

DICEMBRE 1976

Pubblicazione trimestrale

Anno XXXV - N. 4

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo IV

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da **BENVENUTO GRIZIOTTI**

(E RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO)

DIREZIONE

GIAN ANTONIO MICHELI - GIANNINO PARRAVICINI

COMITATO SCIENTIFICO

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



MILANO - CASA EDITRICE DOTT. A. GIUFFRÈ

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

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

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

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

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

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

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER IL 1977

Abbonamento annuo L. 16.000

Esteri » 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 68



INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

FRANCO REVIGLIO - <i>Maggiori imposte: come, quante, perché?</i>	483
GIANCARLO POLA - <i>Economie e diseconomie di dimensione nel costo dei servizi comunali: un riesame del problema con riferimento alla situazione lombarda</i>	511
GIULIANO SEGRE - <i>Un recente tentativo di stima della ricchezza delle famiglie e il valore delle abitazioni in Italia</i>	565
ANDREA AMATUCCI - <i>Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA</i>	579
PIERA FILIPPI - <i>L'impresa familiare nell'imposizione diretta</i>	601
ANTONIO EMANUELE GRANELLI - <i>L'impresa familiare nella riforma tributaria</i>	621

APPUNTI E RASSEGNE

LIBERO BLASI - <i>Ricavi negli appalti di costruzione e imposta sul reddito</i>	636
---	-----

RECENSIONI

G. STEFANI - <i>Economia della finanza pubblica</i> (I. MAGNANI)	639
W. KNIES - <i>Steuerzweck und Steuerbegriff</i> (G. A. MICHELI)	640
A. FANTOZZI - <i>Guida fiscale italiana. Imposte indirette</i> (G. A. MICHELI)	642

NUOVI LIBRI	644
-----------------------	-----

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI	649
---	-----

PARTE SECONDA

FRANCESCO TESAURO - <i>Sospensione fiscale del processo e jus superveniens</i>	241
ANGELO LACAGNINA - <i>In tema di registrazione dei provvedimenti giudiziari e di applicazione delle penalità</i>	255
NICOLETTA DOLFIN - <i>Profili innovativi della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973</i>	263

SENTENZE ANNOTATE

Imposta di registro - Produzione in giudizio di atti non registrati - Diritto transitorio - Abrogazione del divieto - Immediata applicabilità.

Imposta di registro - Sospensione fiscale del processo - Mancata rias- sunzione entro sei mesi dall'entrata in vigore del D.P.R. n. 634 del 1972 - Estinzione del processo (Trib. Brescia, 19 aprile 1975) (con nota di F. TESAURO)	241
Registro - Registrazione atti giudiziari - Termine di venti giorni dal de- posito del provvedimento giudiziario - Non si applica - Pena pecu- niaria - Inapplicabilità (Comm. Milano, 3 maggio 1975) (con nota di A. LAEAGNINA)	255
Imposta ricchezza mobile - Società - Responsabilità liquidatori, ammi- nistratori, soci - Norma processuale - Applicabilità immediata - Plu- ralità di amministratori successivi - Solidarietà - Sussistenza - Re- sponsabilità per imposte, sopratasse, interessi, altri accessori (D.P.R. n. 602/1973, art. 36) (Comm. Novara, 7 luglio 1976) (con nota di N. DOLFIN)	263
MASSIMARIO	282

I MANUALI TRIBUTARI

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

GIUSEPPE GIULIANI

MANUALE DEL BOLLO

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

MANUALE DELLE IMPOSTE DIRETTE

aggiornato con il D.L. 4 marzo 1976, n. 30

**1976, 8° piccolo, p. VII-1711, con tabelle, copertina in balacron,
L. 25.000**

MANUALE DELL'IVA 1976

terza edizione aggiornata con la legge 10 maggio 1976, n. 249

**1976, 8° piccolo, p. XI-1728, con tabelle, copertina in balacron,
L. 25.000**

MANUALE DEL REGISTRO

1977, 8° piccolo, p. IV-564, L. 14.000

Ogni Manuale è provvisto di:

Repertorio alfabetico - Indice cronologico e sistematico

MANUALI GIUFFRE'

GIACOMO MOLLE

MANUALE DI DIRITTO BANCARIO

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

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

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

I CREDITI SPECIALI.

Appendice.

1977, seconda edizione aggiornata alle norme bancarie uniformi, alla legislazione e alla giurisprudenza, 8°, p. 313, L. 6500

SOCIETÀ ITALIANA DEGLI ECONOMISTI

ATTI DELLE RIUNIONI SCIENTIFICHE

CARATTERISTICHE E PROSPETTIVE DELLO SVILUPPO ECONOMICO ITALIANO

1971, 8°, pp. IV-206

I PROBLEMI DELL'ANALISI ECONOMICA DINAMICA

1973, 8°, pp. IV-230

LA DIMENSIONE D'IMPRESA NELL'ECONOMIA CONTEMPORANEA

1974, 8°, pp. IV-244

ESSENZA E LIMITI DEL MARGINALISMO NELLE TEORIE ECONOMICHE

1974, 8°, pp. IV-280

ECONOMIA ED ECOLOGIA

1975, 8°, pp. IV-354

LA TEORIA ECONOMICA DI FRONTE AL SISTEMA DELLE REGIONI

1975, 8°, pp. IV-171

POLITICA MONETARIA E SVILUPPO ECONOMICO

1975, 8°, pp. IV-152, con grafici

POLITICHE E STRUMENTI PER L'ESPANSIONE ECONOMICA ITALIANA

1975, 8°, pp. IV-159, con grafici

SVILUPPO ECONOMICO, SCAMBI INTERNAZIONALI E CRISI MONETARIA

1975, 8°, pp. IV-248, con tabelle e grafici

L'ORIZZONTE TEMPORALE DELLE DECISIONI ECONOMICHE

1976, 8°, pp. IV-234

GIANNINO PARRAVICINI

SCIENZA DELLE FINANZE

PRINCIPI

Prefazione.

Parte prima:

Introduzione - Gli elementi costitutivi della finanza pubblica: I soggetti - Gli elementi costitutivi della finanza pubblica: La coazione, l'assetto volontaristico, la legge del minimo mezzo - Interessi generali e razionalità economica nella finanza pubblica - L'economia del benessere e la finanza pubblica - Le scelte finanziarie secondo i diversi tipi di stato - La classe dirigente, i gruppi politici e le scelte finanziarie - La formazione delle scelte finanziarie - L'illusione finanziaria.

Parte seconda:

Le spese pubbliche: Generalità. Le spese reali - Le spese pubbliche sociali ed economiche - L'incremento progressivo delle spese pubbliche, la programmazione economica - Le entrate pubbliche originarie - Le entrate pubbliche derivate: I principi generali dell'imposizione - Le entrate pubbliche derivate: Elementi teorici e sistematici dell'imposizione - Modalità di applicazione delle imposte - Motivi e principi della proporzionalità e progressività delle imposte - La parafinanza.

1975, seconda edizione, 8°, p. VIII-303, L. 6000

DI IMMINENTE PUBBLICAZIONE

ENRICO POTITO

IL NUOVO ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO

Si tratta del più aggiornato volume in materia, in quanto espone l'intero sistema tributario italiano al 30 settembre 1976.

Il taglio del volume può definirsi a metà strada tra quello « dogmatico-ricostruttivo » degli istituti giuridici concernenti la materia alla luce della riforma tributaria per ciò che concerne segnatamente la parte introduttiva, ed « espositivo problematico » per ciò che concerne le rimanenti parti, che costituiscono un commento pressochè puntuale delle più importanti disposizioni normative contenute nei vari decreti delegati.

E quindi un libro in grado di soddisfare sia esigenze a livello teorico che a livello pratico-applicativo, grazie alla diversa impostazione della parte introduttiva e di quella espositiva del sistema tributario e si rivolge particolarmente a tutti coloro che desiderano avere un primo approccio sistematico con la materia tributaria.

Sommario:

IL SISTEMA DELLE IMPOSTE DIRETTE
LE IMPOSTE INDIRETTE E LE TASSE
I TRIBUTI APPLICATI DAGLI ENTI MINORI
CENNI SUL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Volume in 8° di circa 500 pagine

LA PRIMA LEGISLATURA REGIONALE 1970-1975

***Leggi, regolamenti e bilanci delle regioni a statuto ordinario.
Rinvii governativi e sentenze della Corte costituzionale.***

La presente ricerca sull'avvio delle Regioni a statuto ordinario, condotta con scopi e criteri documentativi, offre un'immagine completa e dettagliata dell'attività finora svolta da tali Regioni e risulta suddivisa in 3 parti distinte sebbene collegate.

La prima di esse riguarda l'intera attività legislativa e regolamentare che le Regioni hanno svolto nel quinquennio 1970-75, descrivendone gli oggetti, i contenuti, la natura ed il grado d'incidenza sull'ordinamento complessivo.

La seconda parte tratta la finanza di una diecina di Regioni, preferite alle altre perchè i loro flussi di entrate e di spese, quali risultano principalmente dai rispettivi bilanci, sono parsi più importanti o più rappresentativi delle situazioni esistenti nelle varie zone del Paese.

La terza parte, infine, prende in esame i controlli sulle leggi regionali, sotto forma di rinvii governativi o di conseguenti impugnazioni alla Corte Costituzionale o di decisioni adottate dalla Corte stessa.

1976, volume in 8°, p. 884, L. 18.000

MAGGIORI IMPOSTE: COME, QUANTE, PERCHÉ? (*)

Premessa.

La crescita della pressione fiscale nel medio periodo rappresenta uno degli aspetti della difficile strategia necessaria per far uscire il nostro Paese dalla stagnazione, ma l'aumento delle imposte non è accettabile se è limitato alla funzione di stabilizzazione deflazionistica per l'economia senza essere accompagnato da interventi strutturali che rimuovano le condizioni responsabili della stagnazione e dell'inflazione, assicurando la trasformazione di una quota delle risorse rese libere dalla riduzione del disavanzo pubblico in investimenti produttivi e nello stesso tempo rimuovendo le inefficienze della spesa pubblica.

Nessuna delle due azioni è stata finora intrapresa: nel 1977 gli investimenti pubblici si ridurranno in termini reali e nulla assicura che le risorse rese libere dalla riduzione del disavanzo si trasformeranno almeno in parte in investimenti privati. D'altra parte, nonostante che la pressione fiscale nel 1977 in base ai provvedimenti già adottati ed ad una ottimistica previsione di riduzione nell'evasione, aumenti al 35,4 % del prodotto interno lordo (PIL) (31,3 % nel 1974), pare certo che la spesa pubblica prevista, pari al 44,1 % del PIL, dovrà superare tale livello per le ulteriori maggiori spese inevitabili (rinnovo del contratto per i dipendenti dello Stato, maggiori esborsi per le mutue, per gli ospedali, per le PP.SS., ecc.). Nell'ipotesi ottimistica di ulteriori spese per 5.000 miliardi, il livello della spesa pubblica dovrebbe raggiungere il 47 % del PIL, con un incremento rispetto al 1976 di 2,5 punti del PIL imputabile quasi esclusivamente a maggiori spese correnti con un peggioramento nella qualità della spesa.

Di fatto sembra abbandonato l'obiettivo previsto nel programma Andreotti del luglio 1976 di un congelamento del livello della spesa pubblica. Questo abbandono appare grave, poiché praticamente annulla in parte gli effetti di risanamento della finanza pubblica pro-

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

dotto dalle misure fiscali già decise e perché deriva da aumenti delle spese correnti.

Purtroppo sinora è mancata completamente una strategia complessiva della spesa pubblica. Non si sono preparate previsioni di spesa tali da rispettare il vincolo del blocco reale della spesa pubblica e tali da rendere coerente un quadro di interventi di politica economica per il 1977, tenendo conto delle maggiori spese inevitabili che come tali rendevano pressoché inutile il quadro di compatibilità che si disegnava. Si doveva quanto meno tentare l'avvio di una politica selettiva della spesa, usando la scure seppure dolorosamente. A tale politica si sarebbero dovuti porre gli obiettivi seguenti: *a*) la fine dell'irresponsabilità incontrollata dei centri di spesa (ospedali ed enti locali, imprese pubbliche); *b*) la riqualificazione delle spese sociali, soprattutto nel settore delle pensioni; *c*) la razionalizzazione degli interventi di spesa a favore delle imprese private; *d*) l'aumento della quota degli investimenti pubblici; *e*) la riduzione del costo dell'intermediazione finanziaria per gli enti pubblici; *f*) l'avvio di una omogenea politica salariale per l'intero settore pubblico.

Per il futuro nuove misure fiscali dovrebbero essere successive ad interventi straordinari sulla spesa pubblica che creino spazio per fronteggiare le maggiori spese inevitabili. Inoltre, in ogni caso gli inasprimenti fiscali dovrebbero essere contenuti al massimo poiché nel 1977 il sistema fiscale italiano è sottoposto ad uno sforzo straordinario che non ha precedenti nel nostro paese se non nella finanza di guerra. Eventuali nuovi ritocchi fiscali dovrebbero essere preceduti dalla definizione di un programma triennale di realizzazione graduale, ma definito negli adempimenti temporali, di misure straordinarie dirette a migliorare l'efficienza del nostro sistema fiscale, attraverso soprattutto la riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria, la semplificazione radicale delle procedure amministrative e modifiche normative dirette a migliorare gli accertamenti (con l'introduzione dei registratori di cassa, la costituzione dei verificatori fiscali, l'introduzione degli accertamenti per scandaglio, ecc.).

Prima di eventuali ritocchi delle aliquote dell'imposta sul reddito, si dovrebbe pensare all'introduzione dell'imposta sulle proprietà immobiliari con una addizionale sulle seconde case, alla modifica della tassazione delle rendite finanziarie per integrarle nell'imposizione sul reddito e alla revisione della tassazione degli incrementi di valore e delle aliquote IVA sui prodotti di consumo a forte contenuto di importazione in una strategia capace di coprire entro tempi brevi i bisogni interni con prodotti nazionali.

Perché è necessario accrescere la pressione fiscale nel medio periodo?

L'aumento del livello delle entrate tributarie sul prodotto nazionale è necessario come manovra graduale di medio-periodo (3-5 anni) per ridurre il disavanzo del Settore Pubblico e, quindi, per riequilibrare i conti con l'estero e contemporaneamente ridare spazio alle imprese produttive aumentando le risorse finanziarie (credito) a loro disposizione. I due obbiettivi da raggiungere sono condizioni strutturali, necessarie se pure non sufficienti, per la crescita equilibrata del sistema economico, lungo un sentiero «virtuoso», che sappia creare possibilità di occupazione adeguate all'offerta di lavoro esistente.

Sulla necessità di rimozione del vincolo dei conti con l'estero non credo che sia necessario soffermarsi. Qualche parola, invece, sembra opportuno dedicare all'esigenza di creare spazio al settore direttamente produttivo, anche per evitare che possano sorgere equivoci sul significato dell'espressione. Nel 1973-75 l'area cosiddetta non direttamente produttiva (Pubblica Amministrazione) si è appropriata del 51 % del credito disponibile e della parte restante un altro 16 % è affuito alle imprese pubbliche e solo il 31 % alle imprese private.

Questa distribuzione di credito è gravemente distorta, come appare dai confronti internazionali. Aumentare le risorse finanziarie a disposizione degli impieghi produttivi è certamente una condizione necessaria per il risanamento dell'economia italiana e per il riavvio del processo di accumulazione delle imprese, ma non è ancora condizione sufficiente, sia perché sono richiesti anche altri interventi di politica economica al di fuori del campo della finanza pubblica, sia soprattutto in quanto non pare possibile lasciare al «mercato» l'utilizzazione integrale delle maggiori risorse, poiché in una situazione di depressione della domanda e di scarsa utilizzazione degli impianti, esse non si trasformerebbero spontaneamente in investimenti. La trasformazione almeno parziale in investimenti potrebbe essere assicurata attraverso la generazione di investimenti autonomi delle imprese pubbliche e di investimenti indotti delle imprese private con una operazione di fiscalizzazione vincolata nella destinazione ad acquisti di impianti o macchinari, oppure ad incrementi nella quota delle esportazioni sulle vendite complessive.

Naturalmente l'ammontare delle risorse finanziarie disponibili per il settore produttivo attraverso la manovra fiscale dipende, oltre che dalle dimensioni del maggior gettito complessivo, dalla quota di

esso che viene destinata al riequilibrio della bilancia dei pagamenti. Sembra importante affermare che ogni sforzo dovrebbe essere rivolto a contenere al massimo tale quota nei prossimi 12 mesi al fine di lasciare disponibili per gli investimenti la parte più ampia possibile. Due sembrano le possibili vie da seguire per attenuare al massimo il vincolo estero: in primo luogo è indispensabile risparmiare sulle importazioni di prodotti non essenziali per la riattivazione del processo produttivo e di investimento; in secondo luogo si dovrebbe cercare di evitare di procedere ad un riequilibrio troppo rapido della bilancia dei pagamenti ripetendo l'errore in cui si è già caduti in precedenti occasioni. È possibile senza sacrifici troppo onerosi ridurre sostanzialmente entro 12-18 mesi l'importazione di carne bovina e di altri prodotti alimentari per i quali sia possibile attivare una produzione interna sostitutiva. Non posso qui soffermarmi sui meccanismi da attivare, ma ritengo che più che ad un razionamento, teoricamente preferibile, ma praticamente realizzabile con gravissime distorsioni e costi, si dovrebbe pensare ad un forte aumento dell'imposizione indiretta collegato ad una operazione di incentivazione delle carni sostitutive non bovine che dovrebbero essere offerte nelle quantità necessarie alla graduale sostituzione e ad un prezzo controllato, sostituendosi gradualmente nell'indice della scala mobile alla carne bovina. Se si suppone per ipotesi che la carne di diversa specie sia un prodotto « omogeneo », l'operazione appena suggerita equivarrebbe alla creazione di un doppio mercato con carne non-bovina a prezzo controllato e carne bovina a prezzo libero.

Il contenimento delle importazioni di greggio attraverso una limitazione dei consumi di benzina e di gasolio per riscaldamento potrebbe essere ricercato, almeno nella misura necessaria a mantenere costante in valore l'esborso valutario, riducendo la quantità importata quando si realizzano aumenti di prezzo del greggio. Per la benzina sembra possibile creare un doppio mercato attraverso un sistema di tessere, poiché è molto più facile controllare i distributori che le macellerie; per il gasolio si potrebbe seguire la via di bloccare la quota di prodotto destinata ai distributori, garantendo ai consumatori di poter acquistare al prezzo stabilito presso lo stesso fornitore la quantità acquisita l'anno precedente ridotta del 10-20 %.

Tornando ora alla manovra complessiva, mi pare si debba ammettere che l'aumento del livello delle entrate tributarie da ottenere nel medio periodo non rappresenti che uno degli aspetti della difficile strategia da realizzare per fare uscire il nostro Paese dal circolo vi-

zioso in cui siamo avviluppati dal 1970 ad oggi. Si tratta di uno strumento non sufficiente per raggiungere la molteplicità di obbiettivi della politica economica che deve essere coordinato con gli altri strumenti disponibili. Negli ultimi anni nella stagnazione della produzione e dell'occupazione l'accrescimento della spesa pubblica corrente con un crescente finanziamento in disavanzo attraverso mezzi monetari, richiesto per mantenere artificiosamente l'occupazione, ha alimentato successivi svolgimenti del circolo vizioso, facendo stagnare l'economia italiana in un seguito incessante di riprese sempre più brevi e di depressioni sempre più lunghe. Al circolo vizioso si deve sostituire un circolo virtuoso che si autoalimenti attraverso maggiori investimenti e l'aumento della capacità produttiva capace di adeguare l'offerta alla domanda al livello di pieno impiego.

Per entrare nel circolo virtuoso si deve certo accrescere la pressione fiscale, ma ciò deve avvenire in modo da non porre in ulteriore difficoltà le imprese, con imposte pagate dalle famiglie non recuperate sul costo del lavoro. Altrimenti si riducono nuovamente gli investimenti e si alimenta ancora il processo di distruzione dei posti di lavoro. Il meccanismo diviene circolo virtuoso non solo se l'aumento della pressione fiscale non crea ulteriori difficoltà alle imprese, ma altresì se una parte consistente delle maggiori entrate non vengono spese, al fine di creare spazio alle esportazioni, di contenere le importazioni e di riequilibrare la distribuzione di credito oggi distorta a sfavore degli impieghi produttivi. Ma questa «sterilizzazione» costituisce solo il primo «round»: l'aumento delle imposte non è politicamente accettabile alla collettività se è limitato alla funzione di stabilizzazione dell'economia senza essere accompagnato da interventi strutturali sul sistema economico. La pura e semplice stabilizzazione condurrebbe ad una grave deflazione senza avviare a soluzione in nessun modo i nodi strutturali che portano alla stagnazione e all'inflazione. Con la deflazione rischiamo tra un anno di avere riequilibrato i conti con l'estero solo provvisoriamente, senza che i gravi sacrifici richiesti abbiano consentito un avvio alla trasformazione strutturale, ma addirittura con un peggioramento qualitativo rispetto ad oggi.

Se le maggiori imposte pagate non possono significare nuovi servizi sociali, esse devono essere legittimate dal perseguimento di una manovra complessiva che consenta nel medio periodo la trasformazione delle risorse rese libere dalla riduzione del disavanzo in investimenti produttivi e contemporaneamente la disponibilità di servizi

pubblici adeguata alle dimensioni raggiunte in Italia dalla spesa pubblica e alla produttività della spesa che è ottenuta negli altri paesi avanzati. Nella strategia sinora in corso di attuazione nessuna delle due contropartite alla manovra fiscale sembra assicurata. In particolare nessuna azione è stata intrapresa per ridurre la spesa pubblica improduttiva, per avviare una azione impietosa e severa di eliminazione delle sue degradazioni distributive ed allocative, impietosa sia nei confronti degli interessi corporativi che « pagano » in termini politici le forze al governo, sia nei confronti degli interessi che talora gli stessi sindacati hanno difeso in una logica strettamente settoriale e difensiva. È certo che non sarebbe sufficiente il pure auspicabile taglio delle spese ministeriali superflue e la soppressione degli enti inutili.

Di conseguenza, l'obiettivo del blocco della spesa pubblica (vale a dire del rapporto tra la spesa pubblica e il reddito nazionale) che era stato posto nel programma del governo Andreotti, sembra di fatto abbandonato senza neppure il tentativo di destinare l'incremento nel livello della spesa ad investimenti.

Nel 1976 (preconsuntivo provvisorio) la spesa pubblica (della P.A.) dovrebbe raggiungere (cassa) circa il 44,5 % del prodotto interno lordo. Secondo le previsioni nel 1977 la spesa pubblica dovrebbe scendere al 44,1 % del PIL, con una riduzione di 0,4 punti del PIL rispetto al 1976. Ed è in base a queste previsioni che il governo ha effettuato l'esercizio di compatibilità macroeconomico con cui ha individuato l'ammontare delle maggiori entrate richieste con i provvedimenti già varati, necessarie per mantenere il fabbisogno del Tesoro entro il limite coerente con l'obiettivo del riequilibrio dei conti con l'estero nel 1977.

La previsione di spesa pubblica per il 1977 appare di per sé difficilmente credibile, appena si realizza che per la componente di essa più importante, quella dello Stato, si è previsto un tasso di incremento sostanzialmente inferiore a quello del reddito nazionale. Ufficialmente per tale spesa, che dovrebbe ammontare a 51.750 miliardi, si è calcolato un aumento monetario del 20,4 %, più o meno pari a quello del reddito nazionale. Ma tale aumento è artificioso, poiché è il frutto di un aggiustamento contabile richiesto per compensare operazioni di cosmesi estetica di segno opposto realizzate sui bilanci degli esercizi precedenti. In particolare si tratta di 5.750 miliardi di regolazioni contabili con la tesoreria per spese già effettuate sul mercato negli anni precedenti per interessi e pensioni. Se tale aggiustamento

viene annullato, poiché esso non ha effetti reali nel 1977, la spesa dello Stato nel 1977 si riduce da 51.750 a 46.000 miliardi, ad un flusso di esborsi di cassa superiore a quello dell'anno precedente soltanto di circa 3.000 miliardi.

Ma l'esercizio di previsione della spesa pubblica era solo apparentemente realistico, perché esso aveva di proposito escluso il conteggio di alcune spese che comunque erano da ritenersi inevitabili. Tali spese che sono state indicate in un ammontare oscillante tra i 5.000 e i 10.000 miliardi, si riferiscono nelle voci principali al rinnovo del contratto dei dipendenti pubblici, a maggiori esborsi per le mutue e gli ospedali, all'avvio della riforma sanitaria, alla ricostruzione per il Friuli, alle partecipazioni statali, alla finanza locale. Anche escludendo dal conteggio alcune spese, quale quella inerente all'avvio della riforma sanitaria, si può ritenere che difficilmente le maggiori spese inevitabili scenderanno sotto i 5.000 miliardi e nell'ipotesi più ottimistica non dovrebbero scendere sotto i 4.000 miliardi.

La mancata considerazione di tali maggiori spese rende pressoché inutile il quadro di compatibilità macroeconomico apprestato dal governo, a meno che si finanzino le maggiori spese con ulteriori prelievi o si riducano altri flussi di spesa. Ma la riduzione della spesa richiede l'apprestamento di una strategia di interventi selettivi sulla spesa, che sinora non risulta neppure delineata nei suoi punti di riferimento. È significativo che sul tema la *Relazione previsionale e programmatica* sia stata completamente silente. Si pone allora la scelta tra l'abbandono del quadro di compatibilità, che ovviamente nessuno può volere, e il ricorso a nuovi provvedimenti fiscali, che sono presentati così « necessariamente » come il male minore.

Ma nuove misure fiscali per finanziare le maggiori spese appaiono difficilmente proponibili, sia poiché nel 1977 il sistema fiscale italiano è sottoposto ad uno sforzo straordinario che non ha precedenti nel nostro Paese (sulla base delle misure già adottate, la pressione fiscale nel 1977 dovrebbe salire al 35,4 % del PIL rispetto al 33,2 % del 1976 e al 31,1 % del 1975), sia perché nuove maggiori entrate saranno quasi certamente richieste per finanziarie il provvedimento di fiscalizzazione degli oneri sociali, necessario per contenere la dinamica del costo del lavoro per unità di prodotto, sia perché, infine, sarà inevitabile concedere sin dal 1977 una qualche autonomia tributaria agli enti locali se si vorrà evitare la paralisi nei pagamenti degli enti o lo scardinamento dei tetti posti dal Tesoro alla concessione dei

flussi finanziari agli enti stessi, con gravi ripercussioni sul processo di risanamento della finanza pubblica.

Non resta allora che avviare alcuni provvedimenti concreti di riduzione della spesa. Le circostanze finalmente lanciano una vera e propria sfida alla classe politica ad abbandonare la tendenza, sinora affermata nella soddisfazione generale, di scaricare soltanto sul sistema tributario il peso della stabilizzazione, senza preoccuparsi che le imposte, pagate in primo luogo dai lavoratori, vengano trasferite ad altri (lavoratori in particolari condizioni di bisogno, pensionati, ecc.) o trasformate in servizi con un grado accettabile di efficienza, senza cioè alimentare altri occupati non produttivi magari con salari privilegiati o pensionati che non si trovano in condizioni di bisogno o sprechi di farmaci.

Non è questa la sede per suggerire quali potrebbero essere in concreto i provvedimenti di riduzione della spesa pubblica necessari per creare spazio per le maggiori spese inevitabili e per avviare così la riqualificazione della spesa. In ogni caso essi dovrebbero essere inquadrati in una strategia di medio periodo che si proponga come obiettivo: a) la fine dell'irresponsabilità incontrollata dei centri di spesa (ospedali ed enti locali, imprese pubbliche); b) la riqualificazione della spesa sociale; c) la razionalizzazione degli interventi di spesa a favore delle imprese private; d) l'aumento della quota degli investimenti pubblici; e) la riduzione del costo dell'intermediazione finanziaria per gli enti pubblici; f) l'avvio di una omogenea politica salariale per l'intero settore pubblico.

Livello e struttura dell'imposizione a regime.

Purtroppo manca un quadro di riferimento disaggregato che leghi l'andamento delle principali variabili macroeconomiche alla luce della manovra restrittiva in atto sul lato dell'entrata, né risultano ancora definite le spese che faranno carico allo Stato nel 1977, sicché non è possibile valutare le singole misure e proposte in un quadro quantitativo coerente, che consenta di *definirne* gli effetti e di misurarne i costi, né è possibile indicare ipotesi di ulteriori manovre delle entrate per i prossimi 12 mesi, che dipendono necessariamente non solo da una definizione della spesa pubblica nel 1977, ma anche da una valutazione dell'andamento del costo del lavoro per unità di prodotto, in relazione a quello previsto per i nostri paesi concorrenti.

Non resta, quindi, che cercare di delineare quelli che dovrebbero

essere in linea di massima il livello e la struttura dell'imposizione a regime dopo il medio periodo definendo, quindi, come pare possibile ottenere il livello di entrate tributarie adeguato alla prima fase del programma di risanamento dell'economia italiana.

Nel medio periodo, senza che sia possibile definirne la durata, mancando una previsione di massima per gli anni successivi al 1977, l'obiettivo dovrebbe essere quello di avvicinarsi al livello medio della pressione fiscale degli altri paesi industrializzati e di adeguarsi di massima alla struttura prevalente dei principali tipi di tributi.

Nel 1974 la pressione fiscale in Italia era pari al 31,3 % del prodotto interno lordo (PIL) rispetto ad una media dei paesi della CEE del 39,2 %, inferiore a questa, quindi, di circa 7,3 punti del prodotto interno lordo (tavola 1). Nel 1975 la pressione fiscale è rimasta sostanzialmente invariata, con una lieve diminuzione al 31,1 %, mentre nel 1976 essa ha raggiunto (valutazione ancora provvisoria) il 33,2 % e nel 1977, sulla base dei provvedimenti fiscali già decisi e delle attuali previsioni sul prodotto interno lordo del prossimo anno, dovrebbe salire al 35,4 % (tavola 2). Dei 7,3 punti che nel 1974 ci separavano dalla media degli altri paesi CEE, alla fine del 1977 ne avremo recuperati poco meno della metà.

Tav. 1: *La struttura dell'imposizione italiana e della media OCSE (Europa) nel 1974* (in percent. del PIL).

	Imposizione complessiva	Imposta sul reddito	Contributi sociali	IVA e imposte specifiche
Italia	31,9	4,9	13,3	10,3
Media OCSE (Europa) (1)	39,2	12,1	10,3	11,6

(1) Esclusa l'Italia.

Fonte: K. MESSERE, *Tax Levels, Structures and Systems: Some International and Intertemporal Comparisons*, Congress of the International Institute of Public Finance, Edinburgh 1976.

Passi avanti sono stati realizzati anche per quanto riguarda il peso dell'imposizione diretta nella struttura delle entrate tributarie. Nel 1974 nella media dei paesi europei aderenti all'OCSE (media esclusa l'Italia), l'imposta sul reddito e i contributi sociali rappresentavano, rispettivamente, il 12,1 e il 10,3 % del prodotto nazionale contro il 4,9 e il 13,3 % in Italia. Nel 1976 l'imposta sul reddito dovrebbe avere raggiunto in Italia circa il 6,4 % del prodotto nazionale

e i contributi sociali il 14,0 % (tavola 2), avvicinandoci alla situazione europea per l'imposta sul reddito, ma ulteriormente allontanandocene per i contributi sociali che continuano ad essere di gran lunga la prima imposta nazionale, seguiti dai tributi indiretti (10,6 %) e da quelli diretti (8,6 %). Sempre nel 1974 in Italia i tributi diretti rappresentavano il 22,1 % delle entrate complessive (inclusi i contributi sociali), mentre nel 1976 essi dovrebbero avere raggiunto il 25,8 % e nel 1977 dovrebbero situarsi intorno al 27 %. Particolare rilievo merita il peso relativo praticamente inesistente in Italia delle imposte sul patrimonio e sulle proprietà immobiliari, che in alcuni paesi europei, invece, raggiungono aliquote consistenti del gettito complessivo.

Tav. 2: *Livello e struttura delle entrate tributarie in Italia nel periodo 1970-77.*

		1970	1974	1975	1976 (1)	1977 (2)
Imposte dirette	% PIL	6,10	6,92	7,48	8,58	9,57
	Comp. %	20,50	22,13	24,07	25,82	27,03
Imposte indirette	% PIL	12,09	11,18	9,74	10,62	11,84
	Comp. %	40,60	35,75	31,35	31,96	33,45
Contributi sociali	% PIL	11,60	13,17	13,85	14,03	13,89
	Comp. %	38,80	42,12	44,58	42,22	39,52
Totale	% PIL	29,79	31,26 (3)	31,07	33,23	35,40
	Comp. %	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

(1) Preconsuntivo provvisorio (stime).

(2) Previsioni (dicembre 1976).

(3) Lievemente inferiore alla pressione fiscale indicata nella tavola 1 (31,9 per cento) poichè in questa tavola la percentuale si riferisce al PIL invece che al PNL.

Per quanto riguarda i tributi indiretti (IVA e imposte specifiche) risultava nel 1974 che nella media europea essi superavano i nostri di 1,3 punti del prodotto nazionale (11,6 rispetto a 10,3); dopo il 1974 si è avviata una progressiva marcia verso il livello europeo del 1974 che dovrebbe essere raggiunto nel 1977. Ma nella composizione delle entrate tributarie il peso delle imposte indirette ha registrato un lieve aumento (31,3 nel 1975 e 32,0 nel 1976). Nel 1977 il peso dei tributi indiretti dovrebbe ulteriormente aumentare al 33,4 %. Nei prossimi anni gli sforzi maggiori dovrebbero essere rivolti ad accrescere il peso dell'imposizione diretta (particolarmente del tributo sul reddito e dell'imposizione sul patrimonio) e ad un avvio graduale

alla fiscalizzazione degli oneri sociali diretta ad accrescere l'equità dell'imposizione complessiva.

Tav. 3: *La struttura delle entrate tributarie per livello di governo in un gruppo di Paesi (1972) (totale = 100).*

	Governo centrale	Stati e enti locali	Enti di previdenza
Australia	79	21	—
Austria	53	14	23
Belgio	63	6	30
Canada	49	41	9
Danimarca	70	25	5
Finlandia	65	23	11
Francia	52	5	42
Germania	34	31	34
Irlanda	80	10	9
Italia	49	6	42
Giappone	54	27	20
Lussemburgo	57	13	29
Nuova Zelanda	92	8	—
Norvegia	49	24	27
Paesi Bassi	61	1	36
Portogallo	69	5	26
Spagna	53	5	42
Svezia	51	28	20
Svizzera	34	43	23
Turchia	75	11	14
Regno Unito	73	11	16
Stati Uniti	46	33	21
<i>Media</i>	60	19	21

Fonte: OCSE.

Un adeguamento alla struttura impositiva degli altri paesi industrializzati è richiesto altresì per la composizione delle entrate tributarie a seconda dei livelli di governo (tavola 3). Nel 1972 nei paesi dell'OCSE europei ed extraeuropei in media il governo centrale incassava il 60 % delle entrate tributarie contro il 49 % in Italia, gli enti territoriali sottostanti e gli enti di Previdenza, rispettivamente, il 19 % ed il 21 % contro il 6 % ed il 42 % in Italia. Confrontandoci con l'Europa, nel 1972 la quota di entrate proprie degli enti locali in Italia era inferiore a quella della Germania (31 %), del Regno Unito (11 %), dei Paesi Scandinavi (23-25 %) e della Svizzera (43 %). Dopo il 1972 la posizione relativa italiana è ancora peggiorata a seguito della riforma tributaria. Nei prossimi anni essa dovrebbe riequili-

brarsi, restituendo autonomia tributaria agli enti locali nel settore dell'imposizione sulle proprietà immobiliari e forse anche in quello dell'IVA all'ultimo stadio.

È necessario tenere presente che l'adeguamento del sistema tributario italiano alla struttura europea si riferisce alla struttura effettiva e non a quella nominale. Non basta adeguare la struttura delle imposte quale è formulata dalle norme di legge, perché un diverso grado di « tax compliance » può condurre ad una struttura effettiva differente. È indispensabile adeguare la struttura effettiva, preoccupandosi di ridurre sostanzialmente, al livello europeo, i margini di erosione e di evasione.

Vie da percorrere per raggiungere il livello e la struttura dell'imposizione adeguati nella prima fase e a regime.

Per raggiungere il livello e la struttura dell'imposizione adeguati a regime tre sembrano essere le vie da percorrere: il recupero della base imponibile erosa a causa delle disposizioni normative che determinano il reddito imponibile, il recupero della base imponibile evasa ed alcune modifiche impositive che riportino la riforma tributaria al suo disegno originario. Cercheremo di esaminare, sia pure succintamente, i criteri che si dovrebbero seguire.

a) Recupero della base erosa.

Nel nostro ordinamento si realizzano sottovalutazioni della base imponibile assai gravi nel settore dei redditi dei fabbricati e dei terreni, a causa del metodo di accertamento catastale applicato. Dopo oltre 30 anni dalle operazioni dell'ultimo catasto terreni (quelle relative al catasto fabbricati sono più recenti, ma si riferiscono sempre a valori 1939) i valori accertati differiscono sostanzialmente da quelli effettivi o normali, con una dispersione capricciosa a causa delle modificazioni nelle culture e nei prezzi relativi. Non è sufficiente, così come oggi accade, adeguare i redditi catastali dei terreni in relazione al deprezzamento della moneta, applicando opportuni coefficienti di aggiornamento, poiché con tale trattamento si trascurano le variazioni del reddito « normale », talora radicali, che dal 1939 ad oggi sono intervenute, sia a causa delle modifiche delle culture, sia dei cambiamenti nei prezzi relativi dei prodotti agricoli. Nel caso, poi, più importante per le dimensioni, dei redditi dei fabbricati, il man-

cato aggiornamento del catasto (anche nel caso dei fabbricati le rendite sono rivalutate applicando un unico coefficiente di rivalutazione per ciascuna delle diverse classi di fabbricati) privilegia coloro che hanno potuto trarre vantaggio dall'esplosione delle città per l'immigrazione e l'urbanesimo. Poiché quando il reddito effettivo supera la rendita catastale aggiornata, la rendita viene ad essere sostituita dal reddito effettivo (almeno così dovrebbe essere) il sistema dell'accertamento catastale favorisce le famiglie che abitano abitazioni di proprietà (e sono il 57 % delle famiglie), che sono tassate in base al reddito figurativo posto eguale alla rendita catastale. Esse ricavano dal meccanismo di accertamento indicato un beneficio che l'altra metà delle famiglie italiane non riceve, pur trattandosi, per lo più di famiglie meno agiate. Si tratta di un beneficio che cresce con il valore locativo dell'abitazione, che, cioè, è regressivo sotto il profilo distributivo ed è capricciosamente distribuito.

Senza una nuova organizzazione del catasto, l'imposta personale non può essere perequata, in quanto assoggetta addendi non omogenei per i diversi contribuenti. La revisione dei catasti (aggiornamento dei catasti e revisione degli estimi) si presenta assai complessa e nella migliore delle ipotesi richiederà alcuni anni, perché essa presuppone quella del classamento e delle tariffe d'estimo sia per i terreni, sia per i fabbricati. Nel frattempo la situazione di sperequazione è divenuta insostenibile e, inoltre, tale da provocare una perdita di gettito assai consistente. In attesa che la revisione sia effettuata, si potrebbe abbandonare provvisoriamente l'accertamento catastale sostituendolo con quello del reddito effettivo. Tale reddito potrebbe essere eguale a quello definito in base all'equo canone anche nel caso in cui l'abitazione è abitata dal proprietario e per le residenze secondarie, oltre a quelle a cui il provvedimento relativo all'equo canone non verrà applicato. Per i terreni forse si dovrà continuare ad utilizzare il catasto, poiché non pare possibile, né forse utile, imporre alle imprese la contabilità richiesta per la definizione del reddito effettivo.

Una seconda causa di erosione è il trattamento dei guadagni di capitale, vale a dire degli incrementi di valore patrimoniale, che nell'attuale ordinamento non sembra giustificato alla luce dei principi economico-finanziari più moderni e d'altra parte, a causa delle sue caratteristiche di discriminazione, risulta ampiamente disatteso, fornendo un gettito praticamente trascurabile. Nei paesi più moderni tende oramai ad essere accettato il principio secondo cui i guadagni di capitale, in quanto arricchimento del soggetto, debbono essere con-

siderati reddito, ma si tende a riconoscere che sarebbe iniquo includerli nel reddito dell'anno in cui essi sono realizzati, facendo scattare l'aliquota progressiva dell'imposta sul reddito, in quanto essi si sono formati lungo un arco di anni a cui dovrebbero essere attribuiti *proquota*. D'altro canto, si riconosce l'esigenza di non considerare reddito tassabile la parte di incremento che dipende soltanto da fenomeni monetari. Per queste ragioni si sono escogitati vari sistemi di imposizione degli incrementi in generale con il proposito di assoggettarli ad una imposizione più tenue di quella dell'imposta progressiva. Ad esempio, si è deciso di colpirli con l'aliquota media che ha assoggettato il reddito del singolo contribuente negli ultimi due-cinque anni oppure con la metà dell'aliquota progressiva sino ad un limite massimo (35 % nel sistema statunitense).

Nel nostro Paese non si è voluto un trattamento eguale per tutti i guadagni di capitale senza apparenti giustificazioni: alcuni, quelli immobiliari, sono stati assoggettati ad una imposizione più onerosa delle altre componenti del reddito, altri sono considerati reddito e perciò fanno scattare l'aliquota progressiva nell'anno in cui sono realizzati senza alcun temperamento per tenere conto della lunghezza del periodo di maturazione dell'incremento. In un caso, quando sono realizzati da persone fisiche non imprese senza intento speculativo, essi poi sfuggono addirittura all'imposizione (quando non si tratti di incrementi immobiliari che sono soggetti all'INVIM). L'imposizione nominale che ne risulta in alcuni casi è eccessivamente gravosa, sicché può produrre effetti economici negativi (il non realizzo degli incrementi) quando tale realizzo risponderebbe ad esigenze di efficienza. Assai grave risulta, poi, l'azione prodotta dall'inflazione, per l'insufficiente tasso di deprezzamento monetario concesso dal legislatore.

La tassazione dei guadagni di capitale è certo una delle parti meno felici della riforma, poiché non si è saputo o voluto introdurre pienamente nel sistema tributario la nozione di reddito-entrata definita dalla scienza finanziaria e recepita negli ordinamenti più moderni. In particolare l'INVIM è un tributo complesso ed iniquo, che produce risultati distributivi arbitrari ed in pratica sinora ha fornito gettito trascurabile. Mi sembra auspicabile che la tassazione degli incrementi di valore venga rivista integrandola con quella del reddito, pure con una tassazione separata secondo i criteri indicati sopra. L'INVIM potrebbe essere abolita, tassando gli incrementi di valore reale quando realizzati in sede di imposizione del reddito, senza alcuna rilevanza del cosiddetto intento speculativo e mediante un mec-

canismo semplice che consenta di recuperare volontariamente a tassazione una quota elevata della base imponibile teorica che oggi praticamente sfugge all'imposizione.

Una terza causa di erosione della base imponibile discende dal grado insufficientemente ampio di copertura del tributo sul reddito, dati i livelli dei minimi imponibili e delle detrazioni, rispetto a quello dei paesi che traggono dall'imposta personale una quota elevata del gettito complessivo. Per divenire la colonna portante del sistema tributario l'imposta sul reddito deve essere applicata via via a fette sempre più estese della collettività, riducendo il livello del reddito esente e l'ammontare delle detrazioni. Negli Stati Uniti, ad esempio, nel 1939 solo il 5 % della popolazione era sottoposto all'imposta ed erano esenti i redditi che non raggiungevano quattro volte il reddito medio *procapite*; nel 1966 ben il 75 % della popolazione era soggetto al tributo e il livello di esenzione si era abbassato alla metà del reddito *procapite*. In Italia non è facile valutare il grado di copertura dell'imposta sul reddito (di copertura nominale, senza considerare l'erosione per evasione).

Nel 1972 si può stimare che sul reddito dichiarato, pari al 10 % del reddito nazionale lordo, solo poco più di metà sia stato sottoposto a tassazione per il giuoco della franchigia e delle detrazioni. Il livello di esenzione era superiore di circa un terzo al reddito medio *procapite*. Anche dopo la riforma una parte consistente delle famiglie italiane è stata esclusa al tributo, grazie a minimi relativamente generosi, e così una parte consistente del reddito è stata erosa attraverso le esenzioni e le detrazioni.

La constatazione del livello relativamente elevato dei minimi imponibili e delle detrazioni non può condurre a sollecitare una modifica legislativa diretta a ridurlo. La via seguita dal legislatore non poteva essere diversa, data la struttura dell'imposizione esistente in Italia e l'estensione dell'evasione dei redditi diversi da quelli di lavoro dipendente. Si deve ricordare che sui salari gravano contributi sociali onerosissimi, che praticamente nel lungo periodo sono un tributo proporzionale sul salario, senza franchigie per minimi imponibili, né detrazioni per carichi di famiglia con una aliquota che raggiunge il 45 % della paga dell'operaio nell'industria, la più elevata esistente nel mondo. È vero che come mostra un'indagine dell'OCSE, il reddito disponibile del lavoratore, con salario pari a quello medio (industria manifatturiera), rappresenta in Italia una delle quote più elevate del salario lordo di tutti i paesi dell'OCSE, grazie soprattutto

Tav. 4: *Reddito disponibile in percentuale del salario lordo* (1) (lavoratore con salario pari a quello medio dell'industria manifatturiera, in diverse situazioni familiari).

Paese	Celibe			senza figli			Coppia sposata			
							con 1 figlio		con 2 figli	
	1972	1973	1974	1972	1973	1974	1972	1973	1972	1973
Australia	80,2	81,8	79,4	82,5	84,2	81,5	84,5	86,3	86,7	88,6
Austria	75,1	76,3	74,6	80,3	80,7	78,9	86,9	88,9	96,4	96,5
Belgio	78,4	78,0	77,0	78,9	78,5	77,6	84,5	83,9	94,1	93,2
Canada	78,3	78,7	78,7	83,1	83,6	83,3	85,0	85,6	86,8	87,6
Danimarca	60,3	59,2	56,7	66,5	66,1	62,6	69,3	68,8	72,0	71,4
Finlandia	69,0	66,8	65,6	74,5	72,2	71,1	77,5	74,7	80,7	75,6
Francia	85,2	84,5	83,9	88,9	89,3	88,9	92,9	93,1	103,1	102,2
Germania	70,6	68,4	67,3	75,5	74,1	73,5	76,9	75,4	78,6	77,0
Giappone	86,1	85,8	—	88,4	88,0	—	89,9	89,6	91,4	91,1
Grecia	91,2	91,2	91,7	91,8	91,8	92,3	92,3	91,7	92,8	91,9
Irlanda	77,2	76,1	75,8	81,4	79,7	79,8	85,1	83,4	89,2	87,5
Italia	84,6	83,8	87,8	87,8	86,6	93,2	92,0	90,3	96,3	93,8
Lussemburgo . . .	75,0	74,1	—	80,8	80,2	—	86,4	85,7	92,0	92,2
Norvegia	67,6	65,9	66,7	72,9	71,6	72,7	74,4	73,1	79,0	77,5
Nuova Zelanda . .	81,0	79,3	77,4	83,4	81,4	79,9	87,5	85,1	91,6	88,6
Paesi Bassi	67,7	66,2	—	69,3	68,3	—	73,4	72,2	77,9	76,8
Portogallo	92,0	92,0	91,0	92,0	92,0	91,0	92,8	92,5	93,6	93,1
Regno Unito . . .	78,6	72,5	69,2	76,5	75,1	72,3	79,7	77,9	83,8	81,4
Spagna	94,8	93,8	92,1	96,9	97,2	94,9	100,0	99,5	102,1	101,8
Stati Uniti	76,0	75,0	74,0	80,0	79,0	79,0	83,0	81,0	85,0	83,0
Svezia	60,9	61,6	62,2	66,3	66,6	66,7	69,9	70,3	73,5	74,0
Svizzera	82,3	79,5	78,1	84,1	81,5	80,4	84,8	82,2	85,4	82,8

(1) Al netto dell'imposta sul reddito e dei contributi sociali a carico del lavoratore e al lordo dei trasferimenti per carichi di famiglia.

