'interesse dell'altra parte, di garantirsi verso quest'ultima per il recupero delle somme, del cui pagamento egli era rimasto responsabile verso le banche stesse. Ne deriva che l'atto in questione non può, per la mera indicazione dell'esistenza di un rapporto di credito, considerarsi fruttifero di interessi da assoggettare all'imposta di R.M. cat. A.

Gli interessi su crediti cambiari vengono di solito computati nella somma rappresentata nei titoli, per cui occorre stabilire, sia pure in modo presuntivo, quanta parte dell'importo delle cambiali è imputabile ad interessi, al fine di poter applicare su questi ultimi la corrispondente imposta di R.M. cat. A; il soggetto che ha presuntivamente realizzato l'intero importo indicato in alcune cambiali da lui girate, non può essere assoggettato all'imposta di R.M. di cat. A per gli interessi commisurati a tale intero importo, allorché sia da tenere che una quota parte di quest'ultimo rappresenti interessi e non capitale.

È illegittima la decisione della Commissione provinciale che ha ritenuto fondata la presunzione di fruttuosità di interessi con riguardo ad un atto di mutuo, in base solo alla considerazione della forte entità del credito e della lunga rateazione concessa, senza tener conto che in tale atto era prevista la rinunzia espressa dal mutuante agli interessi e che la Finanza non aveva impugnato l'atto stesso per simulazione.

Un creditore che sia rimasto incapiente nella procedura giudiziaria intentata per il recupero del suo credito, non può escludersi che possa recuperare quest'ultimo, oltre che i relativi interessi (la cui cessazione viene dimostrata ex art. 129 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645), onde l'iscrizione a ruolo dell'imposta di R.M. accertata sui detti interessi va sospesa, ai sensi dell'art. 64 R.D. 24 agosto 1877, n. 4021, fino all'esito della procedura esecutiva, mentre, in caso di incapienza del credito, l'imposta anzidetta non è neppure dovuta.

Comm. Centr., Sez. I, 24 settembre 1975, n. 11101 - Riv. leg. fisc., 1976, 1902.

- 66. - R.M. - Plusvalenze immobiliari - Operazione speculativa - Caratteristiche.**

Le plusvalenze per realizzo di beni patrimoniali non relativi all'impresa sono tassabili soltanto se conseguenti ad operazione speculativa, che è da escludersi nel caso che la vendita segua dopo un lungo periodo di tempo, perché elemento peculiare e fondamentale di ogni attività speculativa, è il rapido svolgimento, nel tempo, di operazioni volte a rilevarne un utile; mentre, in contrario, il lungo decorso del tempo, almeno nella sua normale apprensione, con la cristallizzazione di ogni interesse e con l'assestamento del cespite nel patrimonio, porta a configurare più una operazione a carattere conservativo del patrimonio, che speculativa.

Comm. Centr., Sez. XIX, 17 novembre 1975, n. 14216 - Boll. tribut. inform., 1977, 220.

67. - R.M. - Interessi presunti su mutuo cambiario - Prova contraria alla presunzione - Deve essere fornita dal contribuente.

R.M. - Interessi presunti - Prova contraria - Quietanza di pagamento - Non è tale.

Data la naturale fruttuosità del denaro, nel caso di presunzione *ex art. 86* del T.U. n. 645 del 1958, di interessi su mutuo cambiario, la prova contraria deve essere fornita dal contribuente alla Commissione tributaria e non viceversa.

Non costituisce prova contraria alla presunzione di interessi su mutuo cambiario l'esibizione delle quietanze rilasciate ai debitori, poiché queste provano la restituzione del capitale, ma non hanno nessuna idoneità a comprovare che non vi fu mai alcuna corresponsione di interessi dal tempo in cui i rapporti di mutuo vennero posti in essere.

Comm. Centr., Sez. VII, 19 gennaio 1976, n. 604 - Boll. tribut. inform., 1977, 142.

68. - R.M. - Avviamento - È connaturato all'azienda - Realizzo dell'avviamento - Presuppone l'esistenza dell'azienda.

L'avviamento è un elemento costitutivo o una qualità essenziale dell'azienda, che esiste sin dal momento in cui l'azienda è costituita ed è idonea a produrre profitti; ma il lucro che fa sorgere l'avviamento presuppone l'esistenza dell'azienda. Pertanto non è configurabile il realizzo dell'avviamento per vendita di immobile già adibito ad albergo se al momento della vendita l'azienda era cessata.

Comm. Centr., Sez. VII, 2 febbraio 1976, n. 1784 - Boll. tribut. inform., 1977, 382.

69. - R.M. - Determinazione del reddito - Momento rilevante delle entrate - È quello della riscossione e non quello dell'accertamento.

Presupposto dell'imposta di ricchezza mobile è la produzione di un reddito netto, in denaro o in natura, che può ritenersi acquisito, anche dai soggetti tassabili in base a bilancio, dal momento in cui le entrate siano state realizzate con l'effettiva riscossione e non da quello in cui siano state accertate.

Comm. Centr., Sez. III, 3 aprile 1976, n. 4896 - Boll. trib. inform., 1977, 219.

70. - R.M. - Ospedali civili - Avanzi di gestione - Non rientrano nella nozione di reddito - Intassabilità.

I proventi netti degli ospedali civili non rientrano nella nozione di reddito tassabile con imposta di ricchezza mobile in quanto hanno il vincolo legale di destinazione che toglie loro il carattere di ricchezza autonoma destinabile a processi produttivi nuovi ed attribuendogli quello di mezzi finanziari impegnati obbligatoriamente nella realizzazione continuativa della medesima attività che è considerata necessaria e che presuppone la stabilità della organizzazione ospedaliera operante sotto la vigilanza e secondo le direttive dell'autorità amministrativa.

Comm. Centr., Sez. III, 10 aprile 1976, n. 5322 - Boll. tribut. inform., 1977, 219.

71. - R.M. - Redditi di lavoro subordinato - Tassazione di rivalsa - Cumulo con altri redditi di lavoro percepiti *aliunde* - Obbligo - Sussiste.

Il sistema di pagamento dell'imposta di R.M. cat. C-2 mediante ritenuta da parte del datore di lavoro e versamento all'erario, comporta il preliminare

cumulo, a cura del datore di lavoro, di tutti i redditi di lavoro percepiti dal dipendente, a qualsiasi titolo, anche da parte di altri datori di lavoro, al fine della liquidazione dell'imposta.

Pertanto, qualora il dipendente non abbia comunicato al proprio datore di lavoro i redditi di lavoro percepiti *aliunde* (nella specie, pensione), è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta dovuta in conseguenza dell'erronea liquidazione operata dal datore di lavoro.

Comm. trib. 1° grado Napoli, 30 aprile 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 67.

72. - R.M. - Detrazioni - Enti tassabili in base a bilancio - Ammortamenti - Mancata registrazione in rendiconto - Detrazione - Inammissibilità.

Anche nei confronti degli enti pubblici tassati in base a bilancio, ai fini della determinazione del reddito di ricchezza mobile, non sono detraibili gli ammortamenti che non siano stati registrati nel rendiconto, ai sensi dell'art. 109 del T.U. n. 645 del 1958.

Cass., Sez. I, 16 novembre 1976, n. 4251 - Boll. tribut. inform., 1977, 142.

73. - Imposta sulle società - Nuova iniziativa turistica realizzata da una società nei territori del Mezzogiorno - Esenzione ex art. 14 legge n. 717 del 1965 - Si applica prescindendo dalle dimensioni dell'iniziativa.

Una società che risulti aver realizzato nei territori del Mezzogiorno una nuova attività nel campo dell'industria turistica, come tale produttiva di servizi, ha diritto all'esenzione dall'imposta sulle società, prevista dall'art. 14 della legge 26 giugno 1965, n. 717, a nulla influendo che le dimensioni di essa siano alquanto ridotte (per limitato apporto di beni e per esiguità del reddito conseguito), posto che la concessione di detta estensione non è in alcun modo condizionata alla presenza di elementi quantitativamente rilevanti.

Comm. Centr., Sez. II, 15 gennaio 1975, n. 432 - Riv. leg. fisc., 1976, 327.