Fonte: OCSE, *Revenue Statistics 1965-74*, 1976.

ad aliquote del tributo sul reddito relativamente tenui (tavola 4); ma nel confronto non si tiene conto, tra l'altro, dell'imposta sul salario rappresentata dai contributi sociali a carico dell'impresa, che in ultima analisi incide sul lavoratore. La posizione relativa del reddito disponibile del lavoratore italiano tipico sarebbe certamente migliore se nella struttura delle entrate complessive prevalesse il tributo personale progressivo, così come avviene negli altri paesi industrializzati, e non i contributi sociali, che colpiscono solo il salario con una aliquota proporzionale e senza detrazioni per carichi di famiglia. Purtroppo la riforma tributaria ha interessato solo i tributi in senso stretto, ignorando completamente i contributi sociali che rappresentano la più importante fonte di entrata.

È altresì alla struttura dell'imposizione complessiva italiana, fortemente sperequata a favore dei contributi sociali, che deve essere ricollegato il livello, di regola, relativamente basso delle aliquote della nostra imposta personale rispetto agli altri paesi industrializzati, come si vede nelle tavole 5 e 6 in cui sono rappresentati gli andamenti delle aliquote effettive medie e marginali applicate nel 1974 nel caso del lavoratore sposato senza figli con reddito solo di lavoro (1): negli otto paesi considerati il livello dell'imposizione superava quello italiano dal reddito di circa 2,5 sino a 8 milioni circa in tutti i paesi ad eccezione della Francia e dopo circa 8 milioni sino a 18 in tutti i paesi eccetto gli Stati Uniti e la Francia. Dalle due tavole 7 e 8 risulta anche la maggiore accelerazione delle aliquote che, di regola, si verifica negli altri paesi soprattutto ai livelli medio-alti (sopra 7, 8 milioni).

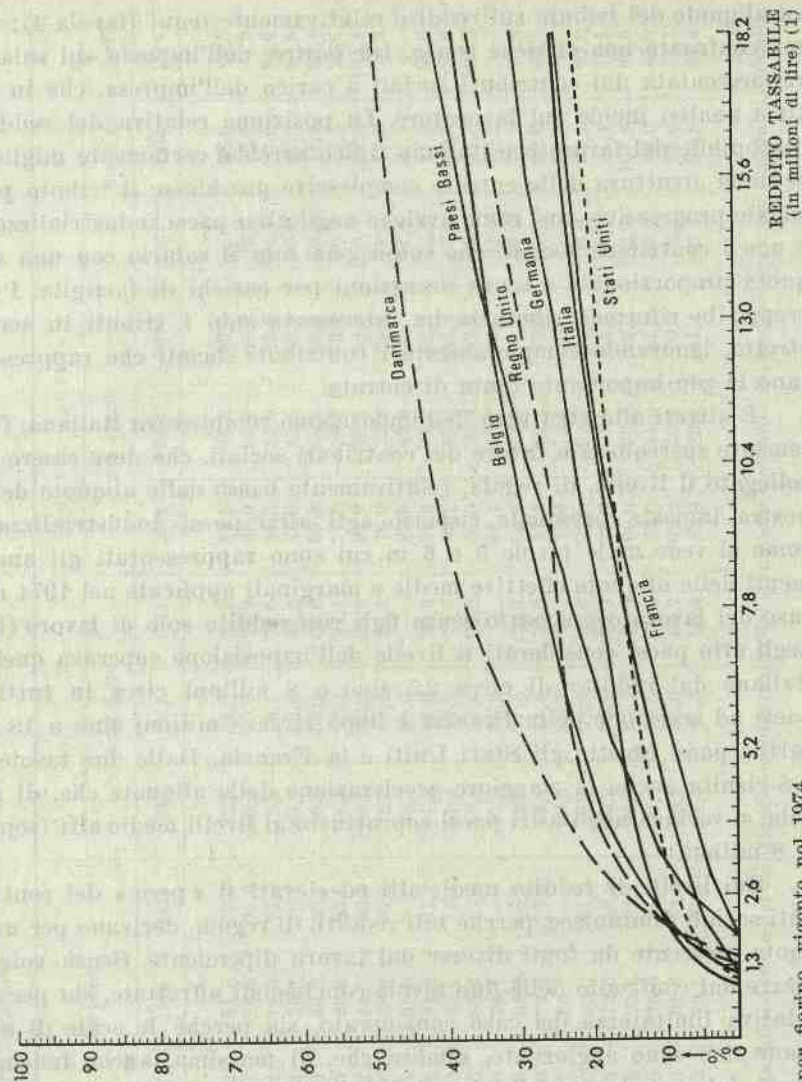
Sui livelli di reddito medio-alti ed elevati il « peso » dei contributi sociali diminuisce, perché tali redditi, di regola, derivano per una quota crescente da fonti diverse dal lavoro dipendente. Senza volere trarre dal confronto delle due tavole conclusioni affrettate, sia per la relativa limitatezza del caso considerato, sia perché le scale di aliquote non sono aggiornate, sembra che, di massima, anche tenendo conto del peso dei contributi sociali, sui redditi medi e medio-elevati la nostra imposizione sia in genere inferiore con una accelerazione di aliquote meno intensa che negli altri paesi. Il tema merita approfondimento (su di esso torneremo tra breve, quando ci occuperemo della proposta di modificare le aliquote dell'imposta sul reddito).

(1) Si tratta delle aliquote effettive (e non di quelle nominali), che si ottengono applicando le aliquote nominali al reddito previo conteggi delle detrazioni e dei criteri di determinazione del reddito per il caso considerato.

Tav. 5: *Confronto delle aliquote medie dell'imposta sul reddito in alcuni paesi (lavoratore sposato senza figli, 1974, sino a 18 milioni di lire).*

ALiquota MEDIA

(per un lavoratore sposato senza figli, reddito sotto da lavoro guadagnato dal marito)

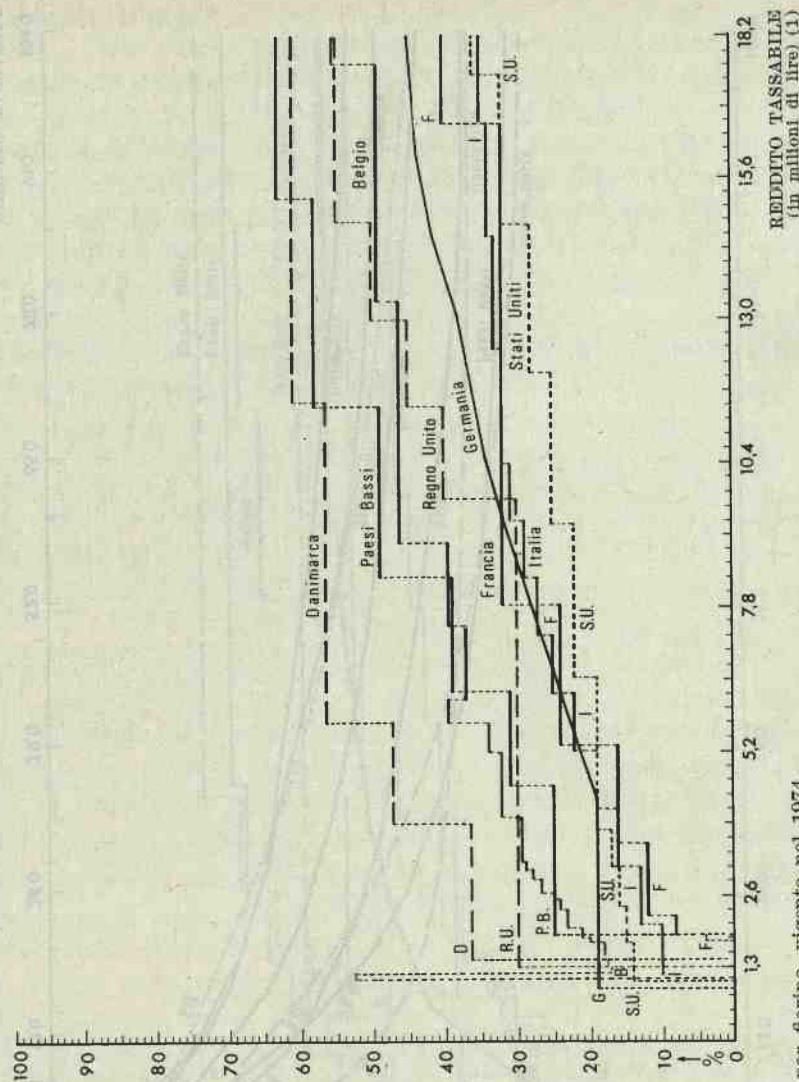


(1) Al tasso di Lit. 259 per fiorino, vigente nel 1974.

FONTE: *Netherlands Government Interim* (« Note on Income Policy »), 1975.

Tav. 6: *Confronto delle aliquote marginali effettive dell'imposta sul reddito in alcuni paesi (lavoratore sposato senza figli, 1974, sino a 18 milioni).*

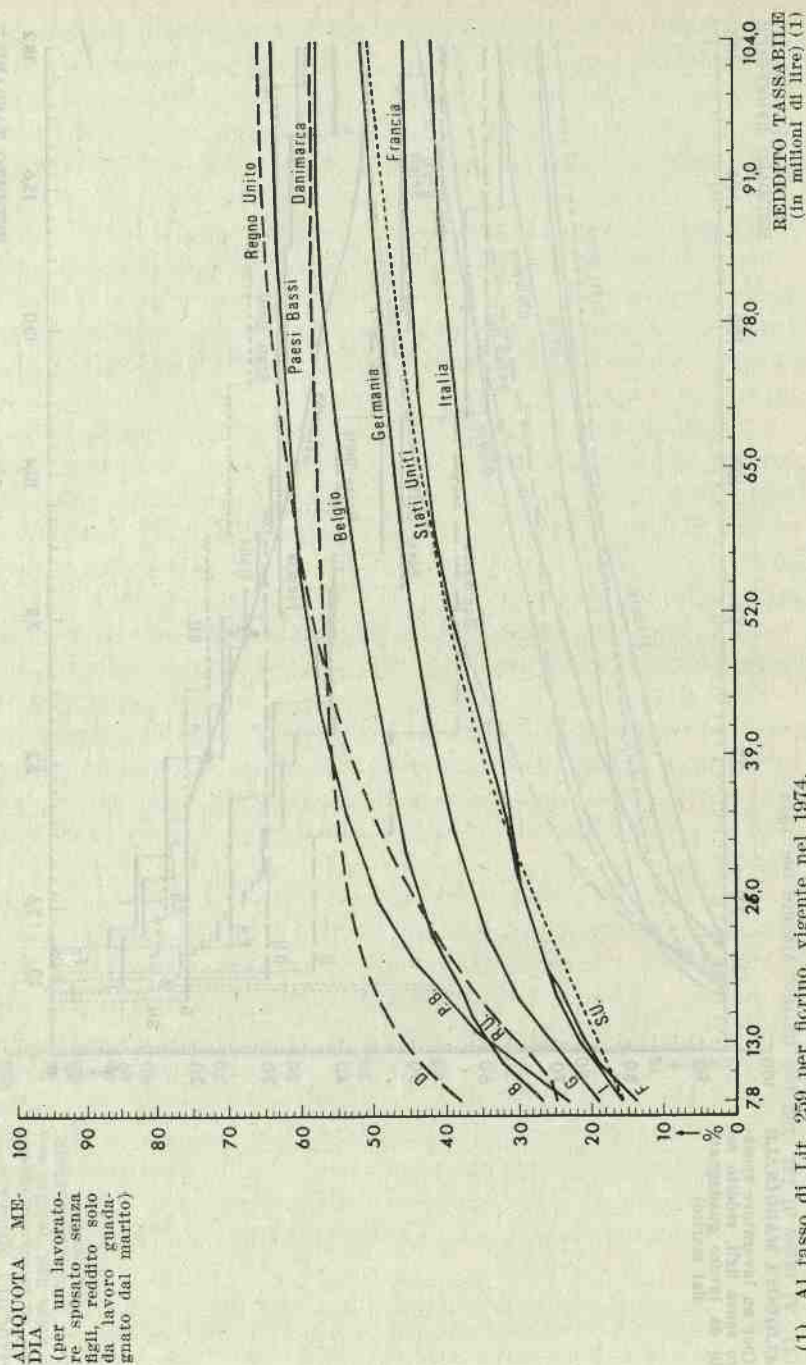
ALIQUOTA MARGINALE
(per un lavoratore sposato
senza figli, reddito sotto
da lavoro guadagnato
dal marito)



(1) Al tasso di Lit. 259 per fiorino, vigente nel 1974.

Fonte: *Netherlands Government Interim* (« Note on Income Policy », 1975).

Tav. 7: Confronto delle aliquote medie per un lavoratore sposato senza figli dell'imposta sul reddito in alcuni paesi (1974, reddito superiore a 7,8 milioni).



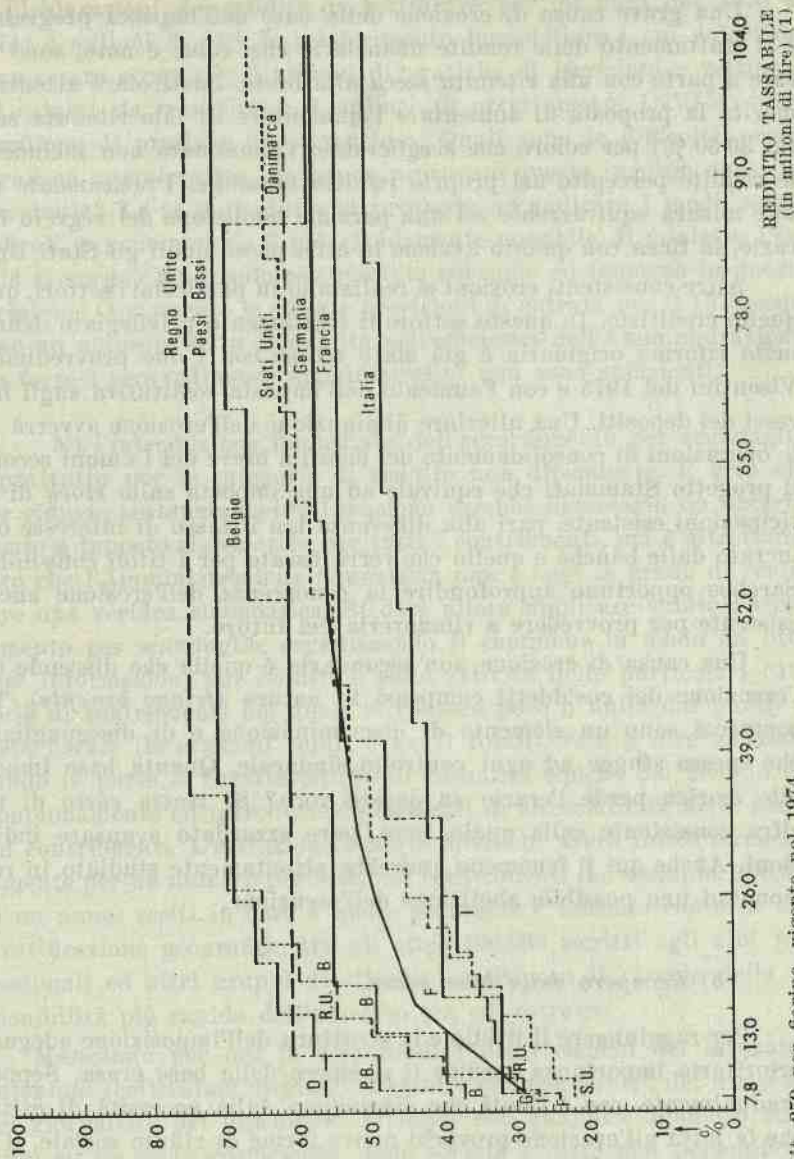
(1) Al tasso di Lit. 250 per fircino, vigente nel 1974.

FONTE: Netherlands Government Interim (« Note on Income Policy », 1975).

Tav. 8: *Confronto delle aliquote marginali effettive dell'imposta sul reddito in alcuni paesi (reddito da 7,8 a 104 milioni nel caso di lavoratore sposato senza figli con solo reddito da lavoro).*

ALIQUOTA
MARGINALE

(per un lavoratore
sposato senza figli,
reddito solo da
lavoro guadagnato
dal marito)



(1) Al tasso di Lit. 259 per fiorino, vigente nel 1974.

FONTE: *Netherlands Government Interim* (« Note on Income Policy », 1975).

Una grave causa di erosione della base dell'imposta progressiva è il trattamento delle rendite finanziarie che, come è noto, sono tassate a parte con una ritenuta secca alla fonte. Particolare attenzione merita la proposta di aumentare l'ammontare di tale ritenuta secca (al 30-50 %) per coloro che sceglieranno l'anonimato non includendo le rendite percepite nel proprio reddito tassabile. Praticamente una tale misura equivarrebbe ad una parziale abolizione del segreto bancario, in linea con quanto avviene in altri paesi, quali gli Stati Uniti.

Altre consistenti erosioni si realizzano in particolari settori, quali quello creditizio. In questo settore il trattamento privilegiato definito nella riforma originaria è già stato scosso con i due provvedimenti Visentini del 1975 e con l'aumento dell'imposta sostitutiva sugli interessi dei depositi. Una ulteriore diminuzione dell'erosione avverrà con le operazioni di consolidamento dei debiti a breve dei Comuni secondo il progetto Stammati che equivale ad una imposta sullo *stock* di anticipazioni esistente, pari alla differenza tra il tasso di interesse oggi lucrato dalle banche e quello che verrà fissato per i titoli consolidati. Sarebbe opportuno approfondire la conoscenza dell'erosione ancora esistente per provvedere a rimuoverla nel futuro.

Una causa di erosione non secondaria è quella che discende dall'esenzione dei cosiddetti compensi in natura (*fringe benefits*). Tali compensi sono un elemento di discriminazione e di disegualianza che spesso sfugge ad ogni controllo sindacale. Quanta base imponibile teorica perde l'erario su questa voce? Si tratta certo di una cifra consistente sulla quale, però, pare azzardato avanzare indicazioni. Anche qui il fenomeno andrebbe attentamente studiato in relazione ad una possibile abolizione dell'esenzione.

b) Recupero della base evasa.

Per raggiungere il livello e la struttura dell'imposizione adeguati, prioritaria importanza assume il recupero della base evasa. Seppure gradualmente, con i limiti che discendono dalla necessità di evitare che la lotta all'evasione provochi nuove forme di rifiuto sociale, il recupero della base evasa dovrebbe essere perseguito con energia attraverso varie vie tra cui:

a') l'elaborazione di un programma straordinario triennale di riorganizzazione dell'Amministrazione finanziaria. Risulterebbe che negli uffici giacciono tutte le dichiarazioni del 1975; oltre 11 milioni

di dichiarazioni dei redditi da rettificare per gli anni dal 1970 al 1974; 3 milioni di atti di trasferimento immobiliare i cui valori devono essere accertati; 5 milioni di pratiche di iscrizioni e rettifiche del catasto da trascrivere; 1 milione di accertamenti INVIM; oltre 1 milione di pratiche di contenzioso. Quali sono le difficoltà procedurali ed organizzative che hanno provocato questo ingorgo quasi inverosimile? Le si individui e si provveda ad indicare i modi, anche radicali, per rimuoverle il più rapidamente possibile. Il ministro Pandolfi si sta già muovendo con risoluto coraggio ed impegno in questa direzione. Certamente le elevate previsioni di entrata per il 1977 scontano un notevole salto di qualità nell'efficienza dell'Amministrazione, ma forse i provvedimenti amministrativi non sono sufficienti.

b') l'introduzione immediata dell'accertamento per scandaglio, soprattutto per le categorie di reddito non dipendente. È vero che per ridurre sostanzialmente l'evasione sarebbe necessario un accertamento a tappeto sistematico per tutti i contribuenti, ma è altrettanto vero che l'Amministrazione finanziaria non è oggi in grado di realizzare una verifica sistematica. Si deve allora applicare subito l'accertamento per scandaglio, organizzando il campione in modo da ottenere informazioni sui redditi e sulle attività delle particolari categorie di contribuenti dei quali si conosce poco o nulla dal punto di vista fiscale (le evasioni totali o quasi totali), vale a dire abbandonando in parte le caratteristiche di casualità tipiche del metodo del campionamento ed introducendo elementi di sistematicità nella scelta dei contribuenti. L'estrazione a sorte dovrebbe avere inizio immediatamente per un numero prefissato di contribuenti (ad esempio, 100.000 in un anno) scelti in base a quote prefissate e tenendo conto di una stratificazione geografica, tra gli oltre 400.000 iscritti agli albi professionali ed altri gruppi di cittadini scelti con il vincolo della disponibilità più rapida dell'universo tra cui estrarre.

Mancando per ora la disponibilità degli elenchi dei lavoratori autonomi (coltivatori diretti, artigiani e commercianti), dei dirigenti, dei giornalisti, dei dipendenti pubblici con qualifica uguale o superiore ad un certo coefficiente, delle società e ditte non personificate e personificate, degli iscritti all'anagrafe di età eguale o superiore a 18 anni, ecc., pare necessario ripiegare provvisoriamente per la prima attuazione su elenchi disponibili, quali gli elenchi telefonici, i possessori di autovetture di potenza fiscale uguale o superiore ad un certo livello, le ditte iscritte alle Camere di commercio. Ovviamente l'uso

di questi elenchi è criticabile sotto il profilo dell'equità (sono lasciate fuori categorie come i dirigenti, gli alti funzionari, ecc., che non vengano estratte tramite le guide telefoniche) e sotto il profilo degli effetti disincentivanti. Si dovrebbe, quindi, assicurare l'opinione pubblica che nel secondo anno i criteri adottati verranno migliorati, e che saranno più generali (ad esempio, grazie all'anagrafe dei cittadini) e più selettivi secondo altri parametri.

c') Per rendere utile l'accertamento per scandaglio sotto il profilo degli effetti di annuncio si dovrebbe dare immediata pubblicità ai risultati degli accertamenti ed evitare che i contribuenti riescano a ritardare per molti anni il pagamento delle imposte dovute grazie alle possibilità offerte dal nostro sistema di contenzioso, realizzando misure immediate di carattere amministrativo, quali la chiusura dell'impresa, la sospensione della licenza, ecc. Nello stesso tempo si potrebbero rivedere le norme sul contenzioso in modo da accelerare il tempo necessario per definire l'accertamento definitivo e per permettere l'inizio dell'azione penale prima che l'accertamento sia divenuto definitivo in alcune ipotesi.

d') Si potrebbe altresì considerare la possibilità di costituire un limitato e speciale gruppo di verificatori contabili equiparato alla magistratura e indipendente dal potere esecutivo che oltre ad intervenire negli accertamenti insieme all'A.F. avesse il compito di controllare gli accertamenti dell'A.F. e di difendere il contribuente dai soprusi e dai ricatti della corruzione.

e') Nello stesso tempo si dovrebbe munire l'Amministrazione di nuovi strumenti; oltre all'anagrafe fiscale, si potrebbe considerare l'adozione di registratori di cassa con l'obbligo di rilascio di ricevute di incasso per gli operatori oltre un dato volume di affari e la collaborazione dei Comuni a fianco dello Stato per l'accertamento.

f') Per il recupero della base evasa (oltre che erosa) può essere di grande utilità il confronto tra la base imponibile « catturata » dal fisco e la base imponibile di Contabilità Nazionale, eventualmente rettificata in base ad altri indicatori. È, perciò, urgente che il Ministero delle finanze avvii un programma di lavoro sistematico che raccolga e diffonda informazioni sulla base imponibile disaggregata per settori, per categorie e per territorio, tale da consentire di effettuare il confronto di cui sopra. In particolare, sarebbe utile disporre della

distribuzione per classi di reddito dichiarate e definite, disaggregate per categorie di reddito e per aree territoriali, utilizzando i modelli 740 dei sostituti di imposta; di informazioni utili per valutare il livello di vita (ad esempio, del valore locativo dell'abitazione o delle abitazioni a disposizione della famiglia); di informazioni raccolte con la collaborazione di altri paesi per la lotta all'evasione (realizzazione dei programmi CEE e OCSE), particolarmente per il controllo delle società estere con sede nei paradisi fiscali.

c) Modifiche impositive.

Accanto al recupero della base evasa ed erosa, particolare attenzione meritano alcune proposte di modifica delle imposte, dirette a riportare la riforma tributaria al suo disegno originario. Tra esse, in primo luogo si tratterebbe di sostituire l'ILOR sui fabbricati con una imposta ordinaria e reale sulle proprietà immobiliari con aliquota tenue (0,5-1 % del valore patrimoniale). L'imposta potrebbe già fornire un gettito nel 1977, perché potrebbe essere applicata con autodichiarazione e autotassazione da parte del contribuente, stabilendo alcuni parametri sotto i quali il valore dichiarato non potrebbe scendere ed alcune gravi sanzioni (ad esempio, in sede di trasferimento del bene) per chi non effettuasse la dichiarazione e il pagamento dell'imposta. All'imposta immobiliare, il cui accertamento e gettito dovrebbe andare agli enti locali, potrebbe essere collegata una addizionale sulle seconde case diretta a correggere, almeno in parte, la distorsione strutturale oggi esistente tra gli investimenti in seconde case e in abitazioni medio-popolari e la distruzione dell'ambiente a cui il fenomeno dà luogo.

In secondo luogo, si dovrebbe rivedere la tassazione della famiglia alla luce del recente provvedimento della Corte Costituzionale, valutando la redistribuzione del carico tributario che deriva dalle diverse soluzioni e le conseguenze che questa redistribuzione può avere sul comportamento dei contribuenti.

La proposta di accrescere la progressività delle aliquote dell'imposta personale, così da accentuare la progressività sugli scaglioni superiori a quelli bassi, eventualmente in connessione ad una graduale fiscalizzazione degli oneri sociali, dovrebbe essere considerata con attenzione, ma insieme con prudenza. Da un punto di vista teorico una imposta personale progressiva, applicata su tutto il reddito senza margini eccessivi di evasione ed erosione, è lo strumento di gran lunga

preferibile di finanziamento della spesa pubblica, migliore dei contributi sociali che colpiscono solo il salario e sono regressivi e delle imposte indirette che al più, se costruite con un'adeguata struttura di aliquote diversificate, sono solo lievemente progressive rispetto al reddito speso. Ma come è oramai messo in rilievo da una ampia letteratura, anche empirica, anche con riferimento a paesi come gli Stati Uniti e il Regno Unito, esiste un ampio divario tra gli obbiettivi di distribuzione del carico tributario perseguiti dal legislatore e i risultati concreti. Se poi si prende per riferimento l'Italia, dove l'evasione è ancora ampia e capricciosa e l'erosione, come si è visto, molto estesa su praticamente quasi tutti i redditi non di lavoro dipendente, allora pare ingenuo credere che ritocchi delle aliquote siano più desiderabili di altri ritocchi impositivi sotto il profilo distributivo.

Pare difficile evitare nel risanamento della finanza pubblica di medio periodo un aggiustamento delle aliquote dell'imposta sul reddito, anche per realizzare l'adeguamento della struttura impositiva italiana a quella europea. Anche se, come si è visto, confronti effettuati in sede OCSE mostrano che, di regola, l'imposizione sui redditi medi e medio-elevati, su cui si addensa la maggior parte dei redditi, è altrove molto più elevata che in Italia e che la progressività cresce più rapidamente ai redditi medio-elevati ed elevati, con l'attuale grado di evasione e di erosione la modifica delle aliquote pare inopportuna o almeno da contenere in dimensioni assai limitate. In ogni caso pare opportuno iniziare subito un confronto sistematico con le aliquote esistenti negli altri paesi europei in cui l'imposta sul reddito fornisce una quota importante del gettito complessivo, tenendo naturalmente in giusto conto la nostra distribuzione dei redditi. Si dovrà guardare alle aliquote *effettive* che risultano applicando le aliquote nominali al reddito previo conteggio delle detrazioni e previa considerazione dei criteri di determinazione del reddito. Si dovranno altresì integrare i confronti includendo nell'onere i contributi sociali a carico del datore di lavoro che praticamente sono un tributo sul salario e il peso dei trasferimenti in denaro alle famiglie che sostituiscono le detrazioni. Successivamente agli studi effettuati e a mano a mano che si conseguiranno consistenti progressi nel recupero della base erosa ed evasa si potrà realizzare la desiderata progressiva accelerazione delle aliquote contestualmente con una graduale fiscalizzazione degli oneri sociali.

Al fine di stimolare gli investimenti delle imprese, avviando in parte agli effetti recessivi del vincolo ai finanziamenti disponibili che

discende dal tetto massimo all'espansione del credito totale interno, sarebbe opportuno incentivare l'autofinanziamento e l'emissione di azioni (che non sono comprese nella definizione di credito totale interno). L'autofinanziamento potrebbe essere incentivato riducendo l'aliquota dell'IRPEG sui profitti non distribuiti; l'emissione di azioni, invece, mediante l'eliminazione della doppia tassazione dei dividendi, in linea con gli sviluppi negli altri paesi della CEE.

Si dovrebbe, invece, eliminare l'aliquota ridotta sugli utili delle finanziarie diversi dai dividendi avviando così al trattamento privilegiato di cui esse hanno goduto che ha facilitato mascheramenti di profitti delle società collegate.

d) Tempi della manovra fiscale.

Certamente ha grande importanza l'ordinamento (la successione temporale) con cui le diverse misure legislative ed amministrative che realizzano la manovra fiscale vengono adottate. L'accettabilità di alcune misure dovrebbe discendere dalla realizzazione di altre, sia di carattere fiscale, sia in altri campi, soprattutto in quello della qualificazione della spesa pubblica e degli investimenti. Il programma che dovrebbe avere assoluta priorità, ma i cui risultati non possono che essere gradualmente nel tempo, è quello relativo alla riorganizzazione dell'Amministrazione Finanziaria e di smaltimento del lavoro arretrato. Su questo programma i sindacati dovrebbero mostrare la massima disponibilità, anche sino al punto di ammettere eccezioni alle politiche perequative e di controllo della mobilità del lavoro sinora perseguite. È interesse nazionale prioritario, e soprattutto, interesse dei lavoratori, migliorare l'efficienza del nostro sistema fiscale che si realizza attraverso la riorganizzazione dell'amministrazione. Le modifiche normative necessarie per migliorare gli accertamenti (per l'introduzione dei registratori di cassa, la costituzione dei verificatori fiscali, ecc.) dovrebbero essere realizzate al più presto.

Qualora si dovessero richiedere nuovi ritocchi fiscali, prima di accettare eventuali accelerazioni delle aliquote dell'imposta personale, si dovrebbero considerare l'introduzione dell'imposta sulle proprietà immobiliari e l'addizionale sulla seconda casa, oltre che la modifica della tassazione delle rendite finanziarie e la revisione della tassazione dei guadagni di capitale. Mi sembra altresì opportuno chiedere, come ho già ricordato, ritocchi delle aliquote IVA limitati ai prodotti di consumo a forte contenuto di importazione in una strategia capace

di coprire entro tempi brevi i bisogni interni con prodotti nazionali. Solo successivamente a queste misure, si potrà considerare la eventualità di ritocchi delle aliquote delle imposte sul reddito nelle dimensioni richieste per colmare lo spazio eventualmente rimasto vuoto in una accettabile manovra complessiva di politica economica.

FRANCO REVIGLIO

Università di Torino

ECONOMIE E DISECONOMIE DI DIMENSIONE NEL COSTO DEI SERVIZI COMUNALI: UN RIESAME DEL PROBLEMA CON RIFERIMENTO ALLA SITUAZIONE LOMBARDA (*)

SOMMARIO: 0. Premessa. — 1. Riferimenti alla teoria e letteratura empirica. Problemi metodologici generali: 1.1. *L'inquadramento teorico del problema e i riferimenti empirici.* - 1.2. *La metodologia di ricerca proposta in questa sede.* - 1.3. *Tipo di informazioni e di dati utilizzati.* — 2. Breve illustrazione della situazione dei comuni al 1971: 2.1. *La situazione in fatto di servizi svolti.* - 2.2. *La spesa pro-capite.* — 3. La ricerca dell'«ottima dimensione» nel caso dei servizi obbligatori. — 4. L'estensione della metodologia al caso dei servizi «facoltativi» e l'integrazione dei due risultati. — 5. Un approfondimento del problema delle diseconomie da grande dimensione. — 6. Un'ipotesi di quantificazione dello «spreco di risorse» connesso con la mancata ottimalità dimensione. — 7. Conclusioni. — *Appendice 1.* - Il modello economie diseconomie esterne di Tiebout. — *Appendice 2.*

0. L'attuale stato fallimentare delle pubbliche finanze italiane, bene sintetizzato dagli oltre 25.000 miliardi di debiti contratti dai comuni a tutto il 1975, ripropone con estrema urgenza il quesito, già sollevato in passato con motivazioni diverse, se le risorse gestite dai

(*) Il presente lavoro costituisce il punto d'arrivo di alcune ricerche condotte dall'autore (anche in collaborazione con il prof. S. Bruno) sulle finanze di un campione di comuni lombardi per conto della Regione Lombardia. Dette ricerche («Studio sugli aspetti strutturali dei bilanci di un campione di comuni al 1961 e al 1971» di G. POLA; «I servizi offerti dai comuni e la loro incidenza finanziaria» di G. POLA; «L'offerta, l'organizzazione e i costi dei servizi comunali» di G. POLA e S. BRUNO) verranno quanto prima pubblicate in volume dalla Regione Lombardia. Esse sono state svolte nell'ambito del gruppo di lavoro «finanza locale» costituito in seno all'Istituto lombardo per gli studi economico-sociali (ILSES) e diretto dal Prof. Giarda.

Ciò non significa, tuttavia, che le vedute qui espresse vincolino in qualche modo l'ILSES o la Regione Lombardia medesima, che ringrazio per l'opportunità offertami.

Pur accollandomi l'intera responsabilità degli errori rimasti, debbo ringraziare quanti hanno contribuito a diminuirne il numero. In ordine di tempo: a) i componenti il predetto «gruppo di ricerca» (Proff. Giarda, Bruno, Artoni, Bolchini, Cerea); b) i partecipanti al seminario da me tenuto su questo tema all'Istituto di Finanza di Ca' Foscari (in primis i Proff. Majocchi, Muraro, Costa, Segre); c) i lettori delle successive stesure di questo lavoro (Proff. Stefani, Reviglio, Brosio e Zandano). Dai Proff. Stefani e Brosio sono pervenute le critiche più circostanziate, delle quali ho, peraltro, tenuto conto in modo parziale.

nostri enti amministrativi sub-centrali siano usate in modo economicamente efficiente (1).

Poiché, di fatto, si escludono quasi sempre dall'analisi le Regioni (per la brevità dell'esperienza) e le Province (per il loro scarso peso finanziario), al centro dell'attenzione finiscono col trovarsi quasi esclusivamente le amministrazioni comunali. Concentrare l'attenzione sulla efficienza economica di questi enti è del resto giustificato non solo perché la grande massa del deficit della finanza locale si ritrova a livello comunale (e addirittura si concentra in pochi grandi comuni), ma anche perché ci si chiede se debbono essere i Comuni o non piuttosto altre figure amministrative i destinatari degli accresciuti poteri regionali, attraverso i previsti ampi processi di delega di funzioni a enti sub-regionali (2).

Tra le tante possibili cause di inefficienza della spesa pubblica locale, quella che ha trovato maggiore eco nella letteratura (anche se sulla sua effettiva portata non c'è accordo tra gli studiosi) è data dalla *inadeguatezza della circoscrizione amministrativa* entro la quale l'ente è « forzato » ad esplicare la sua attività. In questo caso si dice che all'ente non corrisponde un'area ovvero una popolazione « ottimale »: nella produzione dei suoi servizi esso incontra delle *diseconomie di scala*, da difetto o da eccesso di dimensione (3).

Parlare dell'esistenza di economie e/o diseconomie di scala nel caso degli enti locali significa trasporre i concetti di « funzione dei

(1) Il problema generale si inquadra nel tema più vasto della riforma territoriale-amministrativa ed anche di quella fiscale. Esso ha a lungo impegnato i giuristi, ma da qualche tempo interessa, oltre che gli economisti, anche sociologi e urbanisti. Si vedano, per tutti: Atti del Convegno Nazionale su *Partecipazione ed efficienza nella costruzione delle strutture politico-amministrative regionali e locali*, Pavia, 1971; ISPE, *Il governo della città*, a cura di F. FIORELLI (contributi di PASTORI-SORACE, DENTE, MAZZOCCHI, ARDIGÒ), in *Programmazione*, n. 7.

(2) Su questo punto si vedano: GIARDA P., *Finanziamento ed efficienza tecnico-economica delle attività regionali delegate agli enti locali*, in FORMEZ, *La delega delle funzioni agli enti locali*, Napoli, 1974; MAZZOCCHI G.-PASTORI G., *Linee per una riforma della legge comunale e provinciale: aspetti economici e aspetti giuridici*, in *Rivista internazionale di scienze sociali*, 1972, pp. 61-81; MAZZOCCHI G., *Problemi economici delle strutture amministrative sub-centrali*, in ISPE, cit.; ISAP, *Indagine sui criteri e sui metodi di attuazione della delega di funzioni della Regione Lombardia alle Province, ai Comuni e ad altri Enti locali*, 1974.

(3) La letteratura su questo punto è vastissima, soprattutto quella di carattere empirico. Una ottima sintesi di questa, alla quale rimandiamo, è contenuta in: NETZER D., *State-local finance and intergovernmental fiscal relationship*, in *The Economics of Public Finance*, The Brookings Institution, 1974. Dal punto di vista teorico la migliore trattazione resta l'articolo del Tiebout cui si farà continuo riferimento in seguito (v. Appendice 1).

costi » e di « quantità prodotta » dal settore dei beni privati al settore dei beni e servizi pubblici. Ciò comporta problemi, concettuali e metodologici, come vedremo, molto seri. In astratto, i termini del problema sono chiari: economie di scala si hanno allorché, ampliandosi la dimensione dell'ente (nel nostro caso, del Comune) il costo del « prodotto » diminuisce; diseconomie nel caso opposto. Normalmente (ma non necessariamente) vi è una dimensione per la quale il costo del prodotto è — *coeteris paribus* — minimo (punto di ottimo).

Che l'esistenza di economie e diseconomie di scala non sia una mera curiosità teorica è dimostrato dal fatto che il problema della revisione della strutture amministrative è stato ed è concretamente posto, sia in Italia che in altri paesi, ed in riferimento sia alla inefficienza derivante dall'*eccessivo frazionamento comunale* che a quella opposta collegata alle *aree urbane e metropolitane*. Il riordino amministrativo che ha avuto luogo recentemente in Germania, Inghilterra ed altri paesi europei è stato improntato *anche* ai criteri di efficienza qui discussi (4).

Dei due tipi di inefficienza, ci pare che quello della piccola dimensione sia a tutt'oggi affrontato con maggiore convinzione: la Francia, l'Olanda, il Belgio, la Germania, l'Inghilterra hanno da tempo avviato politiche di riagggregazione comunale onde portare le unità locali a quella dimensione minima di 6.000/10.000 abitanti che sembra essere richiesta dalle esigenze di una moderna amministrazione locale (5). In Italia, al contrario, il problema non sembra destare eccessive preoccupazioni, quantomeno a livello politico, nonostante che il 42 % dei comuni abbia, da noi, meno di 2.000 abitanti e in certe regioni vi sia una « polverizzazione » non dissimile da quella francese (6).

(4) Per l'Inghilterra, cfr. *Rapporto Radcliffe-Maud* (ROYAL COMMISSION ON LOCAL GOVERNMENT IN ENGLAND 1966-1969), London, HMSO, 1969. Per la Germania, cfr. WAGENER F., *Die Neubau der Verwaltung*, Berlin, Dunker Humblot, 1972. In generale si veda: REGIONE LOMBARDIA-ISAP, *Enti locali e programmazione: esperienze straniere*, Milano, 1975.

(5) Si tratta della cosiddetta « riorganizzazione su area vasta ». Cfr. CEE, *Documentation Européenne*, 1974, in *Le commune et la structure locale dans la CEE*, Regione Lombardia-ISAP, cit.

(6) Il problema è discusso, oltre che negli *Atti* del Convegno di Pavia, citato, in GIARDA P., *La dimensione dell'unità amministrativa locale*, in *Rivista internazionale scienze sociali*, 1966, pp. 43-67; e *Finanziamento ecc.*, cit.; FONDAZIONE OLIVETTI, *Gli enti locali nella prospettiva regionale*, Quaderno n. 6. Una stimolante trattazione interdisciplinare in vista di un rifacimento della legge comunale e provinciale è contenuta in: MAZZOCCHI G.-PASTORI G., *Linee per una riforma della legge comunale e provinciale: aspetti economici e aspetti giuridici*, in *Rivista internazionale scienze sociali*, 1972, pp. 61-81.

Ad un processo riagggregativo delle piccole unità comunali, porta non solo la considerazione di poter comprimere certi costi fissi a parità (sostanziale) di servizi forniti, ma anche l'idea che le collettività minori siano talora ingiustamente private dei benefici di certi servizi solo perché questi non possono essere attivati in modo efficiente al di sotto di una certa soglia dimensionale minima (7).

Altro e diverso è il discorso relativo alle diseconomie da *grande dimensione*, che spesso si fanno coincidere puramente e semplicemente con i costi della congestione urbana (8). Ad esso verrà dedicata una certa attenzione, anche se siamo consci che i problemi coinvolti sorpassano di gran lunga l'orizzonte del saggio.

I risultati di questo studio indicano, seppure in modo problematico e senza pretesa di una impossibile definitività, che anche in Italia esistono ambienti territoriali e/o demografici nei quali i costi dei servizi comunali, considerati in via aggregata, registrano una *indiscutibile flessione*. Per ragioni opposte, i piccoli comuni e i più popolosi centri urbani sembrano pagare lo scotto di una dimensione non « ottimale » dal punto di vista della « scala » della produzione. Favoriti sono, invece, i comuni medi, la cui popolazione sia grosso modo compresa tra i 10.000 e i 30.000 abitanti.

Tradotta in termini quantitativi, l'inefficienza (che sovente chiameremo per semplicità « spreco ») nell'uso delle risorse pubbliche locali si può valutare, per il 1975, sui 300 miliardi per le diseconomie da « piccola dimensione » e sui 600 miliardi per le diseconomie da « grande dimensione ». I dati vanno valutati sullo sfondo di una spesa globale, per l'anno 1975, pari a circa 6.500 miliardi.

Nella parte finale del lavoro viene affrontato, seppure in modo schematico, il quesito, in primo luogo, se sia *opportuno* provvedere a correggere tale situazione e, in secondo luogo, *quali provvedimenti* concreti debbano prendersi per rimediarvi.

Quanto all'*opportunità* di por mano a rimedi, la questione viene discussa avendo consapevolezza che il criterio economico dell'efficienza non deve essere l'unico a guidare le scelte di spesa locale e la riforma

(7) Ciò a prescindere dalla possibilità che il piccolo comune goda dei cosiddetti « effetti di traboccamento » dei servizi apprestati dai maggiori comuni limitrofi.

(8) Tra gli studi italiani più recenti in materia è da considerare: STEFANI G., *Costo dei servizi urbani e dissesto della finanza locale*, in *Economia e credito*, n. 2, 1975. Dello stesso, *Economia della finanza pubblica*, Padova, Cedam, 1976, cap. XVII.

dell'amministrazione pubblica (9); quanto ai *rimedi stessi*, ove si decida comunque di porvi mano, in questo lavoro vengono ribadite le linee maestre, suggerite dalla teoria e seguite di fatto in quei paesi che hanno preceduto l'Italia nell'affrontare il problema, soprattutto della piccola dimensione.

L'indagine — è bene ricordarlo — viene condotta non sull'universo dei comuni italiani, bensì su un campione di comuni appartenenti alla Regione più prospera dell'Italia. Siamo consci che le estrapolazioni sono sempre pericolose e che le peculiarità regionali possono avere in qualche misura distorto il quadro empirico. Resta però il fatto fondamentale che dal punto di vista della dimensione media dei comuni e di altre caratteristiche orogeografiche la Lombardia rispecchia molto bene la « norma » italiana.

Perplessità potrà sollevare anche la specifica metodologia qui adottata. Sono rischi che, come si dirà a chiusura del saggio, lo studioso deve saper correre se non vuole cadere nell'immobilismo scientifico.

1.1 Trasferire i concetti di « costo di produzione » e di « economie/diseconomie di scala » dal campo dei beni privati a quello dei servizi comunali è, come si è ventilato nell'introduzione, operazione non agevole, poiché dà per scontata la soluzione dei problemi connessi con le peculiarità possedute dai beni pubblici, quali sono *in parte* i servizi forniti dai comuni.

Diciamo « in parte » perché, in effetti, gli studiosi concordano nell'ammettere che l'attività comunale si esplica molto spesso nella erogazione di servizi di tipo « privatistico » o « semiprivatistico » (11) (gas, acqua, farmacie comunali, trasporti) ai quali male si attaglia la nozione di bene pubblico « puro » della teoria (12).

(9) Ringrazio a questo riguardo i proff. Zandano e Brosio, che mi hanno convinto della necessità di evitare conclusioni puramente efficientistiche.

(10) Nell'affrontare questo tema terremo presente il non più recente, ma a nostro parere ancora fondamentale, lavoro di TIEBOUT C., *An economic theory of fiscal decentralization*, in *Public Finances: Needs, Sources and Utilization*, Princeton, NBER, 1961, la cui ossatura viene ripresa nell'Appendice I al presente saggio. Al Tiebout fa riferimento anche P. Giarda, in quella che rimane una delle prime discussioni italiane del tema (*La dimensione, ecc.*, cit.).

(11) Su questo punto insiste soprattutto SAPIORI B., *Economie urbaine et finances locales* (senza data) e IDEM, *Contribution à l'étude de l'offre des services municipaux*, in *Revue de science financière*, 1973. Cfr. anche GIARDA P., *Una analisi statistica dei determinanti degli enti locali*, in *Studi sulla finanza locale*, Milano, Giuffrè, 1968; e IDEM, *La dimensione, ecc.*, cit.

(12) Per bene pubblico « puro » della teoria intendiamo quello che emerge

In questi ultimi casi non sorgono particolari complicazioni nel trasporre al comune criteri di efficienza « privati », poiché la « pubblicità » della produzione può considerarsi un mero fatto accidentale (13); cioè le diseconomie (o le economie) di dimensione sono, qui, del tutto paragonabili a quelle che una impresa produttrice beni di consumo incontrerebbe ove scegliesse di operare in una dimensione errata (o, per converso, giusta) (14).

Le difficoltà sorgono allorché, come avverte anche il Tiebout, ci si rende conto che nel caso di un servizio locale avente spiccate caratteristiche pubbliche, la relazione costo (medio pro-capite)/volume della produzione prende due distinte accezioni: 1) quello di costo di un volume variabile di *output* a parità di popolazione; 2) quello di costo di un certo volume di servizio per valori variabili della dimensione dell'area amministrata.

Questa connotazione contraddistingue — si è detto — in modo peculiare i servizi e i beni più propriamente *pubblici*. Solo un bene pubblico infatti, nell'accezione dai noi accolta, può continuare ad essere goduto (o « fruito ») da una collettività in modo immutato all'aumentare della circoscrizione amministrativa (15).

Ne deriva che, nella produzione dei tipici servizi pubblici locali, le economie di dimensione possono esistere non solo rispetto all'ammontare della produzione, ma anche rispetto alla popolazione. Il costo medio pro-capite diventa una funzione delle due variabili, prodotto e popolazione, le quali tendono tanto più a differenziarsi quanto più genuinamente pubblico è il servizio (es. la vigilanza urbana),

dalla « sistemazione » samuelsoniana, ben consci dei limiti e della relatività « filosofica » cui soffre. In tale ottica, come noto, si ha:

- nel caso dei beni privati: $x = x_1 + x_2 + x_3 \dots + x_n$;
- nel caso di beni pubblici: $x = x_1 = x_2 = x_3 = \dots x_n$.

Cioè i beni pubblici sono contraddistinti da « economie esterne » di consumo tali che consumo globale e consumo individuale sono legati fra loro da una relazione di identità e non di addizionalità. Cfr. SAMUELSON P., *The pure theory of public expenditure*, in *The Review of Economics and Statistics*, n. 11, 1954.

(13) Nella letteratura anglosassone si tende infatti a distinguere il concetto di « provision » da quello di « production » dei beni pubblici locali. Cfr. WILLIAMS A., *The optimal provision of public goods in a system of local government*, in *Journal of Political Economy*, vol. 74, 1966, pp. 18-33 e HEAD J., *Public Goods and Multilevel Government*, in *Public Finance and Economic Development*, Macmillan, 1973.

(14) Solitamente si dice che in questi casi di prodotti o servizi « semiprivati » l'utilità del prodotto è « divisibile », per cui è suscettibile di un prezzo come un qualsiasi bene privato.

(15) Ciò è vero, come si ha cura di precisare nella Appendice I, fino a un certo punto. Al limite, esiste una soglia massima al di là della quale si deve ipotizzare che i benefici cessino completamente.

e a sovrapporsi in varia misura quanto più il servizio ha natura privatistica (16).

Si vedrà fra poco come questa difficoltà non sia solo concettuale ma abbia anche concreta rilevanza empirica, in quanto è proprio con una combinazione « spuria » delle due variabili, anziché con le due variabili nettamente separate, che la nostra verifica empirica ha dovuto operare (17).

Le peculiarità concettuali inerenti la nozione di bene pubblico locale e la eterogeneità di fatto dei servizi prestati dagli enti locali minori in tutti i paesi hanno da sempre grandemente pesato sulle ricerche empiriche in questo settore (18).

Occorre dire subito che i lavori in questo campo si dividono in due grosse categorie: a) quelli che hanno cercato di identificare le economie e le diseconomie di dimensione per *singolo servizio* (apparentemente la strada più logica e naturale); b) quelli in cui sono stati presi in considerazione *ampie fasce*, o addirittura la totalità, della spesa comunale. In questo ultimo caso la « dimensione ottima » eventualmente riscontrata è inevitabilmente (non è implicato necessariamente in questo alcun giudizio di valore negativo) una media ponderata delle dimensioni « ottime » dei vari servizi inclusi.

Nessuno dei due filoni sfugge alle difficoltà e alle ambiguità che si celano nel passaggio dalla teoria alla realtà. All'interno di entrambi, infatti, si fa sempre sentire quello che è il limite fondamentale dell'analisi empirica, e cioè la *pratica impossibilità di definire o misurare in modo esatto il « prodotto » comunale* (19). Solo in pochi

(16) Cfr. i grafici dell'Appendice I e GIARDA P., *La dimensione, ecc.*, cit.

(17) Cfr. *infra*, par. 2.

(18) La letteratura empirica, i cui filoni fondamentali vengono illustrati nel testo, è estremamente vasta. Essa è fiorita soprattutto negli Stati Uniti. I riferimenti d'obbligo sono in questo caso: HIRSCH W.Z., *The economics of State and local government*, New York, McGraw-Hill, 1970 e BRAZER H., *City expenditures in the United States*, New York, 1959. Per quanto riguarda il Regno Unito, si veda: HUTTON J. e GUPTA P., *Economics of scale in local government services*, University of York Reprint, n. 46. Modesta, anche se crescente negli ultimi tempi, è la letteratura italiana. Primi accenni al problema delle « curve ad U » nei costi comunali si ritrovano in ILSES, *La finanza locale in Lombardia: 3 analisi per classi omogenee di comuni*, Milano, 1964; GABURRO-TRIMELLONI, *Prime indagini sulla finanza locale*, Padova, Cedam, 1966. I contributi successivi di Giarda, Nascimbene, Zandano e Bruno-Pola vengono citati e commentati a parte.

(19) Oltretutto, vi è il problema di sapere *cos'è* effettivamente il « prodotto » comunale, in quanto ciò che gli amministratori chiamano *output* (es. numero dei vigili) può essere diverso da quello che i consumatori considerano un « prodotto » (= la fluidità del traffico). Si veda: BRADFORD D.F., MALT R.A., OATES W.E., *The rising cost of local government services*, in *National Tax Journal*, June 1969.

casi specifici, riferentisi per lo più a servizi locali aventi una natura « privatistica », si sono potute utilizzare misure dell'*output* abbastanza attendibili, anche se ciò non sempre ha portato a risultati positivi (20).

Alla fondamentale difficoltà di definire l'*output* comunale si è poi spesso aggiunta la difficoltà — tecnica e teorica assieme — di stimare vere e proprie funzioni di costo (quali sono, a rigore, richieste ove si intendano rinvenire le economie/diseconomie di costo al variare della scala) anziché, come spesso si constata nella letteratura, equazioni cosiddette di « determinazione della spesa », nelle quali i costi dei servizi vengono riferiti simultaneamente a una serie eterogenea di fattori causali, di *costo e di domanda* (21).

Una tipica procedura empirica consiste quindi nello stimare (mediante il metodo della regressione multipla) una equazione $y = a + bx_1 + cx_2 + \dots$, ovvero $y = \log x_1 + \log x_2 \dots$, dove gli x_i sono i fattori « esplicativi » o « determinanti » della *spesa pro-capite*, ovvero (ma molto meno spesso) della *spesa per unità di prodotto*. Un modo per arrivare abbastanza direttamente a verificare l'esistenza di « curve ad U » dei costi è di inserire tra i detti fattori la popolazione del comune e/o il suo quadrato (22).

È evidente che là dove variabile dipendente è la spesa pro-capite e non il costo unitario, si pone *di fatto* l'ipotesi che alla stessa spesa pro-capite corrisponda una quantità di servizio (comunque valutata) *eguale in tutti i comuni* che formano le « osservazioni » della stima econometrica. Ciò può non essere un grave errore, come fra poco dimostreremo, ma occorre esplicitarlo chiaramente, il che non sempre viene fatto (23).

(20) Al riguardo valgono gli esempi riportati nei lavori di Hirsch e Brazer citati. Per l'Italia un apprezzabile tentativo di considerare esplicitamente l'*output* nella ricerca di economie di dimensione a livello comunale è stato compiuto in NASCIMBENE A., *I servizi pubblici e le dimensioni dei comuni*, in *L'impresa pubblica*, 1963, p. 203.

Svariati tentativi sono poi stati compiuti dal sottoscritto (e da S. Bruno) e vengono riportati nella ricerca ILSES citata in apertura del saggio.

(21) È questo il filone metodologico più seguito in Italia. Cfr. GIARDA P., *Un'analisi, ecc.*, cit.; ZANDANO G., *Un esempio di applicazione dell'analisi fattoriale nella spiegazione della variabilità della spesa locale*, in *Saggi sulla spesa pubblica locale*, Milano, Giuffrè, 1975, p. 10. Tale metodo fu sostanzialmente seguito anche nel nostro *Studio sulle caratteristiche, ecc.*, cit.

(22) Come noto, derivando la funzione rispetto alla popolazione ed eguagliando a zero, si ottiene il punto di « minimo » dei costi.

(23) L'errore è potenzialmente tanto maggiore quanto più ampia è la gamma di spesa comunale considerata, perché più difficile diventa in tal caso mantenere l'ipotesi del *coeteris paribus*.

Stime di questo genere, che verificano l'esistenza di economie/diseconomie di scala senza considerare in alcun modo i livelli qualitativi e/o quantitativi del prodotto comunale (basandosi esclusivamente sui dati di bilancio) costituiscono tuttora, come si diceva, la norma nella letteratura empirica, compresa quella italiana.

Nelle ricerche italiane (menzionate nella nota (21) precedente) il metodo ha portato, ma non sempre, al rinvenimento di funzioni curvilinee e di punti di « minimo » differenziati a secondo degli autori, ma certamente non implausibili (dai 6.000 abitanti delle ricerche di Giarda ai 20-30.000 di quelle di Zandano) (24).

È in questo contesto « storico-metodologico » che si colloca l'indagine che ora proponiamo.

1.2 Dato il tipo di informazioni possedute al riguardo dei comuni oggetto dell'indagine (cfr. par. seguente) in questa ricerca si sarebbe potuto teoricamente procedere per la strada — in astratto più feconda — consistente nel ricercare l'esistenza di economie e diseconomie per *singolo servizio*.

Al contrario, dopo un'attenta considerazione dei dati stessi e dei risultati ottenuti sulla loro base nella menzionata ricerca Pola-Bruno — nonché per la prospettiva di dovere effettuare un'enorme mole di lavoro onde ricercare le potenziali 30/35 funzioni di costo — si è ritenuto opportuno effettuare in via preliminare *la scelta metodologica della stima delle economie/diseconomie per « fasce di funzioni »*. Oltretutto, ci è parso che il procedere per settori di attività fosse preferibile dal punto di vista degli eventuali suggerimenti che, in tema di riorganizzazione della finanza e dell'amministrazione locale, si volessero desumere dalla verifica. Infatti è, a nostro avviso, più facile suggerire, ad esempio, una riagggregazione dei piccoli comuni dopo avere constatato che essi sono sfavoriti in interi settori di spesa, dove siano già scontate tutte le possibili compensazioni interne tra funzione e funzione, piuttosto che dopo avere constatato che le eventuali diseconomie sussistono solo per pochi servizi, magari marginali (25).

(24) Un « minimo » di 10.000 abitanti viene invece stimato, nel nostro *Studio sulle caratteristiche, ecc.*, cit., per la quota di spese correnti definite « semifisse ».

(25) Trattasi evidentemente di affermazione opinabile, in quanto è possibile il procedimento opposto, consistente nel ricostruire la dimensione delle circoscrizioni amministrative ottimali partendo dall'esame particolareggiato delle singole funzioni. È ciò che si fa, ad esempio, in WAGNER F., cit. e in BREAK R., *Intergovernmental Fiscal Relations in the United States*, Washington, The Brookings Institution, 1967.

Scegliere una tale strada anziché l'altra non esime evidentemente dalla necessità di affrontare l'alternativa consueta tra:

1) il trascurare totalmente il problema della misura del « prodotto » ed accontentarsi dell'analisi della spesa pro-capite;

2) il costruire una tale misura aggregata come premessa per giungere ai « costi unitari ».

Avendo escluso in via di principio ogni stima che facesse perno sulla sola spesa pro-capite (v. quanto si dirà a proposito nella *Tabella* (2.2), ne è conseguita immediatamente la necessità di valutare il prodotto comunale corrispondente alla spesa pro-capite effettuata per le fasce di funzioni prescelte.

Valutare il prodotto comunale per fasce non porrebbe alcun problema ove si disponesse di idonee misure per le singole funzioni, perché basterebbe una semplice operazione di aggregazione, magari a livello di indice. La scarsa affidabilità dei dati a disposizione quanto a rappresentatività della misura dell'*output* comunale (cfr. *infra*, par. 1.3) ci ha indotto a battere un'altra strada, seguendo le indicazioni provenienti da un non più recente, ma sempre stimolante, contributo della letteratura americana (26).

Il metodo consiste, essenzialmente, nel *rapportare il volume di attività comunale al numero delle funzioni e sottofunzioni svolte*; tale numero diventerà dunque la nostra misura aggregata di prodotto.

L'idea è la seguente: posto che due comuni, A (minore) e B (maggiore) svolgano le *stesse funzioni* (prodotto omogeneo) e posto che il livello di produttività e del prodotto pro-capite siano identici nei due comuni, se in B la spesa comunale è minore, si potrà dire che B gode di economie di dimensione.

Viceversa, se la spesa pro-capite è la stessa nei due comuni, ma è noto che B svolge *tutte le funzioni di A* più altre non presenti in A, allora si potrà di nuovo dire che B, effettuando un volume maggiore di attività a un costo eguale, gode di economie di dimensione. In questo caso, cioè, si ha una *presunzione assoluta* di economie di dimensione là dove ad una spesa costante o decrescente si contrappone un prodotto crescente. La stessa deduzione si potrà trarre là dove le funzioni dei due comuni — pur non essendo strettamente le stesse —

(26) Cfr. SCHMANDT H.G. e STEPHEN G.R., *Measuring Municipal Output*, in *National Tax Journal*, 1960, pp. 369-375. Occorre peraltro avvertire che i due Autori poterono contare su un massa di informazioni molto più dettagliata dell'attività dei loro comuni e che sta in questa discrepanza dei punti di partenza la ragione della nostra maggiore esitazione nell'uso del metodo.

sono però di *peso finanziario comparabile*: la considerazione del solo numero di funzioni non deve offuscare una esatta valutazione del volume di *output* comunale (27).

È appena il caso di ribadire che, comunque lo si applichi, il metodo presuppone *eguaglianza sostanziale* del prodotto di ciascuna delle funzioni compresa nella « fascia » considerata: se il comune A svolge tutte le funzioni ad un livello superiore del 50 % a quello di B e questo ha un risparmio di costi pari al 30 % rispetto ad A, allora esso soffre di diseconomie anziché di economie di dimensione.

Prima di prendere in considerazione il complesso delle funzioni comunali relative al nostro campione, applicheremo il metodo alle due fasce di esse che più si avvicinano alle situazioni sopra descritte, e cioè dapprima al gruppo delle funzioni c.d. « obbligatorie » e poi a quello delle c.d. « facoltative ».

Una volta ricostruito il « costo unitario » del prodotto delle fasce di servizi considerati, solo allora le suddette economie e/o diseconomie potranno essere rilevate, come pure potranno rinvenirsi, ove esistano, eventuali « punti di minimo ». Cioè: ammesso che la curva dei costi unitari *non sia* monotonamente crescente o decrescente, nel quale caso la dimensione « ottima » della circoscrizione sarebbe indeterminata, il punto di minimo eventualmente riscontrato indicherà la dimensione demografica per la quale il « costo di produzione dei servizi comunali » è minimo sulla *media* dei comuni esaminati (sul concetto di « media » implicato in tutta l'analisi non si insisterà mai abbastanza!) (28).

Il gruppo delle funzioni obbligatorie corrisponde al caso del prodotto omogeneo, anche se vedremo che tale presunzione di massima non troverà pieno riscontro nella realtà, per cui la metodologia della ricerca dell'*output* non si discosterà sostanzialmente da quella pertinente il secondo caso, dei servizi eterogenei.

In quest'ultimo caso si terrà ferma l'ipotesi (confortata dalle informazioni sulle « soglie demografiche » date nella Appendice 2) che i comuni demograficamente maggiori svolgano *tutte* le funzioni facoltative effettuate dai minori, *più* altre (dettate dalla loro ampiezza, ecc.). Tale ipotesi, assieme ad altre condizioni limitative che verranno illustrate a tempo debito (par. 4) renderanno — si spera — accetta-

(27) Si tratta di un'ipotesi « forte » che anche noi dovremo adottare: cfr. par. 4.

(28) Si cercherà cioè di pervenire a individuare i correlati empirici delle due relazioni *A'L'B'* e *CIL* dell'Appendice 1.

bile la metodologia anche nel caso dei servizi facoltativi e, infine, in quello della totalità dell'*output*.

Qualche delucidazione, infine, sulla variabile finanziaria usata. Stante il fatto che le informazioni possedute si riferiscono ad un solo anno e che la spesa in conto capitale è soggetta, nei nostri comuni, a fluttuazioni notevoli, si farà esclusivo riferimento alle *spese correnti* (pro-capite).

La novità che introduciamo rispetto a studi analoghi è data dalla distinzione — nell'ambito delle spese correnti — tra *costi fissi e costi variabili*: si è cioè riconosciuto che la produzione di tutti i servizi comunali implica non solo i costi propri del servizio, iscritti nella apposita rubrica di bilancio, ma anche costi generali, legati allo stesso funzionamento della macchina comunale, che devono essere tenuti presenti nella valutazione delle economie e diseconomie di dimensione.

1.3 Lo studio ha dovuto procedere entro i binari dati da una parte del materiale rilevato ai fini delle citate indagini ILSES e, dall'altra, dalla « sistemazione » statistica ricevuta in tali ricerche dal detto materiale e largamente immodificabile.

Le informazioni possedute sono relative al 1971 e concernono un campione di 186 comuni (Milano inclusa) tra cui i 23 comuni che, alla data suddetta, contavano più di 40.000 abitanti (29). Quelle che ci interessano più da vicino sono: a) informazioni concernenti la *esistenza* dei servizi e le funzioni svolte; b) le informazioni concernenti la *quantità* di servizio fornito; c) le informazioni concernenti il *costo* (spesa pro-capite) delle dette attività comunali.

Le principali di queste informazioni di base, ed altre da queste derivate (come il quadro delle « soglie demografiche minime » dei vari servizi) vengono fornite nell'ambito della sola *stratificazione per classe di ampiezza demografica* (fino a 1.000 ab., da 1.000 a 2.000, da 2.000 a 10.000, da 10.000 a 40.000, oltre 40.000 tuttavia la classe da 10.000 a 40.000 ab. verrà ridefinita ai nostri scopi).

Ci rendiamo conto che questa scelta è restrittiva nella misura in cui trascura di considerare altri fattori discriminanti quale quello, ad esempio — da taluni ritenuto fondamentale in tema di economie di dimensione — della *densità demografica*. Per parte nostra non possiamo che opporre la controargomentazione che della densità si tiene

(29) Sulle caratteristiche del campione e sulla sua rappresentatività, cfr. il nostro *Struttura dei bilanci, ecc.*, cit.

implicitamente conto quando si considerano i grossi comuni, dato che la variabilità della superficie è molto inferiore a quella della popolazione e che vi sarebbero quindi pericoli di multicollinearità tra le variabili.

2. Dalla tabella generale — nella quale è riportato il numero effettivo di comuni dotati del servizio sul totale dei comuni censiti per classe (v. *Appendice 2*) — emerge immediatamente la constatazione che, sebbene superata nella moderna concezione « interventistica » dello Stato e, soprattutto, nella coscienza sociale, la distinzione giuridica tra servizi *obbligatori* e servizi *facoltativi* dei comuni, di cui il famoso T.U. del 1934, trova ancora, nella realtà, un netto riscontro.

Nella tabella sono da considerare obbligatori i primi 13 servizi elencati; facoltativi tutti gli altri. Si nota subito che il primo gruppo di servizi è presente, se non nel modo totalitario previsto dalla legge, certamente nella stragrande maggioranza dei comuni di tutte le classi demografiche (anzi, si può presumere che le deficienze riscontrate siano più conseguenza di una rilevazione imperfetta che reali « vuoti di servizio »); il secondo gruppo, per converso, è contrassegnato da presenze erratiche e comunque ridotte in tutte le classi, ad eccezione dell'ultima.

Dal detto elenco abbiamo ricavato la *Tabella 2.1*, che conferma che alla pressoché assoluta *rigidità* della quota di presenza dei servizi obbligatori corrisponde una forte *elasticità* di quelli facoltativi al variare delle dimensioni demografiche.

TABELLA 2.1

SERVIZI MEDIAMENTE PRESTATI DAI COMUNI
DELLE VARIE CLASSI DEMOGRAFICHE

Tipo di servizio	Classi di ampiezza demografica				
	< 1.000	1 ÷ 2.000	2 ÷ 10.000	10,4 ÷ 40.000	> 40.000
N. servizi obbligatori (su 13) . .	10,3	10,8	11,4	11,8	12,5
N. servizi facoltativi (su 35) . .	3,1	5,6	8,0	15,5	23,9
Totale (su 48) . .	13,4	16,4	19,4	27,3	36,4
% (appross.) . .	28	34	40	56	75

Così, su una gamma di 48 possibili servizi, un comune della I classe ne offriva *mediamente* 13/14 di cui, sempre mediamente, poco più di 3 facoltativi; un comune della II classe ne offriva tra i 16 e i 17, di cui 5/6 facoltativi; e così via. I comuni maggiori giungevano ad « offrire » tra i 36 e i 37 servizi, di cui 24 facoltativi: una « copertura » media del 75 %, che non esclude, ovviamente, casi singoli pari al 100 %. (Su questo punto si veda l'Appendice 2) (30).

In quale « misura » venivano forniti i singoli servizi?

Una risposta di prima approssimazione può essere considerata la *Tabella II*, (*Appendice 2*) nella quale sono riportate le « quanti-

(30) Interessante è analizzare la presenza dei servizi facoltativi a seconda della « soglia demografica minima » alla quale un servizio compare in misura rilevante. Tenendo conto dei valori medi della Tabella 2.1. e delle frequenze relative alla Tabella I abbiamo approntato la Tabella III dell'Appendice 2.

La comparsa (o la maggiore frequenza) di determinati servizi a certi livelli di popolazione è naturalmente dovuta all'operare, magari congiunto, dei seguenti fattori:

— verificarsi dei « bacini di utenza » minimi e quindi delle condizioni di razionalità economica e di « sopportabilità » dei costi del servizio;

— presenza di aree urbane e di caratteristiche socio-demografiche che rendono indispensabile il servizio;

— crescita del reddito e della capacità di spesa delle collettività.

A conferma, si può portare l'esempio dei servizi che abbiamo collocato alla « soglia » più elevata: soltanto comuni con 100 e più mila abitanti possono « permettersi » *contemporaneamente* l'anagrafe tributaria meccanizzata, l'inceneritore, la centrale del latte, le colonie comunali per i propri bambini, e così via. Nei grossi centri, cioè, vi è una forte concentrazione di bisogni ma anche di reddito, il che consente di svolgere anche le funzioni più onerose e attive, magari, quelle più « marginali » nella scala tradizionale dei bisogni sociali.

Entro tali confini di massima, le singole amministrazioni comunali della regione hanno poi proceduto secondo criteri non necessariamente univoci. Nelle ricerche ILSES citate è stato infatti messo abbastanza in evidenza che la dotazione media di servizi comunali in Lombardia è caratterizzata diversamente a seconda del *colore politico* della giunta e della *provincia* di appartenenza del comune. I comuni orientati politicamente verso le ideologie progressiste hanno privilegiato certi settori di intervento anziché altri; egualmente, in certe province le amministrazioni comunali si sono « specializzate » più in certe funzioni facoltative che in altre.

Il discorso della sola « presenza » dei servizi così come definito dalla Tabella I è tuttavia incompleto. Occorre integrarlo almeno con, da un lato, quello della *qualità e della quantità* e, dall'altro, quello del *tipo di gestione*.

Quanto al primo punto: pare evidente che altro è sapere che un dato servizio esiste e altro è conoscere lo *standard* al quale esso viene prestato. Una cosa è 1 km. di strada normale e altra cosa è 1 km. di strada asfaltata.

Circa il secondo punto, ci pare rilevante, più che quello della dicotomia « classica » appalto-economia, il discorso dei *consorzi*. Molte delle « esistenze » di cui alla Tabella I (segretario comunale, veterinario, acquedotti), sono rese possibili solo grazie a una gestione *collettiva* del servizio, cioè mediante consorzio, che ancora oggi resta un passaggio obbligato per amministrazioni comunali costrette ad agire entro confini troppo angusti.

tà » (meglio sarebbe dire gli « indicatori ») di alcuni tipici servizi comunali.

Ove si prestasse fede a tali misure di prodotto, sembrerebbe di poter dedurre che i livelli ai quali i comuni delle varie classi demografiche prestano i loro servizi non sono affatto omogenei, soprattutto in taluni casi, e ciò contrasterebbe radicalmente con quanto ipotizzato dalla metodologia qui utilizzata.

Mentre non si nega che una parte della variabilità registrata dalla tabella sottenda reali differenze di prodotto da classe a classe, si deve sottolineare che le insidie e le ambiguità, sia di natura concettuale che di natura statistica, che stanno dietro alla tabella commentata (valga ad esempio la *diminuzione* dell'illuminazione al crescere della popolazione!) sono tali e tante, che ci è parso saggio decidere di non utilizzare tale tipo di dati come misura degli *outputs* delle due fasce di servizi comunali da noi identificate.

2.2 Passiamo ora ad esaminare l'aspetto *finanziario* degli stessi servizi, presentando nella *Tabella 2.2* la spesa pro-capite sostenuta per la loro fornitura.

Si constata come il costo medio pro-capite di gestione delle amministrazioni comunali lombarde fosse, nel 1971, pari a L. 32.900 nei comuni della I classe e a una cifra di poco superiore (L. 34.500) in quelli della IV, mentre nei comuni della V essa raggiungeva il livello di L. 57.200, per arrivare alle L. 164.000 di Milano. Cifre mediamente inferiori a quelle menzionate venivano spese nei comuni della II e III classe. La media (Milano esclusa) risultava pari a L. 48.700; ad un valore quasi esattamente doppio se Milano è inclusa.

Si osserva pure dal prospetto che tali medie generali sono il frutto di una *distribuzione interna* della spesa estremamente variabile, nella quale il peso delle varie componenti muta da una classe all'altra. È ovvio che tale situazione è collegata con il quadro dell'offerta di servizi fornito dalla tabella precedente, ma certamente essa è anche collegata al *variare autonomo dei costi unitari* degli stessi nelle varie classi di comuni (31).

(31) Nelle ricerche ILSSES menzionate di Pola e Pola-Bruno si è dato ampio spazio a tentativi di fornire spiegazioni econometriche alla variabilità dei singoli capitoli di spesa comunale, in gran parte seguendo il cosiddetto « metodo delle determinanti ».

In generale, le dette ricerche hanno messo in luce che la variabilità dei costi pro-capite dei servizi comunali ha bensì che fare con la variabilità dei costi unitari e con le economie o diseconomie di scala, ma è anche funzione della diversa « capacità di » « propensione a » spendere delle amministrazioni

TABELLA 2.2

SPESA MEDIE PER RESIDENTE

(migliaia di lire)

	Classi di ampiezza demografica						Totale generale	Totale escluso Milano
	<1.000	1.000 ÷ 2.000	2.000 ÷ 10.000	10.000 ÷ 40.000	>40.000	Milano		
<i>Amministrazione</i>	15,9	10,9	9,4	10,6	15,4	17,5	15,4	13,8
1) Organi istituzionali	0,7	0,6	0,4	0,2	0,3	0,1	0,2	0,3
2) Servizi generali	13,5	8,7	7,1	5,6	8,6	8,5	8,2	7,9
3) Acconti e riscoss. tributi . .	—	0,2	0,1	0,4	0,9	0,9	0,8	0,7
4) Imposte consumo	1,4	0,9	1,2	1,2	1,9	2,3	1,2	1,7
<i>Sicurezza pubblica</i>	2,6	1,2	0,8	1,8	2,8	5,2	3,6	2,4
<i>Istruzione e cultura</i>	2,6	2,8	4,1	6,9	10,5	38,7	21,6	8,9
1) Scuola materna	0,7	0,6	0,7	0,8	1,8	5,2	3,1	1,5
2) Scuola elementare	1,4	1,6	1,7	2,1	2,7	2,9	2,7	2,4
3) Assistenza scolastica	0,6	0,5	0,5	0,9	0,9	3,8	2,1	0,8
4) Musei e biblioteche	0,5	0,1	0,1	0,3	0,7	1,3	0,9	0,6
<i>Totale spese scolastiche</i>	2,3	2,6	3,5	5,2	7,3	16,0	10,5	6,4
<i>Abitazioni</i>	0,9	0,9	0,3	0,4	0,5	2,8	1,6	0,5
<i>Interventi sociali</i>	9,8	7,6	9,1	10,1	17,1	31,1	21,7	14,6
1) Vigilanza sanitaria	0,5	0,4	0,4	0,7	1,1	1,6	1,3	1,0
2) Illuminazione pubblica	1,2	0,8	0,9	0,9	0,8	—	—	0,8
3) Servizio idrico	1,0	1,1	1,2	1,1	0,6	—	—	0,8
4) Fognature	0,3	0,3	0,2	0,2	0,3	—	—	0,3
5) Nettezza urbana	2,5	1,1	1,7	2,9	4,9	7,9	5,7	4,1
6) Raccolta rifiuti	1,6	0,9	1,6	2,1	3,9	4,3	3,8	3,2
7) Pulizia strade neve	5,7	0,6	0,6	0,9	1,2	3,6	2,9	1,1
8) Assistenza chirurgica	2,3	1,5	0,8	0,3	0,3	0,5	0,4	0,4
9) Assistenza ostetrica	1,4	0,8	0,4	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
10) Assistenza farmaceutica . . .	0,1	0,2	0,2	0,1	0,9	0,2	0,5	0,7
11) Assistenza infanzia	0,1	0,2	0,2	0,3	1,1	2,7	1,6	0,8
12) Assistenza indigenti-inabili	1,1	0,5	0,9	1,1	2,2	5,6	3,5	1,8
<i>Totale spese interventi igienico- sanitari</i>	5,1	3,6	2,8	2,2	3,5	4,6	3,8	3,2
<i>Totale spese per assistenza in- fanzia</i>	0,7	0,6	1,0	1,4	3,3	8,3	5,1	2,6
<i>Campo economiEo</i>	2,6	3,4	2,9	3,8	7,7	36,7	19,4	6,3
1) Viabilità interna	{ 1,3	{ 1,9	{ 1,0	{ 1,1	{ 1,9	{ 0,8	1,3	1,7
2) Viabilità esterna	{ 1,0	{ 1,2	{ 0,9	{ 0,3	{ 0,4	{ —	—	0,5
3) Parchi giardini	0,7	0,1	0,2	0,4	0,5	0,9	0,7	0,5
<i>Totale spese correnti</i>	32,9	25,7	27,0	34,5	57,2	163,9	98,1	48,7
<i>Totale spese personale</i>	10,2	8,9	9,7	12,7	23,7	39,4	28,3	19,4

Fonte: Elaborazioni di BRUNO S. in ILSES, *L'offerta, l'organizzazione, ecc.*, cit.

Ciò introduce all'argomento delle *economie di dimensione*. Indubbiamente l'aspetto che più colpisce della *Tabella 2.2* è dato dall'andamento *non lineare* di quasi tutte le voci di spesa. Ai vari casi di un andamento decrescente dalla II alla V classe demografica, si affiancano i numerosissimi esempi di spezzate (che chiameremo « curve ») « ad U ». Entrambe le situazioni suggeriscono la presenza di economie di costo collegate alla dimensione dell'area da servire. Nel primo caso esse sarebbero pressoché indefinite; nel secondo caso, su cui d'ora innanzi ci concentreremo, esse incontrerebbero ben presto il limite dato dal « minimo » della « funzione ».

Parrebbe, quindi, di avere già rinvenuto il perfetto correlato empirico della curva ALB (o A' L' B') dell'*Appendice 1*, senonché dobbiamo ricordare che qualsiasi conclusione in materia può risultare viziata alla radice ove non si facciano le debite ipotesi circa i livelli qualitativi e quantitativi del prodotto fornito nelle varie classi demografiche. Ed abbiamo già riferito altrove come il possedere una misura del prodotto dia origine a una presunzione assoluta di economie di dimensione solo là dove la spesa pro-capite decresca in presenza di costanza o crescita dell'*output* fornito.

Con riguardo alla *Tabella 2.2* e facendo gli opportuni riferimenti alla *Tabella I* (*Appendice 2*) tale presunzione potrebbe reggere, per quasi tutti i servizi elencati, nel passaggio dalla I alla II classe demografica, in quanto sappiamo dalla *Tabella 2.1* che quantomeno il numero dei servizi forniti subisce un leggero incremento passando dai 1.000 ai 2.000 abitanti. L'aggravio di costo che i piccolissimi comuni sopportano rispetto a quelli di popolazione appena un po' più numerosa appare essere attorno al 25-30 %. Nulla può dirsi, invece, per le classi successive, poiché alla crescita della spesa si lega, come sappiamo, un parallelo aumento delle funzioni svolte. Si impone quindi, l'uso della metodologia dianzi descritta; ciò che faremo separatamente per i servizi obbligatori e per quelli facoltativi.

3. Cominciamo con l'applicare la metodologia al caso relativamente più semplice di servizi « obbligatori », e cioè, secondo la nostra ricostruzione, alle prime 13 funzioni della *Tabella I*, *Appendice 2*, più la scuola elementare, da noi data per esistente in tutti i

comunali. (Tale propensione alla spesa può prendere due strade: a) una, che consiste nel fornire uno stesso servizio, salvo migliorarne la qualità; b) un'altra, che consiste nell'aumentare il numero delle sub-funzioni nelle quali spesso consiste una funzione-base).

comuni. Si tratta dunque dei tre servizi a rete fondamentali (acqua, luce, fogne); dei servizi sanitari di base (medico, ostetrica, veterinaria, vigilanza sanitaria); della nettezza urbana e della viabilità; della vigilanza urbana; della scuola elementare.

Dobbiamo in primo luogo pervenire a identificare un « indice di prodotto » di questo nucleo di servizi nell'ipotesi che gli *standards di prestazioni per lo stesso servizio sono eguali da comune a comune*. Se tutte le amministrazioni comunali hanno i 14 servizi considerati, l'indicatore assume valore pari a 1 per tutte le classi demografiche e può essere trascurato. Se, invece, eccezionalmente (perché per legge non sarebbe possibile), qualche comune manca di un servizio, ovvero effettua qualche sub-funzione non strettamente obbligatoria nell'ambito del servizio, si pone il problema di quantificare lo scostamento da 1 dell'*output* del comune stesso.

Tale possibilità teorica, cioè di un *output* non perfettamente omogeneo tra comuni anche nell'ambito limitato delle funzioni obbligatorie considerate, si è puntualmente verificata; e ciò per due motivi.

Il primo motivo è che, come si desume dalla detta *Tabella I* (e per ragioni che ignoriamo), alcuni dei comuni delle prime classi non figurano avere, nel 1971, svolto questo o quel servizio: addirittura risulterebbe che anche nella V classe un comune su due non esplicava un servizio fondamentale (media = 13,50 su 14) (32).

Il secondo motivo è che le rubriche di bilancio relative a tali servizi fondamentali includono anche spese che si riferiscono a specificazioni ulteriori dello stesso servizio, o addirittura vere e proprie funzioni *facoltative*, senza che le informazioni disponibili rendessero possibile discernerne l'incidenza sulla spesa complessiva della rubrica stessa (33). Occorre pertanto *ridefinire l'unità di prodotto* considerando un « paniere » non più di 14, bensì di 21 servizi (cioè tutti quelli implicati nelle rubriche di spesa) (34).

(32) Si tratta con ogni probabilità di errori di rilevazione, anche per i piccolissimi comuni: ma nel dubbio, abbiamo preferito considerarli come indicazione di deficienze di *output*.

(33) Ad esempio: la rubrica « scuole elementari » comprende anche le spese sostenute per le scuole elementari speciali, non certo presenti in tutti i comuni. Essa copre inoltre una gamma di strutture scolastiche differenziate, come dimostra la diversa proporzione di comuni nei quali l'edificio ha la palestra. Ancora: le rubriche « nettezza urbana » e « fognature » presuppongono un *output* qualitativamente diverso, con riferimento all'esistenza di inceneritori e depuratori. E così via.

(34) A questo punto appare evidente che la lineare semplicità della situazione contrassegnata dalla curva ALB (o A' L' B') dell'Appendice 1 non esiste nei dati empirici. Con ciò viene a cadere la possibilità di considerare i valori

In assenza di ulteriori indicazioni circa la qualità del prodotto, consideriamo come misura differenziale di *output* fornito dal *comune medio* di ciascuna classe la semplice *proporzione* tra il numero delle funzioni effettivamente considerate svolte e il totale delle funzioni considerate, cioè 21, considerando uguale ad 1 la qualità di prodotto fornita dai comuni aventi fino a 1.000 abitanti (35).

Il risultato delle elaborazioni descritte figura nella *Tabella 3.1*, dalla quale si apprende che — pur nell'ambito rigorosamente definito delle funzioni fondamentali — il prodotto che le amministrazioni comunali maggiori forniscono ai propri cittadini è superiore per quasi il 50 % a quello apprestato dalle municipalità più piccole. Ciò risulta tenendo ferma l'ipotesi che all'interno di ciascuna classe il prodotto sia omogeneo per quantità e qualità e ragionando sulla base dei *punti medi di classe*.

TABELLA 3.1

RICOSTRUZIONE DELLA MISURA DEL PRODOTTO
PER LE VARIE CLASSI DI COMUNI

Outputs	Classi di ampiezza demografica				
	< 1.000	1 ÷ 2.000	2 ÷ 10.000	10 ÷ 40.000	> 40.000
* Paniere » dei servizi costituenti il prodotto (N. medio)					
obbligatori (su 14)	11,30	11,80	12,40	12,80	13,50
facoltativi (1) (su 7) (2) . .	1,00	1,50	2,25	3,30	4,30
N. medio complessivo (su 21)	12,30	13,30	14,65	16,10	17,80
Indicatore dello <i>output</i> (1 ^a classe 1,00)	1,00	1,09	1,19	1,30 (1,25/1,36) (3)	1,44

(1) Sul significato esatto di questa dizione, cfr. testo.

(2) Cioè: policonsultori ONMI; scuole elementari speciali; depuratori; palestre nelle scuole elementari; trattamento liquidi di rifiuto; incenerimento rifiuti; piano di fabbricazione (PDF) o regolatore (PRG).

(3) Valori corrispondenti alle due sottoclassi 10.000 ÷ 20.000 e 20.000 ÷ 40.000 abitanti.

pro-capite della Tabella I come una sezionatura dello spazio tridimensionale costo-*output*-popolazione per un valore prefissato della *x* e quindi di trovare la dimensione ottima da una semplice considerazione dei valori pro-capite della spesa corrente.

(35) In questo senso si è recepita l'originale indicazione proveniente dall'articolo di Schmand e Stephens, citato nell'introduzione metodologica. Occorre tuttavia riconoscere che questa soluzione è in parziale contrasto con l'interpretazione che alcuni autori danno dell'*output* comunale (cfr. la discussione del par. 5 sui suggerimenti teorici di Bradford, Malt e Oates).

Sarebbe pleonastico a questo punto richiamare l'attenzione sulla peculiarità della metodologia adottata, nei confronti della quale potrebbero venire avanzate anche serie obiezioni (36).

Non rimane a questo punto che *deflazionare* la spesa corrente pro-capite mediante l'indice dell'*output* stimato, per poi passare a valutare l'esistenza di un eventuale punto di minimo (37).

Ciò presuppone di conoscere con precisione la serie di valori della spesa pro-capite, corrispondente alla serie dei valori delle unità di prodotto. La ricostruzione di detti costi occupa la prima parte della *Tabella 3.2*.

TABELLA 3.2

RICOSTRUZIONE DELLA SPESA CORRENTE PRO-CAPITE
IMPLICATA DALLA PRODUZIONE DEI 21 SERVIZI CONSIDERATI
(lire pro-capite)

Voci di costo	Classi di ampiezza demografica				
	< 1.000	1 ÷ 2.000	2 ÷ 10.000	10 ÷ 40.000 (10 ÷ 20/20 ÷ 40.000)	> 40.000
Costi fissi (1)	14.500	9.800	8.100	9.000	12.600
Costi variabili (2)	11.860	8.640	9.700	10.960	15.340
<i>Totali</i>	<i>26,360</i>	<i>18.440</i>	<i>17.800</i>	<i>19.960</i> <i>(18.550/22.950)</i>	<i>27.940</i>
Indice di prodotto (da tabella 3.1)	1,00	1,09	1,19	1,30 (1,25/1,36)	1,44
Costo medio del « paniere »	26.360	16.910	14.950	15.350 (14.800/17.050)	19.400

(1) Identificati dalle rubriche di spese per « servizi generali » e « ufficio tecnico ».

(2) Voci di bilancio delle seguenti rubriche: scuole elementari; sicurezza; illuminazione; servizio idrico; fognature; nettezza urbana; viabilità; vigilanza sanitaria; assistenza medico-ostetrico-ospedaliera; vigilanza zootiatrica.

(36) L'obiezione principale che potrebbe muoversi all'indicatore riguarda la possibilità di una degradazione qualitativa, se non proprio quantitativa, del prodotto al crescere della congestione. È cioè possibile pensare che nei comuni che stanno nella parte alta della « banda di stima » il prodotto di taluni servizi a utilità non indivisibile (come sarebbero le prestazioni mediche o veterinarie, o la vigilanza urbana) sia qualitativamente più scadente di quello goduto nei comuni di minori dimensioni, e che il valore dell'indicatore debba per essi venire corrispondentemente abbassato. Ma, per altri servizi, può essere vero il contrario; e perciò la soluzione prescelta appare la preferibile.

(37) Con riferimento all'Appendice 1 ci troviamo a stimare il punto minimo della funzione $Y = f(Z)$ non già ponendo $X = 0$, bensì ponendo $X = f(Z)$: in termini algebrici, derivando una funzione di funzione.

Come si vede, nel prospetto si sono distintamente indicate le componenti di costo che, nella produzione dei 21 servizi comunali, possono considerarsi *fisse* (in quanto la macchina comunale li dovrebbe sostenere anche in presenza di *output* ridotti) e quelle che, essendo direttamente imputabili ai suddetti servizi, possono essere assimilate in qualche modo ai costi *variabili* dell'impresa privata.

Entrambe le serie mostrano una *marcata flessione* rispettivamente dopo la II e la I classe; la loro somma presenta un punto di « minimo » in corrispondenza della III classe (nella quale la spesa media comunale per apprestare i 21 servizi è di L. 17.800 pro-capite).

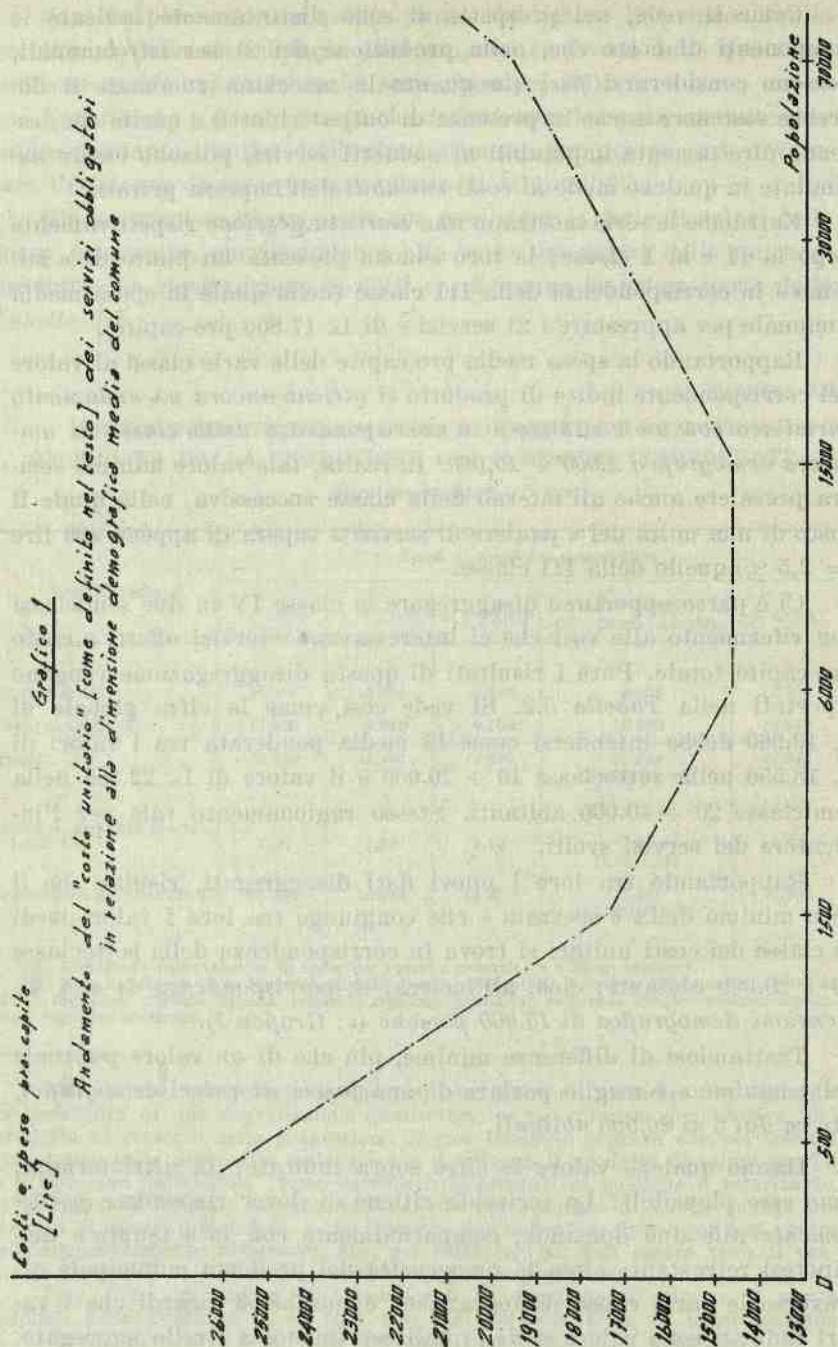
Rapportando la spesa media pro-capite delle varie classi al valore del corrispondente indice di prodotto *si ottiene ancora un andamento curvilineo con un « minimo » in corrispondenza della classe di ampiezza demografica $2.000 \div 10.000$* . In realtà, tale valore minimo sembra prevalere anche all'interno della classe successiva, nella quale il costo di una unità del « paniere di servizi » supera di appena 400 lire (= 2,5 %) quello della III classe.

Ci è parso opportuno disaggregare la classe IV in due semiclassi con riferimento alle voci che ci interessavano: servizi offerti e costo pro-capite totale. Pure i risultati di questa disaggregazione vengono riportati nella *Tabella 3.2*. Si vede così come la cifra globale di L. 19.960 debba intendersi come la media ponderata tra i valori di L. 18.550 nella sottoclasse $10 \div 20.000$ e il valore di L. 22.950 nella semiclasse $20 \div 40.000$ abitanti. Stesso ragionamento vale per l'indicatore dei servizi svolti.

Rapportando tra loro i nuovi dati disaggregati, risulta che il vero minimo della « spezzata » che congiunge tra loro i valori medi di classe dei costi unitari si trova in corrispondenza della sottoclasse $10 \div 20.000$ abitanti; cioè, all'incirca, in *corrispondenza di una dimensione demografica di 15.000 persone* (v. *Grafico 1*).

Trattandosi di differenze minime, più che di un valore puntuale del « minimo » è meglio parlare di una *fascia di valori demografici, che va dai 6 ai 20.000 abitanti*.

Hanno qualche valore le cifre sopra indicate? In altri termini, sono esse plausibili? Lo scrivente ritiene di dover rispondere *positivamente* alle due domande, compatibilmente con la « tenuta » dell'ipotesi retrostante circa la omogeneità del prodotto municipale attraverso le varie classi demografiche; e purché si ricordi che i valori indicati sono valori *medi* i quali esprimono, a livello aggregato,



una compensazione tra valori ottimali presumibilmente diversi per i singoli servizi facenti parte del « paniere » prescelto.

4. Nel caso dei servizi facoltativi non è — *ex definitione* — possibile partire dal presupposto della omogeneità del prodotto, poiché ciascun comune è per legge libero di « darsi » le infrastrutture e le funzioni che preferisce. Ci si trova quindi — come anticipato nel paragrafo metodologico — nel pieno del caso della eterogeneità del prodotto da comune (medio) a comune (medio). La migliore riprova si ha di nuovo consultando la *Tabella III* dell'*Appendice 2*.

Il problema di stimare le eventuali diseconomie/economie in questo caso diventa notevolmente più complicato *non solo* per la differente natura del prodotto (là un complesso di attività largamente simili in tutti i comuni, con relativamente poche deviazioni in più o in meno, qui un agglomerato cangiante da una classe demografica all'altra) ma anche perché, crescendo parallelamente volume di attività e spesa pro-capite relativa, viene a porsi un problema di « identificazione » del tipo noto dall'econometria. Viene cioè a mancare l'unico elemento certo che — secondo quanto detto in sede di scelta della metodologia — consente di formulare una presunzione assoluta di economie di dimensione (spesa eguale o minore/volume maggiore).

Si dirà che ciò era accaduto anche a proposito delle funzioni obbligatorie a partire dalla III classe demografica e non aveva creato problemi; ma non si può negare che la differenza di *intensità* in cui si presenta il fenomeno qui deve ispirare una maggiore cautela nelle conclusioni.

Queste difficoltà possono essere meglio comprese ove si faccia riferimento alla *Tabella 4.1*. In essa abbiamo supposto che in un astratto sistema di finanze comunali convivano 4 comuni, di popolazione rispettivamente di 1.000, 10.000, 40.000 e 100.000 abitanti; e quattro servizi facoltativi, A, B, C, D, di costo complessivo crescente (seppure in modo non strettamente proporzionale alla popolazione).

I quattro servizi, infatti, comportano un volume di spesa *corrente* rispettivamente di 1,8, 24 e 100 milioni di lire.

Per ragioni intuitibili, il Comune I attiverà solo il servizio A, dato che gli altri tre richiedono una dimensione della circoscrizione troppo grande per rendere tollerabile ai cittadini l'onere del costo. Per ragioni analoghe solo il comune IV potrà attivare tutti e quattro i servizi (si continua a fare l'ipotesi che i benefici della spesa non presentino *spillovers* al di fuori della circoscrizione).