74. - Imposta sulle società - Bilancio di società - Presunzione della sua validità anche agli effetti fiscali - Contraria dichiarazione per far ritenere inesistente il patrimonio sociale dichiarato - Inefficacia ai fini del non pagamento dell'imposta - Saldi attivi di rivalutazione monetaria indicati in bilancio - Fanno parte del patrimonio sociale - Loro tassabilità - È legittimo in ogni caso.

Il bilancio non è mai una vuota espressione contabile, posto che la sua approvazione e pubblicazione gli attribuiscono una presunzione di validità in tutte le sue parti, dal valere anche agli effetti fiscali, per cui ogni altra dichiarazione tendente a far ritenere inesistente il patrimonio dichiarato, essendo in contrasto con le risultanze del bilancio, non è utilizzabile dalla società per dimostrare di non essere tenuta al pagamento dell'imposta sulle società.

Le somme incluse nel bilancio di una società ed indicanti i saldi attivi di rivalutazione monetaria, fanno parte del patrimonio sociale, ed è da assoggettare all'imposta sulle società, indipendentemente dal fatto che riguardi beni dei quali non si ha più la disponibilità ed a nulla rilevando che la società sia inattiva e sia mantenuta in vita per fini contingenti (nella specie, per ottenere la liquidazione dell'indennizzo dei beni sociali che si sono dovuti abbandonare per il passaggio dalla sovranità dei territori, in cui essi beni erano siti, alla Jugoslavia) posto che all'ufficio non è consentito di svolgere alcuna indagine sul contenuto economico dei valori indicati in bilancio.

Comm. Centr., Sez. VIII, 15 gennaio 1975, n. 458 - Riv. leg. fisc., 1976, 329.

75. - Imposta sulle società - Reddito complessivo - Partecipazione in società personale - Quota di partecipazione agli utili - Costituisce componente del reddito complessivo - Mancata percezione degli utili - Irrilevanza.

L'art. 148, lett. *d*) del T.U. n. 645 del 1958, nell'indicare fra le componenti del reddito complessivo, ai fini dell'imposta sulle società le somme percepite a titolo di distribuzione o ripartizione degli utili di società ed associazioni di ogni tipo, ha certamente inteso riferire la distribuzione agli utili delle società personali ed associazioni di ogni tipo, considerando la percezione in senso giuridico-fiscale oltre che letterale.

Pertanto nella determinazione del reddito complessivo rientrano le quote di partecipazione agli utili prodotti dalle società personali partecipate, a nulla rilevando che tale utile non sia stato materialmente riscosso.

Comm. trib. 1° grado Milano, 22 dicembre 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 383.

76. - Imposta complementare - Società di capitali a ristretta base azionaria - Prova della produzione di un reddito distribuibile ai soci quale dividendo - Incombe alla finanza - Tassabilità del socio percipiente il dividendo con l'imposta complementare - Reddito computato a carico di società di capitali a titolo di costi e spese fiscalmente non detraibili - Non è reddito disponibile per i soci - Sua intassabilità.

Incombe all'Ufficio di fornire la prova che una società di capitali a ristretta base azionaria, specie con assoluta prevalenza di un solo socio (ma anche una società di persone), ha prodotto un reddito e che una parte di tale reddito è distribuibile ai soci quale dividendo, così che quest'ultimo possa essere assoggettato all'imposta complementare a carico del socio percipiente.

Il reddito di R.M. di una società di capitali, esiste solo formalmente (giacché è stata creata a copertura dell'esercizio di un'impresa da parte di determinate persone) non può essere considerato come reddito disponibile per i soci della società stessa, allorché sia stato dall'ufficio computato a carico della società a titolo di costi e spese fiscalmente non detraibili, sicché non è tassabile nei riguardi dei soci con l'imposta complementare, ai sensi dell'art. 135 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. Centr., Sez. I, 29 gennaio 1975, n. 1190 - Riv. leg. fisc., 1976, 332.

77. - Imposta complementare - Redditi derivanti da partecipazioni in società per azioni - Presunzione di distribuzione di utile extra-bilancio - Limiti.

Dalla circostanza che una società per azioni abbia definito il reddito in cifra superiore a quella esposta in bilancio non è lecito dedurre che il maggior reddito sia stato effettivamente ripartito tra gli azionisti, se della effettiva percezione non viene data la dimostrazione anche attraverso presunzioni.

Comm. Centr., Sez. VII, 9 febbraio 1976, n. 1928 - Boll. tribut. inform., 1977, 69.

78. - Imposta straordinaria progressiva sul patrimonio - Notifica di accertamento soltanto ad alcuni degli eredi del soggetto passivo - Solidarietà tra i soggetti notificati - Effetti giuridici.

Un accertamento di imposta (nella specie, di quella straordinaria progressiva sul patrimonio) deve ritenersi legittimo ed efficace, anche se notificato soltanto ad alcuni degli eredi del soggetto passivo del rapporto tributario, e,

comportando la solidarietà di carattere sostanziale tra gli eredi notificati o partecipi del giudizio, esclude che il relativo debito d'imposta faccia carico ad essi *pro-quota*.

Cass., Sez. I, 17 maggio 1976, n. 1734 - Riv. leg. fisc., 1976, 1946.

79. - Imposta straordinaria progressiva patrimonio - Società cancellata dal registro delle imprese - Non si estende finché permangono debiti sociali - Azione del creditore della società nei confronti dei soci e nei limiti delle somme da questi riscosse in base alla liquidazione sociale - È identica all'azione esperibile verso la società creditrice - Azione del creditore sociale nei riguardi dei soci della società in base al contratto con cui la società gli aveva venduto un terreno - Competenza territoriale - È quella del *forum contractus* - Prescrizione - Non è autonoma - Privilegio speciale immobiliare dello stato *ex art. 65 T.U. n. 233 del 1950 - Limite temporale ex art. 2771 c.c. - Inapplicabilità - Prescrizione ventennale per non uso - Non si applica ai diritti reali di garanzia - Prescrizione del privilegio dello Stato con riguardo a bene acquistato da terzo - Ha durata ventennale - Decorrenza - Carenza di interesse a farla valere - Fattispecie.*

L'azione svolta dal creditore di una società, dopo la cancellazione di quest'ultima dal registro delle imprese, per far valere i suoi crediti insoddisfatti, nei riguardi dei soci, fino a concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio di liquidazione, è identica a quella che il creditore stesso poteva esperire nei confronti della società debitrice, in quanto quest'ultima non si estingue per effetto della sua cancellazione dal registro delle imprese, ma resta in vita finché permangono debiti sociali, onde, da un lato, è da ritenere che, essendo nella specie l'azione fondata su un contratto, con cui la società aveva venduto un terreno all'attore creditore sociale, sia applicabile alla causa promossa da quest'ultimo contro i soci di quella società la regola del *forum contractus* ai fini della competenza territoriale, e, dall'altro lato, è da escludere che il credito fatto valere verso i soci sia soggetto ad una sua prescrizione autonoma, decorrente dalla data di cancellazione della società dal registro delle imprese.

I crediti per imposta straordinaria progressiva sul patrimonio sono garantiti ai sensi dell'art. 65 T.U. 9 maggio 1950, n. 203, da un privilegio sugli immobili appartenenti al contribuente alla data del 29 marzo 1947, al quale non può ritenersi applicabile, in mancanza di specifica previsione, il limite temporale di cui all'art. 2771 c.c.

La regola della prescrizione ventennale per non uso dei diritti reali su cosa altrui, non ha rilevanza generale ed è tanto meno applicabile per i diritti di garanzia, essendo ad essi estranea la nozione del «non uso».

Chi assume che il privilegio speciale immobiliare spettante alla Finanza in tema di imposta straordinaria progressiva sul patrimonio ai sensi dell'art. 65 T.U. 9 maggio 1950, n. 203, si estingue per prescrizione, avuto riguardo ad un bene acquistato da un terzo, col decorso di venti anni decorrenti dalla data della nascita del credito relativo a quella imposta (1947) non ha interesse a dedurre la tesi circa l'applicabilità in via analogica al detto privilegio speciale immobiliare di cui all'art. 65 T.U. 9 maggio 1950, n. 203, del disposto dell'art. 2880 c.c., che, invece, fissa come inizio della prescrizione la data della trascrizione dell'acquisto dell'immobile da parte del terzo (nella specie, anno 1951), allorché l'accoglimento, in ipotesi, di tale ultima tesi porterebbe a ritenere, in contrasto con l'assunto della parte interessata, non maturata la prescrizione del detto privilegio fiscale.

Cass., Sez. I, 20 novembre 1976, n. 3879 - Riv. leg. fisc., 1976, 1927.

- 80. - Imposta fabbricati - Immobile adibito per l'esercizio dell'attività commerciale di una società di persone, ma di proprietà di due soci della società stessa - Presupposto per la inapplicabilità imposta fabbricati ex art. 72 T.U. n. 645 del 1958 - È carente - Conseguente regime tributario applicabile.**

Il fatto che un immobile adibito all'esercizio di una attività commerciale da parte di una società in accomandita semplice, sia di proprietà di due soci della società stessa, comporta che, essendo quest'ultima dotata di un'autonomia patrimoniale che la distingue dai propri soci, manca quella identità tra possessori dell'immobile ed esercenti l'attività commerciale che costituisce il presupposto per la non assoggettabilità di quel bene all'imposta sui fabbricati, ai sensi dell'art. 72 T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, con la conseguenza che, da un lato, si rende applicabile la detta imposta sui fabbricati a carico dei soci proprietari dell'immobile e, dall'altro lato, la società è tenuta al pagamento dell'imposta di R.M. su quell'immobile, quale componente del reddito mobiliare della società stessa.

Comm. Centr., Sez. III, 31 gennaio 1975, n. 1496 - Riv. leg. fisc., 1976, 334.

VII. - IMPOSTE DI BOLLO, REGISTRO, SUCCESSIONE E IPOTECARIE

- 81. - Registro - Condono - Domanda di rimborso del 50 % dell'imposta pagata - Non si applica.**

La locuzione «imposta richiesta» inserita nel 1º comma dell'art. 6 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660 (c.d. condono) significa «chiedere di nuovo», «ridemandare», «reclamare», «esigere», non può che significare invito dell'Ufficio creditore al contribuente debitore al fine di ottenere il pagamento di una imposta non pagata: quindi è da escludere ogni riferimento della detta locuzione ad imposta già acquisita all'Erario e per la quale l'Amministrazione finanziaria non ha interesse alcuno a «richiederla».

Comm. trib. 1º grado Foggia, 10 aprile 1976 - Boll. trib. inform., 1977, 224.

- 82. - Registro - Acquisto di locali da destinare ad uffici bancari - Benefici fiscali ex art. 17 legge n. 408 del 1949 - Applicabilità in base alle caratteristiche strutturali oggettive dei beni alla data della alienazione, risultanti dal relativo e da idonee prove documentali - Iscrizione in catasto come negozi - Irrilevanza - Prove testimoniali acquisite dal giudice di merito *ad abundantiam* - Ininfluenza.**

La vendita di locali è da ammettere al godimento dei benefici fiscali di cui all'art. 17 della legge 2 luglio 1949, n. 408, allorché sia da escludere che si tratti di vendita isolata di negozi, in quanto, tenute presenti le caratteristiche strutturali di tali beni (anche se dovute ad opere di trasformazione eseguite dall'alienante prima del trasferimento), la destinazione di essi a sede di uffici (nella specie, di una banca) risulti in modo oggettivo e con riferimento alla data della alienazione, non soltanto dal tenore del contratto di compravendita, ma anche da varie prove documentali (delibera del Consiglio di amministrazione della banca acquirente, nulla-osta della Banca d'Italia, verbale di constatazione notarile), a nulla influendo che il costruttore dei locali li abbia qualificati come negozi nella denunzia catastale e che come tali siano stati classificati nei registri del catasto, mentre non assume rilevanza che a tal riguardo il giudice di merito abbia tenuto conto delle risultanze di prove testimoniali, allorché queste ultime siano state acquisite soltanto *ad abundantiam*.

Cass., Sez. I, 9 luglio 1975, n. 2675 - Riv. leg. fisc., 1976, 195.

83. - **Registro - Trasferimenti immobiliari tra parenti entro il terzo grado**
- Presunzione di liberalità - Prova contraria della provenienza del prezzo con indicazione del relativo titolo di data certa presentato nell'atto alla registrazione - Menzione, nell'atto di alienazione, che il prezzo è stato versato al venditore, alla presenza del notaio, mediante assegno bancario tratto sul c/c del compratore ed attestato notarile posteriore al trasferimento relativamente alle annotazioni contabili della banca trattaria - Inidoneità a vincere detta presunzione - Inefficacia delle scritture private di banca privata a far fede sulla data di compimento delle operazioni.

Affinché la presunzione di liberalità, prevista dall'art. 5 del D.L.L. 8 marzo 1945, n. 90, per i trasferimenti immobiliari tra parenti entro il terzo grado possa essere vinta, occorre fornire la prova mediante atto avente data certa ai sensi del codice civile, della provenienza del prezzo pagato, cioè occorre dimostrare in modo formale, che la somma corrisposta a titolo di prezzo apparteneva al compratore in virtù di un titolo che dava allo stesso il potere di disporne, ed è, inoltre necessario che il titolo di data certa, da cui risulta la provenienza del prezzo, sia indicato nell'atto presentato alla registrazione e sia, quindi, anteriore o, quanto meno, coevo ad esso.

Sono, quindi, privi di valore probatorio, ai fini del superamento della presunzione di liberalità, ex art. 5 D.L.L. 8 marzo 1945, n. 90, sia la menzione, in un atto di trasferimento immobiliare tra fratelli, il versamento del prezzo al venditore, alla presenza del notaio, mediante assegno bancario tratto lo stesso giorno sul conto corrente bancario del compratore, posto che tale elemento riguarda la disponibilità della somma, non la sua provenienza, sia l'attestato notarile di data posteriore al trasferimento in parola, riflettente le annotazioni contabili della banca trattaria, da cui si ricava che nel conto corrente del compratore esisteva, al giorno dell'atto del trasferimento, la provvista per il pagamento dell'assegno, mancando a tale attestato il requisito della data certa anteriore o coeva alla compravendita (a parte che, nella specie, trattandosi di una banca privata, le sue scritture contabili sono inidonee a far fede circa la data di compimento delle relative operazioni).

Cass., Sez. I, 9 luglio 1975, n. 2679 - Riv. leg. fisc., 1976, 199.

84. - **Registro - Vendita di quota millesimale di area ad un terzo ed attribuzione a ciascun partecipante alla comunione della facoltà di costruire parti predeterminate di un edificio di proprietà separata - Dà luogo a reciproche concessioni *ad aedificandum* - Applicazione benefici fiscali ex art. 14 legge n. 408 del 1949 - Esclusione - Stipula di concordato con riferimento ad una concessione reciproca di diritti di superficie - Ingiunzione di pagamento dell'imposta concernente tali diritti di superficie - Impugnativa della statuizione del giudice di merito che qualifica tale imposta come integrativa di quella principale - Va rivolta contro l'avviso di accertamento valore e non contro il concordato - Questione nuova in Cassazione - Inammissibilità.**

L'atto con cui, dopo che un soggetto ha venduto una determinata quota millesimale di una sua area ad un terzo, in modo da costruire con quest'ultimo una comunione *pro-indiviso* per quote ideali su tutta quanta l'area originalmente di sua proprietà, si stabilisce la attribuzione a ciascun partecipante della facoltà di costruire separatamente sull'area parti predeterminate di un edificio, di cui ognuno acquisisce e conserva la proprietà separata, dà luogo a due convenzioni intrinsecamente autonome, la seconda delle quali configura la costituzione di reciproche concessioni *ad aedificandum*, che, essendo soltanto volte a modificare il regime giuridico della futura costruzione, sostituendo al diritto di comproprietà sull'intero edificio tanti diritti di proprietà esclusiva

su singole parti di esso, non possono essere ammesse al godimento dei benefici fiscali di cui all'art. 14 della legge 2 luglio 1949, n. 408.

La statuizione del giudice di merito, secondo cui l'imposta di registro richiesta con l'ingiunzione, aveva natura integrativa di quella già applicata in sede principale con riguardo ad una concessione reciproca di diritti di superficie, per i quali era stato stipulato un concordato, va censurata, relativamente agli effetti di tale concordato, mediante impugnativa rivolta contro l'avviso di accertamento di maggior valore e non contro il concordato in parola.