TABELLA 4.1

ESEMPIO DI VARIE SITUAZIONI POSSIBILI IN FATTO DI COSTO
DEI SERVIZI FACOLTATIVI

	Comuni			
	I (1.000 ab.)	II (10.000 ab.)	III (40.000 ab.)	IV (100.000 ab.)
<i>Situazione n. 1</i>	Costo complessivo del servizio attivato alle varie soglie demografiche			
	1.000.000	8.000.000	24.000.000	100.000.000
Costo pro-capite dei vari tipi di servizi:				
A	1.000	1.000	1.000	1.000
B	—	800	800	800
C	—	—	600	600
D	—	—	—	1.000
<i>Spesa complessiva</i>	1.000	1.800	2.400	3.400
« Spesa per servizio » . . .	1.000	900	800	850
<i>Situazione n. 2</i>	(Stessi servizi; economie di scala)			
Costo pro-capite dei servizi:				
A	1.000	900	900	1.000
B	—	800	750	700
C	—	—	600	500
D	—	—	—	1.000
<i>Spesa complessiva</i>	1.000	1.700	2.250	3.200
« Spesa per servizio » . . .	1.000	850	750	800
<i>Situazione n. 3</i>	(Come situazione n. 2 con costo crescente dei servizi attivati)			
Costo pro-capite dei servizi:				
A	1.000	800	600	1.600
B	—	1.100	950	1.000
C	—	—	1.300	1.000
D	—	—	—	2.000
<i>Spesa complessiva</i>	1.000	1.900	2.850	5.000
« Spesa per servizio » . . .	1.000	850	950	1.250

Nella tabella vengono considerate 3 situazioni, tutte contraddittorie da una spesa complessiva crescente, e da una spesa per servizio che prima decresce e poi cresce all'aumentare della popolazione. Si nota però che questo andamento può essere collegato ad economie di dimensione dei singoli servizi (situazione 1 e 2) ma *non necessariamente* (situazione 3).

Nella prima situazione si ha che, con un solo servizio « attivato », il Comune I spende in funzioni facoltative L. 1.000; con due servizi, il Comune II spende L. 1.800; con tre, il Comune III spende L. 2.400; gli abitanti del Comune IV, infine, si vedranno accollare un onere medio di L. 3.400, godendo in compenso di tutta la gamma dei servizi facoltativi attivabili.

Ha senso in questa situazione, considerando come indice dell'*output* comunale il numero dei servizi, dire che la dimensione « ottima » è posseduta dal comune IV perché con L. 3.400 (o 3.200) riesce a fornire un prodotto di 4 unità, mentre il comune I ne fornisce una sola a L. 1.000? E soprattutto, ha senso dire che l'*output* del comune IV è quattro volte superiore a quello del comune I?

Avendo presente l'esempio, si può rispondere che se, in presenza di una crescita parallela dei servizi e del loro costo globale, si constata una diminuzione del « costo unitario » del prodotto misurato nel modo qui prescelto, tale diminuzione può essere univocamente interpretata come sintomo certo di economie di dimensione solo là dove il « peso » statistico (misurato in termini finanziari) del servizio o dei servizi « marginali » (cioè di quelli attivati in più rispetto alle classi demografiche precedenti) sia dello stesso ordine di quello dei servizi comuni: un'ipotesi « forte » che in questo caso siamo costretti a esplicitare in modo più deciso che in quello precedente.

Diciamo in altri termini che una elasticità del numero dei servizi crescente rispetto alla popolazione maggiore di quella della spesa è condizione *necessaria ma non sufficiente* per far parlare di economie di costo dovute alla dimensione (38).

Occorre ricordare questi motivi di cautela allorché si guarda alla *Tabella 4.2*. Da essa appare che sia la spesa pro-capite che il numero dei servizi crescono senza interruzione, la prima di circa 6 volte, il secondo di più di 9 volte (per l'esattezza, l'indicatore assume il valore di 9,33 nella V classe, posto uguale ad 1 il suo valore nella I).

(38) Cfr. anche SCHMANDT-STEPHENS, cit.

TABELLA 4.2

SERVIZI FACOLTATIVI (1) E RELATIVI COSTI
NELLA REALTÀ DEL CAMPIONE

Spese e servizi	Classe di ampiezza demografica				
	< 1.000	1 ÷ 2.000	1 ÷ 10.000	10 ÷ 40.000 10 ÷ 20/20 ÷ 40.000	> 40.000
Spesa pro-capite (lire) . .	4.800	7.150	9.200	14.550 13.500/16.000	29.100
N. medio servizi per classe	2,10	4,10	5,80	12,20 100,00/15,00	19,60
« Costo medio per servizio » (lire pro-capite) .	2.300	1.750	1.600	(2) (1.000) 1.200 1.350/1.100	(2) (1.280) 1.485
« Costo unitario » pro-cap.	4.800	3.650	3.330	2.510 2.840/2.380	3.120

(1) Sono esclusi quelli già considerati nella tabella 3.1.

(2) Escludendo i trasporti urbani.

Secondo il prospetto, quindi, anche l'aggregato delle spese facoltative presenterebbe un « costo unitario » concavo, con un minimo in corrispondenza della IV classe, II semiclasse, dove raggiunge il valore di L. (pro-capite) 2.380. Del tutto identico, ovviamente, l'andamento di un ipotetico « costo medio per servizio », ottenuto dividendo il costo per unità di prodotto per il coefficiente 2,10, che è il numero dei servizi della I classe (39).

La plausibilità di una interpretazione in chiave di « dimensione ottimale » anche per quanto riguarda il nucleo eterogeneo dei servizi facoltativi è rafforzata se si riportano su uno stesso grafico le due spezzate indicanti il « costo medio per funzione » del gruppo dei servizi obbligatori e dei servizi facoltativi (v. *Grafico 2*).

È difficile ignorare non solo la sorprendente analogia di comportamento delle due ipotetiche « funzioni » di costo, ma anche la com-

(39) I dati della tabella possono, quindi, solo con molta fatica essere ricondotti alle curve ALB o A'L'B' dell'Appendice 1, mentre può avanzarsi, in questo caso, una certa compatibilità con la curva CLD, che pone in relazione tra loro il costo per residente e la quantità di prodotto. All'obiezione che la CLD è tracciata nella ipotesi di *invarianza della popolazione* (cioè considera, nel nostro caso, la relazione costo globale-output all'interno di una classe demografica determinata), si può rispondere che se si ipotizza che tutta la gamma dei servizi inclusi nel paniere non può essere attivata nella circoscrizione a dimensione Z_i solo per l'ostacolo dato dalle « soglie minime » di popolazione, la crescita monotona della spesa p.c. di cui alla *Tabella 4,2* può essere intesa come *funzione di costo globale* (per residente) di ipotetiche quantità crescenti di prodotto fornito,

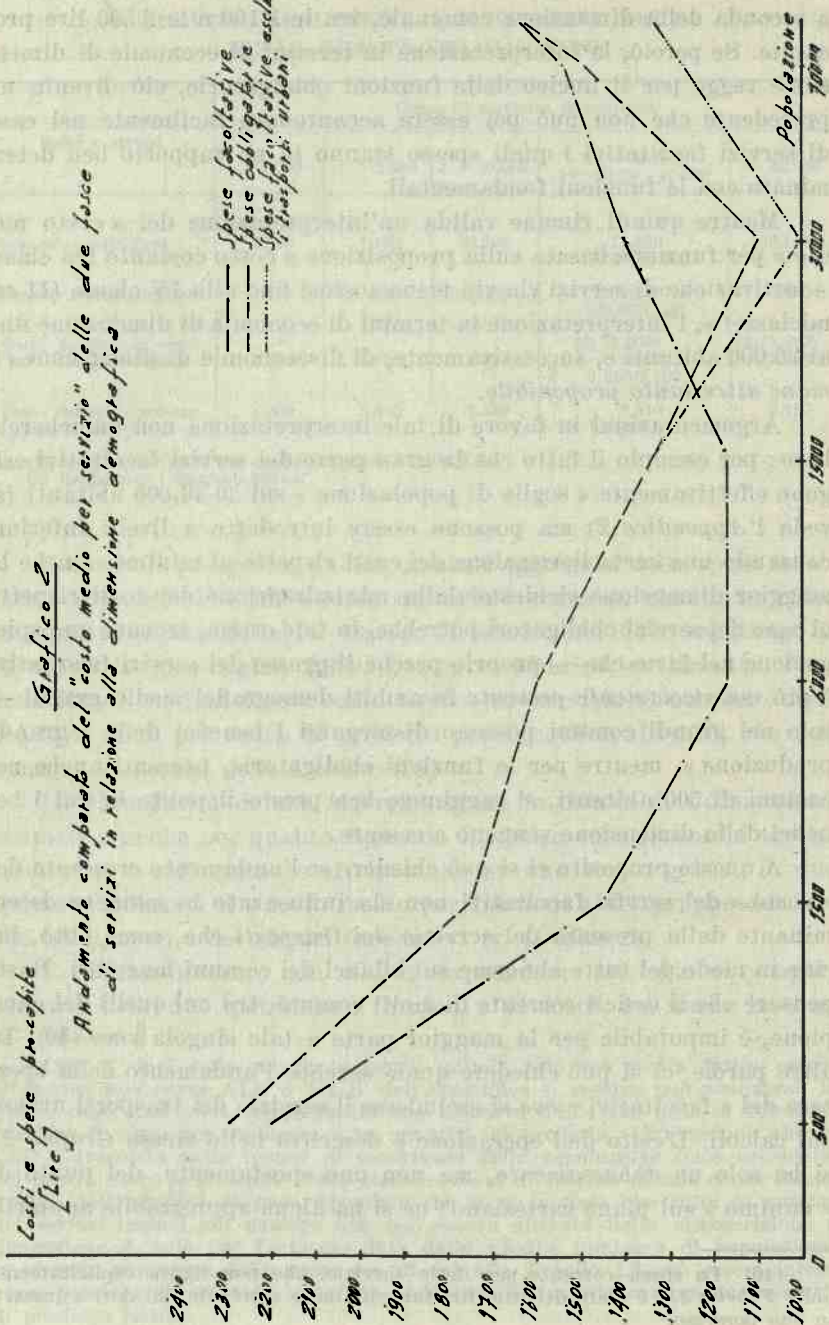
parabilità del « costo medio » di ciascuna funzione svolta, compresa, a seconda della dimensione comunale, tra le 1.100 e le 2.500 lire pro-capite. Se perciò, la interpretazione in termini di economie di dimensione regge per il nucleo delle funzioni obbligatorie, ciò diventa un precedente che non può poi essere accantonato facilmente nel caso di servizi facoltativi i quali spesso stanno in un rapporto ben determinato con le funzioni fondamentali.

Mentre quindi rimane valida un'interpretazione del « costo medio » per funzione basata sulla proposizione « costo costante tra classi + attivazione di servizi via via meno costosi fino alla IV classe (II semiclasse) », l'interpretazione in termini di economie di dimensione fino ai 30.000 abitanti e, successivamente, di diseconomie di dimensione rimane altrettanto proponibile.

Argomentazioni in favore di tale interpretazione non mancherebbero: per esempio il fatto che la gran parte dei servizi facoltativi esigono effettivamente « soglie di popolazione » sui 30-40.000 abitanti (si veda l'Appendice 2) ma possono essere introdotte a livelli inferiori causando una certa lievitazione dei costi rispetto al minimo. Anche la maggior dimensione richiesta dalla minimizzazione dei costi rispetto al caso dei servizi obbligatori potrebbe, in tale ottica, trovare una spiegazione nel fatto che — proprio perché il grosso dei servizi facoltativi è più *massicciamente presente* in ambiti demografici medio grandi — solo nei grandi comuni possono dispiegarsi i benefici della « grande produzione », mentre per le funzioni obbligatorie, presenti anche nei comuni di 500 abitanti, si raggiunge ben presto il punto in cui i benefici della dimensione vengono a cessare.

A questo proposito ci si può chiedere se l'andamento crescente del « costo » dei servizi facoltativi non sia influenzato in maniera determinante dalla presenza del *servizio dei trasporti* che, come noto, incide in modo del tutto abnorme sui bilanci dei comuni maggiori. Basti pensare che il deficit corrente di molti comuni, tra cui quelli del campione, è imputabile per la maggior parte a tale singola voce (40). In altre parole, ci si può chiedere quale sarebbe l'andamento della spezzata dei « facoltativi » ove si escludesse il servizio dei trasporti urbani dai calcoli. L'esito dell'operazione è descritto nello stesso *Grafico 2*: si ha solo un *abbassamento*, ma non uno spostamento, del punto di « minimo » sul piano cartesiano; né si ha alcun apprezzabile appiatti-

(40) La spesa corrente per detto servizio, che non figura esplicitamente nella *Tabella 2.2*, è stata dedotta direttamente dallo scrivente dai dati « grezzi » in suo possesso.



mento della « curva ». Ciò sta ad indicare che le diseconomie da grande dimensione, se esistono nel caso dei servizi comunali facoltativi, non sono dovute esclusivamente all'effetto distorsivo delle spese correnti sostenute per l'allestimento del servizio dei trasporti urbani (41).

Ci si può infine domandare quale sarebbe — in una trasposizione pura e semplice della metodologia Schmandt-Stephens al nostro caso (42) — la risultante dimensione « ottima » ove si considerasse l'insieme dei servizi facoltativi ed obbligatori, ad esso rapportando il complesso delle spese correnti.

Il risultato dell'integrazione è presentato nella *Tabella 4.3* e nel *Grafico 3*.

TABELLA 4.3

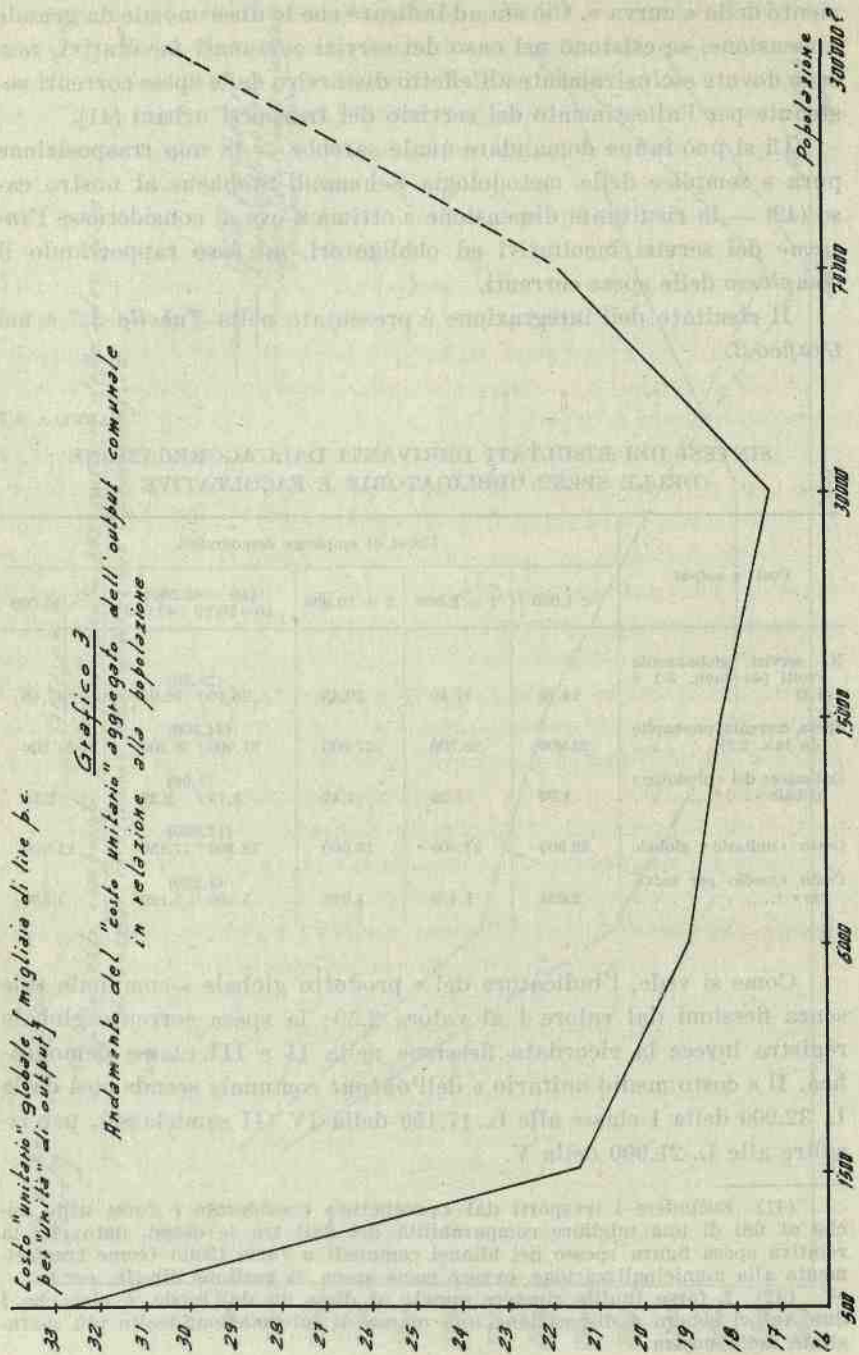
SINTESI DEI RISULTATI DERIVANTI DALL'AGGREGAZIONE
DELLE SPESE OBBLIGATORIE E FACOLTATIVE

Costi e output	Classi di ampiezza demografica				
	< 1.000	1 ÷ 2.000	2 ÷ 10.000	(10 ÷ 40.000) 10 ÷ 20/20 ÷ 40.000	> 40.000
N. servizi globalmente svolti (da tabb. 3.1 e 4.2)	14,40	17,40	20,45	(28,30) 25,10 / 32,00	47,40
Spesa corrente pro-capite (da tab. 2.2)	32.900	25.700	27.000	(34.500) 31.900 / 38.100	57.200
Indicatore del « prodotto » globale	1,00	1,20	1,42	(1,96) 1,74 / 2,22	2,59
Costo « unitario » globale	32.900	21.400	19.000	(17.600) 18.300 / 17.150	21.900
Costo « medio per servi- zio »	2.284	1.478	1.323	(1.220) 1.260 / 1.190	1.530

Come si vede, l'indicatore del « prodotto globale » comunale sale senza flessioni dal valore 1 al valore 2,59; la spesa corrente globale registra invece la ricordata flessione nella II e III classe demografica. Il « costo medio unitario » dell'*output* comunale scende così dalle L. 32.900 della I classe alle L. 17.150 della IV (II semiclasse), per risalire alle L. 21.900 della V.

(41) Escludere i trasporti dal « pacchetto » considerato è forse utile anche ai fini di una migliore comparabilità dei dati tra le classi, dato che la relativa spesa figura spesso nei bilanci comunali a vario titolo (come trasferimento alla municipalizzazione, ovvero come spesa di gestione diretta, ecc.).

(42) È forse inutile ripetere quanto si disse fin dall'inizio, e cioè che i due Autori ebbero a disposizione una massa di informazioni molto più dettagliate della nostra.



La risultante « spezzata » del *Grafico 3* è manifestamente la media ponderata delle due rette del *Grafico 2*. (Per ottenere il « costo medio per servizio » basta dividere i valori del « costo globale unitario » per 14,40, il numero dei servizi della I classe).

Si potrebbe quindi concludere che, *dato il suo campo attuale* di competenze, obbligatorie e facoltative, e data la « domanda » di servizi, il comune *standard* si trova avvantaggiato dal punto di vista del « costo medio globale » dei servizi ove la sua popolazione sia *compresa tra i 15.000 e i 30.000 abitanti*, meglio se più vicina al secondo limite che al primo.

5. Le più approfondite verifiche degli ultimi due paragrafi hanno sostanzialmente confermato un quadro che era già desumibile dai dati grezzi della *Tabella 2.2*: quadro secondo il quale il costo dell'attività comunale, a partire dalla III classe demografica, tende a crescere con la popolazione, per toccare il suo apice nell'area metropolitana milanese. Le diseconomie implicite nel tratto crescente della curva « ad U » sembrano dunque esistere anche dopo che si è scontata la crescita dell'*output* (43).

Naturalmente, è possibile che tutto ciò sia un inganno della aggregazione e della metodologia adottate, soprattutto nella fascia di servizi facoltativi. Preferiamo tuttavia scartare tale possibilità non solo perché confortati dalla teoria, per la quale le diseconomie da sovradimensionamento hanno eguale, se non superiore, dignità di quelle da sottodimensionamento, ma anche perché il costo crescente dei servizi urbani è una realtà ampiamente accettata nella letteratura (44).

Pur senza volerci addentrare in una materia così intricata come l'economia urbana (45), a trattare la quale non ci sentiamo competenti,

(43) In realtà le linee di tendenza riscontrate nel nostro campione nel 1971 venivano già lumeggiate nella citata indagine ILSES del 1964 (anch'essa campionaria e riferita sempre alla Lombardia) concernente i bilanci dell'anno 1959. In essa venivano, in particolare, individuate le due « soglie » demografiche di 25.000 e 1.000.000 di abitanti che sostanzialmente emergono come discriminanti in questo saggio e sul significato delle quali già si interrogava il Gerelli, in *Atti del Convegno di Pavia sulle interrelazioni dei sistemi finanziari*, p. 54.

Occorre però aggiungere che si tratta sempre di risultati *aggregati*, non necessariamente veri per *tutte* le singole voci di spesa, alcune delle quali vanno anzi continuamente decrescendo e altre hanno l'unica « soglia » di Milano.

(44) Per tutti, si rivia a STEFANI G., *Il costo, ecc. e Economia della finanza pubblica*, cap. XVII, cit. Si veda anche: ASSOCIAZIONE PIEMONTE-ITALIA, *La finanza di una grande città*, Torino, 1972.

(45) Sulla quale si può consultare, ad es., RICHARDSON H.W., *The Economics of Urban Size*, Lexington Books, 1975,

ci poniamo il quesito: *perché* crescono i costi al crescere della popolazione? Quali sono le « cause » ultime di tale « inefficienza »?

Oltre alle « cause » tradizionali (aumento del costo degli *inputs* all'aumentare della scala della produzione, ampliamento degli « impianti » senza un loro integrale sfruttamento, ecc.: tipica la situazione descritta in *Appendice 1*), altre sono state proposte dalla letteratura successivamente. Tra le vedute espresse recentemente una ci pare di particolare utilità nell'interpretare la realtà del campione (46) e può formularsi approssimativamente come segue: esiste una discrasia tra il concetto di « prodotto » così come valutato dai cittadini consumatori e quello di « prodotto » così come concepito dagli amministratori. Questi ultimi ragionano spesso in termini di *inputs* piuttosto che di *outputs*: a loro interessa, ad esempio, il numero di vigili dislocati sulle strade, non la fluidità del traffico in sé e per sé. È quindi possibile che lo stesso grado di « utilità » o di « benessere sociale » (cioè, lo stesso *output* così come valutato dall'amministrato) debba venire assicurato, a mano a mano che aumentano le dimensioni urbane, da *quantità via via crescenti* di *inputs* o da tecnologie diverse e più costose (47).

Naturalmente, l'interpretazione di cui sopra non contraddice per nulla al concetto di « diseconomie da grande dimensione »; anzi lo avalla, poiché se è vero che ai maggiori costi corrispondono ammon-tari di risorse, anche fisiche, crescenti, è pur vero che il « prodotto » che conta — e al quale, in definitiva, vanno rapportati tali costi, cioè il « benessere sociale », — non aumenta.

Alla luce di quanto sopra potremmo, in astratto, così elencare le cause di aumento della spesa comunale pro-capite:

A) aumenti del prezzo unitario degli *inputs*, soprattutto del lavoro, a parità di *output* fisico somministrato; ovvero della *labour intensity* del servizio;

B) aumenti di costo dovuti a vere e proprie diseconomie di tipo teorico come illustrato in *Appendice 1* (coinvolgenti, di solito, beni pubblici « puri »);

C) aumenti collegati all'adozione di tecniche più costose (e normalmente anche più *capital intensive*) volte a fornire un prodotto

(46) Si veda BRADFORD D.E., MALT R.A. e OATES D.W., *The rising cost of local public services, ecc.*, cit.

(47) Questa interpretazione viene considerata plausibile anche da JACKSON F.M., *The Rising Cost. of Local Government Services*, in IFS, *Local Government Finance*, Institute of Fiscal Studies, Publication n. 10.

immutato in termini di « benessere » (caso teorizzato da Bradford, Malt e Oates);

D) aumento quantitativo del prodotto pro-capite e/o sua diversificazione qualitativa dovuti esclusivamente a *effetti di reddito o scelte politiche*;

E) comparsa di nuovi tipi di servizi collegati alle strutture urbane e industriali e tali da richiedere, normalmente, elevate « soglie demografiche » minime (cfr. *Appendice 2* e nota (30) *supra*);

F) presenza di « effetti di traboccamento » (*spillovers*) per cui i comuni di dimensioni maggiori sostengono i costi di servizi goduti anche da *minori* comuni contermini. Questa causa è evidentemente compatibile con tutti i casi precedenti.

Soltanto nei primi tre casi si può parlare di diseconomie in senso proprio, poiché gli incrementi di costo considerati sono legati alla struttura dell'*offerta* dei servizi; nei casi D e E, invece, è la *domanda* nelle sue varie forme a condizionare i costi pro-capite: una domanda sollecitata soprattutto dalle forme di vita urbane. La causa *sub F*), infine, si diversifica da tutte le altre perché è connessa con la organizzazione territoriale/amministrativa dei servizi e non con gli aspetti tecnici della produzione e della offerta degli stessi.

Nessuna delle cause elencate può dirsi assente dal quadro lombardo definito dalla *Tabella 2.2*; a volte più di una causa può concorrere a provocare gli incrementi di una singola rubrica di bilancio, come si cerca di mostrare nella *Tabella 5.1*.

In essa vengono riportate, desumendole dalla detta tabella 2.2, tutte quelle voci di spesa che mostrano un andamento crescente tra i 6 mila (punto medio della III classe) e i 70.000 abitanti (punto medio della V classe); a tali incrementi vengono affiancate le spiegazioni più plausibili tratte dalle 6 sopra elencate.

La causa indicata *sub A*) potrebbe destare perplessità perché si è soliti pensare a un salario medio omogeneo tra comuni, almeno a livello regionale. In realtà, come mostra un recente studio (48), a livello nazionale un dipendente comunale di un piccolo comune percepiva in media, nel 1970, circa L. 2.000.000, mentre un suo collega di un comune compreso tra i 30.000 e i 100.000 abitanti percepiva circa 400.000 lire (cioè il 20 %) *in più*. Dunque, anche supponendo che a livello di Lombardia il differenziale salariale fosse ridotto al 10 %, si

(48) GIARDA D.P., *La struttura delle spese degli enti locali*, in *Documento di ricerca*, n. 7, Università della Calabria, 1974, Tabella 3.

deduce come già da sola la voce potrebbe spiegare oltre la metà delle diseconomie riscontrate nei due paragrafi precedenti. Ove poi si aggiunga la tendenza, per i comuni maggiori (49), a un incremento del numero dei dipendenti (per 1.000 abitanti) da circa 5 a 6,5, si comprende come la spiegazione avanzata *sub A*) sia più che plausibile. Tuttavia nella *Tabella 5.1* abbiamo indicato tale causa come presumibilmente prevalente solo in alcuni servizi (servizi generali; ufficio tecnico; imposte di consumo) e *presente* in altri (scuola materna; nettezza urbana; sicurezza pubblica).

Secondo lo stesso prospetto le diseconomie tipiche da « bene pubblico puro » alla Tiebout (voce *B*) sarebbero prevalenti nel caso della sicurezza pubblica, della scuola elementare e della vigilanza sanitaria; e presenti nei servizi generali.

Gli oneri della tecnologia (voce *C*) peserebbero in maniera determinante — sempre secondo la nostra interpretazione — nel campo della nettezza urbana, delle fognature, della viabilità e dei trasporti, mentre sarebbero presenti in misura ridotta in taluni servizi già gravati da altre cause di diseconomie (ufficio tecnico, imposte di consumo).

Rimarrebbero infine espressione prevalente di fattori di *domanda* — legata sia al reddito che a scelte politico-sociali (voci *D* e *E*) — gli incrementi di costo registrati dalle rubriche « musei ecc. », « sport ecc. », « assistenza », « interventi nel campo delle abitazioni », e anche, in parte, dai trasporti (50).

Da notare come nella stragrande maggioranza dei casi le diseconomie delle classi demografiche superiori sono, in realtà, costi sostenuti per bisogni che insorgono *solo* a valori molto elevati della popolazione e/o della industrializzazione.

A completamento del quadro sopra tracciato, si è ritenuto utile un tentativo di individuazione di quei servizi per i quali si può ipotizzare una presenza più o meno consistente di « effetti di traboccamento » (51). Naturalmente si è supposto che questi avvengano da parte dei comuni medio-grandi a favore di quelli contermini minori: ciò è sicuramente vero per Milano.

(49) *Ibidem*.

(50) Al proposito, si veda il nostro *I servizi offerti dai comuni, ecc.*, cit.

(51) Ricordiamo che si tratta di effetti *negativi* di traboccamento (comportanti cioè un aggravio dei costi per il comune che ne è afflitto). Si veda, per un analogo prospetto HIRSCH W.Z., *Local Versus Areawide Urban Government Services*, in *National Tax Journal*, 1961, pp. 331-339.

TABELLA 5.1

UN APPROFONDIMENTO DELLE «DISECONOMIE DA GRANDE DIMENSIONE»
NEL CASO DEI COMUNI DEL CAMPIONE
(dati tratti dalla *Tabella 2.2* e dall'*Appendice 2*)

Voci di costo crescente tra la III e la V classe	Incrementi di spesa pro-capit; migliaia di lire)	Spesa a Milano	Cause pre- valenti delle «diseconomie» riscontrate (1)	Grado stimato di «pilloners»	Esemplificazione dei servizi forniti dai comuni delle classi considerate
Servizi generali	7,1 - 8,6	8,5	A, B	Nulla	Anagrafe meccanizzata
Ufficio tecnico (2)	(0,5 - 2,5)	—	A, (C)	Basso	—
Imposte di consumo	1,2 - 1,9	2,3	A, (C)	Nulla	Anagrafe tributaria meccanizzata
Sicurezza pubblica	0,8 - 2,8	5,2	B, A	Basso	—
Scuola materna	0,7 - 1,8	5,2	D, A, (E)	Nulla	Scuola materna
Scuola elementare	1,7 - 2,7	2,9	B, (D)	Nulla	Scuola elementare speciale
Assistenza scolastica	0,5 - 0,9	3,8	D, (E)	Basso	Rifezione, Doposcuola
Musei, Biblioteche, Teatri	0,1 - 0,7	1,3	D, E	Basso	Teatro
Sport e Altre spese scolastiche (2)	(0,6 - 3,2)	(22,7)	D, E	Elevato	Scuole serali, Stadio
Vigilanza sanitaria	0,4 - 1,1	1,6	B, (D)	Basso	Vigili sanitari
Nettezza urbana	1,7 - 4,9	7,9	C, A, (E)	Elevato	Inconeritore
Fognature	0,2 - 0,3	—	C	Elevato	Depuratore
Assistenza farmaceutica	0,2 - 0,9	0,2	D, E	Nulla	Farmacie comunali
Assistenza all'infanzia	0,4 - 1,1	2,7	D, E	Discreto	Asili nido, Invio bambini in colonia
Assistenza indigenti e inabili	0,9 - 2,2	5,6	D, E	Discreto	Case ricovero anziani, Invio anziani in case altrui
Viabilità interna	1,0 - 1,9	0,8	C	Basso	—
Spese residue campo economico (2)	(0,8 - 4,8)	(20,0)	E, C	Elevato	Trasporti urbani
Interventi nel campo delle abitazioni	0,3 - 0,5	2,8	D	Nulla	Affitto fabbricati comunali

(1) Cause identificate nel testo. Cfr. p. 33-36.

(2) Dati approssimati.

Una elevata o discreta presenza di tali effetti riguarderebbe, a nostro parere, le rubriche sport ecc., nettezza urbana (inceneritore), fognature (caso classico), *trasporti* (altro caso classico), nonché l'assistenza all'infanzia e agli indigenti-inabili. In misura ridotta sarebbero presenti in altre rubriche di bilancio, come la viabilità interna.

La nostra escursione all'interno delle diseconomie urbane termina qui: sintetizzando si potrebbe dire che, se lo scopo era di trovare conferma alla verifica empirica dei paragrafi precedenti, ciò è in buona misura avvenuto.

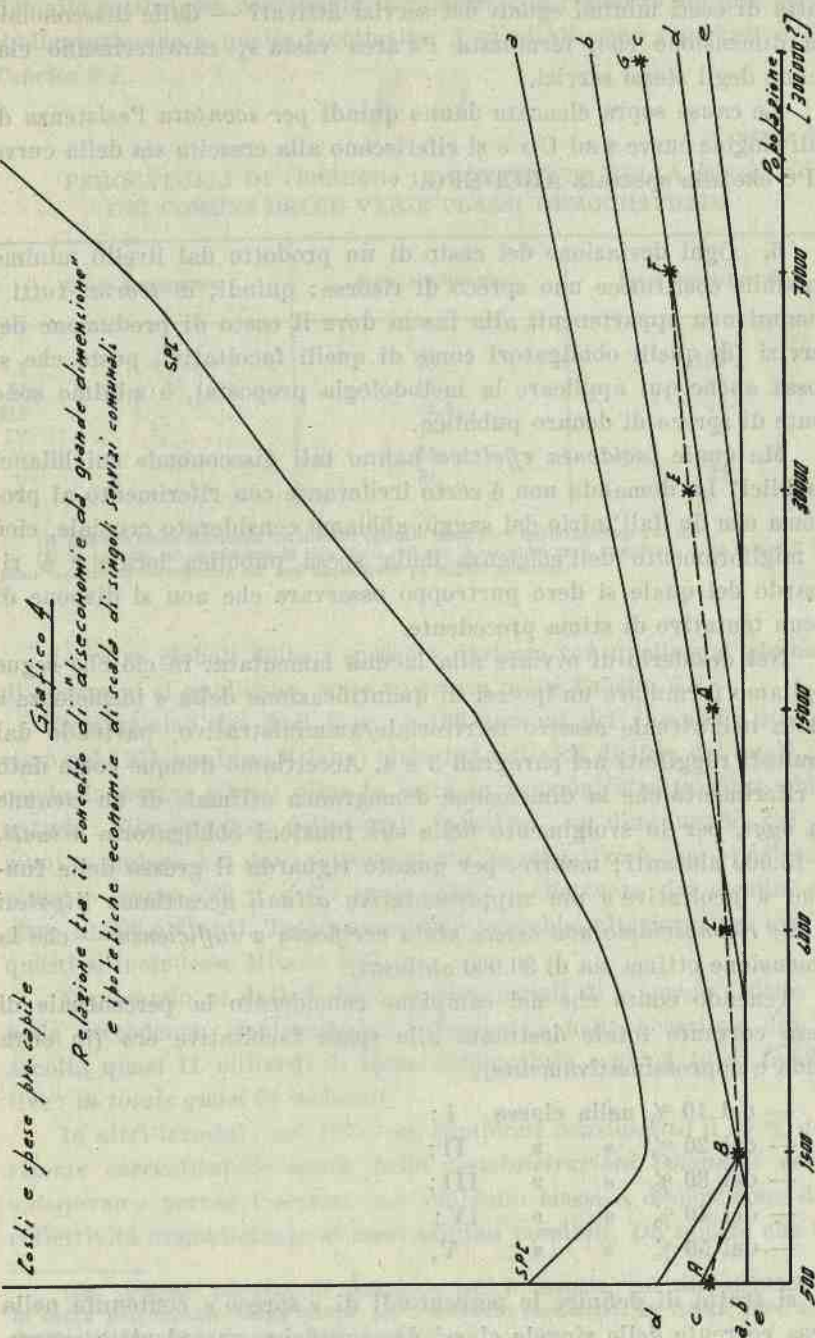
Sarà bene, a questo punto, chiarire l'apparente contraddizione che esiste tra il concetto di cui stiamo parlando e il problema, ampiamente trattato nella letteratura, della organizzazione (o riorganizzazione) dei servizi locali su « area vasta » (*areawide*) onde sfruttare eventuali economie di scala (52). In realtà i due discorsi non sono contraddittori nella stessa misura in cui, nella microeconomia, una curva di breve periodo decrescente non contraddice a una curva di lungo periodo crescente. Si osservi al proposito il *Grafico 4*, costruito in parte sui suggerimenti provenienti dalla *Tabella 4.1*.

Nel grafico i comuni apprestano, salve certe soglie demografiche minime, i servizi *a, b, c, d, e*. Sulle ragioni per cui questi servizi possono o debbano venire attivati ci siamo già intrattenuti. Ciò che importa, invece, è notare che l'insieme dei 5 servizi dà origine, da un lato, a una spesa pro-capite aggregata (curva SPC) che dopo una breve fase di decremento torna a crescere in modo pronunciato; e, dall'altro lato, dà origine alla spezzata ABCDEFG la quale rappresenta il costo medio « per servizio » che — come sappiamo — è una delle nostre interpretazioni del « costo dell'*output* comunale » e che, da un certo punto in poi, è pure crescente.

Ciò che il concetto di « economie da area vasta » esprime è che i servizi *a, b, c, d, e*, debbono essere possibilmente forniti su bacini di utenza pari ad esempio, per *c*, ad almeno 1.000 e possibilmente anche 10.000 abitanti; per *d*, ad almeno 1.500 e magari a 40.000 abitanti; e così via. Estremizzando, la teoria dice che occorrerebbe istituire tanti livelli amministrativi quanti sono necessari per « catturare » le economie di scala conseguibili da ogni singolo servizio.

Nel nostro discorso, come si vede, queste economie di scala non vengono smentite, bensì *implicitamente* « assorbite » dalla spezzata ABCDEFG, la quale congloba gli incrementi derivanti — nell'ipotesi

(52) Cfr., ad esempio, MAZZOCCHI G., in ISPE, cit.



fatta di costi minimi eguali dei servizi attivati — dalle diseconomie da dimensione che, terminata l'« area vasta », caratterizzano ciascuno degli stessi servizi.

Le cause sopra elencate danno quindi *per scontata* l'esistenza di tali singole curve « ad U » e si riferiscono alla crescita sia della curva SPC che alla spezzata ABCDEFG.

6. Ogni deviazione del costo di un prodotto dal livello minimo possibile costituisce uno spreco di risorse: quindi, in *teoria*, tutti i comuni non appartenenti alla fascia dove il costo di produzione dei servizi (di quelli obbligatori come di quelli facoltativi, posto che si possa anche qui applicare la metodologia proposta), è minimo sono fonte di spreco di denaro pubblico.

Ma quale *incidenza effettiva* hanno tali diseconomie sui bilanci pubblici? La domanda non è certo irrilevante con riferimento al problema che fin dall'inizio del saggio abbiamo considerato cruciale, cioè il miglioramento dell'efficienza della spesa pubblica locale e a riguardo del quale si deve purtroppo osservare che non si dispone di alcun tentativo di stima precedente.

Nel desiderio di ovviare alla lacuna lamentata, in ciò che segue vogliamo formulare un'ipotesi di quantificazione della « inefficienza » insita nell'attuale assetto territoriale/amministrativo, partendo dai risultati raggiunti nei paragrafi 3 e 4. Accettiamo dunque come dato di riferimento che la dimensione demografica ottimale di un comune sia *oggi*, per lo svolgimento delle sue funzioni obbligatorie *attuali*, di 15.000 abitanti; mentre, per quanto riguarda il grosso delle funzioni « facoltative » più rappresentative *attuali* accettiamo l'*ipotesi* — *che riconosciamo non essere stata verificata a sufficienza* — che la dimensione ottima sia di 30.000 abitanti.

Tenendo conto che nel campione considerato la percentuale di spesa corrente totale destinata alle spese facoltative era (in cifra tonda e approssimativamente),

- del 10 % nella classe I;
- del 20 % » » II;
- del 30 % » » III;
- del 40 % » » IV;
- del 50 % » » V,

si tratta di definire le percentuali di « spreco » contenute nella spesa corrente delle singole classi demografiche, precedenti e succes-

sive alla sottoclasse contenente il minimo, con riguardo sia alle spese obbligatorie che a quelle facoltative. I risultati sono riportati nella *Tabella 6.1*.

TABELLA 6.1

PERCENTUALI DI « SPRECO » (1) CONTENUTE NELLA SPESA
DEI COMUNI DELLE VARIE CLASSI DEMOGRAFICHE

Classe demografica	Spese obbligatorie	Spese facoltative (2)
I	78	109
II	15	65
III	1,5	45
IV: 1)	—	23
2)	15	—
V	31	27

(1) Definito come differenza tra il costo unitario effettivo e quello minimo (= 100).

(2) Si accetta *sub condizione* la risultanza del par. 4 secondo cui il « minimo » nella fascia di funzioni facoltative corrisponda ad una dimensione di 30.000 abitanti.

Le cifre globali dello « spreco », insieme con quello dei *plafonds* di spesa cui si applicano, sono riportate nella *Tabella 6.2*.

Cominciamo dai dati base. I 185 comuni del campione spendevano nel 1971 (esclusa Milano) oltre 103 miliardi di lire, dei quali (secondo la nostra stima) oltre la metà in funzioni strettamente obbligatorie: l'importanza delle quali, peraltro, va diminuendo nei comuni maggiori. Un dato estremamente significativo è che — nel campione — *quasi l'80 % della spesa totale* è effettuata dai comuni con oltre 40.000 abitanti. Tale percentuale salirebbe ulteriormente ove tra questi si includesse Milano (53).

Applicando ai dati di base le percentuali di « spreco » della tabella precedente, risulterebbero « dissipati » nella accezione dai noi accolta quasi 11 miliardi di spese obbligatorie e quasi 10 di facoltative: *in totale quasi 21 miliardi*.

In altri termini: nel 1971, nel campione considerato il 20 % delle risorse correntemente usate dalle amministrazioni comunali veniva « disperso » perché i servizi non venivano messi a disposizione delle collettività amministrate ai costi minimi possibili. Da notare che tale

(53) Poiché, tuttavia, il campione non è casuale, ciò non significa che la detta percentuale valga anche per l'universo lombardo. In realtà essa, escludendo Milano, si abbassa al 65 % circa.

TABELLA 6.2

RIPARTIZIONE DELLA SPESA CORRENTE E DEGLI « SPRECHI »
IN ESSA CONTENUTI PER CLASSE DI AMPIEZZA DEMOGRAFICA
(miliardi di lire)

Classe di ampiezza demografica	Categorie di spese (ripartizione approssimativa)					
	Obbligatorie			Facoltative		
	Spesa effettuata	Spesa « minima »	Spreco	Spesa effettuata	Spesa « minima »	Spreco
I	0,70	0,40	0,40	0,10	0,04	0,06
II	1,20	1,05	0,15	0,30	0,18	0,12
III	4,90	4,80	0,10	1,90	1,30	0,60
IV: 1) . .	3,00	3,00	—	2,00	1,60	0,40
2) . .	4,80	4,17	0,63	3,00	3,00	—
V	40,60	31,00	9,60	40,60	31,95	8,65
Totale . . .	55,20	44,42	10,78	47,90	38,07	9,83

parametro si applica in misura quasi uguale alle spese obbligatorie come alle facoltative. (Vi sarebbero poi — crediamo — molte ragioni per estendere tale parametro anche alle spese in conto capitale, pari, nel campione, ad oltre 27 miliardi).

Per valutare tale percentuale occorre però tenere conto del fatto che il campione includeva *tutti* i comuni con oltre 40.000 abitanti, nei quali il peso dello « spreco » è maggiore della media.

Considerando i dati dell'universo lombardo di quell'anno, risulta da semplice estrapolazione (ed escludendo sempre Milano) che sui 223 miliardi di spesa corrente, le diseconomie di parte corrente erano composte dei 18,2 miliardi delle città con oltre 40.000 abitanti incluse nel campione e dei 22 miliardi presumibili di tutti gli altri 1.524 comuni: in totale, 40 miliardi circa su 223; ossia il 18 % (e non più il 20 %) della spesa globale.

Questo dato globale va adeguatamente qualificato, soprattutto in relazione alle componenti di « spreco » da *sottodimensionamento* e da *sovradimensionamento*.

Nella categoria delle spese obbligatorie, la dispersione da sottodimensionamento è, in tabella, di 650 milioni, su una spesa di 6,80 miliardi; in quella delle spese facoltative, essa è pari a 1,18 miliardi, su una spesa di 4,30 miliardi. In totale, si tratta di 1,83 miliardi di

diseconomie da sottodimensionamento su una spesa complessiva di 11,10 miliardi, pari a poco più del 16 % in media.

Correlativamente, lo « spreco » da sovradimensionamento incide per 18,88 miliardi su 86 miliardi, e cioè per il 22 %.

La quota di spesa da noi stimata esente da diseconomie ammonta, come si vede, a 6 miliardi (sui 21,90 complessivamente spesi per classi fino ai 40.000 abitanti).

Reputiamo importante avere proceduto a queste chiarificazioni per meglio valutare l'impatto delle diseconomie sull'*aggregato delle spese comunali italiane*.

Il compito di estrapolare l'ammontare dello « spreco » riscontrato in Lombardia al contesto italiano è abbastanza facile in quanto la struttura dimensionale dei comuni lombardi non è sostanzialmente diversa da quella nazionale.

La spesa totale effettuata dai comuni italiani nel 1975 è stata pari all'incirca a L. 6.500 miliardi, compreso il conto capitale. Approssimativamente, potremmo così ripartirla:

— 3.250 miliardi (= 50 %) soggetto a diseconomie da sovradimensionamento, nella misura del ricordato 22 % (54);

— 3.250 miliardi soggetti a diseconomie da sottodimensionamento (in media il 16 %) ovvero del tutto esenti da ogni sorta di « spreco ». Quest'ultima categoria di spese può stimarsi, sulla scorta del campione lombardo, sui 1.250 miliardi.

Effettuando i calcoli al solito modo, si ha che i 3.250 miliardi della prima categoria includono diseconomie per circa L. 590 miliardi; e i 2.000 « netti » della seconda includono, a loro volta, 280 miliardi (circa) da sottodimensionamento.

L'inefficienza dimensionale dei comuni costerebbe dunque, attualmente, all'Italia, una somma aggirantesi sui *900 miliardi di lire*: è questa la cifra (corrispondente al concetto teorico di « diseconomie da dimensione ») che deve essere tenuta presente quando si affronta il discorso della finanza locale e della ristrutturazione territoriale e amministrativa del nostro paese.

7. Non indugeremo ulteriormente a commentare il tenore e a sottolineare i limiti dei risultati in precedenza raggiunti. Diremo solo

(54) Nel 1971, in Lombardia, i comuni con oltre 40.000 abitanti, *inclusa Milano*, spesero il 65 % del totale (253 miliardi su 395). Da ciò la stima prudenziale del 50 % qui effettuata per il paese.

che se la quantificazione dello spreco del paragrafo 6 può essere opinabile non v'ha dubbio che la identificazione delle scale di efficienza corrisponde a consolidate proposizioni della scienza economica, recepite dalla teoria della finanza locale.

Posto dunque che inefficienze nell'attuale assetto funzionale e ripartizione della spesa pubblica locale sussistano, si pongono in sede conclusiva due ordini di quesiti:

a) se sia opportuno, da un punto di vista dell'interesse *globale* del sistema, tentare di neutralizzarle;

b) quali strumenti adottare, ove si decida che gli interventi sono necessari.

In nessuno di questi due momenti l'economista può avere la pretesa di essere il solo a decidere, poiché le sfere di competenza coinvolte sono numerose e vanno da quella politica a quella giuridica a quella sociologica (55).

Il dubbio sulla opportunità di intervenire sussiste, evidentemente, solo nella misura in cui ai potenziali guadagni economici si contrappongano possibili svantaggi politico-sociali. Potrebbe cioè essere che le inefficienze riscontrate siano il prezzo che la collettività è disposta a sostenere pur di avere un certo assetto territoriale amministrativo il quale le sia, per certi altri versi, funzionale.

In questa ottica sarebbe sicuramente improponibile un assetto amministrativo che prevedesse, ad esempio, venti livelli di governo, in corrispondenza delle dimensioni « ottime » di altrettanti servizi sub-centrali, perché ciò si tradurrebbe certamente in una disfunzione globale del sistema. Ma anche la soluzione, che più avanti si caldeggerà, di allargare la dimensione media dei piccoli comuni, può essere pericolosa nella misura in cui implica una attenuazione del rapporto amministratori-amministrati. Così pure l'attribuzione di una determinata funzione ad un livello di governo che « internalizzi » gli effetti di « traboccamento » può implicare un risparmio netto di risorse economiche, ma può avere serie conseguenze sugli equilibri politico-istituzionali di un paese.

(55) Questo è un punto pacificamente accettato, nonostante certe tentazioni tecnicistiche sempre ricorrenti, fin dalle prime trattazioni del problema nella letteratura angloamericana. Anche in Italia l'argomento ha sempre ricevuto trattazione interdisciplinare, come attesta la letteratura in precedenza citata (la ricerca ISPE, gli *Atti* del Convegno di Pavia, il contributo MAZZOCCHI-PASTORI, il volume dell'Associazione Piemonte-Italia, ecc.). Cfr. anche GORI A., *Problemi economico-finanziari della revisione dell'ordinamento comunale e provinciale*, in questa *Rivista*, 1973, pp. 383-410.