È inammissibile la prospettazione in Cassazione di una questione nuova (con cui, nella specie, si contesta che il valore fissato in un concordato sia vincolante anche per i condebitori solidali d'imposta, che non lo hanno sottoscritto).

Cass., Sez. I, 14 luglio 1975, n. 2783 - Riv. leg. fisc., 1976, 204.

85. - Registro - Finanziamento bancario a due soggetti dietro sconto di cambi e dietro cessione di crediti vantati da uno solo dei finanziati verso un comune - Aliquota agevolativa dello 0,50 % ex artt. 4, lett. B, e 28 lett. B, tariffa annessa all. A al R.D. n. 3269 del 1923 - Condizioni di applicabilità - Requisiti per poter fruire della maggiore agevolazione fiscale dello 0,25 % ex artt. 4, lett. c, e 28, lett. c, della stessa tariffa - Finanziamento concesso a due persone, mentre la cessione dei crediti è fatta da una sola di esse - Irrilevanza ai fini del trattamento agevolato.

Un finanziamento accordato da una Banca a due soggetti dietro sconto di cambi rilasciate da questi ultimi alla Banca finanziante e contro cessione, a garanzia delle cambiali, di crediti vantati da uno solo dei soggetti verso un Comune, è da tassare con l'aliquota agevolata dello 0,50 % di cui agli artt. 4, lett. B, e 28, lett. B, della tariffa ali. A al R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, alorché, da un lato, nell'atto di cessione siano specificamente indicate le operazioni, in relazione alle quali la cessione è stipulata e l'efficacia di tale cessione non sia estesa ad altre operazioni, così che tra i due rapporti negoziali (finanziamento e cessione di crediti) sussista un collegamento diretto e immediato che impedisca il finanziamento di essere utilizzabile, anche solo potenzialmente, per operazioni diverse da quelle inizialmente previste e, dall'altro lato, si tratti di finanziamento non diretto a fornire danaro per adempire una prestazione dovuta alla P.A. (giacché, in tal caso, si renderebbe applicabile la minore aliquota dello 0,25 % secondo la previsione degli artt. 4, lett. C, e 28 lett. C, della tariffa all. A al citato R.D. n. 3269 del 30 dicembre 1923) laddove la circostanza che i soggetti finanziati sono due, mentre a cedere i crediti è uno solo di essi, non assume rilievo ai fini dell'applicazione della predetta aliquota agevolativa dello 0,50 %, giacché essa riguarda l'attività commerciale professionale delle parti interessate, oggettivamente considerata.

Cass., Sez. I, 17 ottobre 1975, n. 3382 - Riv. leg. fisc., 1976, 297.

86. - Registro - Industrializzazione del Mezzogiorno - Ricorso per Cassazione contro decisione della centrale - Prospettazione di questioni nuove di diritto - Quando non sono ammesse - Acquisto di terreno per iniziative industriali nel Mezzogiorno - Tempestiva richiesta alla Camera di commercio di rilascio del certificato attestante il conseguimento dello scopo industriale - Diniego di rilascio dell'attestazione - Onere del contribuente di produzione all'ufficio nel triennio dalla anzidetta attestazione negativa, al fine di evitare la decadenza dell'atto dai benefici fiscali ex art. 5 D.L.C.P.S. n. 1598 del 1947.

Con il ricorso per Cassazione proposto contro una decisione della Commissione centrale, non possono essere sollevate questioni nuove di diritto (nella

specie, circa la legittimità o meno, di un'ingiunzione fiscale sottoscritta dal cassiere capo dell'ufficio del registro invece che dal direttore), salvo che esse siano rilevabili d'ufficio oppure non presuppongano o non richiedano nuove indagini od accertamenti.

L'atto di acquisto di un terreno da destinare ad iniziative industriali nel Mezzogiorno non incorre nella decaduta dai benefici fiscali di cui all'art. 5 del D.L.C.P.S. 14 dicembre 1947, n. 1598, ad esso accordati in sede di registrazione, soltanto se, avendo la parte interessata richiesto tempestivamente alla Camera di commercio il rilascio del certificato attestante l'avvenuto conseguimento dello scopo industriale per il quale era stato compiuto l'acquisto ed avendo tale organo negato la detta attestazione, ritenendo erroneamente che la costruzione effettuata dal contribuente non potesse godere dei benefici fiscali in parola, perché destinata ad albergo, il contribuente abbia comunque adempiuto all'onere di produzione nel termine perentorio del triennio, di detta attestazione negativa all'ufficio del registro, così da consentire a quest'ultimo, e in caso di contestazione, alle Commissioni tributarie ed al giudice ordinario di valutare sul piano giuridico se la costruzione effettuata rientrasse o meno nella previsione agevolativa.

Cass., Sez. I, 20 ottobre 1975, n. 3409 - Riv. leg. fisc., 1976, 299.

87. - Registro - Locazione del comune di Fiuggi alla S.p.A. Ente Fiuggi delle locali terme - È distinta dalla concessione per la coltivazione di quelle acque termali - Riguarda beni del patrimonio disponibile comunale - Rilevanza privatistica - Clausola circa la necessità del consenso del comune locatore per l'aumento del prezzo dei biglietti di ingresso nelle terme - Riflette un regolamento convenzionale del rapporto tra le parti aventi una posizione paritetica - Tutela giurisdizionale dei relativi diritti ed obblighi - Appartiene al giudice ordinario - Rimessione ad arbitri della risoluzione delle controversie - Nullità della relativa clausola - Esclusione - Nomina del terzo arbitro - Esclusione che al riguardo il comune abbia delegato il potere spettante al consiglio comunale - Modifiche al testo originario del contratto di locazione, imposte dalla G.P.A. - Non prova l'esistenza di un pubblico interesse in quel contratto - Lodo arbitrale di legittimità degli aumenti del prezzo di ingresso nelle terme - Quando non è nullo - Nozione di usi onesti del commercio - Criteri per individuare gli aumenti del costo del personale delle terme - Contratto degli enti pubblici - Controllo tutorio - Natura - Efficacia retroattiva alla data del contratto approvato - Rimborso spese al comune locatore - Quando è da escluderne il diritto.

L'atto, con cui il comune di Fiuggi ha locato il complesso immobiliare delle terme locali alla S.p.A. Ente Fiuggi (che è distinto ed autonomo da quello con cui lo stesso comune, titolare della concessione per la coltivazione delle acque termali omonime, ai sensi dell'art. 14 della legge mineraria 29 luglio 1927, n. 1443, ha trasferito l'esercizio della concessione alla S.p.A., per la gestione delle terme e delle acque di Fiuggi, poi incorporata nell'Ente Fiuggi S.p.A.) esula completamente dal concetto di «coltivazione» delle acque minerali ex art. 23 legge 3 aprile 1961, n. 283, in quanto riguarda gli stabilimenti termali considerati, non già nella loro qualità di beni adibiti all'estrazione delle acque dalle sorgenti, ma sotto il profilo della loro utilizzazione economica, per cui, rientrando tali stabilimenti nel patrimonio disponibile (e non già di quello indisponibile) del comune, la loro locazione assume una rilevanza esclusivamente nell'ambito del diritto privato, che vieta di inquadrare il relativo rapporto nello schema della concessione di beni pubblici.

La clausola, inserita in un atto di locazione da parte del comune di Fiuggi alla S.p.A. Ente Fiuggi, di un bene disponibile comunale, qual è il locale stabilimento termale, con la quale, stabilita la pattuizione circa la necessità che gli aumenti del prezzo dei biglietti di ingresso alle terme debbano ricevere

il consenso dei comune locatore, si conviene che tale consenso è dovuto in caso di aumento, in una certa misura, del costo della mano d'opera con diritto della società locataria, in caso di mancato consenso del Comune locatore, di ricorrere ad un Collegio arbitrale, non costituisce manifestazione di un potere di supremazia del comune in materia tariffaria, discendente da una esigenza di pubblico interesse all'uso delle acque termali, ma esprime un semplice regolamento convenzionale dell'aspetto tariffario del rapporto fondato su una posizione paritetica delle parti contraenti, da cui originano diritti ed obblighi, la tutela giurisdizionale dei quali compete al giudice ordinario.

La clausola contenuta in un atto avente per oggetto la locazione degli stabilimenti termali di Fiuggi da parte del comune di quella località alla S.p.A. Ente Fiuggi, con la quale si rimette ad un collegio arbitrale, nominato secondo certi criteri, la risoluzione delle controversie relative all'atto stesso, non è nulla sotto il profilo che farebbe riferimento a beni indisponibili del comune, in quanto viceversa riguarda un rapporto privatistico di locazione di beni immobili facenti parte del patrimonio disponibile comunale.

Una clausola compromissoria, che prevede che il terzo arbitrio sia designato ad opera dei due nominati dalle parti contendenti, non può considerarsi nulla sotto il profilo che, essendo stata inserita in un atto in cui una delle parti è un comune, avrebbe dato luogo ad una inammissibile delega di un potere di nomina dell'arbitro, spettante esclusivamente al consiglio comunale, posto che, avvenendo la nomina del terzo arbitro secondo le regole interne del procedimento predisposte dalle parti, in conformità al codice di rito, non esiste al riguardo alcun problema di deleghe.

Il fatto che la G.p.A. abbia imposto al comune di Fiuggi, quale locatore degli stabilimenti termali di quella località, alcune modifiche al testo originario del relativo contratto di locazione, non costituisce elemento probante circa la esistenza di un pubblico interesse al controllo delle tariffe dei prezzi per l'ingresso negli stabilimenti termali, per cui la locazione di questi ultimi è da ritenere che conservi natura privatistica.

Il lodo, con cui gli arbitri hanno ritenuto legittimo l'aumento da parte della società locataria degli stabilimenti termali in Fiuggi, del prezzo dei biglietti di ingresso nelle terme, non può considerarsi nullo per non avere, gli arbitri, motivato con richiamo agli usi onesti del commercio, intendendo per tali gli usi negoziali o di affari allorché risulti che il comune locatore, che ne aveva l'onere, mancò di provare l'esistenza e il contenuto di tali usi, pur avendoli esso invocati.

È incensurabile la sentenza del giudice di merito che, per individuare gli aumenti del costo del personale degli stabilimenti terminali di Fiuggi, in presenza dei quali il comune locatore di tali stabilimenti era tenuto a consentire alla società locataria di aumentare il prezzo dei biglietti di ingresso nelle terme, ha tenuto conto degli addetti, sia alla mescita che all'imbottigliamento, adeguatamente motivando l'adozione di tale criterio.

Il controllo dell'attività tutoria sui contratti degli enti pubblici non è volto ad integrare la volontà dell'ente e non si inserisce nel procedimento di formazione dell'atto, ma opera come *condicio iuris*, per cui il contratto, una volta approvato, ha efficacia retroattiva fin dal momento della sua conclusione.

Ne deriva che, per stabilire la data di riferimento delle variazioni dei prezzi ai fini dell'aumento o meno dei biglietti di ingresso negli stabilimenti termali oggetto di un contratto di locazione stipulato dal Comune di Fiuggi, occorre aver riguardo alla data del detto contratto e non a quella della sua approvazione ministeriale.

È legittimo che il comune di Fiuggi non riceva dalla società, alla quale aveva locato gli stabilimenti termali di quella cittadina il rimborso delle spese sostenute per il funzionamento di una scuola professionale alberghiera, così come previsto da una clausola del relativo contratto di locazione, allorché risulti che di tali spese la società non era stata previamente informata e l'entità delle spese non provata.

88. - Registro - Prescrizione - Consolidazione criterio di tassazione - Accertamento e concordato - Interrompono la prescrizione solo a vantaggio dell'amministrazione - Decorrenza del termine dalla data della registrazione e non dalla data del pagamento dell'imposta.

Il termine triennale dell'art. 136 della legge di registro del 1923 decorre, agli effetti della consolidazione del criterio di tassazione dalla data della registrazione e non dalla data del pagamento dell'imposta, né sul corso della prescrizione a danno del contribuente influiscono l'accertamento di valore e il concordato il cui effetto interruttivo opera solo a vantaggio dell'Amministrazione.

Cass., Sez. I, 5 gennaio 1976, n. 9 - Rass. Avv. Stato, 1976, 257.

89. - Registro - Riscossione ad aggio o premio di bollette dell'energia elettrica - È soggetta all'imposta dell'art. 50 tariffa A R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 - Applicabilità dell'imposta dell'art. 52 - Esclusione.

Il contratto per la riscossione ad aggio o a premio di bollette per la fornitura di energia elettrica è sempre soggetto all'imposta prevista dall'art. 50 della tariffa A allegata alla legge di registro del 1923 e mai all'imposta prevista nell'art. 52, nemmeno quando il contratto abbia le caratteristiche dell'appalto. Sono da ricomprendere nella categoria dei « diritti » i corrispettivi dovuti dagli utenti per la somministrazione dell'energia elettrica data la natura pubblicistica del servizio di produzione, trasporto e distribuzione di energia elettrica, ed è da considerare come « premio » il corrispettivo per la riscossione determinato in misura fissa per ogni bolletta.

Cass., Sez. I, 19 febbraio 1976, n. 545 - Rass. Avv. Stato, 1977, 272.

90. - Registro - Case di abitazione - Agevolazioni ex legge 2 luglio 1949, n. 408 - Abitazioni di lusso - Classificazione - Rilevanza dei criteri stabiliti dal decreto ministeriale anche in mancanza di accatastamento.
Registro - Case di abitazione - Area coperta dell'unico alloggio padronale - Determinazione - Rilevanza delle costruzioni separate annesse per il rispetto della proporzione fra area coperta ed area scoperta.

La concessione dei benefici tributari, di cui alla legge 2 luglio 1949, n. 408, è subordinata all'accertamento della edificazione di una casa che sia priva dei requisiti che la facciano classificare come « casa di lusso »; requisiti che devono essere accertati in concreto, sulla base dei parametri stabiliti dal decreto ministeriale 4 dicembre 1961, e ciò anche in mancanza di un già avvenuto accatastamento del fabbricato.

In sede di verifica del rispetto dell'indice di proporzionalità di almeno un sesto fra area coperta e scoperta, indicato dal D.M. 4 dicembre 1961, che detta i parametri per individuare le caratteristiche di lusso delle case di civile abitazione, il decentramento di alcuni servizi (abitazione del custode, scuderie, garages.) rispetto alla casa padronale, non isola singole aree edificate dalla maggior superficie destinata a parco o giardino, né fa venir meno l'unitarietà volumetrica del complesso degli edifici (tanto più che anche dell'area coperta dalle costruzioni accessorie si deve tener conto nell'accertamento di tale indice).

Cass., Sez. I, 13 marzo 1976, n. 910 - Boll. tribut. inform., 1977, 145.

91. - Registro - Enti di culto e di religione - Agevolazioni tributarie - Equiparazione ad enti di assistenza e di beneficenza *ex art. 29, lett. h)* del Concordato con la Santa Sede - Determinazione dei casi specifici - Criterio per l'interpretazione.

Poiché l'art. 29 del Concordato con la Santa Sede, reso esecutivo con legge 27 maggio 1929, n. 810 (per cui, agli effetti delle agevolazioni tributarie, gli enti ecclesiastici aventi fini di culto e di religione sono equiparati agli enti di beneficenza ed istruzione) ha carattere preceettivo, spetta all'interprete stabilire i casi specifici in cui l'equiparazione debba avvenire, tenendo conto della *ratio* della norma tributaria che concede l'agevolazione, di cui si chiede l'estensione, e delle condizioni che detta norma presuppone, onde la finalità della equiparazione sia raggiunta rispettando dette condizioni.

Cass., Sez. I, 17 marzo 1976, n. 983 - Boll. tribut. inform., 1977, 148.

92. - Registro - Compravendita - Parentela - Presunzione di liberalità - Assegni Italcasse - Descrizione nel rogito - Efficacia a vincere la presunzione.

È sufficiente a vincere la presunzione di liberalità nelle vendite fra parenti entro il terzo grado che il pagamento avvenga mediante assegni bancari dell'Istituto centrale fra la Cassa di risparmio, tanto più se tali assegni sono analiticamente descritti nell'atto notarile.

Gli assegni Italcasse, benché formalmente emessi come assegni bancari, hanno sostanzialmente valore di assegni circolari, essendo garantita la provista.