Tenuto conto di ciò, e pur volendo evitare ogni acritico tecnicismo in tema di riorganizzazione della finanza locale italiana (56), lo scrivente ritiene che qualche cosa occorra fare, e presto, su questo terreno. Che, del resto, seri motivi per intervenire sussistono, lo dimostra l'attuale dibattito in corso sia a livello politico che accademico.

Se intervenire si deve, quali strumenti concreti adottare? In questa sede, anche per difetto della necessaria competenza dello scrivente, non si possono che indicare le grandi linee, che altri potrà tradurre in concrete indicazioni di natura tecnico-giuridica.

Non v'è alcun dubbio che l'intervento si presenta più facile a proposito delle diseconomie da *sottodimensionamento*, non solo perché è quello per il quale si dispone ormai di un numero più rilevante di esperienze estere, ma anche perché lo « spreco » di risorse in questo caso appare più immediatamente comprensibile e meno motivato.

Poiché esso è dovuto, in larga misura, a un eccesso di spese fisse e a una rigidità di normativa che non ha più ormai ragione di essere, ci pare che l'unica strada aperta, da percorrere evidentemente *cum grano salis*, sia quella delle ricordate esperienze europee: *una razionalizzazione delle circoscrizioni comunali minori, accompagnata da uno snellimento delle funzioni comunali stesse*.

La razionalizzazione non implica che si debba arrivare all'estremo di « accorpare » i piccoli comuni fino ad avere unità di 10 mila abitanti, come vorrebbe la nostra verifica empirica (e come sta accadendo in Germania); essa implica tuttavia dimensioni *minime* di 1.500-4.000 abitanti, differenziate a seconda della conformazione orogeografica, della densità e della struttura socio-economica della popolazione. Una misura sussidiaria, già sperimentata in Francia, potrebbe essere quella di stimolare tale accorpamento mediante robusti incentivi finanziari; ma anche una più decisa politica di *consorzi* può essere valida, poiché è tempo che siano superate le incomprensibili resistenze che tuttora gli amministratori comunali oppongono a una gestione allargata dei servizi.

Quanto allo snellimento delle funzioni, riteniamo che i comuni (soprattutto quelli delle due prime classi demografiche) si vedrebbero notevolmente sollevati ove — a prescindere dall'accorpamento — potessero trasferire alle forme amministrative intermedie che vanno sorgendo (comprensori, comunità montane, distretti scolastici), buona

(56) Caratteristica che si può riscontrare, ad esempio, in taluni interventi sul tema apparsi su *L'impresa pubblica* negli anni 1963-1967.

parte di quelle funzioni, spesso obbligatorie, oggi esperite con fatica e dispendi eccessivi.

Riassumendo: razionalizzazione delle circoscrizioni, consorziazione obbligatoria, deleghe ai comprensori ci paiono le soluzioni più ragionevoli nel caso delle diseconomie da piccola dimensione.

Ci si potrà chiedere: tutto ciò non ha controindicazioni? Si può rispondere che nessun cambiamento è mai indolore e che nella misura in cui valori come la « prossimità politica » o la coesione comunitaria vengano sacrificati dalle misure caldeggiate, ogni guadagno economico è vano. È tuttavia dubbio che, in un'epoca nella quale i mezzi di comunicazione hanno raggiunto un tale grado di sviluppo e i movimenti di popolazione sono così intensi l'ampliamento dei confini da un raggio di 1 a un raggio di 5 km. abbia conseguenze serie sul piano della partecipazione e della democrazia.

Obiezioni più serie potrebbero muoversi ad una riorganizzazione su « area vasta » qualora tutto ciò implicasse seri pericoli per la « qualità » del servizio. Se tale riorganizzazione comportasse, ad esempio, un allungamento eccessivo delle distanze da percorrere ovvero situazioni di affollamento intollerabile, allora è chiaro che la minimizzazione dei costi avrebbe serie controindicazioni sociali. Se la « qualità della vita » ha un significato, la riduzione dei costi dovrebbe essere in tali casi molto forte per poter essere definita un « progresso » nell'uso efficiente delle risorse.

Riteniamo tuttavia che questi pericoli non siano implicati nella riorganizzazione che proponiamo e che, anzi, ad essi si contrappongono vantaggi, anche sociali, superiori.

Ben più difficile si presenta il compito di suggerire linee d'azione circa lo « spreco » da grande dimensione, anche a volere confinare l'argomento alle città e cittadine tipicamente considerate nel campione (diciamo da 20.000 a 200.000 abitanti), senza avventurarci, dunque, sul terreno accidentato della finanza metropolitana (57).

Le difficoltà sorgono qui non solo dalla impossibilità di diagnosticare con esattezza le cause vere ed ultime del « male », ma anche dalla irreversibilità del processo storico che ha portato alle attuali diseco-

(57) Il tema della finanza delle aree metropolitane è di vastissima portata e i problemi che pone possono solo approssimativamente rientrare nel tema qui trattato. Oltre alle opere citate in precedenza, si veda: *Financing the Metropolis: Public Policy in Urban Economics* (a cura di CRECINE J.P.). Sage Publication, 1970 e *Special Symposium su State and Regional Government Financing of City Government Services: Tax Burden and Budgetary Implications* (a cura di BAHL R.), in *National Tax Journal*, 1976.

nomie da congestione e mancata pianificazione territoriale. In questo caso, insomma, occorre avere ben presente la distinzione tra le diseconomie proprie della dimensione della *agglomerazione* urbana e le diseconomie proprie della dimensione *amministrativa* che alla prima è forzata, quasi sempre necessariamente, ad aderire (58). Ad eccezione del caso del « traboccamento », le cause di diseconomie elencate nel par. 5 in connessione con la grande dimensione sono di tipo « strutturale ». Le relative dispersioni di risorse sono quindi un dato largamente (non totalmente!) immodificabile della odierna civiltà urbana. Ciò significa che soluzioni puramente amministrative, magari simmetriche rispetto a quelle suggerite nel caso del sottodimensionamento, non solo non sarebbero spesso possibili, ma nemmeno sarebbero efficaci (59).

E, quindi, nei confronti del problema degli « *spillovers* » che misure di riorganizzazione amministrativa e/o istituzionali vengono ad essere *principalmente* giustificate. Una soluzione di buon senso sarebbe che le autorità competenti (che nulla vieta possano essere quelle regionali) procedano a un « censimento » delle situazioni in cui consistente è la mancata internalizzazione dei benefici, redistribuendo proporzionalmente tra tutti i comuni beneficiari gli oneri dei servizi stessi. Sicuramente coinvolti ne sarebbero i servizi come i trasporti, la scuola medio-superiore, i servizi ambientali e quelli sportivi, per citare i casi più rilevanti. Questa operazione, come si sa, avrebbe un duplice effetto: a) quello, ricordato, di *spostare in parte la contabilizzazione* dei costi dei servizi esistenti dai comuni maggiori (produttori) a quelli minori (fruttor); e b) quello di consentire una diminuzione *ulteriore* dei costi dovuta alla eliminazione dell'inconveniente — solitamente presente in questi casi — della *sottoproduzione* del servizio (60).

(58) Come ha detto con gustosa efficacia un autore, « nessuno pretenderà che in nome della minimizzazione della spesa per abitante si eliminino le città con popolazione superiore ai 40.000 abitanti » (da STEFANI G., *Il costo crescente*, ecc., cit.).

(59) Del resto la frammentazione amministrativa come soluzione a diseconomie da dimensione è molto discussa anche in tema di aree metropolitane vere e proprie. Si veda, ad es.: FITCH L.C., *Scale and Effectiveness of Urban Government*, in *Modern Fiscal Issues* (a cura di BIRD R. e HEAD J.), University of Toronto Press, 1972. Si veda anche *Financing the Metropolis*, cit., e *Rapporto Radcliffe-Maud*, pure cit.

(60) Nonostante alcune voci dissenzienti, è generalmente accettata la proposizione secondo cui un ente non produce una quantità ottimale di un certo servizio se parte dei benefici fuoriescono dai suoi confini senza contropartita. Cfr., ad es., NETZER D., *art. cit.*

Va ribadito che la soluzione sopra ipotizzata non neutralizza la parte strutturale, ma solo quella sovrastrutturale, delle diseconomie da grande dimensione. Essa non può nulla contro l'eventuale presenza delle cause *A, B, C, D, E*, del paragrafo 5. Ad esempio, essa non elimina la necessità di procedere *comunque*, alle elevate soglie demografiche, a massicci investimenti in beni e servizi tecnologicamente avanzati che oggi non hanno più nulla di facoltativo, ma sono semplicemente indispensabili per mantenere a livelli accettabili la « qualità della vita » nelle città (causa *C*).

D'altra parte per cause quali la *D*, che si rapportano più a fattori di domanda o di scelta deliberata che a soggettive condizioni d'offerta, non reputiamo opportuno che si debba intervenire, poiché i costi in questo caso non sono « subiti » dal grande comune, ma liberamente scelti.

Restano da considerare i fattori *B* (caso dei beni « puri », come l'ufficio tecnico, la sicurezza pubblica), *E* (caso dei beni « non puri », come l'istruzione e l'assistenza) che sono anch'essi legati alla struttura urbana; ed *A* (costi di lavoro).

Quanto ai primi due, riteniamo ancora una volta che le possibilità concrete di abbassarne l'incidenza sulla crescita della curva globale dei costi comunali siano estremamente modeste, per pressoché le stesse ragioni esposte per il fattore *C*: è la struttura urbano-industriale che crea tali scompensi rispetto ai centri minori, perché in questi ultimi tali servizi riprendono spesso una natura di bene privato (si pensi agli asili privati, o agli anziani che sono accuditi dalle famiglie, anziché nelle case di riposo comunali).

Altro e diverso è il discorso del costo del lavoro, che — come sappiamo — grava proporzionalmente di più sui costi *unitari* dei grandi comuni. Trattasi del fattore che più avvicina il caso delle economie comunali a quello del costo medio crescente della economia di mercato. Ridurre l'incidenza di questo fattore può voler dire perseguire una *politica salariale* più coraggiosamente egualitaria (ad esempio, cessando la pratica delle rincorse tra « comunali » e « municipalizzati », e/o quella dei « *fringe-benefits* »), ed una più oculata *politica delle assunzioni*. È noto che le amministrazioni comunali maggiori sono spesso viste come un'ottima occasione di politiche clientelari, che aumentano notevolmente la *labour intensity* delle « tecniche » impiegate nella produzione di tutti i servizi.

La possibilità di eliminare integralmente i 600 miliardi annui di

diseconomie da grande dimensione resta dunque largamente platonica. Ciò non significa tuttavia:

1) che i comuni che più sono gravati di incrementi di costo legati alla grande dimensione non abbiano diritto a una qualche forma di indennizzo, o sussidio, o alleggerimento di funzioni;

2) che non si debba fare il possibile per eliminare quelle diseconomie che sono nell'ordine delle cose fattibili.

Anche qui potrà prevedersi una qualche redistribuzione di funzioni tra comuni ed enti di governo superiori. Il compito di indicare concretamente quali vie seguire non spetta a noi, bensì spetta al politico, caduuto dal giuspubblicista: ad esso il saggio intende solo fornire qualche elemento utile al fine di usare le scarse risorse locali più efficientemente di quanto accada ora.

Un'occasione per recepire alcune di queste indicazioni potrebbero essere le riforme — attualmente in gestazione — della finanza locale e della Legge Comunale e Provinciale. Si tratterebbe, dopotutto, di mettersi al passo con i tempi e con i paesi più evoluti. Anche un risparmio di 500 miliardi annui può essere prezioso per le disastrose finanze pubbliche del paese.

GIANCARLO POIA

*Istituto di Economia e Finanza
dell'Università di Ferrara
e Dipartimento di Economia
dell'Università di Trento.*

APPENDICE 1: *Il modello di economie-diseconomie del Tiebout (1).*

La teorizzazione delle economie e diseconomie di dimensione nel caso degli enti locali effettuata dal Tiebout fa perno sulle situazioni descritte nei grafici A e B allegati, dopo che si siano chiariti due punti essenziali:

a) che la caratteristica « samuelsoniana » di bene pubblico puro implicata dalla relazione « quota di consumo individuale = prodotto totale » va definita rispetto alla sola *regione servita* (2);

(1) TIEBOUT C., *An Economic Theory of Fiscal Decentralization*, in NBER, *Public Finances: Needs, Sources and Utilization*, Princeton University Press, 1961.

(2) Cfr. *supra*, nota (12).

b) che occorre tenere distinto il concetto di costo totale da quello, rilevante ai nostri fini, di *costo pro-capite*, cioè quell'ammontare d'imposta che ogni cittadino deve pagare per ottenere in godimento il bene o servizio locale.

Questo « prezzo » da pagarsi dipenderà dal volume di servizio offerto e dal numero dei residenti nell'area, ciascuno dei quali pagherà l'equivalente del costo totale diviso per la popolazione (3).

Le variabili fondamentali sono dunque il *costo pro-capite* (o, nel grafico *B*, il suo diretto derivato « costo unitario » pro-capite), il *prodotto* pro-capite e la popolazione (o ampiezza) della circoscrizione amministrativa.

Nel grafico *A* la *spesa pro-capite* sostenuta dall'universo delle collettività locali per fornire 2 unità di servizio (es.: protezione della polizia) è dapprima decrescente e poi crescente con la popolazione da servire (curva *ALB*). Il costo è minimo nel punto *L*, cioè in corrispondenza di una dimensione demografica di 5.000 persone (che è la dimensione « ottima » per *quel livello* di servizio).

Nel grafico *B* la variabile dipendente è il *costo unitario pro-capite*, la quale seguirà lo stesso andamento della spesa pro-capite, solo con una previa trasformazione della scala dell'asse verticale (diviso 2). Anche rispetto ad essa il punto di « minimo » rimarrà in corrispondenza delle 5.000 unità (curva *A'LB'*). La novità del grafico *B* è data dalla raffigurazione delle economie-diseconomie di dimensione *rispetto al livello di prodotto fornito a parità di popolazione* (curva *C'LD'*): trattasi del vero e proprio analogo delle economie-diseconomie di scala del settore privato.

I limiti di questa rappresentazione del problema delle economie-diseconomie di dimensione, cioè i limiti del « modello Tiebout », allorché ci si accinge alla sua verifica empirica sono molteplici: la « impurità », ricordata nel testo, di molti servizi locali, per cui non si hanno, in pratica, servizi che si estendano in modo uniforme entro i confini della circoscrizione per cessare in modo brusco ai confini di questa; la impossibilità di distinguere, in pratica tra elementi di *costo* ed elementi di *domanda* (reddito) nella spesa locale e, molto spesso, la pratica *impossibilità* di definire l'*output* locale.

(3) Si prescinde dal trattare del noto problema costituito dal fatto che un incremento *marginale* di popolazione non solo non fa diminuire la quota di servizio dei cittadini preesistenti, ma consente al neo-arrivato di non pagare il proprio servizio (*free rider*).

Grafico A

Y
Costo/residente

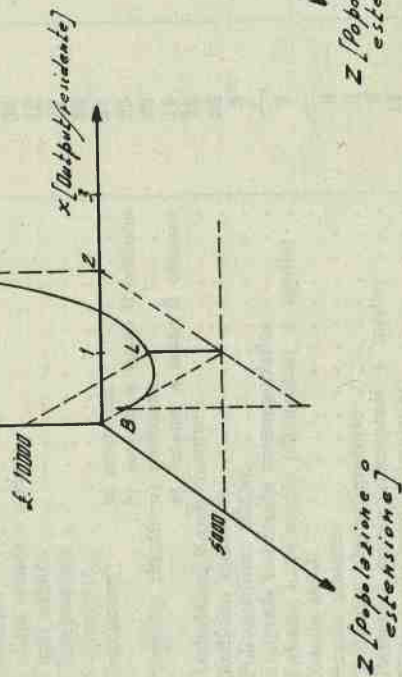
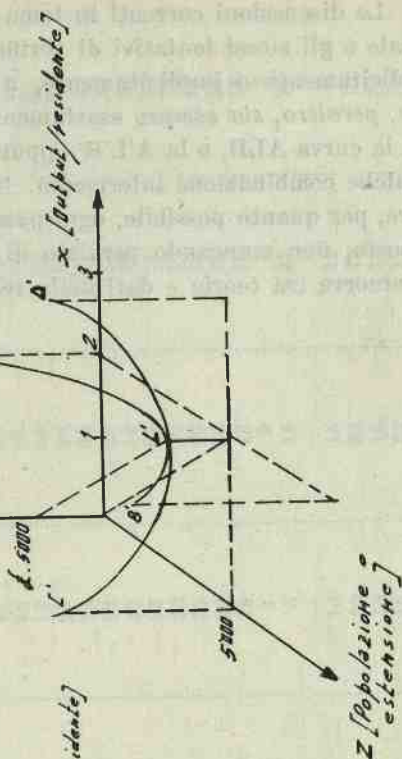
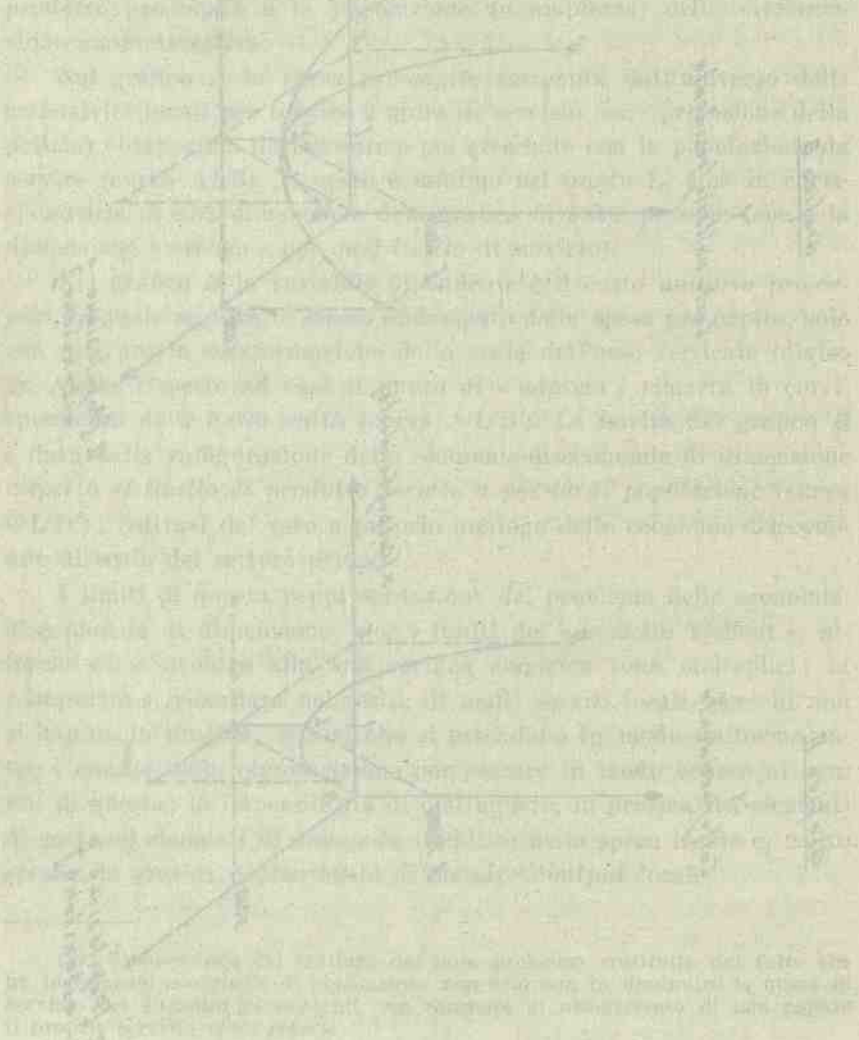


Grafico B

Y
Costo unitario/residente



Le discussioni correnti in tema di economie-diseconomie a livello locale e gli stessi tentativi di verifica empirica si rifanno comunque, esplicitamente o implicitamente, a un modello alla Tiebout, *senza che, peraltro, sia sempre* esattamente chiaro se l'oggetto della stima sia la curva ALB, o la A'L'B' oppure la C'L'D', o meglio ancora, una qualche combinazione intermedia. Nel testo si è avuto cura di collegare, per quanto possibile, ogni passo della verifica con il modello su esposto, non mancando peraltro di sottolineare il forte divario che intercorre tra teoria e dati della realtà.



APPENDICE 2

TABELLA I

PRESENZA DEI PRINCIPALI SERVIZI (E QUALIFICAZIONI DI ESSI) NEI COMUNI CAMPIONATI
SECONDO LA DIMENSIONE DEMOGRAFICA (1)

Servizi o qualificazioni di essi	Classi di ampiezza demografica				
	< 1.000 (40 osservazioni)	1.000 ÷ 2.000 (41 osservazioni)	2.000 ÷ 10.000 (62 osservazioni)	10.000 ÷ 40.000 (32 osservazioni)	> 40.000 (21 osservazioni)
Ufficiale sanitario	40	41	62	22	21
Medico condotto	40	41	59	20	19
Vaccinazione infanzia	39	39	56	20	20
Veterinario	38	40	61	22	21
Ostetrica	37	41	59	19	19
Pulizia strade e neve	39	40	61	22	19
Vigili urbani	12	18	49	22	21
Illuminazione	27	29	50	19	20
Acquedotto	33	33	53	21	21
Fognature: a) esistenza	27	32	52	21	21
b) estens. a tutto il comune	25	30	46	19	21
Raccolta rifiuti: a) esistenza	25	33	60	18	21
b) estens. a tutto il comune	18	25	37	16	19
Ambulatori e policonsultori	32	37	37	14	18
Medicina scolastica	23	20	36	20	21
Policonsultori OMNI	3	18	43	19	18
Anagrafe tributaria e recanografica	—	1	9	1	7
Palestre nelle scuole (elementari + medie)	2	5	15	31	29
Scuole serali	—	—	—	6	7
Scuole materne	5	10	15	12	8
Trasporto alunni, gratuito	8	20	32	13	15
Refezione scuole (elementari + medie)	6	10	19	14	23
Dopo scuola scuole elementari	11	10	34	17	18

(1) Dati tratti da G. POLA, (ILSES) Servizi offerti dai comuni e loro incidenza, etc., cit.

Segue: TABELLA I

Servizi o qualificazioni di essi	Classi di ampiezza demografica				
	< 1.000 (40 osservazioni)	1.000 ÷ 2.000 (41 osservazioni)	2.000 ÷ 10.000 (62 osservazioni)	10.000 ÷ 40.000 (32 osservazioni)	> 40.000 (21 osservazioni)
Dopo scuola scuole medie	1	2	17	4	5
Medicina psico-pedagogica	—	—	4	6	15
Scuole elementari speciali	—	1	9	5	16
Biblioteca comunale	7	9	21	16	19
Teatro	1	—	3	4	8
Centri polisportivi comunali	—	5	11	4	13
Palestre	1	2	13	17	17
Centri moto	—	—	5	7	14
Stadio comunale	—	—	12	11	20
Affitto fabbricati comunali	14	13	38	18	19
Piano legge 167	1	—	1	10	13
Macello pubblico	—	—	6	8	18
Presenza quattro mercati comunali	—	—	—	3	18
Interventi nel sistema distributivo	1	—	1	2	6
Depuratori	6	12	20	5	10
Trattamento rifiuti solidi	12	12	22	6	10
Incenerimento rifiuti	9	6	13	3	6
Asili nido	4	5	5	10	20
Colonie comunali	—	3	1	4	9
Invio bambini in colonia altrui	7	14	27	16	19
Casa di ricovero anziani	1	2	8	3	4
Invio anziani in case altrui	11	18	39	13	16
Assistenti sociali e/o domicilio	1	1	6	10	10
Gas metano	—	7	30	20	20
Centrale del latte	—	—	—	—	10
Trasporto pubblico	—	2	—	3	14
P.D.F. e P.R.G. vigenti	9	8	18	16	17

N.B. — Nel caso dei servizi obbligatori le lacune esistenti nelle classi superiori rispetto al numero delle osservazioni sono da intendersi più come mancate rilevazioni che come reali carenze.

TABELLA II

ALCUNI ESEMPI DI «OUTPUTS» FORNITI IN MEDIA DALLE SINGOLE CLASSI DI COMUNI
(quantità per 1.000 abitanti)

Voci di spesa e servizi corrispondenti	Classi di popolazione				
	< 1.000	1.000 ÷ 2.000	2.000 ÷ 10.000	10.000 ÷ 40.000	> 40.000
<i>Scuola elementare</i>					
N. aule	4,60	4,53	3,71	2,78	2,77
N. alunni	68,91	82,20	78,67	80,73	65,10
<i>Scuola media inferiore</i>					
N. allievi	0,97	6,76	29,86	36,75	30,47
<i>Sport</i>					
N. palestre	—	0,01	0,02	0,02	0,02
<i>Illuminazione</i>					
Km. strade illuminate	7,67	4,15	2,15	1,84	1,15
<i>Acquedotto</i>					
Acqua sollevata	74,76	59,22	49,72	86,54	137,72
<i>Fognature</i>					
Km. tombini e fognature	6,98	2,16	1,70	1,01	0,92
<i>Assistenza medico-ostetrica</i>					
N. Ambulatori	2,12	0,74	0,30	0,05	0,038
<i>Assistenza infanzia</i>					
N. asili	—	—	0,007	0,07	0,69
<i>Urbanistica, Parchi, Giardini</i>					
N. mq. verde	622,50	458,70	645,30	1.541,20	1.595,00
<i>Viabilità interna ed esterna</i>					
Km. strade	10,85	4,81	3,57	1,88	1,67
N. vani affittati	7,96	2,02	3,46	3,49	11,20

TABELLA III

DETERMINAZIONE DELLA « SOGLIA DEMOGRAFICA EMPIRICA » PER I 35 SERVIZI FACOLTATIVI ELENCATI (1)

Classi di ampiezza demografica					
< 1.000	1.000 ÷ 2.000	2.000 ÷ 10.000	10.000 ÷ 40.000	> 40.000	(> 90.000?)
500	1.500	6.000	25.000	70.000 (3)	(200.000?)
3,1	5,6	8,0	15,5	23,9	(35?)
<p><i>« Soglia demografica » corrispondente (2)</i></p> <p><i>N. servizi facoltativi medianamente prestati nella classe</i></p>					
<p><i>Identificazione dei servizi facoltativi allestiti alle varie « soglie demografiche » (4)</i></p>					
Trattamento rifiuti solidi Affitto fabbricati comunali Invio anziani Dopo scuola elementare	Tutti quelli della classe precedente più: - Trasporto alunni - Policonsultori OMNI - Invio bambini in colonie altit. ni	Tutti quelli delle classi precedenti più: - Gas metano - Depuratori - Biblioteche comunali - Refezione scolastica	Tutti quelli delle classi precedenti più: - Palestra nelle scuole - Scuola materna - Palestre comunali - Stadio comunale - Assistenti sociali - PDF o PRG	Tutti quelli delle classi precedenti più: - Asili nido - Mannello - Mercati comunali - Medicina psico-pedagogica - Scuole elementari speciali - Centri nuoto - Trasporto pubblico - Legge 167 - Centri polisportivi	I servizi <i>residui</i> , cioè: - Anagrafe meccanizzata - Scuole serali - Dopo scuola medie - Teatro - Interventi nella distribuzione - Inceneritori - Colonie comunali - Case ricovero anziani - Centrale del latte

(1) Sul concetto di « soglia », cfr. nota 30.

(2) Identificata con il punto medio della classe.

(3) Valore stimato senza Milano.

(4) Identificazione effettuata sulla base dei servizi che manifestano le maggiori frequenze assolute nelle varie classi.

UN RECENTE TENTATIVO DI STIMA DELLA RICCHEZZA DELLE FAMIGLIE E IL VALORE DELLE ABITAZIONI IN ITALIA

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. La duplicazione delle case rurali. — 3. Lo stock residenziale italiano. — 4. La distribuzione delle abitazioni. — 5. La diffusione della proprietà. — 6. Il valore delle abitazioni urbane. — 7. Il valore delle abitazioni rurali. — 8. Conclusioni.

1. In un recente contributo (1) pubblicato in questa rivista C. Tresoldi e I. Visco hanno prodotto una interessante stima della ricchezza delle famiglie italiane, fornendo una informazione ormai estremamente necessaria per la comprensione dell'origine e dello svolgimento di molti fenomeni contemporanei, nel momento in cui si modificano comportamenti economici e sociali ritenuti tradizionalmente costanti.

Nella elaborazione condotta i due autori hanno dedicato particolare attenzione ed alcuni sforzi interpretativi al settore delle abitazioni, al fine di valutare il valore in lire correnti del complessivo patrimonio edilizio residenziale italiano, senza specifica distinzione fra famiglie e società o enti operanti nel settore della proprietà immobiliare.

Tale particolare attenzione è del resto pienamente giustificata quando si osservi che il valore delle abitazioni rappresenta nel calcolo degli autori una quota variabile fra il 54 ed il 64 per cento della ricchezza totale delle famiglie. Del resto che le abitazioni rappresentino una quota rilevante del capitale fisso nazionale è ormai ampiamente illustrato da parte di parecchi autori, sia pure con non piccole discordanze quantitative (2).

(1) TRESOLDI C. - VISCO I., *Un tentativo di stima della ricchezza delle famiglie italiane* (1963-1973), in questa *Rivista*, dicembre 1975, I, pp. 516-524.

(2) GIANNONE A., *Valutazioni della ricchezza nazionale italiana negli ultimi cinquant'anni*, in *Moneta e credito*, 1964, n. 1, pp. 88-106, oltre ad illustrare una serie di elaborazioni e di calcoli condotti da parecchi autori sull'argomento, produce una valutazione da cui appare che le abitazioni rappresentavano nel 1938 il 19,8% del capitale in senso lato e nel 1961 il 18,4%; AGOSTINELLI A., *Valutazione del capitale fisso interno alla fine del 1961*, app. 5 a DE MEO C., *Produttività e distribuzione del reddito in Italia nel periodo 1951-1963*, in *Annali di statistica*, serie VIII, vol. 15, Roma, 1965, calcola che le

In ogni caso è poi evidente che il settore edilizio sia come stock di abitazioni esistenti sia come flusso di abitazioni nuove è uno dei luoghi cruciali dello sviluppo economico delle società contemporanee. In questo senso sempre su questa rivista F. Reviglio (3) ricordava che secondo Kuznets il valore del patrimonio nazionale di un paese dovrebbe aggirarsi intorno al valore del reddito nazionale di un anno, mentre da parte di altri numerosi autori si è in questi ultimi anni a lungo investigato se « va tutto bene, quando l'edilizia va bene? » (4), giungendo alla conclusione che non esemprie vale un automatismo in questo senso (5).

Per tutte queste ragioni il ragionamento ed i calcoli di Tresoldi e Visco mi sono sembrati fortemente interessanti e meritevoli di alcune ulteriori considerazioni. In questa nota intendo pertanto:

— correggere una importante duplicazione esistente nel calcolo di Tresoldi e Visco della ricchezza delle famiglie italiane;

— cogliere l'occasione per ampliare l'argomento articolando e disaggregando la stima condotta dagli autori sul valore delle abitazioni e tentando qualche sommaria analisi sull'evoluzione del patrimonio abitativo italiano, del quale si sa assai poco di più della serie storica della consistenza pubblicata dall'ISTAT e riportata nella *Tabella 1* colonna 1.

2. Nel calcolo della ricchezza delle famiglie italiane gli autori considerano tre addendi: le attività finanziarie nette, il capitale fondiario agricolo, le abitazioni.

La valutazione del capitale fondiario utilizzata è quella fornita annualmente dall'I.N.E.A. (6) opportunamente riadattata al tempo di riferimento prescelto dagli autori. Ora tale valutazione è svolta sulla base della « formazione di un inventario e della scelta dei prezzi

abitazioni rappresentino nel 1961 il 36,6 del capitale fisso interno; ESPOSITO G., *Il capitale fisso in Italia per settori di attività economica nel periodo 1951-1971*, app. 2 a DE MEO G., *Sintesi statistica di un ventennio di vita economica italiana* (1951-1971), in *Annali di statistica*, serie VIII, vol. 27, Roma, 1973, calcola che le abitazioni abbiano rappresentato dal 1950 al 1966 una quota del capitale fisso interno variabile fra il 43,6 % e il 37,7 %.

(3) REVIGLIO F., *La crisi della finanza pubblica (1970-1974): indicazioni per una diagnosi e una terapia*, in questa *Rivista*, giugno 1975, I, p. 215.

(4) Cfr. il saggio di SECCHI B., *Va tutto bene, quando l'edilizia va bene?*, in *Archivio di studi urbani e regionali*, ottobre 1970, pp. 112-129.

(5) Cfr., fra gli altri, le analisi contenute in INDOVINA F. (a cura di), *Lo spreco edilizio*, Venezia, Marsilio, 1972 e nel numero speciale, dedicato a *Il problema della casa*, di *Economia pubblica*, febbraio-marzo 1975.

(6) INEA, *Annuario dell'agricoltura italiana*, anni vari.

prevalenti da applicare a ciascuna categoria dei fondi inventariati » (7).

TABELLA 1

CONSISTENZA DELLE ABITAZIONI IN ITALIA A FINE ANNO
(in migliaia)

Anno	Consistenza totale (1)	Abitazioni rurali (2)	Abitazioni urbane (3) = (1) - (2)	Abitazioni urbane N.C.E.U. (4)
1963	14.980	1.879	13.109	10.157
1964	15.406	1.848	13.558	10.527
1965	15.753	1.817	13.936	10.859
1966	16.020	1.785	14.235	11.861
1967	16.272	1.754	14.518	12.581
1968	16.592	1.723	14.869	13.174
1969	16.799	1.691	15.108	13.680
1970	17.153	1.660	15.493	14.217
1971	17.493	1.628	15.865	14.787
1972	17.748	1.597	16.151	15.248
1973	17.940	1.566	16.374	15.714
1974	18.103	1.534	16.569	16.178
1975	18.288	1.503	16.785	16.932

FONTI: *Colonna 1*: per 1963-73: ISTAT, *Annuario statistico dell'attività edilizia e delle opere pubbliche*, vol. 19, 1974, p. 276; per 1974-75: elaborazione e stima su dati ISTAT, *Bollettino mensile di statistica*. — *Colonna 2*: elaborazione nell'ipotesi di linearità, su dati dei Censimenti generali dell'agricoltura 1961 e 1970. — *Colonna 4*: elaborazione su dati Ministero delle Finanze: dal totale delle unità immobiliari di categoria A, sono state sottratte quelle di cat. A/9 (Castelli e palazzi) e A/10 (Uffici e studi privati); i dati 1963 e 1964 sono stati calcolati a fine anno nell'ipotesi di linearità; i dati 1973, 1974, 1975, sono da intendersi come provvisori.

Nella formazione dell'inventario si valutano, oltre alle altre caratteristiche più tipicamente agricole, anche « lo stato e la consistenza dei fabbricati » di ciascuna azienda, mentre i « prezzi introdotti nel calcolo sono da intendersi comprensivi di ogni sorta di investimento fondiario, fabbricati compresi ».

Ne deriva che nel calcolo I.N.E.A. del valore del capitale fondiario sono comprese anche le abitazioni rurali, che nella elaborazione degli autori vengono poi successivamente computate nel calcolo del valore di tutte le abitazioni esistenti nel paese.

Siamo perciò in presenza di una duplicazione nel calcolo della ricchezza complessiva delle famiglie, che è opportuno cercare di quan-

(7) INEA, *Annuario dell'agricoltura italiana*, vol. 24, 1970, p. 190 n. 1.

tificare acquisendo nel contempo qualche nuovo elemento per la disaggregazione del valore del patrimonio edilizio residenziale. Dobbiamo perciò valutare la consistenza delle case rurali in Italia e successivamente stimarne il valore.

Innanzitutto va osservato che il calcolo I.N.E.A. correttamente comprende solo quelle abitazioni che sono situate all'interno delle aziende agrarie; infatti « nei territori in cui manca l'insediamento sparso, come avviene in molte zone del Mezzogiorno, il procedimento adottato conduce ad un valore che ovviamente non comprende i fabbricati di abitazione e gli eventuali annessi rustici che si trovano nei centri abitati » (8).

Il concetto di abitazione rurale secondo l'I.N.E.A. dovrebbe pertanto avvicinarsi ampiamente a quello di « casa sparsa » dell'ISTAT; tuttavia da parte di quest'ultimo istituto non ci risulta sia mai stata data una informazione accessibile sulla quantità di case sparse esistenti sul territorio nazionale, né al momento dei censimenti, né in altre serie altrimenti prodotte.

Un'altra via che si potrebbe perseguire per quantificare il fenomeno delle abitazioni rurali, consiste nel fatto che esse, per definizione, non sono abitazioni urbane. Pertanto, non essendo soggette alla preesistente imposta sul reddito dei fabbricati (9), sono escluse dall'accertamento catastale del N.C.E.U. Quindi la differenza fra la complessiva consistenza di abitazioni e la consistenza delle abitazioni urbane dovrebbe dare una misura della quantità di abitazioni rurali esistenti nel paese.

Tuttavia il ritardo esistente nelle registrazioni catastali rende sufficientemente impraticabile questo tipo di approccio. Le scritture del N.C.E.U. infatti sono sottoposte ad aggiornamento con la lentezza tipica del lavoro amministrativo manuale e non meccanizzato e pertanto ogni anno accumulano un certo ritardo rispetto alla realtà edilizia che dovrebbero documentare. È pur vero che l'amministrazione dà notizia dell'ammontare del ritardo (10), ma tale notizia è

(8) *Ibidem*.

(9) Già dalla legge 26 gennaio 1865, n. 2136, art. 2, venivano esentate dall'imposta sui fabbricati « le costruzioni rurali destinate... all'abitazione dei coltivatori... »; tale norma era ripresa in disposizioni successive e regolamentata dall'art. 71 del T.U., D.P.R. 29 gennaio 1958, n. 645; ma la definizione più completa di costruzione rurale ai nostri fini viene data dal *Regolamento per la formazione del nuovo catasto edilizio urbano*, D.P.R. 1 dicembre 1949, n. 1142, art. 39.

(10) MINISTERO DELLE FINANZE, Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali, *Relazione sui lavori svolti*, anni vari.

assai generica e non può essere utilmente utilizzata nel nostro raffronto. Anche per questo motivo pertanto non può essere utilizzata la fonte catastale per la valutazione delle abitazioni rurali.

E giocoforza quindi rivolgersi ai censimenti dell'agricoltura; il I Censimento svoltosi nell'aprile del 1961 aveva rilevato 1.963.000 abitazioni situate all'interno delle aziende agricole e poco più di due milioni di abitazioni inerenti ad aziende agricole, ma situate in centri o nuclei abitati (11); il II Censimento, svoltosi nell'ottobre 1970, non fornisce più questa informazione, ma indica in 1.665.000 le abitazioni occupate situate in aziende a conduzione diretta e a colonia parziaria appoderata, cioè per la quasi totalità delle aziende agrarie (12).

Partendo da queste smilze informazioni, che peraltro concordano con altri indicatori (13), si può tentare di costruire nell'ipotesi di linearità del fenomeno, la serie per le abitazioni rurali a fine anno che è riportata nella *Tabella 1* alla colonna 2.

In effetti il calcolo effettuato pare in una certa misura confortato dal fatto che, sottratte le abitazioni rurali, residua una serie statistica di abitazioni urbane che mostra un confortante approssimarsi ai dati catastali riportati nella *Tabella 1* alla colonna 4 (14).

Se ora applichiamo alle abitazioni rurali i valori medi indicati per le abitazioni da Tresoldi e Visco otteniamo (*Tabella 2*, colonna 2) una stima della duplicazione in cui sono incorsi gli autori, ma non possiamo viceversa sostenere che quello calcolato è il valore delle abitazioni rurali, nel senso che in tal caso due terzi del valore del capitale fondiario agricolo risulterebbe costituito da abitazioni, il che è francamente poco credibile.

Comunque sottraendo tale valore dall'ammontare complessivo del valore delle abitazioni si ottiene una nuova stima della ricchezza delle famiglie italiane (*Tabella 2*, colonna 3) calcolata col medesimo me-

(11) *I censimento generale dell'agricoltura*, 1961, vol. V, Tav. 3.

(12) *II censimento generale dell'agricoltura*, 1970, vol. V, Tav. 15.

(13) Cfr., per esempio, il numero delle abitazioni occupate con acqua di pozzo rilevate ai censimenti: quasi 2 milioni nel 1961, 1.200.000 nel 1971: cfr. inoltre il numero delle abitazioni in edifici isolati stimato dal CRESME nel 1973 in poco più di un milione: vedi BARP A., POTENZA S., SECCHI B., VITTADINI M., *La riqualificazione edilizia*, Milano, Giuffrè, 1975, p. 44.

(14) Nel 1975 il dato catastale è maggiore, ma intanto si tratta di dati provvisori e inoltre non è improbabile che l'accentuato *sprawl* urbano degli anni recenti stia inglobando nelle aree urbane molti fabbricati rurali che del resto, soppressa l'imposta sul reddito dei fabbricati, non hanno più alcuna ragione di non essere accertati nel N.C.E.U. Il fenomeno comunque è tanto recente da meritare un'opinione più mediata in seguito.

todo adottato da Tresoldi e Visco e corretta della duplicazione dovuta alle case rurali.

TABELLA 2

NUOVA STIMA DELLA RICCHEZZA DELLE FAMIGLIE ITALIANE
(in miliardi di lire correnti)

Anno	Stima di Tresoldi e Visco (1)	Duplicazione (2)	Nuova stima (3)
1963	88.169	6.180	81.989
1964	88.917	5.938	82.979
1965	105.220	6.979	98.241
1966	120.472	7.795	112.667
1967	129.276	8.002	121.274
1968	147.949	9.016	138.933
1969	175.105	10.726	164.379
1970	175.689	9.953	165.736
1971	189.242	10.128	179.144
1972	227.889	12.131	215.758
1973	308.090	17.226	290.864

FONTI: *Colonna 1*: cfr. TRESOLDI C.-VISCO I., *op. cit.*, p. 523, *Tabella 6*, colonna 4.
— *Colonna 2*: elaborazione ottenuta moltiplicando il dato annuale di TRESOLDI C.-VISCO I., *op. cit.*, p. 523, *Tabella 5*, colonna 1 con il dato corrispondente della nostra *Tabella 1*, colonna 2

3. Una parte non indifferente del lavoro svolto dagli autori consiste nella elaborazione di una stima del valore unitario medio delle abitazioni nel periodo 1963-1966, mentre a partire dal 1967 essi hanno potuto usufruire delle stime pubblicate a più riprese dalla Banca d'Italia (15).

Al fine di tentare di rendere un po' meno schematico il calcolo del valore delle abitazioni in Italia si può, a partire da quella data, usufruire di alcune delle disaggregazioni qualitative fornite appunto dalle stime della Banca d'Italia, quali il valore medio dell'abitazione per classi di reddito familiare o per attività del capofamiglia.

Per utilizzare però tali valori è necessario approfondire la conoscenza del complessivo patrimonio residenziale italiano. Viceversa il settore edilizio e immobiliare italiano non è stato mai molto analizzato nella sua consistenza complessiva. L'attenzione degli studiosi

(15) *Bollettino della Banca d'Italia*, n. 4, 1967; n. 1, 1970; n. 1, 1971; n. 3-4, 1973; i dati per il 1973 non sono stati ancora pubblicati e sono pertanto da intendersi come provvisori: ne devo la possibilità di conoscerli alla cortesia di Ignazio Visco.

si è quasi sempre concentrata sui fenomeni di flusso delle nuove costruzioni e soprattutto sul fabbisogno aggiuntivo di abitazioni necessario per raggiungere un certo standard inteso in quel momento come ottimale (16).

In realtà l'unico dato noto riguardante la consistenza delle abitazioni in Italia è quello fornito dall'ISTAT e riguarda esclusivamente il totale delle abitazioni (17). Già nel paragrafo precedente se ne è tentata una prima disaggregazione fra abitazioni rurali e abitazioni urbane.

Anche all'interno delle abitazioni urbane deve però essere operata qualche distinzione al fine di acquisire elementi di conoscenza del patrimonio residenziale italiano, oltre a quelli forniti dai censimenti generali che sono disgraziatamente assai lontani fra di loro. A questo fine pare ci si possa utilmente valere delle risultanze del catasto edilizio. Il Nuovo Catasto Edilizio Urbano è entrato in funzione nel 1962 e da quel momento è in grado di fornire informazioni sufficientemente aggiornate, o meglio con un grado di aggiornamento di cui è sufficientemente noto il ritardo.

Nella *Tabella 1* abbiamo già verificato come le due serie della consistenza delle abitazioni urbane dell'ISTAT e del N.C.E.U. tendano col passare del tempo a coincidere: nella *Tabella 3* la consistenza catastale viene ulteriormente disaggregata secondo i parametri qualitativi della classificazione categoriale delle unità immobiliari (18).

(16) Dall'immediato dopoguerra ad oggi sono state compiute in Italia almeno venti diverse stime del fabbisogno di abitazioni. Molte di queste sono riportate in SINOPOLI N., BERNSTEIN A.G., CALCAGNI R., MARCELLI P., MENDINI F., NORSA A., *La situazione della casa in Italia*, Milano, Angeli, 1976, pp. 68-75.

(17) ISTAT, *Annuario statistico dell'attività edilizia e delle opere pubbliche*, vol. 19, 1974, p. 276. Vi è tuttavia qualche incertezza sui dati utilizzati per la costruzione di tale serie. Essa infatti deriva dalla rilevazione mensile della « attività edilizia » attuata sulla base degli atti amministrativi comunali dai comuni stessi.

Come è stato recentemente osservato sfugge a tale rilevazione tutta l'edificazione abusiva sia in senso stretto (nessuna richiesta di licenza) sia parziale (non viene richiesta la licenza di abitabilità perché l'edificio è assai diverso dell'edificio progettato), come pure l'edificazione regolare attuata in quei comuni che non trasmettono poi i prescritti modelli statistici all'ISTAT: cfr. MASSARELLA A., *Intensità della recente produzione edilizia, erosione e modifiche nel vecchio patrimonio abitativo*; relazione presentata al Convegno straordinario dell'Associazione nazionale centri storico-artistici, Viterbo, 5-7 dicembre 1975.

(18) Le unità immobiliari del gruppo A aventi come destinazione ordinaria l'uso per abitazione o usi assimilabili, sono distinte nelle seguenti undici categorie: A/1 abitazioni di tipo signorile; A/2 abitazioni di tipo civile; A/3 abitazioni di tipo economico; A/4 abitazioni di tipo popolare; A/5 abitazioni di tipo ultrapopolare; A/6 abitazioni di tipo rurale; A/7 abitazioni in villini; A/8 abitazioni in ville; A/9 castelli e palazzi; A/10 uffici e studi privati; A/11 abitazioni e alloggi tipici dei luoghi.

TABELLA 3

LE ABITAZIONI URBANE IN ITALIA (*)

Anno	Abitazioni popolari		Abitazioni economiche		Abitazioni medie		Abitazioni signorili		Totale abitazioni urbane	
	(000)	%	(000)	%	(000)	%	(000)	%	(000)	%
1967 . .	3.624	28,8	4.354	34,6	2.817	22,4	1.786	14,2	12.581	100,—
1968 . .	3.609	27,4	4.429	33,6	3.110	23,6	2.026	15,4	13.174	100,—
1969 . .	3.584	26,2	4.527	33,1	3.347	24,5	2.222	16,2	13.680	100,—
1970 . .	3.576	25,1	4.590	32,3	3.580	25,2	2.471	17,4	14.217	100,—
1971 . .	3.570	24,1	4.665	31,6	3.815	25,8	2.737	18,5	14.787	100,—
1972 . .	3.563	23,4	4.723	31,0	3.989	26,1	2.973	19,5	15.248	100,—
1973 . .	3.560	22,7	4.795	30,5	4.178	26,6	3.181	20,2	15.714	100,—

(*) Elaborazione su dati MINISTERO DELLE FINANZE (Direzione generale del catasto e dei servizi tecnici erariali), *Relazione sui lavori svolti*, anni vari. I dati per il 1973 sono provvisori.