Cass., 1° giugno 1976, n. 1973 - Le Massime, 1977, 4.

93. - Registro - Concordato fallimentare contenente mandato irrevocabile per la vendita dei beni - Trattamento fiscale secondo la legge organica n. 3269 del 1923 - Tassazione *ex art. 32, tar. all. A* delle obbligazioni assunte - Tassazione del mandato *ex art. 15, tar. all. A.*

Ai sensi della legge organica del registro n. 3269 del 1923, la sentenza di omologazione di un concordato fallimentare contenente obbligazione al pagamento di determinati debiti e conferimento di mandato irrevocabile a vendere i beni, è soggetta a distinta tassazione: e cioè a tassazione *ex art. 32 tar. all. A* per quanto concerne l'assunzione dell'obbligazione di pagare determinati beni, e tassazione del mandato irrevocabile *ex art. 15 tar. all. A.*

Comm. Centr., Sez. XVII, 8 giugno 1976, n. 303 - Boll. tribut. inform., 1977, 146.

94. - Registro - Subappalto di lavori autostradali - Benefici fiscali *ex art. 8 legge n. 729 del 1961* - Condizione di applicabilità.

Un contratto con cui l'appaltatore dei lavori relativi a costruzioni autostradali subappalta a terzi l'esecuzione dei lavori stessi, può godere dei benefici fiscali di cui all'art. 8 della legge 24 luglio 1961, n. 729 (quota fissa di abbonamento annuo in luogo delle normali imposte) soltanto se risulti approvato dalla pubblica Amministrazione concedente ovvero dall'Ente pubblico o privato che abbia ottenuto la concessione dell'esecuzione dei lavori, ai sensi dell'art. 339 della legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. F.

Cass., Sez. I, 16 giugno 1976, n. 2258 - Riv. leg. fisc., 1976, 1804.

95. - Registro - Denuncia di contratto verbale di locazione - È atto - Aliquota d'imposta applicabile in sede di registrazione - Contratto verbale di locazione registrato prima della legge n. 1744 del 1962, ma con inizio di esecuzione durante l'impero di detta legge n. 1744 del 1962 - Trattamento tributario.

La denuncia di contratto verbale di locazione assume, agli effetti fiscali, qualità di atto e la relativa imposta di registro va corrisposta al momento della sua registrazione e secondo l'aliquota in tale momento vigente.

Ne deriva che un contratto verbale di locazione di immobile urbano, registrato prima dell'entrata in vigore della legge 29 dicembre 1962, n. 1744, ma nel quale sia previsto che l'esecuzione della locazione abbia inizio sotto l'impero della detta legge n. 1744 del 1962 soggiace all'aliquota dell'imposta di registro stabilita, non già da quest'ultima legge, bensì da quella operante alla data della sua registrazione (art. 44 tariffa all. A al R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269).

Cass., Sez. I, 28 giugno 1976, n. 2439 - Riv. leg. fisc., 1976, 1829.

96. - Registro - Atti giudiziari - Processo di espropriazione forzata - Distribuzione della somma ricavata - Verbale di approvazione - Omologazione - Tassa fissa.

Il verbale col quale i creditori approvano il progetto di riparto della somma ricavata da un'espropriazione forzata è atto di parte, di cui il giudice dell'esecuzione si limita a prendere atto, ordinando di porre in pagamento le singole quote.

Esso pertanto va soggetto all'imposta fissa di registro, dovendosi assimilare ad un'omologazione.

Comm. trib. 1° grado Parma, 15 luglio 1976 - Le Massime, 1977, 9.

97. - Registro - Remissione del debito fatta dal socio a favore della società - Natura di conferimento non di atto di liberalità - Regime fiscale.

La remissione di un debito da parte di un socio a favore della società, preordinata al raggiungimento delle finalità sociali e con esse a tutelare l'interesse dei singoli soci, non può considerarsi atto di liberalità bensì conferimento del credito, tassabile ai sensi dell'art. 81 della tariffa all. A alla (vecchia) legge di registro.

Cass., Sez. I, 6 ottobre 1976, n. 3286 - Giur. it., 1977, I, 1, 258.

98. - Successioni - Ricorso per Cassazione - Mancato deposito della copia autentica della sentenza impugnata - Improcedibilità del ricorso.

È da dichiarare, anche d'ufficio, improcedibile, ai sensi dell'art. 369 c.p.c. il ricorso per cassazione, in relazione al quale non sia stato effettuato, neanche a cura della parte resistente, il deposito della copia autentica della sentenza impugnata (nella specie, decisione della Commissione centrale che aveva dichiarato improponibile il ricorso del contribuente ai sensi dell'art. 29 del R.D.L. 7 agosto 1936, n. 1639, che non consente il terzo grado di giurisdizione per controversie relative all'accertamento di valore in materia di imposte indirette sui trasferimenti di beni).

Cass., Sez. I, 16 giugno 1976, n. 2261 - Riv. leg. fisc., 1976, 1807.

99. - Successioni - Privilegi dello Stato per il pagamento dell'imposta o del suo supplemento - Termine triennale per il suo esercizio - Ha natura decadenziale.

Il termine triennale di cui all'art. 86 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, entro il quale lo Stato può far valere il privilegio per chiedere il pagamento dell'imposta di successione o del suo supplemento, opera con effetto di decadenza e non di prescrizione.

Cass., Sez. I, 16 giugno 1976, n. 2263 - Riv. leg. fisc., 1976, 1808.

100. - Successioni - Dimiego dell'ufficio di concedere la deduzione dall'asse ereditario di passività - Conseguente liquidazione dell'imposta - Quando questa ha carattere complementare - Presentazione di più denunce di successione - Termine biennale per la presentazione della documentazione del passivo - Decorrenza - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 50 R.D. n. 3269 del 1923, con riferimento all'art. 24 Costituzione - Quando è irrilevante - Fattispecie.

L'imposta successoria, liquidata dall'ufficio, per avere esso negato la deducibilità dall'asse ereditario di determinate passività, ha natura complementare e non suppletiva, quando — nella specie — tali passività non siano mai state riconosciute in precedenza, per cui non si trattava di una seconda liquidazione dell'imposta, che avesse fatto seguito ad una prima ritenuta erronea, a nulla rilevando che l'ufficio avesse dapprima concesso al contribuente (peraltro senza averne il potere e, quindi, illegittimamente) un termine al di là del biennio, *ex art. 50 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270*, per produrre la documentazione del passivo e, poi, prescindendo da tale passivo, avesse liquidato l'imposta successoria in parola.

Il biennio previsto dall'art. 50 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, per la presentazione della documentazione del passivo da dedurre dall'asse ereditario comincia a decorrere, nel caso siano state presentate più denunce di successione dalla data di presentazione della prima di esse.

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 50 D.P.R. 30 dicembre 1923, n. 3270, sollevata con riferimento all'art. 24 Costituzione, sotto il profilo che tale norma, se interpretata nel senso che la presentazione della denuncia di successione da parte di uno dei coeredi, all'insaputa degli altri, farebbe decorrere il biennio, di cui alla norma medesima, anche nei confronti dei restanti coeredi, è irrilevante nel caso in cui — come nella specie — la denuncia (la prima delle due prodotte dalle parti) sia stata presentata posteriormente alla scadenza fissata dalla legge.

Cass., Sez. I, 9 luglio 1976, n. 2600 — Riv. leg. fisc., 1976, 1849.

101. - Successioni - Ricorso per Cassazione - Esposizione dei motivi nelle successive memorie - Inammissibilità - Accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario - Può essere concessa una sola volta - Decadenza dell'erede dal beneficio nel caso di mancato completamento dell'inventario nel termine perentorio fissato dal primo provvedimento giudiziale di proroga - Vendita dei beni ereditari con autorizzazione del tribunale - Deposito del prezzo da parte dell'acquirente nei modi stabiliti dal tribunale - Comporta l'estinzione del privilegio gravante sui beni ereditari - Successivo accertamento circa il mancato adempimento delle condizioni per la conservazione del beneficio da parte dell'erede - È irrilevante ai fini dell'estinzione del privilegio.

La sentenza del giudice di merito va impugnata in Cassazione a mezzo di motivi che devono essere esposti nel relativo ricorso, non già nelle memorie

successive (con cui, nella specie, si contesta che la Finanza fosse legittimata ad opporre all'acquirente dei beni compresi in una eredità, nella sua qualità di avente causa dall'erede, un giudicato esterno col quale l'erede stesso era stato dichiarato decaduto dal beneficio d'inventario, e perciò, qualificato erede puro e semplice e, quindi, a far valere la non estinzione del privilegio sui beni ereditari ad essa spettante *ex art. 499 c.c.* su un credito vantato a titolo d'imposta successoria), giacché con le memorie non si possono prospettare nuove censure, ma soltanto illustrare quelle già proposte con il ricorso per cassazione.

In tema di accettazione dell'eredità con beneficio d'inventario, la proroga del termine trimestrale per il compimento dell'inventario può essere concessa dal pretore una sola volta, per cui l'erede decade dal beneficio d'inventario ed è, quindi, considerato erede puro e semplice, nel caso che l'inventario non venga completato nel termine — avente carattere perentorio — fissato dal primo provvedimento giudiziale di proroga (nella specie, il pretore aveva concesso illegittimamente una seconda proroga per la redazione dell'inventario).

In tema di liquidazione concorsuale di una eredità accettata con beneficio d'inventario, il privilegio (nella specie, relativo all'imposta complementare di successione) che grava sui beni compresi nella eredità stessa e venduti con l'autorizzazione del Tribunale, si estingue con il deposito del prezzo, da parte dell'acquirente dei beni medesimi, nei modi stabiliti dal Tribunale stesso, ai sensi dell'art. 499 c.c., ancorché successivamente, dopo il definitivo esaurimento della procedura di liquidazione, si accerti che l'erede venditore non ha adempiuto alle condizioni necessarie per l'acquisto o la conservazione del beneficio d'inventario (nella specie, a seguito di decadenza dallo stesso, per avere completato l'inventario tardivamente), per cui è da considerare erede puro e semplice.

Cass., Sez. I, 9 luglio 1975, n. 2674 - Riv. leg. fisc., 1976, 187.

102. - Imposta ipotecaria - Immobile acquistato da chiesa parrocchiale per adibirlo ad asilo d'infanzia - Esenzione - Non spetta.

L'atto di acquisto di un immobile da parte di una chiesa parrocchiale al dichiarato fine di adibirlo ad asilo d'infanzia, nel mentre sconta l'imposta di registro in misura fissa, deve soggiacere ad imposta ipotecaria in misura normale, applicandosi la stessa misura fissa soltanto nei casi indicati dalla specifica legge 25 giugno 1943, n. 540, oppure quando singole e determinate leggi agevolative espressamente di volta in volta stabiliscano.

Comm. Centr., Sez. XIV, 12 maggio 1976, n. 217 - Boll. tribut. inform., 1977, 227.

103. - Imposta ipotecaria - Tardività ovvero omissione della richiesta di trascrizione - Equiparazione ai fini della applicazione della pena pecuniaria. Imposta ipotecaria - Atto traslativo stipulato sotto l'impero della legge ipotecaria 25 giugno 1943, n. 540 - Trascrizione richiesta nel 1973, dopo trenta giorni dalla stipula - Sanzioni - Si applicano le pene pecuniarie previste dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635.

A differenza dei decreti regolanti altri tributi indiretti, in cui si prevedono esplicitamente sanzioni diverse per la omissione ovvero per i ritardi negli adempimenti tributari, nulla è stabilito per il ritardo nella richiesta di trascrizione, dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 635; e ciò giustamente, in quanto tale violazione ha un contenuto omisivo, anche quando all'obbligo imposto dalla legge venga dalla esecuzione tardiva.

Per quanto concerne la individuazione della penalità, in caso di omessa o tardiva richiesta di trascrizione, si deve aver riguardo alla legge vigente al

momento in cui, per essersi concretata la violazione, sorge il presupposto per la comminazione della relativa sanzione (e non già il tempo della stipula degli atti tardivamente trascritti).

Comm. trib. 1º grado Ascoli Piceno, 14 giugno 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 390.

104. - Imposta sul valore globale - Figli adottivi - Riduzione a metà - Successione anteriore all'entrata in vigore della legge 20 novembre 1955, n. 1123 - Inapplicabilità - Carattere innovativo della legge - Denuncia di successione posteriore - Irrilevanza - Questione di costituzionalità - Infondatezza.

Stante l'autonomia dell'imposta sul valore globale da quella sulle successioni, non era estensibile alla prima la riduzione alla metà prevista invece, per le successioni da adottante ad adottato, per l'imposta di successione, dall'art. 1 D.L. 8 marzo 1945, n. 90.

Il carattere innovativo attribuito alla legge 20 novembre 1955, n. 1123, che ha parificato agli effetti tributari successori i figli adottivi a quelli legittimi, comporta l'inapplicabilità della medesima legge a successioni aperte prima della sua entrata in vigore, anche se la denuncia di successione è stata presentata dopo. Ciò in quanto ai fini tributari deve avversi riguardo al momento in cui si verifica il fatto generatore dell'imposizione.

Non è fondata la questione di legittimità costituzionale della legge 20 novembre 1955, n. 1123, in quanto essa non crea una disparità di diritto, censurabile per contrasto con l'art. 3 Costituzione, né viola il principio dell'imposizione in base alla capacità contributiva, ma rappresenta, nella specie, una semplice disparità di fatto, inevitabile in tutti i casi di mutamento di regime giuridico.

Cass., 20 maggio 1976, n. 1804 - Le Massime, 1977, 1.

VIII. - IGE, IVA

105. - Imposta sul valore aggiunto - Prestazioni professionali - Diritti ed onorari dei difensori in materia previdenziale - Assoggettabilità - Esenzione ex art. 10 legge n. 533 del 1973 - Esclusione.

Imposta sul valore aggiunto - Rivalsa - Causa civile - Onorari e spese - Condanna del soccombente alla rifusione dell'imposta in rivalsa.

Imposta sul valore aggiunto - Rivalsa - Causa civile - Onorari e spese - Condanna del soccombente - Distrazione in favore del difensore - Rivalsa verso il soccombente.

L'esenzione di cui all'art. 10 legge 11 agosto 1973, n. 533, relativa alle cause di lavoro e previdenziali, riguarda «gli atti, documenti ed i provvedimenti del processo»: essa non opera quindi riguardo all'IVA dovuta sugli onorari e diritti dei difensori.

Poiché l'imposta sul valore aggiunto, relativa ai diritti ed agli onorari dovuti ai difensori, si presenta, rispetto alla parte vittoriosa, come un costo del processo, la condanna del soccombente alla rifusione delle spese di causa comprende anche l'onere di tale imposta.

Il diritto del difensore distrattario a ripetere dalla parte soccombente l'importo dovutogli per spese, diritti ed onorari di causa ha carattere derivativo: legittimamente, pertanto, il distrattario esercita nei confronti del soccombente la rivalsa dell'IVA.

Pret. Palermo, 13 marzo 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 144.

106. - IVA - Sanzioni - Definizione ai sensi dell'art. 58 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - Ritardo nell'adempimento - Irregolare notifica dell'avviso premonitorio - Sanatoria *ex ultimo comma* art. 156 c.p.c.

La nullità di un avviso premonitorio, redatto dall'Ufficio IVA, per gli effetti del 4º comma dell'art. 58 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e irregolarmente notificato presso la sede legale di una società fornita di personalità giuridica, non può essere pronunciata ai sensi dell'art. 156, ultimo comma, c.p.c., allorché la ditta contribuente abbia provveduto a versare la somma indicata nell'atto stesso, sia pure in ritardo rispetto al termine stabilito.

Comm. trib. 1º grado Latina, 27 novembre 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 389.

107. - IVA - Contratti in corso - Revisione prezzi - Appalti stipulati successivamente al 16 ottobre 1971 - Esclusione.

Poiché a norma dell'art. 89, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, è consentita, in dipendenza dell'entrata in vigore dell'IVA, la revisione *ex lege* dei contratti d'appalto stipulati anteriormente al 16 ottobre 1971, nessuna riduzione può dal commerciante operarsi sui corrispettivi inerenti a contratti stipulati dopo tale data con la clausola « IGE a carico dell'appaltatore ».

App. Genova, 2 dicembre 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 388.