Raccolte a parte le unità immobiliari di categoria A/9 e A/10, corrispondenti a locali normalmente non usati per abitazione, le restanti unità immobiliari sono state divise in quattro gruppi:

— abitazioni popolari, comprendenti le unità immobiliari di categoria A/5, A/6, A/11;

— abitazioni economiche, comprendenti le unità immobiliari di categoria A/4 e A/7;

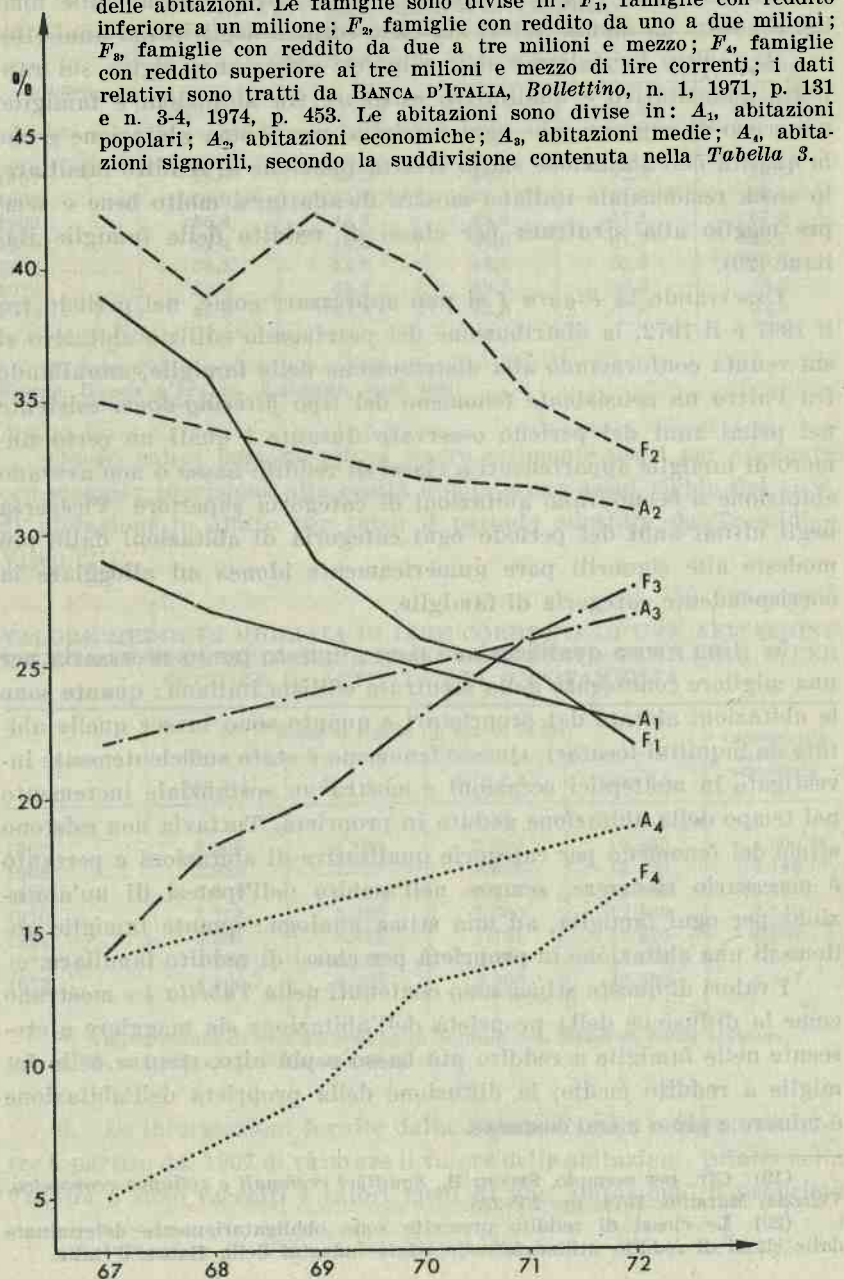
— abitazioni medie, comprendenti le unità immobiliari della categoria A/3;

— abitazioni signorili, comprendenti le unità immobiliari delle categorie A/1, A/2 e A/8.

I quattro gruppi di abitazioni presentano specifici andamenti nel tempo abbastanza chiari. Le abitazioni popolari stanno diminuendo anche in valore assoluto, pur raccogliendo unità immobiliari di ben tre diverse categorie catastali, e quindi rappresentano una quota del patrimonio residenziale sempre minore.

Le abitazioni economiche aumentano in valore assoluto, ma anch'esse rappresentano una percentuale del patrimonio totale in via di diminuzione. Le abitazioni medie aumentano in valore assoluto abbastanza rapidamente, ma meno di quanto aumentino quelle signorili. Entrambi i gruppi rappresentano una quota crescente del patrimonio immobiliare, che tende quindi ad evolversi complessivamente nel tempo anche in senso qualitativo.

Figura 1. — Evoluzione negli anni 1967-1972 della composizione percentuale del numero totale delle famiglie secondo classi di reddito familiare e del complessivo patrimonio immobiliare residenziale secondo categorie qualitative delle abitazioni. Le famiglie sono divise in: F_1 , famiglie con reddito inferiore a un milione; F_2 , famiglie con reddito da uno a due milioni; F_3 , famiglie con reddito da due a tre milioni e mezzo; F_4 , famiglie con reddito superiore ai tre milioni e mezzo di lire correnti; i dati relativi sono tratti da BANCA D'ITALIA, *Bollettino*, n. 1, 1971, p. 131 e n. 3-4, 1974, p. 453. Le abitazioni sono divise in: A_1 , abitazioni popolari; A_2 , abitazioni economiche; A_3 , abitazioni medie; A_4 , abitazioni signorili, secondo la suddivisione contenuta nella Tabella 3.



4. La distribuzione quindi del patrimonio residenziale totale fra le quattro diverse categorie di abitazioni, che si ottiene elaborando i dati del N.C.E.U., pare complessivamente corrispondente alle analisi condotte da alcuni autori sul ciclo edilizio degli ultimi anni (19).

Se inoltre formuliamo alcune ipotesi abbastanza rigide sul rapporto quantitativo e qualitativo esistente fra abitazioni e famiglie, nel senso di supporre che ogni famiglia occupi una abitazione e che la qualità dell'abitazione sia in stretta relazione al reddito familiare, lo stock residenziale italiano mostra di adattarsi molto bene e sempre meglio alla struttura per classi di reddito delle famiglie italiane (20).

Osservando la *Figura 1* si può apprezzare come, nel periodo fra il 1967 e il 1972, la distribuzione del patrimonio edilizio abitativo si sia venuta conformando alla distribuzione delle famiglie, annullando fra l'altro un consistente fenomeno del tipo *filtering-down* esistente nei primi anni del periodo osservato durante i quali un certo numero di famiglie appartenenti a classi di reddito basso o non avevano abitazione o occupavano abitazioni di categoria superiore. Viceversa negli ultimi anni del periodo ogni categoria di abitazioni dalle più modeste alle signorili pare numericamente idonea ad alloggiare la corrispondente categoria di famiglie.

5. Una nuova qualificazione pare a questo punto necessaria per una migliore conoscenza della struttura edilizia italiana: quante sono le abitazioni abitate dai proprietari e quanto sono invece quelle abitate da inquilini locatari. Questo fenomeno è stato sufficientemente investigato in molteplici occasioni e mostra un sostanziale incremento nel tempo della abitazione goduta in proprietà. Tuttavia non esistono stime del fenomeno per categorie qualitative di abitazioni e pertanto è necessario ricorrere, sempre nell'ambito dell'ipotesi di un'abitazione per ogni famiglia, ad una stima analoga: quante famiglie godono di una abitazione in proprietà per classi di reddito familiare.

I valori di questa stima sono contenuti nella *Tabella 4* e mostrano come la diffusione della proprietà dell'abitazione sia maggiore e crescente nelle famiglie a reddito più basso o più alto, mentre nelle famiglie a reddito medio, la diffusione della proprietà dell'abitazione è minore e più o meno costante.

(19) Cfr., per esempio, SECCII B., *Squilibri regionali e sviluppo economico*, Venezia, Marsilio, 1974, pp. 255-298.

(20) Le classi di reddito prescelte sono obbligatoriamente determinate dalle classi di reddito utilizzate nelle citate indagini della Banca d'Italia.

TABELLA 4

PERCENTUALE DELLE FAMIGLIE CHE GODONO DELLA ABITAZIONE IN PROPRIETÀ PER CLASSI DI REDDITO FAMILIARE E PER SETTORE DI ATTIVITÀ DEL CAPOFAMIGLIA

Anno	Classi di reddito (in milioni di lire)				Capofamiglia attivo in agricoltura
	fino a 1	da 1 a 2	da 2 a 3,5	oltre 3,5	
1967	45,5	43,5	48,0	52,3	58,5
1968	50,0 (*)	44,0 (*)	49,0 (*)	54,0 (*)	63,9
1969	55,4	44,4	49,9	57,1	67,5
1970	54,4	44,6	49,6	61,7	65,4
1971	54,1	44,3	45,1	52,8	59,7
1972	52,8	43,2	49,2	56,3	73,8
1973	45,9	45,1	45,0	57,0	68,6

(*) Stime.

FONTE: BANCA D'ITALIA, *Bollettino*, anni vari.

Questi valori possono allora essere utilmente usati per adeguare con maggior precisione alla realtà quella stima assai rigida del 41 % di abitazioni in affitto per tutto il periodo adottata da Tresoldi e Visco (21).

TABELLA 5

VALORE MEDIO IN MIGLIAIA DI LIRE CORRENTI DI UNA ABITAZIONE GODUTA IN PROPRIETÀ PER CLASSI DI REDDITO FAMILIARE E PER SETTORE DI ATTIVITÀ DEL CAPOFAMIGLIA

Anno	Classi di reddito (in milioni di lire)				Capofamiglia attivo in agricoltura
	fino a 1	da 1 a 2	da 2 a 3,5	oltre 3,5	
1967	3.200	4.130	5.560	10.200	4.000 (*)
1968	2.852	4.977	8.605	13.420	3.140 (*)
1969	3.006	5.548	8.211	14.966	4.480
1970	3.154	5.640	7.500	12.178	4.540
1971	3.831	5.878	7.761	13.826	5.064
1972	4.235	6.862	9.105	13.678	5.351
1973	4.500	6.798	9.500	15.592	9.547

(*) Valore medio di una abitazione in comuni con meno di 5.000 abitanti.

FONTE: BANCA D'ITALIA, *Bollettino*, anni vari.

6. Le informazioni fornite dalla Banca d'Italia consentono inoltre a partire dal 1967 di valutare il valore delle abitazioni. Infatti nella *Tabella 5* sono raccolti i valori medi di una abitazione in proprietà

(21) TRESOLDI C. - VISCO I., *op. cit.*, p. 521.

stimati dai proprietari per classi di reddito (22). È quindi possibile imputare tali valori medi unitari alle quote dello stock residenziale corrispondenti e godute in proprietà.

Per la parte dello stock residenziale occupata invece da famiglie in affitto, pare corretta l'ipotesi di Tresoldi e Visco che il corrispondente valore debba essere ridotto all'80 per cento (23). Le considerazioni addotte dagli autori sono convincenti e soprattutto ad un apprezzamento di questo genere pare essere giunto proprio il mercato in questi ultimi tempi, perdurando il regime vincolistico per gli affitti.

Giunti a questo punto è pertanto possibile valutare il valore delle abitazioni urbane. Si tratta di attribuire, partendo dal dato di consistenza fornito dall'ISTAT e corretto alle sole abitazioni urbane, alla quota dello stock residenziale classificabile in una determinata categoria (popolare, economica, media, signorile) la stima del valore unitario fornita dalle famiglie della corrispondente classe di reddito per la percentuale di abitazioni godute in proprietà, mentre la stessa stima ridotta però all'80 per cento va applicata alla percentuale di abitazioni affittate.

Operando in questo senso per tutte le quote dello stock residenziale e per tutti gli anni si ottiene la serie dei valori delle abitazioni urbane dal 1967 in poi raccolti nella *Tabella 6*, colonne 1-5.

TABELLA 6

VALORE IN MILIARDI DI LIRE CORRENTI
DELLE ABITAZIONI IN ITALIA

Anno	Abitazioni popolari (1)	Abitazioni economiche (2)	Abitazioni medie (3)	Abitazioni signorili (4)	Abitazioni urbane (5)	Abitazioni rurali (6)	Totale abitazioni (7)
1967 . .	11.920	18.400	16.200	19.016	65.536	6.433	71.969
1968 . .	10.457	22.075	27.115	27.892	87.539	5.019	92.558
1969 . .	10.836	24.655	27.343	33.486	96.250	7.082	103.332
1970 . .	11.168	25.089	26.309	30.279	92.845	7.015	99.860
1971 . .	13.324	26.144	28.279	36.769	104.516	7.580	112.096
1972 . .	14.476	30.424	34.561	39.106	118.567	8.097	126.664
1973 . .	14.916	30.221	36.826	47.135	129.098	14.012	143.110

7. Per quanto riguarda poi le abitazioni che abbiamo convenuto di definire rurali, il calcolo del valore può essere condotto nello stesso modo.

(22) Sono state effettuate alcune elaborazioni per omogeneizzare i dati nei vari anni e renderli compatibili con lo schema generale.

(23) TRESOLDI C. - VISCO I., *op. cit.*, p. 521.

Alle abitazioni rurali stimate in *Tabella 1* vanno applicati i valori individuati dalle famiglie con capofamiglia attivo in agricoltura (vedi *Tabella 5*) per la percentuale di abitazioni godute in proprietà (vedi *Tabella 4*), mentre per la quota affittata la stima del valore va ridotta all'80 per cento.

Si ottiene così una stima del valore delle abitazioni rurali, dal 1967 in poi che può essere confrontata con la stima del capitale fondiario fornita dall'I.N.E.A. Le abitazioni sembrano rappresentare ancora una quota assai elevata del capitale fondiario, intorno al 45 per cento, il che fa ritenere che nello stimare il valore unitario le famiglie tendano ad inglobare nel valore delle abitazioni una parte abbondante del valore del capitale fisso dell'azienda agraria.

Aggiungendo quindi al valore delle abitazioni urbane quello delle abitazioni rurali otteniamo la stima complessiva del valore delle abitazioni in Italia, raccolta per gli anni dal 1967 in poi nella *Tabella 6*, colonna 7.

8. La serie del valore delle abitazioni così ottenuta per l'Italia nel periodo 1967-73 non presenta certamente una grande differenza rispetto alla serie calcolata da Tresoldi e Visco. Infatti i dati di partenza sono più o meno i medesimi o almeno derivano dalle medesime fonti. Il nostro tentativo di disaggregare la stima che gli autori avevano condotto su dati fortemente aggregati non porta quindi a individuare nuove caratteristiche nel settore analizzato, ma piuttosto a convalidare quelle già individuate.

In particolare parrebbe che la valutazione di Tresoldi e Visco sia in genere leggermente sovrastimata, ma comunque entrambe le stime mostrano lo stesso andamento nel tempo, con una, per certi versi, assai strana caduta nel 1970: la spiegazione più plausibile non sembrerebbe essere una flessione dei prezzi di mercato in quell'anno, che del resto non viene rilevata da alcun indicatore, ma piuttosto una certa generale preoccupazione dei proprietari nello stimare il valore della propria abitazione. Tale preoccupazione potrebbe essere dovuta a fattori socio-politici che in seguito non agiranno più in presenza delle recenti tensioni inflazionistiche.

Quella che invece non appare confermata nel caso italiano degli anni esaminati è la uguaglianza di Kuznets fra valore dei fabbricati e reddito nazionale di un paese.

Soltanto il valore delle abitazioni rappresenta da solo un ammontare variante fra una volta e mezza e il doppio del valore del red-

dito nazionale calcolato dalla contabilità nazionale per quegli anni.

Esistevano poi ancora nel 1973 altri cinque milioni e mezzo di unità immobiliari censite in catasto in altre categorie diverse dalle abitazioni che pure hanno un loro valore da aggiungere a quello qui stimato. Cosicché in Italia il valore dei fabbricati è stato sicuramente superiore al doppio del reddito nazionale negli anni considerati.

Assai interessante è anche il confronto *capitale-reddito* nel settore della edilizia residenziale. Il prodotto netto della proprietà edilizia, che viene calcolato dall'ISTAT con esclusivo riferimento ai fabbricati residenziali urbani e rurali (24) rappresenta negli anni considerati un rendimento percentuale variabile fra l'1,75 e il 2,10 per cento. Facendo poi riferimento ad un'altra valutazione del reddito da fabbricati residenziali compiuta fino al 1971 che prendeva in considerazione anche gli interessi per mutui edilizi gravanti sul prodotto netto (25), appare che comunque il rendimento percentuale annuo è intorno all'uno e mezzo per cento, confermando così alcune valutazioni settoriali compiute in precedenza (26).

Nell'attuale crisi della finanza pubblica e nel complessivo dibattito in corso sulle scelte di politica fiscale ed economica da assumere, il settore edilizio e della proprietà immobiliare edilizia viene ad avere un ruolo sempre più centrale dopo un periodo piuttosto consistente di progressivo disinteresse sia sul piano istituzionale che su quello più propriamente fiscale (27). Ci è sembrato pertanto giusto e opportuno che nell'elaborazione di ipotesi su un regime di equo canone o sull'introduzione di un'imposta patrimoniale si potesse far conto su stime di valore del patrimonio residenziale quali quelle di cui abbiamo qui trattato.

GIULIANO SEGRE

Università di Venezia
Ca' Foscari
Laboratorio di Finanza

(24) ISTAT, *Annuario statistico dell'attività edilizia e delle opere pubbliche*, vol. 19, 1974, p. 25, Tav. 22.

(25) Cfr. CRISTOFARO A., *L'imposizione del reddito dei fabbricati nel sistema tributario italiano*, in *Note economiche*, novembre-dicembre 1974, pp. 44-57.

(26) Cfr. DI PANFILO R., *Una ricerca sul rendimento di investimenti immobiliari in grandi centri nel periodo 1957-1972*, in *Bancaria*, giugno 1974, pp. 699-712.

(27) Cfr. PEDONE A., *Aspetti e problemi dell'imposizione sui fabbricati*, in AA.VV., *Costruire e abitare*, vol. III, Credito fondiario S.p.A., Roma, 1975, pp. 114-116.

STRUTTURA ED EFFETTI DELLA FATTISPECIE CONTENUTA NELLE NORME ISTITUTIVE DELL'IVA (*)

SUMMARY: 1. Le operazioni imponibili e loro requisiti ai fini della attribuzione della natura di elementi della fattispecie. — 2. Gli istituti della rivalsa e della detrazione nel quadro degli effetti giuridici prodotti da tali elementi. — 3. Le categorie di operazioni diverse dalle imponibili che rivestono la natura di elementi della fattispecie e relative conseguenze. — 4. La natura tributaria di tutti gli effetti giuridici prodotti, rilevabile in particolare dalla posizione del cedente o commissionario. — 5. Distinzione delle operazioni imponibili realizzate a favore di soggetti passivi dall'altra resa nei confronti del consumatore finale; la natura preliminare degli effetti prodotti dalle prime e la natura della seconda di condizione per la realizzazione della fattispecie complessa a formazione successiva. — 6. Il tributo incorporato nel prezzo versato dal consumatore finale, soggetto irrilevante sul piano giuridico, quale somma delle quote versate allo stato dell'imposta relativa all'obbligazione sorta per effetto del verificarsi della fattispecie.

1. La questione più interessante e delicata, che pone lo studio delle norme interne che disciplinano l'iva, è la determinazione della fattispecie, cui è collegata la nascita dell'obbligazione tributaria, cioè l'essenza del rapporto giuridico tributario cui inerisce il principio costituzionale della capacità contributiva. La metodologia seguita in questa ricerca è perciò caratterizzata dalla disamina delle norme fondamentali interne che disciplinano l'iva in funzione, però, principalmente della costruzione della fattispecie.

Il d.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 (1), che istituisce e disciplina

(*) Questo studio rientra nell'ambito di una ricerca oggetto di un contratto con il CNR e diretta dall'autore.

(1) Tale normativa si collega a precedenti leggi di alcuni altri paesi membri.

L'esperienza più ampia in materia è stata vissuta dalla Francia. Su essa cfr. G.A. MICHELI, *L'iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in questa Rivista, 1973, I, 441. Prima della riforma del 1966 vi era la tassa sulle prestazioni di servizi e la tassa locale affiancate dall'iva con il sistema delle opzioni; a ragione l'a. nota che ciò provocava difficoltà per individuare il regime e le aliquote per i diversi contribuenti, la base imponibile per ciascuna imposta per le imprese a produzione multipla e le opzioni; per questi motivi nel 1966 l'imposta fu estesa al commercio al minuto, ai servizi, all'artigianato ed alla agricoltura. La funzione dell'iva francese di modello per gli altri paesi è sottolineata in particolare da H. HEIDE, *Die Mehrwertsteuer in Frankreich*, in *Internationale Wirtschafts-Briefe*, 25.11.1974, 737. In arg. cfr. anche F. FORTE,

l'iva, in attuazione dei principi e criteri direttivi posti dall'art. 5 della legge delega n. 825 del 9 ottobre 1971, che a sua volta si informa agli atti comunitari emanati in materia (2), definisce all'art. 1 quali « operazioni imponibili », che perciò devono considerarsi quanto meno sul piano letterale elementi della fattispecie (3), cui si collega la nascita dell'obbligazione tributaria, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, effettuate nell'esercizio di imprese, le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di chiunque, nell'esercizio di arti e professioni, e le importazioni da chiunque effettuate (4). La cessione di bene è considerata dall'art. 2 l'atto a titolo oneroso che implica il trasferimento della proprietà o la costituzione o il trasferimento dei diritti reali di godimento su beni di ogni genere. L'equiparazione sul piano fiscale degli atti di costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento ai trasferimenti della proprietà si giu-

Il consumo e la sua tassazione. Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto, Torino, 1973, 185.

Per un'analisi dei fondamentali problemi posti dall'introduzione dell'iva in alcuni altri paesi comunitari v. ZIEROLD-PRITSCH, *Zwei Jahre Mehrwertsteuer*, in *Rundschau für Umsatzsteuer*, 8.1.1970, 4; l'a., direttore generale del ministero delle finanze della Repubblica federale tedesca, esamina in particolare gli errori tecnici contenuti nella legislazione e fornisce una soluzione interessante per una revisione. Principale responsabile dell'introduzione dell'iva nei paesi bassi è K. MILLEMAAR, che nel suo scritto *VAT in Developing Economics*, in *Intertax*, 1974, 248, traccia le linee della nuova imposta operante in quei paesi e motiva anche l'opportunità della sua introduzione nei paesi in via di sviluppo. Cfr. anche J. CLAEYS BOUNAERT e R. GOFFIN, *Le TVA en Belgique: expériences et remarques après premiers mois d'application*, in *Tributi*, 1971, ottobre, 3.

Un giudizio unanime, anche se non ufficiale, all'introduzione dell'iva si va diffondendo, al di fuori della comunità, in particolare in Spagna. In arg. cfr. M.O. NOVAS, *La tendencia española hacia la implantación de un impuesto sobre el valor añadido*, in *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 1975, 116. Sull'esperienza argentina cfr. M.R. LESCANO, *El impuesto al valor agregado en la Republica Argentina. Antecedentes y experiencias resultantes de su implantación*, in *Boletín de la DGI*, 1975, 601.

M. HORM, *Mehrwertsteuer: die tragende Steuer eines künftigen Steuersystems*, in *Steuer und Wirtschaft*, 1970, 146, considera i vantaggi di un sistema basato fondamentalmente sull'iva; queste considerazioni sono svolte dall'a. sulla base specialmente dell'analisi della natura dell'imposta, cui si rinvia (v. oltre par. 6).

(2) In arg. cfr. il mio scritto, *L'adattamento del sistema finanziario italiano agli atti delle istituzioni della CEE*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 1281.

(3) Nella relazione ministeriale si legge che l'art. 1, il quale definisce le « operazioni imponibili », riveste fondamentale importanza, in quanto delinea il campo di applicazione del nuovo tributo, indicando i presupposti oggettivi e soggettivi che debbono coesistere ai fini dell'imposizione.

(4) Per un esame approfondito di tali norme cfr. A. FANTOZZI, *Presupposto soggetti passivi dell'iva*, in questa *Rivista*, 1972, I, 725, e M. INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'iva*, in *Dir. e prat. trib.*, 1973, 448; G. MINERVINI, *Il presupposto soggettivo dell'obbligazione iva*, in questa *Rivista*, 1973, I, 615.

stifica, perché conducono gli uni e gli altri a risultati economicamente equivalenti.

Il concetto di cessione di bene è esteso dalla normativa in esame ad altre situazioni che non rientrerebbero nella definizione generale per finalità particolari, tra cui fondamentale è la repressione dell'evasione fiscale, il quale è alla base del nostro ordinamento finanziario. Analogamente non sono considerate cessioni talune situazioni, perché rappresentano movimenti di capitali o per motivi politici od in quanto costituiscono tributi od anche poiché il loro costo si incorpora nel prezzo.

Le prestazioni di servizi sono, invece, ai sensi dell'art. 3, operazioni con corrispettivo dipendenti da contratti di opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito ed in genere da obbligazioni di fare e non fare e di permettere, quale ne sia la fonte.

Il concetto di prestazione risulta perciò residuale, perché si identifica in ogni operazione che non costituisce cessione. Tuttavia, anche questo concetto di prestazione è esteso, per espressa enunciazione legislativa, a talune situazioni che sarebbero risultate idonee, per la loro particolare natura, a lasciare sorgere dubbi sulla loro riconducibilità alla fattispecie; ad un tempo sono previste limitazioni.

Gli istituti di altri rami del diritto sono perciò recepiti dal sistema giuridico finanziario con talune modifiche dettate da esigenze particolari che sono alla base di esso; tale processo di adeguamento, che non altera però la struttura sostanziale dell'istituto, in attuazione del principio di unità dell'ordinamento giuridico, rappresenta il contenuto del problema delle qualificazioni (5).

La componente soggettiva degli elementi della fattispecie è principalmente costituita dall'esercizio di impresa, in cui esse devono essere realizzate (6). L'art. 4 (7) definisce soggetti di imposta coloro

(5) Per la soluzione di esso alla luce dei contributi apportati specie dagli internazionalisti v. il mio lavoro *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, 119.

(6) G. MINERVINI, *Il presupposto* cit., individua una presunzione assoluta nell'espressione: « Si considerano effettuate nell'esercizio di impresa... », nota che in certi casi non c'è impresa e che pertanto si pone il problema di legittimità costituzionale. Indubbiamente le presunzioni assolute, in quanto non consentono al contribuente di dimostrare il contrario, rischiano di violare il diritto alla difesa nei confronti della p.a. (artt. 24 e 113 Cost.). Tuttavia potrebbe risultare legittima una presunzione assoluta che assolve esclusivamente la funzione di estendere la fattispecie a situazioni le quali sono idonee, sul piano costituzionale, a provocare la nascita dell'obbligazione tributaria, specie in riferimento al principio della capacità contributiva. Cioè è illegittima la legge che in certe situazioni presuma l'esistenza di altre, indici di capacità contributiva,

che esercitano un'attività economica diretta alla produzione ed allo scambio di beni e servizi. L'ampiezza delle dimensioni soggettive discende dalla garanzia della parità concorrenziale; tale prospettiva accentua la natura non discriminatoria dell'imposta in esame, fondamento della motivazione della scelta di essa (8) a livello comunitario, anche in attuazione dell'art. 7 del trattato, sebbene nella specie il discorso abbia ad oggetto esclusivamente il mercato interno.

Accanto all'attività degli imprenditori l'art. 5 pone quella degli esercenti arti e professioni, cioè le prestazioni di servizi rese da persone fisiche che svolgono per professione abituale, ancorché non esclusiva, qualsiasi attività di lavoro autonomo, e resa da società o associazioni costituite tra artisti e professionisti per l'esercizio in forma associata.

Ne consegue che, al di fuori del rapporto subordinato, tutte le prestazioni fisiche autonome effettuate dai menzionati soggetti nei confronti di chiunque (9) sono operazioni imponibili.

L'art. 7 pone, però, come condizione per rendere tali operazioni « soggette all'imposta » e perciò elementi della fattispecie, la territorialità. Gli immobili devono esistere nel territorio politico dello stato, mentre le cessioni di mobili e le prestazioni di servizi devono avvenire nell'ambito del territorio doganale (10).

Il principio della tassazione del paese di destinazione, operante nella prima ed attuale fase di introduzione dell'iva, ha informato l'art. 67 il quale stabilisce che sono « soggette all'imposta » le impor-

che in effetti possono anche non essersi verificate; ma è legittima la legge che considera presupposti situazioni diverse da quelle definite tali proprio per attuare principi costituzionali. In questo senso il discorso rientra nell'oggetto del problema delle qualificazioni, già accennato. V. il mio scritto. *Prove legali, difesa giudiziaria ed effettivo adempimento delle obbligazioni tributarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 1970, I, 3.

(7) Gli articoli citati senza altra indicazione sono del richiamato d.P.R. n. 633 del 1972.

(8) K. MILLEMAAR, *VAT in Developing* cit., ritiene opportuno limitare la sfera soggettiva per consentire all'amministrazione un più efficace controllo. Ma questa è soltanto una delle esigenze che devono essere soddisfatte dall'iva; altra fondamentale è quella della neutralità, la quale implica talvolta ampiezza sul piano soggettivo, come si osserva nel testo.

(9) Sul carattere selettivo che aveva, prima della modifica apportata dall'art. 1 d.l. 6 luglio 1974 n. 260, l'estensione dell'attività professionale nei confronti delle sole imprese, cfr. C. FIACCAVENTO, *L'iva come strumento di perequazioni tributarie*, in *Riv. di pol. econ.*, 1973, 2129.

(10) P. ADONNINO, *La territorialità dell'iva*, in questa *Rivista*, 1973, I, 518, considera rilevante il luogo in cui il servizio entra nella disponibilità giuridica del committente. Difatti, per i servizi vale il criterio della « utilizzazione », mentre per i beni mobili si considera la loro esistenza « fisica » nel territorio, al momento in cui devono ritenersi effettuate, ai sensi dell'art. 6.

tazioni definitive ai sensi delle norme doganali, le reimportazioni a scarico di temporanea importazione e le operazioni effettuate in regime di temporanea importazione. Generale è il rilievo soggettivo, nel senso che « chiunque » realizza importazione pone in essere un'operazione imponibile, allo scopo di equiparare sul piano fiscale i prodotti di provenienza estera a quelli similari nazionali. La natura di elemento della fattispecie delle operazioni esaminate è accentuata dall'art. 70, proprio in riferimento alle importazioni; difatti, tale norma prescrive che l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione.

2. Le operazioni imponibili costituiscono pertanto gli elementi necessari per la produzione di effetti giuridici. Interessa stabilire quali conseguenze sono collegate al momento del loro verificarsi, che, ai sensi dell'art. 6, è la stipulazione e la consegna o spedizione per la cessione, rispettivamente dei beni immobili e mobili, e l'atto di pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi.

Innanzitutto gli artt. 21 e ss. prevedono la nascita dell'obbligo di emissione di fattura e sua registrazione per ciascuna operazione, il quale risponde a due esigenze fondamentali (11): da un lato, permette all'amministrazione di procedere ai relativi controlli e, dall'altro, garantisce la formazione di un titolo, che, a sua volta, consente la realizzazione di due fondamentali effetti che danno vita agli istituti della rivalsa e della detrazione. Il soggetto che ha ceduto il bene o prestato il servizio deve, ai sensi dell'art. 18, rivalersi e perciò riscuotere l'imposta dal cessionario o dal committente.

Inoltre ciascun soggetto d'imposta ha il diritto di detrarre dall'iva riscossa sui beni ceduti ed i servizi prestati per effetto dell'obbligo di rivalsa attiva da lui esercitata, perciò, in qualità di cedente o commissionario, l'iva da lui versata sui beni acquistati e servizi utilizzati e perciò quale cessionario o committente nell'esercizio di impresa, arte o professione per effetto dell'obbligo di rivalsa passiva. L'istituto della detrazione elimina gli effetti cumulativi della tassazione a cascata e persegue il fine di garantire la trasparenza e la neutralità di questa imposta.

L'obbligo di emettere la fattura non opera nei confronti dei commercianti al minuto e di coloro che svolgono attività assimilate, per evitare le notevoli difficoltà connesse al numero eccessivo di opera-

(11) V. F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento tributario*, in *Boll. trib.*, 1973, 1173.

zioni, ma anche perché normalmente essi cedono o prestano servizi a consumatori finali, cui non è riconosciuto il diritto di detrazione.

Ai soggetti passivi di imposta, che, alla luce dell'art. 17, sono i cedenti ed i commissionari, i quali pertanto sono in relazione con gli elementi della fattispecie tributaria, incombe inoltre l'obbligo di versare allo stato la differenza risultante dalla detrazione, cumulativamente per tutte le operazioni che si riferiscono al periodo oggetto di ciascuna dichiarazione; quest'obbligo permette allo stato di realizzare quelle entrate la cui natura risulterà, in seguito, condizionare il risultato dell'indagine.

3. Talvolta le operazioni imponibili non producono come effetto l'obbligo di versamento allo stato della differenza tra le imposte riscosse e quelle assolte. La carenza di questo effetto, che consegue da una presunzione, caratterizza l'istituto della « rendita-iva ». Difatti, il regime speciale per l'agricoltura e la pesca, previsto dall'art. 34, in base al quale si ritiene che l'iva incassata sulle operazioni effettuate in tali settori sia identica a quella assolta per l'acquisto di beni e l'utilizzazione dei servizi strumentali, si traduce in un finanziamento degli operatori, che introitano la differenza. Si tratta di un sistema di finanziamento pubblico a favore dei settori menzionati, attraverso non una spesa, bensì un tributo direttamente riscosso dagli agevolati

(12) L'introduzione di tale regime speciale ha provocato perplessità sul piano dell'eventuale contrasto di esso con i principi informativi della nuova imposta. C. COSCIANI, *Una valutazione economica della riforma dell'imposizione indiretta*, in questa *Rivista*, 1975, I, 17, sottolinea che il difetto dell'iva consiste nell'esistenza di deviazioni ingiustificate dalla generalità del tributo, cioè i regimi agevolativi che hanno eroso la base imponibile, provocando gravi abusi, perdite di gettito e rendite ingiustificate a favore di contribuenti, quali esclusioni, esenzioni, esoneri e regimi speciali. Bisogna, ad avviso dell'a., limitare le esenzioni e le esclusioni alle operazioni, il cui rilievo sociale e le caratteristiche consigliano la non imponibilità, abolire il regime esonerato per l'agricoltura e prevedere per quest'ultima solo facilitazioni di ordine formale. Il regime speciale è stato considerato come deviazione dal modello teorico dell'imposta da F. REVIGLIO, *Una valutazione economica della riforma della imposizione indiretta*, in questa *Rivista*, 1975, I, 20 e da I. MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto. Le deviazioni dalla neutralità nel modello italiano*, Giappichelli, 110. Probabilmente, aggiunge il Manzoni, considerata la struttura frazionata della produzione agricola in Italia, che comporta scarsa capacità di resistenza commerciale dei produttori agricoli, il regime agevolativo ha forse favorito più il settore distributivo che il produttivo. Il sistema di agevolazioni previsto per le operazioni esenti si informa ai motivi accennati e pertanto soltanto un esame della rispondenza di esso alla costituzione può consentire di definirle convenienti o meno; in tale prospettiva la generalità si identifica nel principio di eguaglianza ed il regime speciale suscita perplessità in riferimento a coloro i quali operano nel settore dell'agricoltura a particolari livelli. Si consideri l'impresa che gestisce vivai di notevoli dimensioni, la quale introita ed incassa imposte per cifre elevatissime.

e precisamente quella parte di esso che, con il sistema normale avrebbe dovuto essere versata allo stato (12); tali operazioni inoltre, nel quadro della stessa logica agevolativa, non producono neanche gli altri obblighi formali, al di sotto di un certo volume di affari (13).

Esaurito il discorso degli effetti prodotti da quei tipici elementi della fattispecie che sono le operazioni imponibili, si pone il problema dell'analisi di talune operazioni diverse, le quali pure assurgono a livello di elementi di fattispecie, ovviamente non sul piano dell'imposizione, e producono perciò effetti giuridici.

Le operazioni diverse da quella imponibile si distinguono fondamentalmente in due categorie, in relazione al rapporto che intercorre tra esse e la fattispecie; difatti, le situazioni diverse possono o meno essere caratterizzate da elementi comuni alla fattispecie. Le situazioni differenti, che contengono elementi comuni, si suddividono a loro volta in due sottocategorie: nella prima rientrano quelle i cui elementi non comuni sono rilevanti nei confronti della *ratio* normativa; nella seconda sono riconducibili le altre.

L'applicazione per analogia è concepibile solo nei confronti delle ultime; perciò, solo se si ritiene che le norme finanziarie o alcune di esse sono applicabili analogicamente, il discorso relativo alle situazioni estranee alle fattispecie e perciò comunque non disciplinate né disciplinabili si estende a quelle che non contengono elementi comuni ed alle altre che le contengono, ma in termini rilevanti nei confronti della *ratio* normativa.

Tali situazioni diverse, cioè di esclusione, non possono qualificarsi « *Lücken* » (14), perché non esistono lacune nel nostro ordinamento finanziario, che non persegue il fine di disciplinare tutti i rapporti sociali. La definizione normativa di alcune situazioni diverse risponde all'esigenza di realizzare una più precisa delimitazione degli elementi della fattispecie. In tale prospettiva l'art. 8 definisce le cessioni all'esportazione (15), che sono estranee agli elementi esaminati della fattispecie, al fine di attuare la detassazione richiesta dal principio di tassazione del paese di destinazione. La descrizione del concetto di esportazione consente di reprimere l'evasione ed il suo coordina-

(13) Fissato in 21 milioni annui dallo stesso art. 34.

(14) In arg. cfr. il mio lavoro, *L'interpretazione* cit., 47.

(15) C. COSCIANI, *Una valutazione* cit., coglie uno degli inconvenienti nel ritardato rimborso dell'iva agli esportatori; difatti esso pone in difficoltà le imprese, specie in periodi di stretta creditizia; sull'effetto disincentivante prodotto da tale ritardo e sulle condizioni della neutralità dei beni da esportare, cfr. anche l'altro lavoro, *Effetti economici dell'introduzione dell'iva in Italia*, in *Rass. econom.*, 1975, 65.

mento con quello recepito dalle leggi doganali risponde all'unità del sistema di norme applicabili in sede di esportazione (16). L'art. 8-bis prevede l'assimilazione all'esportazione di alcune operazioni, quali le cessioni di navi ed aeromobili, e l'art. 9 definisce non imponibili i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali; queste norme considerano che tali beni e servizi siano utilizzati solo parzialmente nel territorio dello stato ed, in omaggio al principio della prevalenza e per eliminare problemi di applicazione di difficile soluzione, definiscono le relative operazioni non imponibili e cioè al di fuori delle fattispecie normative.

Accanto alle operazioni diverse dalle imponibili, perché si differenziano nella sostanza, come si è osservato, in quanto anche se posseggono elementi comuni, i non comuni sono rilevanti nei confronti della *ratio* normativa, si pongono le operazioni diverse dalle imponibili, per espressa volontà normativa. Esse cioè hanno tutti i caratteri delle operazioni imponibili, stabiliti dalle norme istitutive di tributi, ma sono sottratti alla fattispecie per effetto di norme di deroga. Queste ultime rendono perciò tali operazioni diverse dalle imponibili, ma le considerano sotto altro profilo, dando così vita a diversi elementi delle fattispecie.

Le norme di deroga collegano talvolta al verificarsi di tali elementi alcuni degli effetti che derivano dalle operazioni imponibili: è questa l'ipotesi delle esenzioni oggetto della disciplina dell'art. 10, le quali sottraggono talune operazioni alla fattispecie, anche se in relazione solo a certi effetti, per motivi di rilevante utilità sociale o perché sono già sottoposti ad imposizione sostitutiva determinata da motivi di tecnica fiscale od anche in quanto la loro controprestazione è di per sé già un tributo.

Su questo concetto base si fonda la distinzione, la cui articolazione è però complessa, tra le operazioni diverse dalle imponibili.

Si consideri, infatti, il disposto di cui all'art. 72, il quale prescrive che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non soggette all'imposta, perché previste da trattati ed accordi internazionali, sono a tutti gli effetti equiparate alle operazioni non imponibili. La stessa

(16) Ne consegue che sono considerate operazioni imponibili le cessioni di beni destinati al consumo nei territori extradoganali di Livigno e di Campione d'Italia, di beni introdotti nei depositi e punti franchi nelle basi operative a terra di cui all'art. 132 d.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43 e dei depositi speciali per provviste di bordo di cui all'art. 264 del d.P.R. cit. e dei beni destinati ad essere impiegati in mare.

equiparazione è effettuata dall'art. 74 in relazione alle importazioni di generi di monopolio.

Ancora talune operazioni, quali quelle che hanno ad oggetto denaro o crediti in denaro, aziende, terreni, conferimenti in società, assegnazioni di case, di cooperativa e diritti di autore, non sono considerate cessioni di beni dall'art. 2, comma 3°, e sono definite non imponibili dall'art. 74, comma 2°.

È evidente che tutte queste operazioni rientrerebbero nell'ambito della fattispecie contenuta nelle norme istitutive di tributi che definiscono le operazioni imponibili, senza le norme di deroga citate; difatti, queste operazioni coincidono con gli elementi della fattispecie. Tali norme perciò definiscono non imponibili operazioni di natura identica a quelle qualificate di esenzione da altre, come dall'art. 10. Questo apparente contrasto ha un suo significato.

Innanzitutto le conseguenze della soluzione della questione interpretativa in un senso od in un altro inerisce alla fase di applicazione. Difatti, l'analogia non è ammessa dall'art. 14 delle disposizioni preliminari al codice civile per le norme eccezionali, tra le quali rientrano quelle di esenzione che derogano alla norma istitutiva del tributo e non anche le altre che definiscono le operazioni non imponibili, le quali assolvono la funzione di meglio tracciare i limiti della fattispecie.

L'effetto che non si produce al verificarsi delle operazioni, previste dalle norme di esenzione o esclusione, consiste principalmente nell'obbligo di rivalsa. Invece, ai sensi del comma 3° dell'art. 19, non sorge il diritto di detrazione dell'imposta assolta sulle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuati per realizzare soltanto operazioni esenti ai sensi del comma 1° dell'art. 10; tanto al fine di evitare che le imprese con cifra di affari esente siano, in assenza di un debito di imposta, costantemente in credito verso lo stato per le imposte versate. Ne consegue che le operazioni esenti in senso stretto sono solo quelle di cui all'art. 10, per le quali non è ammessa l'applicazione analogica ed, in relazione all'elenco di cui al primo comma, neanche il diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte.

Inoltre, esistono operazioni esenti in senso lato, perché sono simili a quelle previste dall'art. 10, ma sono dall'ordinamento definite non imponibili e per esse è riconosciuto il diritto di detrazione. Anche le norme che le definiscono non sono applicabili in via analogica, perché la natura « eccezionale » o meno prescinde dalla qualifica-

zione normativa, che nella specie viene in rilievo solo ai fini del riconoscimento del diritto di detrazione.

Per le operazioni non imponibili in senso stretto, che sono tali nella lettera e nella sostanza, è anche riconosciuto tale diritto, ma per le relative norme non opera il divieto di applicazione analogica. Tali operazioni cioè non sono costruibili attraverso l'interpretazione analogica delle operazioni imponibili, ma le norme che le definiscono sono applicabili in via analogica.

A queste si aggiunge una quarta ed ultima categoria di operazioni, le « fiscalmente irrilevanti », le quali sono estranee alla fattispecie nel senso completo, cioè, anche se contengono elementi comuni ad essa, questi sono rilevanti ai fini della *ratio* normativa; esse sono cioè simili alle non imponibili in senso stretto, con la sola differenza che non sono prese in considerazione da alcuna norma, neanche al fine di contribuire alla definizione della fattispecie.

Esaminate le quattro categorie di operazioni in relazione al diritto di detrazione ed alla applicazione analogica delle norme che le prevedono, è necessario valutarle in riferimento alla loro eventuale idoneità a produrre effetti.

In virtù del penultimo comma dell'art. 21 e dell'art. 28, l'obbligo di fatturazione e quindi di registrazione e di dichiarazione deriva solo da alcune operazioni non imponibili e cioè dalle cessioni all'esportazione, dalle operazioni assimilate a quest'ultime e dai servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, nonché dalle sole operazioni esenti in senso stretto, cioè previste dall'art. 10. L'art. 20, inoltre, considera il volume di affari, il quale condiziona il contenuto dell'obbligo di dichiarazione, formato anche dall'ammontare di tali operazioni. Ne consegue che le operazioni non imponibili ed esenti in senso stretto producono tali effetti. Al contrario le operazioni non imponibili di cui all'art. 72, contemplate da trattati internazionali, all'art. 74, importazioni di generi di monopolio ed agli artt. 2 e 74, che hanno ad oggetto danaro, aziende, terreni e così via, cioè le operazioni esenti in senso lato, non danno vita all'obbligo di fatturazione, registrazione, dichiarazione e non partecipano alla formazione del volume di affari.

Dal coordinamento delle analisi delle quattro categorie di operazioni diverse dalle imponibili (17), condotte in riferimento a finalità diverse, conseguono le seguenti considerazioni.

(17) Osserva F. GALLO, *Profili di una teoria dell'iva*, Roma, 1974, 151, che la dottrina distingue le esenzioni dalle esclusioni, ma che il d.P.R. n. 633

Le operazioni non imponibili in senso stretto, cioè le cessioni all'esportazione e assimilate, costituiscono elementi di fattispecie. Difatti, esse sono previste dall'ordinamento, solo al fine di delineare in termini più precisi gli elementi della fattispecie, in relazione però ad un solo effetto e cioè al dovere di versare il tributo, come soggetto passivo del diritto di rivalsa al cedente od al commissionario. Tali operazioni producono altro effetto, quale la nascita dell'obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione (18); è ammesso il diritto di detrazione dell'imposta versata dai soggetti che le effettuano e le norme che le definiscono sono applicabili per analogia.

Anche le operazioni esenti in senso stretto, cioè quelle previste dall'art. 10, costituiscono elementi di fattispecie, perché producono lo stesso effetto e cioè la nascita dell'obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione; non provocano la nascita dell'obbligo di rivalsa a carico del cedente o commissionario e solo in tal senso sono esenti. Inoltre i beni e servizi non danno luogo a detrazione, se utilizzati in operazioni esenti, di cui all'art. 10, comma 1°, e le norme che le disciplinano non sono applicabili in via analogica.

Le altre operazioni non imponibili, che sono risultate esenti in senso lato, assolvono invece in termini pieni la funzione di definire la fattispecie, in quanto sono estranee a quest'ultima e non provocano il sorgere di alcun effetto. In questa prospettiva si avvicinano all'ultima categoria cioè alle operazioni fiscalmente irrilevanti, cioè a quelle non previste da alcuna norma, con la sola differenza che

del 1972 le confonde; dall'esame però di tutte le operazioni diverse dalle imponibili discende che tale normativa pone un'articolata suddivisione, che comunque si ispira alla distinzione della dottrina e risponde a particolari esigenze relative all'imposta.

Anche A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'Iva*, in questa *Rivista*, 1973, I, 138, muove dalla esatta considerazione della mancata recezione integrale della tradizionale distinzione tra esclusione ed esenzione. Inoltre, nega che si possano distinguere le operazioni esenti dalle escluse sul terreno della detraibilità, poiché ad alcune esenzioni (art. 10, secondo comma) corrisponde il diritto di detrazione, oppure su quello degli obblighi formali (fatturazione, registrazione), che valgono per tutte. Questi rilievi confortano la costruzione su altre fondamenta della distinzione.

A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'Iva*, *ivi*, 146, si sofferma sulla funzione discriminatrice dell'art. 19, che distingue le esenzioni per le quali non è ammesso il diritto di detrazione dalle altre esenzioni e dalle esclusioni. Il riconoscimento del diritto di detrazione rappresenta un elemento fondamentale ai fini della distinzione.

(18) I soggetti che pongono in essere tali operazioni rivestono la figura di contribuenti, perché ad essi sono riferiti obblighi formali (fatturazione, registrazione).

V. in senso contrario F. GALLO, *Profili cit.*, 148.

ovviamente queste non contribuiscono neanche a definire la fattispecie. Tuttavia le operazioni non imponibili, ma esenti in senso lato, provocano il sorgere del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte e le relative norme non sono applicabili in via analogica.

4. Si pone a questo punto il problema della natura di questi effetti.

Innanzitutto viene in rilievo il contenuto dell'istituto della rivalsa. Il soggetto che effettua la cessione di beni e la prestazione di servizi deve addebitare, ai sensi dell'art. 18, « la relativa imposta » a titolo di rivalsa al cessionario o al committente. Pertanto l'obbligazione ha come prestazione un'imposta.