IX. - ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

108. - Finanze e tributi - Olii minerali - Circolazione in quantità superiore ai dieci quintali - Necessità di certificato di provenienza - Divisione in più recipienti e trasporto unico per destinatari diversi - Quantità inferiore ai dieci quintali per ciascun destinatario - Irrilevanza.

Nel caso di unico trasporto di olii minerali la legge non distingue, ai fini di stabilire se la merce deve essere accompagnata dal certificato di provenienza, se l'olio trasportato e suddiviso in più recipienti sia diretto ad unico destinatario o a destinatari diversi per un quantitativo inferiore per ciascuno di costoro ai dieci quintali.

Cass., Sez. III pen., 5 marzo 1976 - Giust. pen., 1977, II, 54.

X. - TRIBUTI LOCALI

109. - Imposta locale sui redditi - Deduzioni - Omessa richiesta nella dichiarazione - Richiesta fatta valere in sede di ricorso - Ammissibilità.

È ammissibile, anche se proposta solamente in sede di ricorso avverso l'accertamento, la richiesta di deduzione spettante a ciascuna persona fisica, componente di impresa collettiva, pur se ciascun avente diritto non ne abbia fatto richiesta nella dichiarazione annuale.

Comm. trib. 1º grado Urbino, 11 agosto 1976 - Leg. e giur. trib., 1976, 1979.

110. - Imposta di famiglia - Protrazione del termine al 30 giugno dell'anno successivo, per la variazione dei ruoli - Obbligo di delibera comunale e di comunicazione al contribuente - Non sussiste - Quale è l'anno di riferimento degli effetti della imposta - Carenza di motivazione di decisione della G.P.A. - Integrabilità da parte della centrale - Determinazione del reddito imponibile del contribuente da parte della G.P.A. - Quando la relativa decisione è incensurabile.

La facoltà di protrarre il termine per la variazione dei ruoli (nella specie, in materia di imposta di famiglia) al 30 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento, ai sensi dell'art. 1 della legge 18 maggio 1967, n. 388, può essere esercitata dai comuni, senza che ad essi sia fatto obbligo di adottare al riguardo deliberazione alcuna né di darne comunicazione ai contribuenti.

La base imponibile ai fini dell'imposta di famiglia è da valutare con riferimento al reddito dell'anno solare antecedente a quello, in cui il detto tributo è iscritto a ruolo (c.d. anno di riferimento).

La motivazione di una decisione della G.P.A., che risultasse carente in relazione ai profili di diritto prospettati dal contribuente deve ritenersi integrata da quella effettuata, nel superiore grado di giudizio, dalla Commissione centrale.

Non merita censura la decisione con cui la G.P.A. ha determinato il reddito imponibile del contribuente agli effetti dell'applicazione dell'imposta di famiglia, tenendo conto, alla luce delle doglianze fatte valere dal ricorrente, degli elementi essenziali posti a base dell'accertamento d'imposta.

Comm. Centr., Sez. XXIV, 20 gennaio 1976, n. 796 - Riv. leg. fisc., 1976, 1984.

111. - Imposta incrementi valore aree fabbricabili - Tassazione retroattiva - Art. 25, comma 2°, legge 246/1963 - Norma attributiva dello *jus impositionis* - È tale.

Imposta incrementi valore delle aree fabbricabili - Tassazione retroattiva - Dichiara incostituzionalità - Effetti - *Condictio indebiti* - Previo esperimento dei ricorsi amministrativi - Esclusione - Giurisdizione dell'A.G.O. - Sussiste.

Imposta incrementi valore aree fabbricabili - Tassazione retroattiva - Dichiara incostituzionalità - Effetti - Imposta riscossa mediante versamento diretto - *Condictio indebiti* - Termine semestrale *ex art. 285 T.U.F.L.* - Inapplicabilità.

Il secondo comma dell'art. 25 legge 5 marzo 1963, n. 246, è norma attributiva del potere imposizionale, e non disposizione regolatrice delle sue modalità di esercizio.

La *condictio indebiti*, fondata sulla dichiarata incostituzionalità dell'imposta retroattiva sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, è immediatamente esperibile avanti al giudice ordinario, senza uopo che siano previamente esperiti i ricorsi amministrativi.

La *condictio indebiti* dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, riscossa mediante versamento diretto in tesoreria, non è soggetta al termine semestrale di cui all'art. 285 T.U.F.L., presupponendo tale norma la iscrizione a ruolo del tributo.

Cass., Sez. Un., 21 febbraio 1976, n. 573 - Boll. tribut. inform., 1977, 230.

112. - Imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili - Incremento imponibile - Determinazione - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, art. 15 - Variazioni del potere di acquisto della moneta - Rilevanza.

Ai fini della determinazione dell'incremento imponibile, su cui è applicabile l'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili (art. 15 D.P.R.

26 ottobre 1972 n. 643), devesi tener conto delle variazioni del potere di acquisto della moneta, in cui si esprime l'incremento, onde ottenere un uguale parametro tanto per misurare il valore iniziale del bene oggetto d'imposta quanto quello finale.

Comm. trib. 1° grado Ferrara, 20 maggio 1976 - Leg. e giur. trib., 1976, 1981.

113. - Imposta incremento valore immobili - Decreto istitutivo - Questione di illegittimità costituzionale - Pretesa violazione art. 76 Costituzione - Manifesta infondatezza.

Imposta incremento valore immobili - Questione di illegittimità costituzionale - Pretesa violazione art. 3 Costituzione - Manifesta infondatezza.
Imposta incremento valore immobili - Questione di illegittimità costituzionale - Pretesa violazione art. 3 Cost. - Manifesta infondatezza.

Imposta incremento valore immobili - Compravendita sospensivamente condizionata - Stipulazione anteriore all'istituzione dell'imposta - Condizione verificatasi successivamente - Inapplicabilità - Esclusione pattizia della retroattività degli effetti - Irrilevanza.

E' manifestamente infondata la questione d'incostituzionalità dell'intero D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, per contrasto con l'art. 53 Costituzione.

E' manifestamente infondata la questione d'incostituzionalità dell'art. 22, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, per contrasto con l'art. 76 Costituzione, sotto il profilo dell'eccesso di delega ripetto all'art. 6, n. 7 della legge 9 ottobre 1971, n. 825.

E' manifestamente infondata la questione di incostituzionalità dell'intero D.P.R. 27 ottobre 1972, n. 643, per contrasto con l'art. 3 Costituzione.

La compravendita immobiliare sospensivamente condizionata, stipulata prima dell'entrata in vigore dell'INVIM, non dà luogo ad applicazione dell'imposta in dipendenza del verificarsi, dopo tale data, della condizione, neppure nel caso in cui le parti, avvalendosi della facoltà loro riconosciuta dall'art. 1360 c.e., avessero riportato a tale successivo momento il prodursi degli effetti del negozio.

Comm. trib. 2° grado Parma, 4 ottobre 1976 - Boll. tribut. inform., 1977, 228.

114. - Tributi locali - Introduzione nel comune di carni macellate altrove - Pagamento di diritti di scalo in aggiunta di diritti dovuti per legge all'importatore - Illegittimità - Mancanza di prestazione, da parte del comune, di servizi diversi da quelli previsti dalla legge - Pagamento di tali diritti di scalo come remunerazione per la disponibilità di attrezzature di mercato, ecc. - Illegittimità, trattandosi di esercizio di pubblica funzione.

I diritti di scalo, che il comune precepisce all'atto dell'introduzione in città delle carni macellate fuori essa, configurano un compenso aggiuntivo rispetto ai diritti dovuti per legge dall'importatore e, come tali, sono illegittimi, sia perché a fronte di essi non v'è la prestazione, da parte del comune, di alcun servizio diverso da quelli, per la cui esecuzione il comune è tenuto a mettere a disposizione del veterinario i locali, le attrezzature ed il personale per lo svolgimento delle sue funzioni, sia perché, ove li si considerano come remunerazione legata alla disponibilità delle attrezzature di mercato e della fornitura di svariati servizi, è da escludere che spetti ai privati di rimborsare il costo di espletamento di tale attività, posto che questa dà luogo all'esercizio di una pubblica funzione.

Cass., Sez. I, 2 ottobre 1975, n. 3117 - Riv. leg. fisc., 1976, 370.