Inoltre i debitori, cioè i cessionari e committenti, sono definiti « soggetti passivi » dall'art. 17, anche se in riferimento all'altro momento di versamento, cioè cumulativo; difatti, ai sensi del comma 2 dell'art. 18, il consumatore finale non è assoggettabile alla rivalsa.

Ancora, tali soggetti sono sottoposti all'attività di accesso, ispezione e verifica prevista dagli artt. 51 e 52, sono gravati (19) solidalmente con il cedente o commissionario, se questi non versa l'imposta o la versa in termini ridotti, ed anche esclusivamente, in taluni casi, ai sensi dell'art. 41, ed infine hanno diritto di ricorrere in virtù dell'art. 59 (20).

La qualificazione tributaria dell'obbligazione (21) non è compromessa dalla natura privatistica del creditore, né dalla carenza di arricchimento (22) dello stato e di definitività del versamento. Difatti, al cedente o commissionario è attribuito l'esercizio del diritto di credito dello stato e non anche la titolarità (23), per cui egli si pone sullo stesso piano dell'esattore (24).

(19) F. MONDINI, *Il sistema delle sanzioni per le violazioni dell'iva*, in questa *Rivista*, 1973, I, 626; in particolare egli ritiene che il sistema sanzionatorio sarebbe in contrasto con l'art. 76 cost., perché l'art. 1 della legge n. 825 del 1971 conterrebbe una delega ampia ed oggetto generico e ciò specie in considerazione degli artt. 23 e 25 cost. Non è questa la sede per affrontare un'indagine tanto delicata e complessa, ma certamente le affermazioni dell'a. appaiono degne di considerazione.

(20) In tal senso cfr. F. MOSCHETTI, *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, 198.

(21) Sull'assoggettamento delle operazioni imponibili ai tributi cfr. G. ABAMONTE, *Principi di diritto finanziario*, Napoli, 1975, 242 e G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1976, 544.

(22) Da tale carenza A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, 197, deduce la natura accessoria dell'obbligazione.

(23) Per questi motivi non può accogliersi la definizione di F. GALLO, *Profili cit.*, 45, che qualifica la rivalsa quale un diritto soggettivo di credito attribuito al cedente o commissionario, affinché lo eserciti obbligatoriamente. A

Anche la carenza di arricchimento dello stato richiama il rapporto esattoriale; con il versamento, coevo alle dichiarazioni, da parte dei cedenti o commissionari, in virtù dell'art. 17, si realizza l'arricchimento, sebbene con la detrazione prevista dall'art. 18. Perciò al verificarsi degli elementi della fattispecie innanzi esaminati, cioè delle operazioni definite « imponibili » dall'art. 1, è collegata la nascita di un'obbligazione tributaria, la cui prestazione è un'imposta, che in genere solo in parte viene incamerata dal cedente o commissionario a titolo di recupero dell'imposta da lui versata in qualità di cessionario o committente.

Il carattere provvisorio del versamento è tipico di molte corrispondenze di tributi, sia a livello di trattenute che di conseguenze di dichiarazioni del contribuente (25).

Il dovere, previsto dall'art. 17 a carico dei cedenti e commissionari, di versare cumulativamente allo stato una somma pari all'imposta riscossa per tutte le operazioni effettuate ed al netto della detrazione rientra in un rapporto simile a quello che intercorre tra l'esattore e lo stato in relazione ai tributi riscossi dal primo, con la differenza che il cedente o commissionario trattiene quanto ha versato. Difatti, l'art. 27 al secondo comma prescrive che contemporaneamente alla dichiarazione, il contribuente deve versare un importo pari alla differenza fra l'ammontare complessivo dell'imposta risultante dalle fatture registrate nel periodo e l'ammontare complessivo ammesso in detrazione. Si evince già dal testo letterale che il contribuente non versa, all'atto della dichiarazione, un'imposta in qualità di soggetto passivo e, perciò, in attuazione dell'autotassazione (26); egli corrisponde invece « un importo », che è calcolato

ragione, però, l'a. (62) definisce tributarie le norme sulla rivalsa, anche se non disciplinano rapporti tra soggetti ed ente pubblico.

(24) E. POTTI, *La funzione della liquidazione definitiva dell'iva*, in questa *Rivista*, 1973, I, 680, nota giustamente che chi versa allo stato non è titolare di un'obbligazione tributaria, perché con la liquidazione definitiva, alla scadenza del periodo convenzionale, l'imprenditore versa una differenza per evitare indebito arricchimento del privato o, in caso di versamento maggiore, la trasformazione dell'obbligo di collaborazione in una obbligazione tributaria.

(25) Così F. MOSCHETTI, *Il principio cit.*, 198; G.A. MICHELI, *Relazione al seminario sull'iva*, Napoli, 3-5 febbraio 1973, afferma appunto che le obbligazioni di anticipo sono forse tributarie per la funzione di rivalsa garantita dal privilegio speciale e perché rientrano nell'ambito di previsione dell'art. 23 cost.

(26) Tale istituto è invece regolato dall'art. 17 della legge 2 dicembre 1975 n. 576, il quale stabilisce infatti che l'« imposta » sul reddito delle persone fisiche, dovuta in base alla dichiarazione, deve essere corrisposta nel termine previsto per la presentazione della dichiarazione.

sulla base dell'« ammontare complessivo » delle imposte relative a tutte le operazioni effettuate e da lui già riscosse a titolo di rivalsa, nonché dell'« ammontare complessivo ammesso in detrazione », cioè delle imposte da lui già versate quale cessionario o committente.

Gli altri effetti, relativi alla fatturazione, registrazione e dichiarazione sono i tipici obblighi che rientrano nell'ambito del rapporto giuridico tributario e rappresentano situazioni accessorie rispetto alla fondamentale, che è l'obbligazione tributaria.

L'indagine svolta permette di rilevare che il rapporto intercorrente tra cedente e commissionario, da un lato, e cessionario e committente, dall'altro, non è configurabile come quello che vincola il sostituto al sostituito (27). Difatti, quest'ultimo è irrilevante sul piano fiscale, mentre il cessionario o committente è debitore di imposta.

Dalle considerazioni svolte consegue che il momento letterale dell'interpretazione induce a ritenere elemento della fattispecie, cioè del presupposto, cui la legge ricollega la nascita dell'obbligazione, la singola operazione e non la massa di operazioni risultanti dalla dichiarazione di ciascun contribuente.

5. I risultati raggiunti consentono di distinguere gli elementi della fattispecie, in relazione agli effetti e di qualificare la fattispecie stessa.

Gli istituti della rivalsa e della detrazione provocano lo slittamento in avanti del carico tributario, il quale raggiunge, se non si verifica interruzione del ciclo di produzione e di commercio, il consumatore finale (28). Questi, pur non potendo essere sottoposto all'esercizio della rivalsa da parte del cedente o prestatore al minuto o dall'assimilato, in forza del divieto di cui all'art. 18, comma 2°, resta per effetto della traslazione gravato dall'imposta incorporata nel prezzo o nel corrispettivo. Il consumatore finale, inoltre, non essendo uno dei soggetti passivi di cui all'art. 17, perché non effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili, non può addebitare l'imposta a titolo di rivalsa a cessionari o committenti e pertanto è « inciso » dal tributo, perché esso grava definitivamente su di lui.

Difatti, se un bene non raggiunge il consumatore finale, perché, ad esempio, oggetto di furto o di deteriorazione che ne impedisca la

(27) Cfr. in tal senso F. GALLO, *Profili cit.*, 61.

(28) In arg. cfr. F. GALLO, *Profili cit.*, 10.

vendita, l'ultimo acquirente detrae anche l'imposta che ha versato per tale operazione da tutta l'imposta riscossa, cui è estranea qualsiasi imposizione per la cessione di quel bene, che non è effettuata. È evidente così che l'ultimo soggetto passivo acquirente recupera egualmente l'imposta versata per l'acquisto di beni che non può cedere e che perciò non raggiungono il consumatore finale. Lo stato, d'altro canto, non realizza alcuna entrata, perché deve riconoscere all'ultimo soggetto passivo-acquirente una detrazione di iva per una operazione, senza che a questa corrisponda la riscossione d'imposta per la vendita dello stesso bene; a questa maggiore detrazione, invece, corrispondono i versamenti che effettuano i soggetti passivi per le operazioni a monte relative al medesimo bene. In tal modo lo stato subisce una riduzione di incasso di iva da parte dell'ultimo acquirente pari all'importo da lui riscosso dagli altri soggetti passivi per la cessione dello stesso bene nelle precedenti fasi. Tanto significa che la nascita delle obbligazioni tributarie collegata alle operazioni realizzate a favore di soggetti passivi è sottoposta a condizione sospensiva (29). Difatti, se il bene o il servizio non raggiunge il consumo finale, pur restando operanti gli effetti delle operazioni imponibili precedenti, le obbligazioni tributarie risultano come mai sorte. Viene annullato l'incasso realizzato dallo stato con tutti i versamenti effettuati, in conseguenza della detrazione esaminata, sulle operazioni precedenti.

L'operazione imponibile resa al consumatore finale, contrariamente a tutte le altre effettuate nei confronti di soggetti passivi, oltre a produrre gli stessi effetti nei confronti di chi la pone in essere, costituisce perciò la condizione a che la fattispecie si verifichi completa e che pertanto assurga a presupposto di imposta. Tutte le obbligazioni tributarie collegate, perché autonome ma legate alla stessa *ratio*, sorte in relazione alle precedenti operazioni imponibili relative al medesimo bene o servizio, conquistano così la loro definitività, in quanto non sorge per alcun soggetto il diritto di detrazione di una somma identica ai tributi riscossi, diritto che è risultato nascere solo nel caso in cui il bene o servizio non sia ceduto o prestato al consumatore finale.

(29) La provvisorietà del rapporto è delineata da G.A. MICHELI, *L'iva dalle direttive* cit., il quale nota che si tratta di un nuovo strumento impositivo, consistente in una serie di anticipazioni da parte del soggetto passivo con possibilità di successive operazioni compensative e di rimborso, che, mentre consentono allo stato di acquisire mezzi finanziari per le spese, non gli danno un titolo definitivo a quelle somme introitate, in quanto il credito sorge nuovamente ad ogni operazione su una nuova base imponibile.

Le obbligazioni tributarie sono perciò condizionali, nel senso che sorgono nel momento in cui si verificano le singole operazioni, ma, se non si realizza la condizione sospensiva, esse si considerano come mai sorte; ciò che resta in sostituzione sono le obbligazioni non tributarie già adempiute dai soggetti passivi. La carenza della natura tributaria deriva dall'assenza di un collegamento tra tali obbligazioni ed un arricchimento effettivo dello stato, che può essere anche imputato a terzi ed a diversi momenti. Tali obbligazioni ed il diritto di detrazione realizzano semplici partite di giro tra lo stato ed i soggetti passivi.

Le obbligazioni tributarie, di cui essi sono titolari nell'ambito di ciascun ciclo, sono le componenti di un'unica obbligazione parziaria, *pro rata* o *in partes viriles*; ogni soggetto passivo è tenuto per la sua quota di tributo, nei termini esaminati, come se fossero tante obbligazioni autonome ed indipendenti. Con il verificarsi della condizione sospensiva, l'obbligazione parziaria si intende definitivamente nata, nel senso che le sue componenti sono sorte con il verificarsi delle singole operazioni.

Ne consegue che gli effetti prodotti dalle operazioni imponibili effettuate nei confronti di soggetti passivi sono preliminari (30) ed

(30) D. RUBINO, *La fattispecie e gli effetti giuridici preliminari*, Milano, 1939, 107, osserva che gli effetti che sorgono durante la pendenza della condizione sospensiva sono preliminari in senso tecnico, in quanto si producono prima dell'effetto definitivo, mentre manca ancora l'elemento tipico della fattispecie. Egli afferma (515) che il rapporto preliminare fondamentale, come quello che conferisce agli effetti preliminari singoli la funzione mediata, si estingue nel momento in cui la fattispecie si completa e sorge il rapporto fondamentale definitivo. L'a. nota che gli effetti preliminari si estinguono, se hanno esaurito la loro funzione. Nel caso in esame gli effetti preliminari non esauriscono la loro funzione con la nascita del rapporto fondamentale; pertanto non si estinguono, ma si unificano trasformandosi in definitivi. È evidente la riconducibilità della fattispecie ai fini dell'iva e tale fenomenologia, già intuita da OERTMANN, *Die Rechtsbedingung*, Leipzig, 1924, 124, secondo il quale gli effetti preliminari costituiscono un diritto concepito in sviluppo, una parte embrionale del pieno diritto, un grado di sviluppo di esso.

La teoria della causalità logica (STAMMLER, *Theorie der Rechtswissenschaft*, Halle, 1923, 179), in base alla quale la fattispecie è ragione dell'effetto, la norma è il giudizio ipotetico e l'effetto il terzo termine del sillogismo, e la teoria della causalità psicologica (ZITELMANN, *Irrtum und Rechtsgeschäft*, Leipzig, 1879, 203), per cui la fattispecie è ragione del volere, la norma è l'imperativo ipotetico e l'effetto è il divenire attuale del comando, hanno ben sottolineato il nesso tra fattispecie ed effetto, anche motivandolo in termini diversi: A. CATAUDELLA, voce *Fattispecie*, in *Enciclop. dir.*, XVI, Milano, 1967, 926, afferma che la fattispecie non è causa, né concausa, né condizione, bensì oggetto di valutazione. La natura individuata non esclude l'evidente rapporto di causalità. R. SCOGNAMIGLIO, *Fatto giuridico e fattispecie complessa*, in *Riv. trim. dir. e proc. civ.*, 1954, 331, in parte soltanto nega che fattispecie sia causa dell'effetto giuridico e ritiene che causa efficiente è la fattispecie considerata nella sua giuridica rilevanza; E. BETTI, *Teoria generale del negozio giuridico*,

assolvono la funzione mediata di assicurare la produzione degli effetti definitivi, che sono prodotti dall'ultima operazione del ciclo, la quale è effettuata nei confronti del consumatore finale. Le prime operazioni danno vita ad un rapporto giuridico preliminare (31), composto dalle obbligazioni singole sorte sotto condizione, mentre la seconda al definitivo, cui inerisce ormai completa l'obbligazione tributaria parziaria.

Se una o alcune operazioni rientranti nel ciclo risultano esenti o non imponibili, la fattispecie che dà origine all'obbligazione tributaria va considerata indipendentemente da quelle operazioni, le quali invece producono gli altri effetti già delineati. Ovviamente, ipotizzando un ciclo di operazioni tutte esenti e non imponibili, la fattispecie che si prospetta produce solo questi effetti e non anche la nascita dell'obbligazione tributaria.

Presupposto dell'iva è perciò una fattispecie complessa a formazione successiva (32).

Il consumatore finale è l'unico soggetto sottoposto al depauperamento effettivo. Egli è commitente o cessionario per le operazioni che, ai sensi dell'art. 22, rientrano nel commercio al minuto o in attività assimilate. Questa sua situazione viene in considerazione sul piano fiscale nel senso che l'operazione rientra tra le imponibili. È preso in considerazione il rapporto che lega il commerciante al minuto o assimilato al consumatore finale solo per gli obblighi o divieti che sono posti a carico del primo; tra questi rientra il divieto di esercitare la rivalsa nei confronti del consumatore finale. Questi pertanto è preso in considerazione solo indirettamente dalla normativa istitutiva dell'iva, nel senso che l'operazione in cui egli appare come committente o cessionario rende il prezzo o corrispettivo relativo comprensivo di imposta e provoca la definitività degli introiti realizzati dallo stato, anche se cumulativamente con altri, in relazione alle precedenti operazioni inerenti al medesimo bene o servizio.

Pertanto il consumatore finale è collegato all'ultimo elemento della fattispecie, cioè alla condizione sospensiva, e questa relazione

Torino, 1950, 3, nega la causalità, poiché l'effetto sarebbe lo svolgimento di situazioni giuridiche disposte da altre norme; cioè egli attribuisce efficienza causale a situazioni giuridiche preesistenti. Perciò sposta il rapporto di causalità, ma non lo nega.

(31) In tal senso cfr. M. INGROSSO, *Le operazioni* cit.

(32) D. RUBINO, *La fattispecie* cit., 87, la definisce con chiarezza, precisando che si tratta di un processo di formazione di una fattispecie con riguardo alla realizzazione successiva degli elementi della fattispecie; egli aggiunge che i singoli elementi della fattispecie concreta si realizzano in momenti successivi.

risulta l'aspetto soggettivo di tale componente del presupposto; tuttavia, non è soggetto passivo e nei suoi confronti non si produce alcun effetto giuridico. Egli, per effetto della traslazione, acquistando un bene o utilizzando un servizio in relazione ad un'operazione imponibile, versa un prezzo o corrispettivo comprensivo di imposta solo per effetto del fenomeno economico della traslazione (38).

Inoltre, egli non rientra tra i soggetti passivi di cui all'art. 17 e non è titolare di obblighi o doveri di alcun genere. Pertanto, egli non è titolare neanche del diritto di detrazione né dell'obbligo di rivalsa.

Stabilita la posizione del consumatore finale, che è direttamente irrilevante sul piano fiscale, interessa definire il ruolo del distinto elemento della fattispecie che è l'operazione imponibile effettuata dal commerciante al minuto o dal suo assimilato.

6. Appare a tal punto evidente la rilevanza verticale delle operazioni imponibili; esse vengono in considerazione, in quanto rientranti nell'ambito di ciascun ciclo di produzione e commercio che si conclude nella cessione di un singolo bene o nella prestazione di un servizio al consumatore finale. L'operazione effettuata nei confronti di quest'ultimo è risultata rendere definitiva la nascita delle obbligazioni, cui ineriscono le frazioni del tributo versate in occasione delle operazioni precedenti del medesimo ciclo (34).

L'ammontare complessivo di tali frazioni di tributo costituisce la prestazione relativa all'obbligazione tributaria parziaria, sorta per effetto della realizzazione dell'intera fattispecie, e corrisponde a quanto riscosso dal commerciante al minuto o assimilato ed incorporato nel prezzo; questa quantificazione relativa all'elemento della fattispecie, che assolve la funzione di condizione e che dà origine al rapporto definitivo, conforta la natura verticale della rilevanza delle operazioni imponibili.

(33) L'irrelevanza fiscale del consumatore è stata riconosciuta per casi analoghi da A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1974, 143. Per A. TRAMONTANA, *L'iva, strumento di politica economica*, in *Studi sull'iva*, Milano, 1968, 182, la rivalsa, per cui un soggetto passivo deve addebitare l'imposta ai propri cessionari o comitenti, sarebbe diversa dalla traslazione in avanti, che risponde a leggi economiche. Ma, osserva F. GALLO, *Profili cit.*, 37, che la rivalsa asseconda, tra i suoi fini, la traslazione, rendendola giuridica. Però, per l'operazione imponibile resa al consumatore finale non opera l'obbligo di rivalsa; l'art. 18, secondo comma, si limita a presumere che il prezzo o corrispettivo comprenda l'imposta e perciò che operi la traslazione, fenomeno economico.

(34) Sulla natura di « pagamenti frazionati » del tributo cfr. G.A. MICHELI, *L'iva dalle direttive cit.*

È evidente che tale collegamento tra operazioni non risulta in concreto agevolmente individuabile, perché i versamenti dell'imposta sono effettuati dai soggetti passivi allo stato cumulativamente per tutte le operazioni effettuate. Le operazioni vengono, perciò, in rilievo al momento del versamento in senso orizzontale; ciò, però, per le cessioni di beni e prestazioni di servizi, ma non per le importazioni, per le quali l'imposta è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione, ai sensi dell'art. 70.

Inoltre, talune operazioni effettuate a favore di soggetti passivi sono comuni a più cicli, perché consentono ad essi di realizzare un numero maggiore di operazioni. Così, la prestazione di un servizio può consentire al committente di effettuare più operazioni imponibili. Ma il tributo versato in relazione ad una operazione comune a più cicli si scinde proporzionalmente al valore delle operazioni successive che ha consentito di realizzare.

L'imposta riscossa dallo stato, da ciascun soggetto passivo per massa di operazioni, grava su tutto il valore aggiunto da lui realizzato nel periodo. Tuttavia costituisce un versamento provvisorio; la definitività avviene automaticamente per frazione del tributo, di volta in volta che tutti i cicli in cui si inseriscono le operazioni da lui effettuate raggiungono i consumatori finali.

Ogni fattispecie a formazione successiva è perciò relativa ad un ciclo di operazioni, però talune operazioni sono comuni a più fattispecie.

La base imponibile delle cessioni dei beni e delle prestazioni dei servizi è costituita, in virtù dell'art. 13 (35), dall'ammontare complessivo di tutto ciò che è dovuto dal cedente o commissionario quale controprestazione della cessione o prestazione. Però, per effetto dell'istituto della detrazione dell'imposta versata per l'operazione « a monte », la base imponibile effettiva è l'utile netto, cioè il valore della base maggiore, che comprende anche i valori e gli stipendi, le indennità ai lavoratori e gli interessi sui capitali presi a prestito. Questa definizione, coordinata con le altre norme interpretate, consente di stabilire che la base imponibile è il valore dell'apporto di tutti i soggetti passivi alla produzione nazionale (36), in relazione

(35) L'art. 69 definisce invece la base imponibile, ai fini delle importazioni, il valore dei beni preso a base per l'applicazione dei dazi doganali, aumentato dell'ammontare dei dazi stessi e degli altri diritti doganali, ad eccezione dell'iva e delle spese.

(36) V. in tal senso F. FORTE, *Il consumo*, cit., 86, il quale nota che intento dell'iva, se aderente al concetto economico di valore aggiunto, è di colpire ad

a ciascun ciclo di produzione o commercio. A tale base imponibile è commisurata l'imposta, che è quella riscossa dal soggetto che effettua l'operazione nei confronti del consumatore finale. Questi, estraneo alla fattispecie, non contribuisce infatti neanche alla formazione della base imponibile, in quanto la sua partecipazione va considerata solo domanda e non anche offerta.

A questo punto è consentito rilevare l'infondatezza della più diffusa tesi, la quale coglie il presupposto di imposta nel consumo finale (37), o in altra che lo individua nella massa di operazione di ciascun soggetto, cioè nel senso orizzontale delineato (38).

La capacità contributiva è perciò indicata dall'intero ciclo di operazioni (39); essa si riferisce a tutti i soggetti passivi nella misura in cui hanno contribuito alla formazione del valore aggiunto complessivo (40). Indipendentemente è consentito individuare l'appor-

ogni fase dei processi economici agricoli, industriali e commerciali tutto e solo il valore aggiunto in quella fase, in modo da tassare, nell'aggregato, il prodotto nazionale netto, che è eguale al ricavo meno i beni intermedi e l'ammortamento.

(37) A. BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'Iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *Giur. imp.*, 1968, 351 e l'interessante volume *L'imposta cit.*, 1971, 203, 214, e *Aspetti giuridici ed economici dell'Iva*, Milano, 1973, 21, scrive che le somme versate in relazione a cessioni e prestazioni tra soggetti assoggettabili non costituirebbero la *solutio* di un'obbligazione tributaria, bensì di una accessoria di acconto, in quanto lo stato può incamerare definitivamente le somme in suo possesso, solo quando il bene è uscito dal ciclo di produzione e commercializzazione; pertanto, l'obbligazione tributaria sorgerebbe solo al momento della vendita del prodotto finito al consumatore, allorché si realizza depauperamento dell'obbligato e arricchimento dello stato. Cfr. G.A. MICHELI, *L'iva: dalle direttive cit.*

(38) A. FANTOZZI, *Presupposto cit.*, nota che la fattispecie imponibile sarebbe composta dalla massa delle operazioni attive e passive compiute dal produttore di beni o servizi nell'anno solare.

(39) Invece F. GALLO, *Profili cit.*, ritiene che la capacità contributiva che viene in rilievo è quella del consumatore finale e non delle singole operazioni imponibili; egli aggiunge che tanto contrasta con quanto deciso dalla corte costituzionale, che individua nel presupposto l'indice della capacità contributiva. Questi rilievi sono la logica conseguenza della individuazione del presupposto d'imposta nel consumo finale.

(40) F. MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*, Torino, 1970, 175, intende il valore aggiunto come la somma del reddito netto di chi esercita attività preminente, degli interessi e delle retribuzioni da costui pagate; il valore aggiunto diviene così per l'a. manifestazione di godimento dei servizi pubblici. A ragione egli (179) nota che il consumo è manifestazione di esistenza dei bisogni da soddisfare, ma non indica la capacità economica né di contribuire alle spese pubbliche, alimentata da servizi pubblici. Se (196) si ritiene la capacità contributiva collegata al consumo finale, si ha come conseguenza illogica che i debiti tributari sorgono prima del presupposto, manifestazione di capacità contributiva. Questo contrasto, conclude l'a., scompare e l'imposta appare legittima, considerando che essa colpisce il reddito netto delle attività produttive autonome, maggiorate del monte di interessi passivi e del monte dei salari, vale a dire il presupposto. C'è da aggiungere che questa capacità contributiva, indicata dal presupposto, è la somma delle singole capacità espresse dai soggetti passivi collegati ad esso.

to di ciascun soggetto (41), con tutte le operazioni da lui effettuate, alla produzione nazionale (42); questo risultato, utile per l'accertamento ai fini di altre imposte, conferma il ruolo fondamentale assolto nel nuovo ordinamento finanziario (43) dall'iva, la quale presenta alcuni caratteri che sono tipici dell'imposizione diretta (44) e che pertanto consentono di definirla un tributo misto.

ANDREA AMATUCCI

Università di Napoli

F. MOSCHETTI, *Il principio* cit., 196, ben collega la capacità contributiva alla formazione del valore aggiunto da parte dell'assoggettato, cioè alla ricchezza che il cedente preleva dal complesso di cessionari o committenti, ma riferisce il valore aggiunto alla massa di operazioni realizzate nel tempo, sulla base cioè della tesi esaminata dal Fantozzi, e non al ciclo di operazioni. Inoltre egli estende l'operatività del principio costituzionale anche al consumatore finale, recependo in parte anche la tesi analizzata del Berliri.

(41) A. FANTOZZI, *Presupposto* cit., afferma che tutte le operazioni di un soggetto economico dimostrano la sua capacità contributiva, in quanto l'iva è un'imposta di periodo. Tale osservazione è valida, se però si inserisce in un contesto, in base al quale l'iva coglie indirettamente tale capacità contributiva, ma immediatamente quella evidenziata dal ciclo di operazioni cioè della fattispecie. Nello stesso senso cfr. CAMPERT, *Die Umsatzsteuer*, in *Neue Wirtschaft Briefe*, 1969, 527.

(42) A. AMATO, *Il nostro sistema tributario dopo la riforma*, Padova, 1973, 140, fornisce una chiara visione dell'oggetto di imposizione dell'iva. Egli precisa che essa è l'imposta che non colpisce i soliti singoli atti di consumo, bensì investe gradualmente tutta la produzione lorda; difatti, il valore aggiunto, in senso economico, è l'«economia al reddito», mentre sul piano fiscale è, non solo l'utile netto delle imprese, ma il valore ben maggiore, che comprende anche l'ammontare dei salari, degli stipendi, delle indennità ai lavoratori e degli interessi su capitali presi a prestito. Pertanto, il valore aggiunto è la somma dei compensi a tutti i partecipanti alla produzione ed il valore aggiunto di un'impresa è il valore dell'apporto di essa nella produzione; perciò, sommando i valori aggiunti di tutte le imprese, egli conclude, si ha il totale degli apporti delle imprese, che è il valore della produzione nazionale.

(43) M. HORM, *Mehrwertsteuer* cit., ritiene che l'iva può assumere la natura di imposta sul reddito reale, se sussistono differenti aliquote e progressività.

(44) F. FORTE, *Il consumo* cit., 97, sostiene che l'iva, sempre se aderente al concetto economico di valore aggiunto, equivale all'imposta reale proporzionale sul reddito, con la differenza che l'iva colpisce i compensi ai fattori della produzione (salari, interessi, profitti e rendite) presso l'impresa, mentre la proporzionale, li colpisce al percettore e che pertanto l'iva è assimilabile alle imposte dirette, se colpisce il prodotto netto. Egli (5) individua come condizioni perché l'iva colpisca il reddito netto delle imprese: l'economia collettivistica, ove il reddito netto delle imprese è in rapporto costante col ricavo, o in economia di mercato evoluto con gettito scarso e sperequazioni per disfunzioni dell'apparato amministrativo. Su questo tipo di considerazioni si fondano i tentativi di individuare nell'iva uno strumento per realizzare la progressività, che è attuabile soltanto con l'imposizione diretta. Lo stesso a., *op. cit.*, 101, ritiene che la progressività moderata è ipotizzabile attraverso aliquote proporzionali su tutti i consumi e un'addizionale progressiva su certi beni.

C. COSCIANI, *Una valutazione* cit., considera come uno degli inconvenienti dell'iva la scarsa progressività; egli è dell'avviso che l'iva è un tributo moderatamente progressivo rispetto alle spese di famiglie, con il gioco delle esen-

zioni e con la discriminazione delle aliquote, e che è necessario accentuare la progressività per mezzo delle esenzioni dei prodotti di prima necessità e di una maggiore incidenza su quelli di lusso.

Anche F. REVIGLIO, *ivi*, 7, definisce come inconveniente la scarsa progressività, in particolare collegata all'eccessiva evasione per carenza di controlli. L'attuale diversa struttura delle aliquote operanti nei diversi paesi comunitari, provoca le distorsioni evidenziate da H.II. MAIMPRICE, *Multi-Rate VAT in the United Kingdom*, in *British Tax Review*, 1975, 201. Cfr. anche, specie sulle reazioni imprevedibili di continue modifiche delle aliquote I. BANACLOCHE PÉREZ, *Aspectos sociológicos del impuesto sobre el valor anadido*, in *Revista de derecho financiero y de hacienda pública*, 1974, 1369.

L'IMPRESA FAMILIARE NELL'IMPOSIZIONE DIRETTA

SOMMARIO: 1. Disciplina dell'impresa familiare. — 2. Effetti fiscali derivanti dall'art. 9 della legge 2 dicembre 1975, n. 576. — 3. Mancata redazione dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata.

1. L'impresa familiare, oltre che dalla legge civile, ha ricevuto disciplina giuridica sotto il profilo fiscale (e con tutta probabilità solo parzialmente) dall'art. 9 della l. 9 dicembre 1975, n. 576.

Tale norma se ha risolto dei problemi ne ha tuttavia lasciati aperti molti altri; pertanto un esame degli aspetti tributari dell'impresa familiare deve necessariamente muovere da un'indagine sugli aspetti civilistici dell'istituto, posto che l'accoglimento dell'una o dell'altra qualificazione in tale sede può determinare conseguenze diverse ai fini della tassazione.

È vero che la migliore dottrina, specie commerciale (1), ha già dato una ricostruzione più che soddisfacente dell'istituto, ma non è men vero che nel campo tributario sono state avanzate soluzioni poggiandosi su presupposti civilistici (2) che non si possono condividere; il che giustifica, in questo specifico settore, una sia pur rapida puntualizzazione della problematica.

Introdotta nel nostro ordinamento con l'art. 89 della l. 19 maggio 1975, n. 151 l'impresa familiare è definita dalla norma quale quella cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo.

Vengono in tal modo ad essere protette situazioni spesso ricorrenti nella realtà quotidiana e costituite appunto dalla collaborazione ad una attività imprenditoriale, agricola o commerciale, esercitata individualmente, situazioni che altro titolo non hanno se non un rapporto di parentela o di affinità con l'imprenditore.

(1) COSTI, *Impresa familiare, azienda coniugale e «rapporti con i terzi» nel nuovo diritto di famiglia*, in *Giur. comm.*, 1976, I, 5 ss.; OPPO, *Responsabilità patrimoniale e nuovo diritto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, I, 105 ss.

(2) FILOSA, *Riforma del diritto di famiglia. Riflessi tributari su impresa e azienda*, Padova, 1975, p. 40 ss.; TAMBURRINO, *Lineamenti del nuovo diritto di famiglia italiano*, Torino, 1975, p. 233.

La norma (art. 230-*bis* c.c.) stabilisce infatti per determinati familiari il diritto non solo al mantenimento ma anche alla partecipazione agli utili in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato.

« Salvo che sia configurabile un diverso rapporto » inizia l'articolo 230-*bis*: si sono volute così escludere dall'ambito di applicazione della norma tutte quelle ipotesi nelle quali è possibile qualificare in modo tradizionale l'attività di collaborazione comprendendovi invece solo quei casi in cui il rapporto non sia stato convenzionalmente disciplinato fra le parti. La disposizione, tuttavia, regola, è il caso di precisarlo subito, esclusivamente i rapporti *interni* (3) fra i familiari e non ha invece alcuna rilevanza *esterna*: essa disciplina la condizione di determinate persone che, legate all'imprenditore da un rapporto di *coniugio*, di parentela o di affinità, collaborano con questi o nella famiglia o nell'impresa.

Il legislatore ha cioè voluto esclusivamente tutelare i rapporti interni fra imprenditore e familiari: cosicché l'attività di collaborazione prestata non incide sulla disciplina dell'attività imprenditoriale; imprenditore è sempre il titolare dell'impresa familiare (4).

L'attività di lavoro deve essere svolta in modo continuativo. Come risulta espressamente dal comma 1 dell'art. 230-*bis* il familiare può prestare tale attività o nella famiglia o nell'impresa: in conseguenza di ciò ha diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e partecipa agli utili dell'impresa stessa. E quindi ugualmente partecipa all'impresa familiare, stante il tenore della norma, colui che svolge la propria attività sia nell'ambito della famiglia sia nell'ambito dell'impresa.

Ed invero anche se il comma 3 dell'articolo definisce impresa familiare « quella in cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo » non si deve per questo ritenere che il legislatore abbia posto su due piani diversi i collaboratori *nella famiglia* o *nell'impresa*.

(3) In tal senso COSTI, *op. cit.*, p. 6; OPPO, *op. cit.*, p. 127. Vedasi inoltre CERNIGLIARO DINI, *La tassazione dell'impresa familiare: dubbi e proposte*, in *Boll. trib.*, 1976, 598 e bibliografia ivi citata.

(4) Gli eventuali immobili dell'impresa familiare non sono pertanto di proprietà dei familiari, ma restano in proprietà all'imprenditore. Né a questo si oppone il fatto che il familiare può partecipare agli utili dell'impresa ed ai beni acquistati con essi. Ed invero se con gli utili vengono acquistati degli immobili questi devono essere attribuiti in proprietà ai familiari in proporzione alla quota di utili di ciascuno impegnata nell'acquisto; conseguenza del fatto che i beni immobili sono acquisiti anche con il denaro del collaboratore familiare.

Il diritto al mantenimento e alla partecipazione agli utili spetta sia agli uni sia agli altri. E partecipe perciò all'impresa familiare è chi presta in modo continuativo l'attività di lavoro nell'impresa e chi presta in modo continuativo l'attività di lavoro nella famiglia.

La definizione di impresa familiare data dal comma 3 dell'articolo rileva solo ai fini di individuare *soggettivamente* coloro che rientrano nell'ambito di applicazione della disposizione senza voler creare una distinzione fra collaboratori *nella famiglia o nell'impresa*.

Colui che partecipa all'impresa familiare, nel significato sopra precisato, ha quindi diritto non solo al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia, ma anche alla liquidazione della quota degli utili e degli incrementi di valore dell'azienda comprensivi anche del valore di avviamento.

A tutela di tali diritti patrimoniali, il familiare ha il potere di intervenire nella gestione dell'impresa. Infatti, mentre la gestione ordinaria viene riservata all'imprenditore cosicché i familiari hanno solamente un diritto di informazione sugli atti compiuti da questi, le decisioni concernenti l'impiego degli utili nonché quelle inerenti alla gestione straordinaria, agli indirizzi produttivi e alla cessazione dell'impresa sono adottate a maggioranza dai familiari che esplicano la loro attività sia nell'impresa sia nella famiglia. Ed invero, anche se la norma riconosce tale diritto espressamente ai soli familiari che partecipano all'impresa stessa, non si può ritenere che soggetti trattati in modo analogo sul piano patrimoniale non abbiano, invece, uguale potere decisionale dal momento che poi tale potere spetta per tutelare gli interessi patrimoniali.

È naturale quindi che tali familiari partecipino alle decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi nonché a quelle relative alla gestione straordinaria, agli indirizzi produttivi nonché alla cessazione dell'impresa. La volontà conforme della maggioranza dei collaboratori familiari ha tuttavia efficacia puramente interna: l'imprenditore può, anche senza il consenso della maggioranza, compiere atti dai quali possono derivare utili ed incrementi. Unico responsabile delle decisioni prese è infatti sempre l'imprenditore il quale è il solo a rispondere delle passività dell'impresa (5).

(5) COSTI, *op. cit.*, p. 9. Non si condivide infatti l'impostazione di chi sostiene che « la nuova legge ha dato luogo al sorgere di un'altra ipotesi d'impresa collettiva, quella familiare: il che vuol dire che, secondo noi, nel caso in esame imprenditrice è la famiglia in sé considerata ». In tal senso TAMBURINO, *op. cit.*, p. 233.

Come si è detto precedentemente il rapporto imprenditore-collaboratore non ha rilevanza nei confronti dei terzi; e la norma ha infatti voluto regolamentare solamente i rapporti interni svolgentisi nell'ambito dell'impresa familiare. Di conseguenza il diritto di partecipazione si può trasferire solamente al coniuge, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo, ma con il consenso di tutti i partecipanti.

Nell'ipotesi di cessazione della prestazione di lavoro per qualsiasi causa, nonché in caso di alienazione dell'azienda, il diritto di partecipazione può essere liquidato in denaro.

Se l'alienazione dell'azienda comporta anche la cessazione dell'attività dell'impresa vengono ripartiti tra i familiari gli eventuali utili non distribuiti e gli incrementi netti che il patrimonio aziendale ha realizzato.

Inoltre nell'ipotesi di divisione ereditaria e di trasferimento dell'azienda i familiari che hanno prestato la loro collaborazione nell'impresa hanno diritto di prelazione. Si è voluto così preferire coloro che hanno svolto attività nel periodo precedente al decesso dell'imprenditore o al momento del trasferimento.

Colui che partecipa all'impresa familiare ha quindi determinati diritti non facilmente inquadrabili in precise categorie. Egli infatti ha il diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia; ha diritto di partecipare agli utili dell'impresa in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato; ha diritto agli incrementi dell'azienda intendendosi per tali sia l'acquisizione di nuovi beni dell'azienda, sia l'aumento di valore dei beni componenti l'azienda medesima, anche in ordine all'avviamento; ha diritto inoltre di partecipare alle decisioni relative all'impiego degli utili e degli incrementi, circa la gestione straordinaria dell'impresa, circa gli indirizzi produttivi di essa e circa la sua cessazione.

È tuttavia sempre la persona dell'imprenditore che ha la responsabilità ed il rischio dell'impresa; indipendentemente infatti dai rapporti sottostanti gli effetti giuridici dell'attività svolta dal titolare dell'impresa familiare non ricadono sui collaboratori bensì sull'imprenditore medesimo. Con l'istituto dell'impresa familiare il legislatore ha così determinato i diritti e i poteri che competono ai familiari che collaborano nell'impresa. I beni aziendali tuttavia non sono di proprietà dei collaboratori; essi hanno un diritto assimilabile a

un diritto di credito (6) che comprende non solo il diritto al mantenimento e agli utili, ma anche la quota dei beni e degli incrementi; diritto di credito che viene tutelato dai poteri di intervento dei collaboratori familiari nelle decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi.

Dall'irrilevanza esterna dell'impresa familiare deriva inoltre che i familiari non hanno alcun potere di rappresentare l'impresa e di vincolarla nei confronti dei terzi, né rispondono in solido delle obbligazioni poste in essere.

Indubbiamente non è agevole dare una definizione della impresa familiare: riesce infatti più facile definirla negativamente indicando tutte le ipotesi giuridicamente rilevanti alle quali l'istituto può avvicinarsi, ipotesi che tuttavia si dimostrano insufficienti a comprendere tutta la complessa normativa dell'art. 230-*bis*.

Quello che occorre tuttavia preliminarmente precisare è che, nella fattispecie prevista dalla norma non si è in presenza di una società. L'impresa familiare ha origine legale e non contrattuale; manca il conferimento dei beni essendo questi in proprietà unicamente del titolare dell'impresa. Infatti la disciplina patrimoniale prevista dall'art. 230-*bis* si riferisce all'impiego degli utili e degli incrementi relativi all'impresa familiare e ai beni acquistati con essi. Il legislatore ha voluto in tal modo riferirsi espressamente solo a quell'aspetto patrimoniale dell'impresa familiare quale si verifica successivamente all'attività di collaborazione. In tal senso vanno interpretate le norme che fissano un diritto agli utili come forma di remunerazione dell'attività prestata e non del capitale conferito e quelle che riconoscono la contitolarità di diritti reali solo sui beni acquistati impiegando detti utili; si ammette così implicitamente che, come in precedenza affermato, la titolarità dei beni dell'impresa diversi da quelli dianzi indicati deve essere riconosciuta all'imprenditore.

Nella società inoltre l'esercizio dell'attività deve attuarsi in comune. Oltre a comunanza di mezzi la legge richiede, infatti, come requisito essenziale, l'esercizio in comune dell'attività. E tale comunanza dell'attività, oltre che nel momento deliberativo e nel momento esecutivo si manifesta, generalmente, anche nei confronti dei terzi in quanto l'attività svolta si attua nel nome della società. Nella impresa familiare invece la collaborazione dei familiari con l'imprenditore non ha alcuna rilevanza esterna.

(6) COSTI, *op. cit.*, p. 8; OFFO, *op. cit.*, p. 124.

Non si può inoltre identificare l'impresa familiare con la comunione d'impresa. Si è in presenza di tale istituto, secondo parte della dottrina, quando la comunione ha come contenuto anziché il godimento di beni la loro utilizzazione per l'esercizio di un'impresa. Tale figura di comunione si incontrerebbe, ad esempio, nell'ipotesi di azienda caduta in successione ereditaria: su una situazione di contitolarità originata in via incidentale si innesterebbe il rapporto di comunione.

« Si tratta, in altre parole, dell'ipotesi in cui più soggetti esercitano la medesima impresa senza essere tra loro legati da un rapporto di società; e la differenza di maggior rilievo, rispetto alla società, risiede nel fatto che i beni comuni non formano un patrimonio autonomo, ma restano sottoposti, come nella comunione di godimento, all'azione esecutiva dei creditori personali dei partecipanti » (7).

Tale figura di comunione, non prevista da alcuna disposizione di legge, ma ammessa, come si è prima detto, da parte della dottrina (8) e della giurisprudenza, sussisterebbe fino a quando manchi l'esercizio in comune dell'impresa.

Non si può in tal sede analizzare se nel nostro ordinamento possano o meno configurarsi delle ipotesi di comunione d'impresa (9); quello che occorre qui rilevare è come questo istituto sia diverso dall'impresa familiare.

Nella comunione d'impresa titolari dei beni sono *indivisamente* due o più soggetti; i partecipanti alla comunione sono infatti imprenditori e rispondono essi direttamente delle obbligazioni della comunione. Nell'impresa familiare invece la qualifica d'imprenditore non spetta a coloro che prestano in modo continuativo l'attività di lavoro nella famiglia e nell'impresa. La titolarità dei beni inoltre non muta per l'esistenza dell'art. 230-bis; i beni non vengono infatti attribuiti in proprietà ai familiari che collaborano, ma restano in proprietà del titolare dell'impresa.

Ed eventuale proprietà di alcuni beni posseduti dai familiari non è conseguenza dell'attività prestata nell'impresa bensì di specifiche convenzioni tra i familiari stessi.

(7) GALGANO, *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja e Branca, sub artt. 36-42, Bologna-Roma, 1967, p. 12, nota n. 14.

(8) CARNELUTTI, *Azienda commerciale in comunione*, in *Riv. dir. comm.*, 1915, II, 726; MESSINEO, in *Manuale di diritto civile e commerciale*, I, Milano, 1950, p. 337.

(9) Sull'argomento vedasi AMATUCCI, *Società e comunione*, Napoli, 1971.

L'impresa familiare inoltre non si può identificare neppure con la comunione tacita familiare prevista dall'art. 2140 c.c. (norma ora abolita dall'art. 205 della l. 19 maggio 1975, n. 151) e costituita da un gruppo di soggetti, per lo più discendenti da un comune capostipite, che vivono sotto lo stesso tetto e che esercitano l'agricoltura in comune su terre proprie ed indivise (proprietari-coltivatori diretti) o su terre altrui (affittuari, coltivatori diretti e mezzadri, ma anche, più raramente, coloni parziari) contribuendovi col proprio lavoro e mantenendo in stato di indivisione un nucleo di beni (10). I consorti si trovano insieme, per così dire, senza accorgersene come nella comunione incidentale (11).

Il patrimonio è attribuito a tutti i componenti senza distinzione; le quote, gli utili e le perdite rimangono in comune e i beni in comunione spettano a tutti i componenti il gruppo familiare. Esiste cioè un unico diritto di proprietà di cui sono solidamente titolari tutti i componenti del gruppo familiare. Il patrimonio è attribuito come massa indistinta a tutti i soggetti; non esiste alcuna divisione in quote e alcun obbligo di rendiconto e ciò non soltanto per il carattere fiduciario del rapporto, ma anche per l'impossibilità di poter effettuare una distinzione dei diritti degli uni in modo autonomo da quelli degli altri. Gli utili e le perdite rimangono in comune ed al singolo resta inibita la facoltà di disporre dei beni compresi nel patrimonio comune.

Anche se tra questo istituto e l'impresa familiare esistono affinità non è possibile tuttavia identificare le due figure. Ed invero mentre nella comunione tacita il patrimonio è, appunto, in comunione, nell'impresa familiare non lo è, ad eccezione degli utili e degli acquisti; mentre nella prima ciascun familiare è legittimato ad agire per la comunione e gli effetti giuridici dell'attività vengono imputati a tutti i componenti la comunione, nell'impresa familiare la legittimazione e l'imputazione degli effetti giuridici spettano solo al titolare dell'impresa.

Ma l'istituto al quale l'impresa familiare è stata più volte avvicinata è quello dell'associazione in partecipazione. Per questo ci si soffermerà ad analizzare, in particolare, la disciplina di questo con-

(10) GHEZZI, *La prestazione di lavoro nella comunità familiare*, Milano, 1960, p. 212.

(11) BRANCA, *Comunone, condominio negli edifici*, in *Commentario del codice civile*, a cura di Scialoja-Branca, sub artt. 1110-1139, Bologna-Roma, 1972, p. 45.

tratto per poter poi mettere in evidenza gli aspetti comuni e le differenze sostanziali dei due istituti.

L'associazione in partecipazione è caratterizzata dall'apporto dell'associato e dalla sua partecipazione agli utili conseguiti dall'associante nell'esercizio di un'impresa o nel compimento di uno o più affari.

All'obbligo dell'associato di effettuare un determinato apporto corrisponde l'obbligo dell'associante dell'attribuzione agli utili dell'impresa: le due prestazioni sono così legate da un vincolo sinallagmatico.

« La presenza dell'apporto dell'associato è elemento essenziale dell'associazione in partecipazione: la sua assenza esclude che possa esistere una associazione in partecipazione » (12).

Nell'associazione in partecipazione unico titolare del patrimonio investito nell'impresa è l'associante che assume in proprio nome tutte le obbligazioni relative all'esercizio dell'impresa. L'associato, pur avendo diritto al rendiconto dell'impresa dell'associante, viene in genere escluso dalla gestione. Egli viene ad assumere la posizione di creditore dell'associante sia per gli eventuali utili sia per il valore dell'apporto. Per quanto attiene invece alla partecipazione dell'associato alle perdite subite dall'associante mentre la giurisprudenza non ricomprende tra gli elementi essenziali dell'istituto la partecipazione dell'associato alle perdite considerata soltanto eventuale in quanto l'esonero totale dell'associato dalle perdite sarebbe compatibile con la natura del rapporto d'associazione in partecipazione, la dottrina sul punto non è unanime (13).

Infatti parte di essa sostiene che l'esclusione dalle perdite possa essere convenzionalmente pattuita. Poiché l'art. 2553 stabilisce infatti che « salvo fatto contrario l'associato partecipa alle perdite nella stessa misura in cui partecipa agli utili » ne deriverebbe che la partecipazione alle perdite non sarebbe essenziale all'esistenza dell'associazione in partecipazione.

Parte della dottrina ritiene invece che la partecipazione alle perdite sia essenziale cogliendo proprio nella presenza o nell'assenza di tale partecipazione un criterio per distinguere tale contratto da quello di cointeressenza previsto dall'art. 2554 c.c. Tale norma stabilisce

(12) COSTI, *Società in generale - Società di persone - Associazioni in partecipazione*, in *Giurisprudenza sistematica civile e commerciale*, Torino, 1967, p. 527 ss.

(13) COSTI, *Società in generale*, cit., p. 533 e la bibliografia ivi citata.

infatti che « le disposizioni degli art. 2551 e 2552 c.c. si applicano anche al contratto di cointeressenza agli utili di una impresa senza partecipazione alle perdite e al contratto con il quale il contraente attribuisce la partecipazione agli utili e alle perdite delle sue imprese senza il corrispettivo di un determinato apporto ».

Le due ipotesi contenute nell'articolo hanno caratteristiche diverse: ed invero nella prima vi sarebbe un apporto che non vi sarebbe invece nella seconda; nella prima inoltre l'associato parteciperebbe solo agli utili, mentre nella seconda parteciperebbe anche alle perdite.

Avremmo quindi una ipotesi di cointeressenza agli utili di una impresa senza partecipazione alle perdite (cointeressenza impropria) e un'ipotesi di partecipazione agli utili e alle perdite dell'impresa senza il corrispettivo di un determinato apporto (cointeressenza propria).

La dottrina e la giurisprudenza prevalenti, pur ravvisando nella presenza dell'apporto ciò che differenzia l'associazione in partecipazione dalla cointeressenza, escludono da quest'ultima nozione l'ipotesi della cointeressenza impropria, che riconducono allo schema dell'associazione in partecipazione, della quale non sarebbe che una specificazione già preannunciata dalle parole con le quali si apre l'articolo 2553 (« salvo patto contrario »), che autorizzerrebbero la clausola contrattuale con la quale l'associato venga escluso dalle perdite dell'associante (14).

La cointeressenza impropria quindi non sarebbe che una associazione in partecipazione caratterizzata dalla esclusione totale dell'associato alle perdite.

Naturalmente se si ritiene che anche nell'associazione in partecipazione possa mancare la partecipazione alle perdite la c.d. cointeressenza impropria, nella quale esiste un determinato apporto e non la partecipazione alle perdite, rientrerebbe nell'istituto generale dell'associazione in partecipazione.

Indubbiamente l'impresa familiare presenta alcuni punti in comune con l'associazione in partecipazione. Ed invero analogamente all'associato il cui apporto può essere costituito da una prestazione di lavoro così il collaboratore nell'impresa familiare apporta la propria attività lavorativa; come l'associato partecipa agli utili e non

(14) COSTI, *op. cit.*, p. 546.

necessariamente alle perdite così il collaboratore familiare ha diritto agli utili dell'impresa familiare e non alle perdite.

Occorre tuttavia tener presente che mentre l'associazione in partecipazione ha origine contrattuale, l'impresa familiare nasce *ex lege*; inoltre notevolmente diversi sono i diritti del collaboratore familiare.

Infatti la sua partecipazione non è solo limitata agli utili, bensì comprende anche i beni acquistati con essi nonché gli incrementi dell'azienda anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla qualità e quantità del lavoro prestato.

La diversa origine dei due istituti — contrattuale l'una ed *ex lege* l'altra — non consente quindi che si possano automaticamente applicare all'una i principi propri dell'altra. Era necessario tuttavia rilevare che tra l'impresa familiare e l'associazione in partecipazione esistono sì alcuni aspetti affini senza poter tuttavia giungere ad una completa identificazione dei due istituti.

2. Le difficoltà di poter individuare la natura dell'impresa familiare e la non assimilabilità dell'istituto in questione ad alcuna delle figure civilistiche hanno subito creato fiscalmente notevoli dubbi interpretativi.

Ed invero mancando una specifica disposizione fiscale ne derivava, data la rilevanza puramente interna dell'impresa familiare, che l'unico possessore del reddito prodotto dovesse essere il titolare dell'impresa con conseguente tassabilità di tutto il reddito in capo al soggetto.

Di tale... anomala conseguenza il legislatore ha tenuto conto, solo in parte tuttavia come si vedrà in seguito, nell'art. 9 della legge 2 dicembre 1975, n. 576 stabilendo che i redditi dell'impresa familiare sono imputati a ciascun collaboratore familiare proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili dell'impresa, quando tale quota viene fissata prima dell'inizio dell'anno finanziario con atto pubblico o con scrittura privata autenticata.

Occorre innanzi tutto precisare che l'ambito di applicazione dell'art. 9 coincide con quello dell'art. 230-bis del codice civile, norma che, come si è visto in precedenza, riconosce al collaboratore il diritto al mantenimento secondo la condizione patrimoniale della famiglia e la partecipazione agli utili dell'impresa familiare nonché agli incrementi dell'azienda, fissando inoltre il criterio oggettivo in base al quale commisurare tale partecipazione e cioè la quantità e la qualità del lavoro prestato. Non ricadono quindi nella disposizione le

ipotesi di collaborazione in cui sia « configurabile un diverso rapporto » cioè, ad esempio, un rapporto di società, di associazione in partecipazione o di lavoro autonomo o subordinato (14-bis).

Ricorrendo quindi i presupposti dell'art. 230-bis, secondo l'art. 9 può essere predeterminata o meno la quota di partecipazione agli utili dell'impresa familiare, con conseguenze fiscali diverse.

E diversa è la problematica che sorge a seconda che venga o meno posto in essere l'atto pubblico o la scrittura privata.

Ai sensi dell'art. 9 della legge n. 576 se viene posto in essere l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata il reddito complessivamente prodotto nell'esercizio dell'impresa è imputabile a ogni collaborazione nella misura convenuta nell'atto.

Con tale atto quindi viene fissata la quota di partecipazione agli utili nell'ipotesi in cui fra i familiari esista, ai sensi dell'art. 230-bis, l'impresa familiare (« per i redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile »).

L'atto di predeterminazione delle quote può essere pertanto posto in essere non solo nell'ipotesi di collaborazione nell'impresa, ma anche di collaborazione nella famiglia. Ed invero se nel primo caso le parti, in mancanza dell'art. 230-bis, avrebbero potuto disciplinare, come si è detto precedentemente, contrattualmente il rapporto, con l'introduzione dell'impresa familiare sono invece regolati *ex lege* non solo tali ipotesi di collaborazione, ma anche quelle di coloro che esplicano la loro attività nella famiglia.

La funzione dell'atto sarebbe quella di individuare l'ammontare della misura di partecipazione agli utili per la quale l'art. 230-bis fissa solo il principio generale (« in proporzione alla qualità e quantità del lavoro prestato »); nello stesso tempo qualificherebbe il reddito imputabile a ciascun collaboratore come reddito d'impresa. Infatti il principio contenuto nell'art. 9 prevede la ripartizione di un reddito di natura certamente imprenditoriale in capo ai singoli collaboratori: tale finalità può essere realizzata solo in presenza della particolare formalità prevista dallo stesso articolo; ne consegue che, in mancanza dell'atto, il reddito attribuito a ciascun collaboratore non potrebbe essere qualificato come reddito d'impresa, mentre rimane tale in capo al titolare dell'impresa.

(14-bis) « ... L'impresa familiare è istituito " residuale " nel senso che suppone che non sia concretamente identificabile un diverso titolo della prestazione del lavoro da parte del familiare » Orro, *op. cit.*, p. 128.

In presenza dell'atto il reddito dei vari collaboratori è reddito d'impresa: ne deriva che il reddito viene qualificato come rientrante in una determinata categoria non dalla attività svolta o dalla fonte produttiva bensì dall'esistenza di una formalità, quale appunto un atto pubblico o una scrittura privata.

L'atto quindi non solo determina l'ammontare della quota di partecipazione, ma qualifica il reddito come reddito d'impresa per i collaboratori familiari.

Infatti se l'atto non avesse tale efficacia si dovrebbe giungere alla conclusione, sostanzialmente contraddittoria, che un'attività di prestazione di servizi non avente le caratteristiche previste dall'articolo 51 del decreto n. 597 sarebbe produttiva di un reddito qualificato come reddito d'impresa.

Ed invero la mancanza dell'atto, mentre non impedisce che il reddito sia pur sempre reddito d'impresa per il titolare dell'impresa familiare, non permette tuttavia di qualificarlo in tal modo in capo ai singoli collaboratori.

A nostro avviso quindi la funzione dell'atto non si limita a classificare, fra le diverse categorie previste dalla norma tributaria, il reddito particolare derivante dalla collaborazione nell'impresa familiare, ma riguarda la sua stessa qualificazione di reddito fiscale. L'atto attribuisce al reddito del collaboratore una rilevanza fiscale che, in mancanza di esso, non avrebbe.

Una volta effettuata questa qualificazione è poi possibile compiere, come si è cercato di fare, la classificazione di tale reddito fra le categorie previste dal decreto n. 597.

L'art. 9 della legge n. 576 partendo dall'ipotesi prevista dall'articolo 230-bis non si limita quindi a portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria l'esistenza di un determinato rapporto di collaborazione, ma ha effetti autonomi avendo appunto lo scopo non solo di determinare la *misura* del reddito, ma anche di *qualificare* fiscalmente tale ricchezza.

Non si può tuttavia a tal punto non rilevare che la quota di partecipazione, dato l'espresso rinvio contenuto nell'art. 9 all'articolo 230-bis, deve essere fissata in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato, elementi questi che potranno essere noti alla fine di un determinato anno e non all'inizio quando invece l'atto di fissazione delle quote deve essere redatto. Quindi qualora a fine anno le quote prestabilite non dovessero corrispondere alla misura dell'effettivo svolgimento dell'attività prestata, saremmo in presenza di un

atto che contiene la determinazione di una percentuale non rispondente alla reale partecipazione del collaboratore familiare nell'impresa.

Ma l'art. 230-*bis* garantisce la partecipazione agli utili in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato: quindi anche in presenza di un atto, redatto preventivamente, in cui la quota determinata non corrisponda poi alla effettiva misura di partecipazione, non dovrebbe essere pregiudicato il diritto del collaboratore a una maggiore percentuale di utili.

A ciò si aggiunga che, ai fini fiscali, la dichiarazione dei redditi presentata in un determinato periodo di imposta è relativa ai redditi conseguiti nel periodo di imposta precedente.

Quindi si è in presenza di un atto di fissazione delle quote da porre in essere all'inizio dell'anno e che può non essere rispondente a quello che sarà il lavoro prestato nell'impresa familiare; tale atto inoltre, come si vedrà in seguito, deve essere allegato alla dichiarazione dei redditi dal titolare dell'impresa familiare, dichiarazione che tuttavia concerne i redditi del periodo d'imposta precedente.

Come si è già detto, l'art. 9 della legge n. 576 stabilisce una particolare disciplina per i redditi delle imprese familiari di cui all'articolo 230-*bis*. Pertanto l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata devono riflettere una reale situazione fra le parti e cioè non solo deve esistere il rapporto di collaborazione nella famiglia o nella impresa familiare, ma la quota fissata deve corrispondere alla effettiva quantità e qualità del lavoro prestato. Ne consegue che l'ufficio, venuto a conoscenza della non rispondenza a tali elementi della quota di partecipazione fissata nell'atto, possa non solo disattenderlo per falso ideologico in quanto non conforme alla fattispecie normativa, ma anche, una volta accertata l'esistenza dell'impresa familiare, impugnare la misura della quota risultante dall'atto.

Tale affermazione trova, a dire il vero, un notevole ostacolo nel fatto che, secondo l'art. 9, l'atto di fissazione delle quote deve essere fatto, come si è detto precedentemente, dal titolare dell'impresa all'inizio del periodo di imposta quando in realtà non è possibile predeterminare quale potrà essere realmente la quantità e qualità del lavoro che potrà essere prestato nel corso dell'anno medesimo. E vari motivi possono in realtà far sì che la quantità del lavoro prestato non corrisponda a quella presunta all'inizio del periodo di imposta.

A tal punto non si nascondono invero le difficoltà che l'interpretazione della norma comporta. Né è di alcun aiuto la normativa con-

tenuta negli artt. 5 e 29 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597 nei quali si fa riferimento alle conseguenze della redazione di un atto scritto. L'art. 5 stabilisce che, per quanto attiene ai redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, le quote di partecipazione agli utili si presumono uguali se da un atto pubblico o da una scrittura privata autenticata non risultano determinate diversamente. In tale ipotesi quindi la redazione dell'atto produce l'effetto di attribuire ai soci quote di partecipazione in misura diversa da quella uguale; di conseguenza in presenza dell'atto l'ufficio non può disattendere la quota di partecipazione in esso indicata.

L'art. 29 stabilisce invece che in caso di conduzione associata il possessore del terreno o l'affittuario deve allegare alla dichiarazione annuale un atto sottoscritto da tutti gli associati dal quale risultino la quota di reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto. Mancando la sottoscrizione anche di un solo associato o l'indicazione della ripartizione del reddito si presume che questo sia ripartito in parti uguali. In tale ipotesi tuttavia il legislatore stabilisce espressamente che « è fatto in ogni caso salvo l'accertamento dell'effettiva ripartizione da parte dell'ufficio ».

Sembrerebbe cioè che l'ufficio potesse accertare se la ripartizione sia in realtà avvenuta o sia avvenuta nella misura prevista dall'atto.

L'ufficio può quindi sindacare la corrispondenza dell'« effettiva ripartizione » alla reale situazione esistente. Sembra dunque che un semplice atto redatto senza alcuna formalità, ma semplicemente sottoscritto dalle parti accordi all'ufficio poteri più ampi di quelli che ha in presenza di un atto pubblico o di una scrittura privata autenticata.

Diverse tuttavia sono le ipotesi previste sia nell'art. 5 sia nell'art. 29 del decreto n. 597 da quella in esame.

Invero nel primo caso ci si trova in presenza di situazioni che nascono da contratto e non *ex lege*, come invece è nell'impresa familiare. E pertanto, mentre nella prima ipotesi le parti che con un accordo hanno dato origine a una specifica figura contrattuale possono, con una diversa manifestazione di volontà, regolamentare il contenuto del contratto, nell'ipotesi invece dell'impresa familiare, che nasce *ex lege*, le parti non possono nell'atto di attribuzione delle quote modificare quella che è la situazione legale sottostante. E per questi motivi l'atto di fissazione delle quote deve essere posto in essere solo verificandosi l'esistenza del presupposto (cioè l'impresa familiare) e la misura della partecipazione agli utili in esso indicata

deve essere proporzionata alla quantità e qualità del lavoro prestato. Di conseguenza l'atto, il cui contenuto non corrisponde non solo all'esistenza dell'impresa familiare, ma anche alla effettiva misura di partecipazione agli utili, può essere disatteso dall'ufficio.

Se questa sembra essere quindi l'efficacia dell'atto e se questi sembrano essere i poteri dell'ufficio non ci si nascondono tuttavia le perplessità che tale soluzione comporta.

E ciò per due ordini di considerazioni.

Innanzitutto non si riesce ad immaginare in quale maniera sia il titolare dell'impresa familiare sia eventualmente l'ufficio possano determinare la quantità e la qualità del lavoro, svolto non solo nell'impresa familiare, ma anche nella famiglia (non si dimentichi infatti che i vari collaboratori hanno uguali diritti).

A ciò si aggiunga inoltre il fatto che la quota di partecipazione dovendo essere predeterminata all'inizio dell'anno finanziario potrà non corrispondere alla quantità e qualità del lavoro svolto durante l'anno. Pertanto, ammesso che l'ufficio possa disattendere la quota in quanto non risponde all'effettiva attività svolta, si può tuttavia obiettare che la misura doveva essere determinata all'inizio dell'anno finanziario quando non si poteva con esattezza prevedere quale sarebbe stata l'effettiva partecipazione.

In tal caso non si riesce ad ipotizzare in che modo l'ufficio possa disattendere quanto fissato dalle parti nell'atto.

E in realtà particolare la natura di quest'atto che non solo fissa la misura del reddito imputabile a ciascun collaboratore, ripartendolo fra di loro, ma attribuisce inoltre a tale reddito la natura di reddito d'impresa. La redazione dell'atto sembra far nascere una presunzione (assoluta?) di qualificazione del reddito; tale atto tuttavia deve essere posto in essere con particolari formalità, deve essere cioè un atto pubblico o una scrittura privata autenticata. E da ciò dovrebbe conseguire che un atto contenente la fissazione delle quote, ma non redatto con quelle formalità non potrebbe attribuire natura di reddito d'impresa alle quote attribuite ai collaboratori.

Quindi ciò che qualifica il reddito dei collaboratori non è un semplice atto, bensì un atto redatto con particolari formalità (15).

(15) L'atto di determinazione delle quote, redatto su carta bollata sia che venga posto in essere mediante atto pubblico sia per scrittura privata autenticata, deve essere sottoposto alla registrazione in termine fisso. A tal proposito il Ministero delle finanze, con telegramma della direzione generale tasse e imposte indirette sugli affari del 24 dicembre 1975, n. 301655, ha stabilito che tali atti debbono assolvere al momento della registrazione l'imposta fissa di lire

L'istituto dell'impresa familiare può comportare vantaggi fiscali sia ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche sia ai fini dell'imposta locale sui redditi. L'art. 9 infatti, recependo sul piano fiscale la rilevanza giuridica che nella riforma del diritto di famiglia è stata attribuita al lavoro prestato nella famiglia, considera una parte del reddito dell'impresa familiare come reddito proprio del collaboratore venendo così a concedere rilevanti agevolazioni.

Per quanto attiene all'imposta locale sui redditi, escludendo che l'art. 9 abbia equiparato i redditi derivanti dall'impresa familiare a quelli derivanti dalle partecipazioni in società come tali esclusi dall'imposta, trova applicazione la deduzione prevista nell'art. 7 del decreto n. 599 per i redditi d'impresa, deduzione che tuttavia, secondo la norma, si applica a condizione che il soggetto presti la sua attività nell'impresa e tale prestazione costituisca la sua occupazione prevalente (16). Un'interpretazione rigorosa della disposizione potrebbe portare alla conseguenza della non applicabilità della deduzione stessa ai familiari che prestino la propria opera nella famiglia. Ma, come si è visto in precedenza, l'art. 230-bis ha inteso riconoscere ai collaboratori nella famiglia gli stessi diritti di coloro che hanno collaborato nell'impresa familiare con la conseguenza che la deduzione ILOR deve essere accordata ad entrambi.

Per quanto riguarda poi gli adempimenti fiscali da porre in essere nell'ipotesi dell'impresa familiare occorre distinguere gli obblighi che incombono al titolare dell'impresa da quelli dei collaboratori familiari.

Infatti il primo oltre a compilare il quadro relativo ai redditi d'impresa deve allegare alla dichiarazione, anche in copia fotosta-

2.000 ai sensi del primo comma dell'articolo 26 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 634. Successivamente sull'ammontare di detti utili, da denunciarsi ai sensi dell'articolo 18 dello stesso decreto entro venti giorni dalla determinazione dell'importo degli utili stessi, si deve applicare l'imposta proporzionale dello 0,50 % ai sensi dell'art. 3 della tar. all. A, prima parte, del decreto. E ciò a pena delle sanzioni stabilite dall'art. 67 dello stesso decreto e cioè la pena pecuniaria da una a tre volte l'imposta. Con risoluzione del 30 aprile 1976, n. 250289 lo stesso Ministero ha inoltre precisato che l'imposta dello 0,50 % deve applicarsi sulla base imponibile comprendente oltre alle quote dei collaboratori familiari anche quella dell'imprenditore. Per un esame critico dell'interpretazione ministeriale vedasi CERNIGLIARO DINI, *op. cit.*, p. 600.

(16) *Contra* CERNIGLIARO DINI, *op. cit.*, p. 600, secondo il quale la dichiarazione di cui all'art. 9 della legge n. 576 non dà diritto alla deduzione ILOR per ogni singolo partecipante. « Tale dichiarazione, infatti, non attribuisce la qualifica di imprenditore che resta il solo titolare — qualifica che consentirebbe una pluralità di deduzioni *ex* primo comma art. 7 — né evidenzia l'esistenza di una società di fatto, ammettendo (*ex* quarto comma stesso articolo) la deduzione per ogni socio prestatore di opera ».

tica, non solo l'atto di determinazione delle quote debitamente registrato, ma anche un prospetto contenente le generalità di ciascun collaboratore, l'ammontare del reddito d'impresa e del reddito netto totale ILOR nonché le quote di tali redditi spettanti a ciascuno dei collaboratori.

Se l'esercizio dell'impresa familiare ha dato origine a un risultato fiscalmente positivo (e non anche in caso di perdite poiché i familiari collaboratori, tanto agli effetti civili quanto a quelli fiscali, partecipano agli utili ma non alle perdite dell'impresa) le quote del reddito d'impresa imputate ai familiari collaboratori, concorrono a formare il reddito di ciascuno di essi e devono essere indicate in apposito quadro (17).

L'esistenza del prospetto, che dapprima può sembrare inutile, serve indubbiamente a informare l'ufficio di quello che è stato l'ammontare del reddito prodotto nel precedente periodo di imposta, ammontare che non risulta dall'atto pubblico o dalla scrittura privata dovendo questi essere redatti *prima* dell'inizio del periodo d'imposta.

La quota risultante dal prospetto deve quindi corrispondere alla percentuale fissata nell'atto, che è invece allegato alla dichiarazione relativa all'anno precedente.

Resta infine da precisare che l'impresa familiare di cui all'articolo 230-bis è evidentemente non solo l'impresa commerciale, ma anche l'impresa agricola: non esiste infatti alcun motivo per limitare l'esistenza dell'impresa nella sola ipotesi in cui l'oggetto dell'attività dell'impresa sia commerciale.

La possibilità stessa prevista dall'ultimo comma dell'art. 230-bis di estendere la normativa prevista nell'articolo alle comunioni tacite familiari regolate da usi che contrastino con le disposizioni dello stesso articolo fa ritenere che l'impresa familiare possa avere per oggetto anche una attività agricola (18). E il collaboratore familiare è

(17) E cioè, per quanto attiene la dichiarazione dei redditi del 1975, nel quadro 740/H.

(18) Le istruzioni ministeriali che accompagnano la compilazione dei modelli per la dichiarazione relativa ai redditi del 1975, fanno riferimento ai redditi derivanti dall'impresa familiare nei quadri 740/F e 740/G, cioè i quadri relativi ai redditi d'impresa ai sensi dell'art. 51 del decreto n. 597. Da ciò si potrebbe ritenere che l'impresa familiare esista solo nell'ipotesi di esercizio di attività commerciale e non anche agricola. Indubbiamente nella redazione dei vari modelli sembra che non si sia tenuto conto del caso in cui il titolare dell'impresa familiare eserciti un'attività agricola: ciò non toglie tuttavia che, dato il rinvio dell'art. 9 della legge n. 576 ai redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis — imprese che, come si è precisato, possono avere per oggetto un'attività sia agricola sia commerciale — anche fiscalmente si debba par-

tenuto ad analoghi adempimenti sia che l'impresa in cui presta la propria opera di collaborazione abbia per oggetto un'attività agricola o commerciale.

3. L'art. 9 della legge n. 576 non disciplina invece l'ipotesi in cui l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata non vengano posti in essere. Quindi mentre in presenza di tale atto, come si è visto precedentemente, i redditi delle imprese familiari sono imputati a ciascun collaboratore in proporzione della quota di partecipazione agli utili dell'impresa, in mancanza di esso non può essere effettuata.

Ma nell'ipotesi di cui all'art. 230-*bis* si è pur sempre in presenza di un'attività produttiva di reddito d'impresa imputabile al titolare dell'impresa familiare. Da ciò consegue la tassazione di tutto il reddito in campo al medesimo (19) non potendosi, in mancanza dell'atto, qualificare il reddito come reddito d'impresa in capo ai singoli collaboratori (20).

Come si è visto in precedenza, la funzione della norma civilistica consiste nel garantire al collaboratore familiare, prestatore di fatto di una attività, un diritto al compenso.

Pertanto se questa è la *ratio* della disposizione, non si può non osservare un contrasto con quell'interpretazione della norma fiscale che, pur partendo dalla situazione disciplinata dall'art. 230-*bis*, neghi qualunque autonoma rilevanza al compenso del prestatore, prevedendo invece una tassazione dell'intero reddito imputabile all'esercizio dell'attività familiare, comprensivo anche della quota parte re-

lare di redditi derivanti da attività agricole e commerciali. Nel primo caso, come avviene nelle ipotesi di conduzione associata del fondo in cui il possessore del terreno o l'affittuario devono indicare nella dichiarazione solo la quota (quadro 740/A) di reddito agrario e allegare alla medesima un atto, sottoscritto da tutti gli associati, dal quale risultino la quota del reddito agrario spettante a ciascuno e la decorrenza del contratto, il titolare dell'impresa agricola deve indicare nel quadro relativo al reddito dei terreni (quadro A) il reddito netto totale e la propria quota di reddito (nonché allegare anche in copia fotostatica l'atto di determinazione delle quote debitamente registrato nonché lo stesso prospetto richiesto nelle istruzioni per la compilazione dei modelli 740/F e 740/G).

(19) In tal senso anche CERNIGLIARO DINI, *op. cit.*, p. 599.

(20) Si conferma così che l'art. 9 della legge n. 576 introduce una normativa particolare da applicarsi ad imprese familiari nelle quali sia stato predefinito l'atto di ripartizione delle quote e non contiene un principio generale per l'imposizione dei redditi dell'impresa familiare. Non si condivide infatti l'opinione di OPPO (*op. cit.*, p. 125) secondo il quale «l'art. 9 della l. 2 dicembre 1975, n. 576 ... applica all'impresa familiare — quanto all'imposta sul reddito — il trattamento fiscale dell'art. 5 d. 1973 n. 597 e dunque il trattamento proprio delle società personali».

lativa alla partecipazione del collaboratore, in capo al titolare dell'impresa.

Né esiste alcuna disposizione in base alla quale il titolare dell'impresa familiare possa detrarre quanto corrisponde ai collaboratori familiari. Ed invero il familiare che presta in modo continuativo la sua attività di lavoro nella famiglia o nell'impresa ha nei confronti del titolare dell'impresa familiare un diritto di credito. Il rapporto debitorio-creditorio che lega i due soggetti trova quindi fondamento nella previsione legislativa e non in un accordo fra le parti, cosicché il diritto al compenso in proporzione alla quantità e alla qualità del lavoro prestato non nasce dall'autonomia contrattuale bensì dalla legge.

In occasione di un determinato presupposto (attività svolta in modo continuativo) e non in conseguenza di un contratto posto in essere con il titolare dell'impresa familiare nascono per il collaboratore familiare effetti giuridici particolari.

Per questi motivi l'attività di collaborazione del familiare non può essere assimilata a quella disciplinata dal legislatore fiscale come attività di lavoro dipendente o autonomo; le prestazioni di tali attività hanno, infatti, fondamento nell'accordo delle parti e non nella legge.

Né, come si è visto precedentemente, l'ipotesi di prestazione di attività del collaboratore familiare può identificarsi con quella prevista e disciplinata dal codice come associazione in partecipazione. Ed invero la disciplina dell'associazione in partecipazione si riferisce a una figura prevista contrattualmente; non può quindi essere estesa a quel particolare istituto regolato *ex lege* quale è l'impresa familiare.

Quindi se non viene posto in essere l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata il titolare dell'impresa familiare viene colpito da imposta per tutto il reddito derivante dall'attività imprenditoriale.

La stessa situazione, tuttavia, si verifica nell'ipotesi prevista dall'art. 59 del decreto n. 597. In base a tale disposizione dal reddito d'impresa non sono ammesse deduzioni per l'opera svolta, sia essa di lavoro autonomo o dipendente, da quei familiari elencati nel comma 3 dell'art. 15 dello stesso decreto.

Anche in tal caso il titolare del reddito d'impresa non può detrarre, per espresso dettato normativo, i compensi corrisposti a quei determinati collaboratori.

La complessa normativa che assicura un trattamento fiscale equo dei redditi imputabili al titolare dell'impresa familiare e ai suoi collaboratori solo in presenza di un atto formale, non elimina i dubbi che si è cercato di esporre in materia problematica relativi al regime fiscale dei redditi dell'impresa familiare in mancanza di tale formalità.

Le perplessità che sorgono di fronte a una disposizione fiscale che ha privilegiato l'aspetto formale del rapporto di collaborazione trascurando la regolamentazione delle situazioni di fatto che rilevano in campo tributario dall'applicazione dell'art. 230-*bis*, riguardano in modo particolare la posizione del collaboratore che, secondo la soluzione giustificata dall'attuale normativa, non viene colpito dall'imposta sul reddito delle persone fisiche relativamente ad un reddito che invece concorre a formare la base imponibile nei confronti di altri, e cioè del titolare dell'impresa familiare.

E non si nasconde che in questo caso si potrebbero avallare situazioni caratterizzate da un'applicazione delle norme tributarie in contrasto con il dettato costituzionale. Né si potrebbe superare questa obiezione sostenendo che si realizzerebbe il principio di eguaglianza colpendo in ogni modo il reddito dell'impresa. Tale soluzione, in un sistema di imposta personale e progressiva l'applicazione della quale è giustificata dal possesso di reddito cioè di una situazione di fatto che permette di ricondurre una particolare ricchezza a un soggetto, non è né accettabile né giustificabile.

PIERA FILIPPI

Università di Bologna

L'IMPRESA FAMILIARE NELLA RIFORMA TRIBUTARIA (*)

A norma dell'art. 89 della L. 19 maggio 1975, n. 151, sulla riforma del diritto di famiglia (art. 230-*bis* c.c.) il coniuge, i parenti entro il terzo e gli affini entro il secondo grado, i quali prestino in modo continuativo la loro attività di lavoro nella famiglia o nell'« impresa familiare », hanno diritto, « salvo che sia configurabile un diverso rapporto », al mantenimento « secondo la condizione patrimoniale della famiglia », e partecipano « agli utili dell'impresa familiare ed ai beni acquistati con essi nonché agli incrementi dell'azienda, anche in ordine all'avviamento, in proporzione alla quantità e qualità del lavoro prestato ». Inoltre, le decisioni concernenti l'impiego degli utili e degli incrementi, nonché quelle inerenti alla gestione straordinaria, agli indirizzi produttivi e alla cessazione dell'impresa sono adottate, a maggioranza, « dai familiari che partecipano all'impresa stessa ».

La riserva della configurabilità di un diverso rapporto, e la stessa generica definizione dell'istituto, i cui confini si presentano assai sfumati, ne denunciano il carattere « residuale » (1): esso mira, infatti, a riportare su un terreno di remunerabilità, tutte quelle ipotesi di collaborazione domestica che, non trovando il proprio regolamento in particolari istituti, appaiono insuscettibili di tradursi in rapporti di tipo sinallagmatico.

Per quanto concerne il regime dei rapporti coniugali va, infatti, osservato che gli specifici istituti, i quali vi presiedono, non coprono la totalità delle ipotesi, rilevanti dal punto di vista della « collaborazione nell'interesse della famiglia » e del reciproco contributo ai bisogni familiari « in relazione alle proprie sostanze e alla propria capacità di lavoro professionale o casalingo », posti dall'art. 24 (articolo 143 c.c.) tra i doveri conseguenti al matrimonio.

(*) *Comunicazione al Convegno sul tema: Riforma tributaria e diritto commerciale (Univ. di Macerata, 12-13 novembre 1976).*

(1) In argomento, vedasi FINOCCHIARO, *Riforma del diritto di famiglia*, vol. I, Milano, 1975, p. 609 ss.; PANUCCIO, *L'impresa familiare*, Milano, 1976.

In regime di separazione, innanzitutto, il coniuge dell'imprenditore, ancorché collaborante all'esercizio dell'impresa, non troverebbe alcuna specifica tutela. Ma anche nell'ambito della comunione, legale o convenzionale, la partecipazione del coniuge agli utili ed agli incrementi è assicurata soltanto nell'ipotesi di « cogestione » dell'azienda: pertanto, al coniuge che presti la propria collaborazione sotto forma di lavoro domestico, o che pur collabori nell'impresa, ma non a livello tale da dar luogo all'ipotesi della comune gestione, nessun diritto sarebbe riconosciuto in costanza del rapporto, essendogli solo riconosciuta, allo scioglimento di esso, la comunione *de residuo*.

Inoltre, gli istituti rubricati sotto il titolo del regime patrimoniale della famiglia riguardano esclusivamente i rapporti tra coniugi, e non offrono, quindi, alcun criterio di regolamentazione dei rapporti caratterizzati da parentela o affinità (2).

Negli esposti rilievi è insito, quindi, il criterio di delimitazione nell'ambito di operatività dell'istituto in questione: esso copre, a nostro avviso, tutto quel complesso di prestazioni lavorative le quali, per il non avere la propria fonte in un preciso rapporto sinallagmatico, si ricollegano ai generici doveri di collaborazione derivanti dal matrimonio, o, più in generale, ai doveri di solidarietà che sono alla base del gruppo domestico. In altri termini, è nostro convincimento che i diritti, riconosciuti dall'art. 230-bis, trovino il proprio presupposto nell'adempimento di « doveri morali e sociali », venendo quindi a coincidere con situazioni precedentemente inquadrabili nella categoria delle obbligazioni naturali (art. 2034 c.c.). Esulano, pertanto, dalla previsione della norma in esame tutte le ipotesi, in cui tali prestazioni, per lo svolgersi sulla base di uno specifico rapporto, obbligatorio, trovino nel sinallagma, genetico o funzionale (3), la propria causa: tale è, ad esempio, il caso del coniuge che partecipi alla gestione dell'azienda comune, o del familiare in genere che prenda parte all'esercizio dell'impresa in qualità di socio, ovvero presti la propria collaborazione nell'ambito di un rapporto di lavoro subordinato (4).

(2) CORSI, *Azienda coniugale, comunione legale e società*, in *Giur. comm.*, 1975, I, 615 ss., spec., 617; OPPO, *Responsabilità patrimoniale e nuovo diritto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 1976, 105 ss., spec. 128.

(3) Per tale distinzione, v.: TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1968, 16^a ed., p. 715.

(4) OPPO, *Responsabilità cit.*, *loc. cit.*

La rilevata esigenza di porre in essere una normativa di carattere residuale, e quindi « a larghe maglie », si manifesta nella definizione, assai lata, del concetto stesso di « impresa familiare ». Sta-tuisce, infatti, il 3° comma dello stesso articolo essere tale l'impresa « cui collaborano il coniuge, i parenti entro il terzo grado, gli affini entro il secondo ». Tale definizione va, tuttavia, chiarita, nel senso che la collaborazione dei familiari, ben lungi dal costituire un requisito necessario di tale impresa, esprime, piuttosto, una delimitazione del suo elemento soggettivo: in altri termini, la norma mira ad escludere il carattere familiare dell'impresa cui collaborino soggetti diversi da quelli indicati; non, invece, di quella che l'imprenditore eserciti senza l'altrui collaborazione. E va ulteriormente precisato, a questo riguardo, che i collaboratori dell'imprenditore, la cui presenza risulta qualificante ai fini qui considerati, sono per le già esposte considerazioni, quelli, e quelli soltanto, che non risultino ascrivibili all'omonima categoria di cui all'art. 2094 c.c.: ciò è quanto dire che l'utilizzazione, da parte dell'imprenditore, della collaborazione di soggetti diversi dai propri familiari in veste di lavoratori subordinati, non è d'ostacolo alla qualificazione familiare dell'impresa, come lo sarebbe, invece, la presenza di estranei quali « soci di lavoro » (5).

Gli esposti rilievi consentono, dunque, di enunciare alcuni principi di notevole portata ai fini di un più preciso inquadramento dell'istituto. Devesi ritenere che l'impresa individuale abbia *sempre* carattere di impresa familiare: onde il disposto dell'art. 230-bis si renderà operante per il sol fatto che l'imprenditore abbia dei familiari, e che questi prestino la propria attività nel nucleo domestico, ovvero nell'impresa. È, invece, da escludere il carattere familiare dell'impresa, allorquando essa abbia struttura societaria. Tale conclusione risulta, per la verità, di tutta evidenza nella ipotesi in cui si tratti di società di capitali, e quindi personificata, non potendosi configurare rapporti parentali rispetto ad un *corpus*. Ma identica soluzione deve trarsi, altresì, per le società a base personale, ancorché esse risultino costituite fra soggetti legati da vincoli familiari rilevanti *sub specie* dell'art. 230-bis: premesso, infatti, che il regime dell'impresa domestica non opererebbe, in tal caso, nei rapporti tra soci, regolati dal comune diritto societario, esso non si renderebbe applicabile neppure rispetto ai coniugi, ai parenti ed agli affini dei singoli soci, ancorché collaboranti nel nucleo domestico o nell'im-

(5) FINOCCHIARO, *Riforma* cit., pp. 615-616.

presa: infatti, tali vincoli, individuanti riguardo a ciascun socio, non sono, tra i soci stessi, « comunicabili ». Sembra, quindi, di dover accedere alla conclusione che non soltanto l'impresa individuale costituisce necessariamente una impresa domestica — salva, beninteso, l'inapplicabilità dell'art. 230-bis per mancanza di presupposto soggettivo, nel caso in cui l'imprenditore non annoveri parenti che prestino la loro collaborazione nella famiglia o nella impresa — ma, che essa ne esaurisce, altresì, la nozione, non potendosi dare imprese domestiche non individuali (6).

Sempre relativamente alla individuazione del presupposto soggettivo, riteniamo, poi, opportuno sottolineare che tanto per i familiari occupati nell'impresa, come per quelli dediti al lavoro domestico, non è richiesto il requisito della coabitazione: privilegiando, in modo esclusivo, il vincolo familiare (7), l'art. 230-bis riconosce partecipe all'impresa domestica anche il parente o affine che, pur prestando in modo continuativo la propria opera nella famiglia dell'imprenditore, conservi, tuttavia, un proprio domicilio. Di regola, la coabitazione sussiste, *de facto*, quale conseguenza delle particolari modalità di prestazione del lavoro casalingo; ma ciò non esclude che, in determinate ipotesi, la fattispecie possa realizzarsi indipendentemente da essa: si pensi ad una provvidenziale zia nubile che, pur avendo un proprio separato domicilio, si rechi ogni giorno presso il nipote, per coadiuvare nelle faccende domestiche e nella custodia dei bimbi (8).

Giova, piuttosto, sottolineare come entrambi i requisiti di che trattasi, ed ossia il vincolo familiare dall'un lato, e il rapporto di cooperazione dall'altro, rivestano, ai fini della identificazione dei soggetti partecipanti all'impresa familiare, carattere non genetico, ma funzionale, nel senso che tale partecipazione non soltanto si costituisce in virtù di essi (profilo genetico), ma cessa con il venire meno dell'uno, o dell'altro (profilo funzionale).

Relativamente al rapporto di collaborazione, va quindi, osservato che, pur sussistendo il vincolo di coniugio, di parentela o di af-

(6) In tal senso: CARRARO, *Il nuovo diritto di famiglia*, in *Riv. dir. civ.*, 1975, I, 101 ss.; DETTI, *Impresa e azienda nella comunione legale*, in *Riv. not.*, 1975, I, 775 ss.; COSTI, *Impresa familiare, azienda coniugale e « rapporti con i terzi » nel nuovo diritto di famiglia*, in *Giur. comm.*, 1976, 5 ss.; G. FERRI, *Impresa coniugale e impresa familiare*, in *Riv. dir. comm.*, 1976, 1 ss., spec. 7; BASSI, *Note sulla « impresa familiare »*, in *Rass. econ.*, 1976, 227 ss.

(7) FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, p. 613.

(8) Per qualche spunto, cfr.: FILIPPI, *La vecchia zia partecipa agli utili?*, in *Giur. comm.*, 1976, I, 173 ss.

finità, la partecipazione all'impresa verrà meno non soltanto nella ipotesi in cui il familiare cessi di prestare la propria opera lavorativa nell'impresa stessa o nella famiglia, ma anche nel caso che intervenga una modificazione del titolo di tale prestazione: così, ad esempio, in conseguenza della assunzione, da parte dell'imprenditore, del familiare collaborante, con conseguente instaurarsi di un rapporto di lavoro subordinato. Per converso, la partecipazione all'impresa non viene meno allorché si dia una semplice permutazione tra i due elementi del rapporto, nel senso che il familiare, già collaborante nell'impresa, trasferisca la propria attività nella famiglia, o viceversa. Tale evento potrà tuttavia influire, modificando la quantità e qualità del lavoro, sul *quantum* della partecipazione.

La partecipazione viene parimenti a cessare con l'estinguersi del legame familiare: e ciò, beninteso, quand'anche la collaborazione dovesse continuare pur dopo l'evento risolutivo. Infatti, lo scioglimento di tale rapporto determina il venir meno di quel principio di solidarietà morale, che è, come abbiamo visto, alla base dell'istituto in considerazione; onde l'eventuale ulteriore svolgimento della attività lavorativa non potrà che ricollegarsi ad un diverso, specifico rapporto — di lavoro subordinato, di società, *et similia* — ovvero dare luogo ad un'ipotesi di arricchimento *sine causa*, ben riconducibile al regime degli artt. 2042 e 2043 c.c.

Quanto alla fattispecie, relativamente alle quali l'ipotesi testé formulata è suscettibile di verificarsi, debbonsi distinguere i tre diversi tipi di vincolo familiare, presi in considerazione dalla norma in esame. Infatti, la possibilità di una sopravveniente cessazione del rapporto, mentre deve escludersi in radice riguardo alla parentela, e ciò per il consistere di essa in un vincolo di sangue (art. 74 c.c.), è invece configurabile, in conseguenza della L. 1° dicembre 1970, n. 898, che ha introdotto nel nostro ordinamento il regime divorzistico, riguardo al vincolo coniugale ed all'affinità. Ora, non v'ha dubbio, a nostro parere, che la pronunzia della sentenza di divorzio produca, con lo scioglimento degli effetti civili del vincolo coniugale, il venir meno dell'istituto in esame non soltanto riguardo al coniuge dell'imprenditore, ma anche nei confronti degli altri. L'affinità, invero, per il consistere nel vincolo « tra un coniuge e i parenti dell'altro coniuge », trova nel matrimonio la propria radice. Né a diversa conclusione potrebbe addurre il 3° comma dell'art. 78, secondo cui l'affinità « non cessa per la morte, anche senza prole, del coniuge... »; infatti, tale disposizione, riferendosi specificatamente alla morte, induce a rav-

visare la cessazione dell'affinità per le altre ipotesi di scioglimento, diverse dalla morte; e, d'altro canto, siffatte ipotesi, anche a voler prescindere da una pur inevitabile interpretazione « evolutiva » dell'art. 78 in riferimento al sopravvenuto regime divorzistico, erano ben suscettibili di configurarsi anche sotto il vigore del regime di indissolubilità del matrimonio: basti por mente ai casi della dispensa *super rato*, o dei privilegi « petrino » e « paolino », consentiti dal diritto canonico.

Diverso discorso vale, invece, per l'ipotesi di annullamento del matrimonio. L'effetto dichiarativo della pronunzia comporterà, di regola, con la produzione di effetti *ex tunc*, la inapplicabilità, sin dall'origine, del regime in esame: onde al coniuge o all'affine, che abbia collaborato nell'impresa domestica o nella famiglia, non sarà dato fondare alcuna pretesa sull'art. 230-bis c.c., ma soltanto esperire la azione di arricchimento. Tuttavia, nel caso in cui ricorrano le condizioni del matrimonio putativo (art. 19, modificante l'art. 128 c.c.), il regime dell'impresa familiare troverà piena applicazione sino alla data della sentenza dichiarantene la nullità, così producendosi una situazione identica a quella conseguente allo scioglimento del matrimonio.

Resta, ora, da dire dei diritti specificatamente riconosciuti ai partecipi all'impresa familiare. Va considerato, al riguardo, che il coesistere del diritto al mantenimento e della partecipazione ingenera, a prima vista, qualche perplessità. Premesso, infatti, che il mantenimento, per il prescindere dallo stato di bisogno dell'avente diritto, e per l'essere invece, quanto al suo contenuto, piuttosto riferito alle condizioni economiche dell'obbligato, si concreta nella somministrazione di tutto quanto è necessario ai bisogni della vita (9): esso parrebbe quindi assorbire la partecipazione agli utili. D'altro canto, la difficoltà non sembra superabile con il postularsi l'alternatività fra i due diritti, in quanto la formulazione letterale della legge è chiara ed univoca nell'indicarli come concorrenti: del resto, è sintomatica, in tal senso, la mancanza di qualsivoglia indicazione circa il soggetto cui competerebbe la scelta fra i due trattamenti.

Né sembra, infine, ipotizzabile che mentre il diritto al mantenimento compete al familiare il quale presti la propria opera nella famiglia, la partecipazione sia, invece, riconosciuta a coloro che col-

(9) In argomento: TEDESCHI, *Gli alimenti*, in *Trattato Vassalli*, vol. III, t. 2°, Torino, 1958, rist. 2ª ed., p. 417 ss.; PROVERA, *Alimenti*, in *Commentario Scialoja* (artt. 433-448), Bologna-Roma, 1972, pp. 13-14.

laborino nell'impresa (10): osta infatti, a tale interpretazione, la considerazione che le due categorie di collaboratori sono espressamente diversificate, dall'ultima parte del 1° comma, ai fini del diritto di voto, riconosciuto, per l'appunto, ai soli « familiari che partecipano all'impresa », e non, invece, a coloro che prestino la propria attività nella comunità domestica (11); mentre, riguardo al mantenimento ed alla partecipazione, esse risultano unitariamente considerate come portatrici di entrambi i diritti.

A nostro avviso, il superamento della supposta incongruenza, che porterebbe a considerare pleonastica la partecipazione agli utili dell'impresa, è da ravvisarsi nel rilievo che, mentre il diritto di partecipazione è rapportato, dal punto di vista quantitativo, all'utile dell'impresa, il diritto di mantenimento va, invece, commisurato alla « condizione patrimoniale della famiglia ». Ora, la condizione patrimoniale della famiglia comprende, sì, l'impresa, ma non si esaurisce in essa, concorrendo a determinarla anche tutti gli altri elementi patrimoniali che possono far capo, oltretutto all'imprenditore, a tutti gli altri soggetti considerati nella norma in esame. Ciò risulta, del resto, in tutto conforme al diverso titolo cui i due diritti si ricollegano: il primo, infatti, trova la propria fonte nei vincoli di solidarietà familiare, e prescinde, quindi, da ogni profilo sinallagmatico; il secondo, per converso, costituisce la remunerazione del lavoro prestato, trovando, quindi, nella qualità e quantità di esso, il proprio parametro di commisurazione; ed è, a quest'ultimo riguardo, particolarmente sintomatica la corrispondenza della formula dell'articolo 230-bis in considerazione ai principi di cui agli artt. 36 e 37 Cost., che riconoscono al lavoratore il diritto « ad una retribuzione proporzionata alla quantità e qualità del suo lavoro », parificando inoltre, a tal fine, il lavoro dell'uomo a quello della donna (12).

In conformità alla riferita interpretazione, riteniamo dunque che, a fronte dell'ipotesi in cui, per l'esaurirsi nell'impresa l'intera consistenza patrimoniale del nucleo domestico, la partecipazione del familiare al reddito di questo, ragguagliata alla quantità e qualità del lavoro prestato, si trovi a coincidere con il diritto al mantenimento, possono darsi due opposte differenti situazioni: quella carat-

(10) Nel senso criticato si cfr.: TAMBURRINO, *Lineamenti del nuovo diritto di famiglia italiano*, Torino, 1976, pp. 231-232.

(11) *Contra*, peraltro: OPPO, *Responsabilità patrimoniale cit., loc. cit.*, spec. 124.

(12) FINOCCHIARO, *Riforma cit.*, p. 614; BELLANTONI e PONTORIERI, *La riforma del diritto di famiglia*, Napoli, 1976, pp. 185-186.

terizzata da una eccedenza della situazione patrimoniale della famiglia rispetto all'impresa, e dalla conseguente idoneità del mantenimento ad assorbire la partecipazione; e quella, per converso, in cui la redditività dell'impresa sia sufficientemente elevata, per comportare, a favore del partecipante, una quota di importo degli utili di tale entità, da non essere interamente ricompresa nel mantenimento. Il diritto al mantenimento costituisce, secondo tale impostazione, un *minimo* garantito in ogni caso al familiare collaborante nell'impresa o nella famiglia.

È, pertanto, da ritenere che, allorquando il familiare abbia beneficiato del mantenimento, il diritto di partecipazione gli compete eventualmente per la sola differenza: onde, nel caso in cui la quota di partecipazione al reddito di impresa non giunga a « coprire » il costo del mantenimento, quest'ultimo trattamento assumerà carattere esaustivo, escludendo il diritto di partecipazione agli utili.

A particolari difficoltà dà luogo, poi, l'inquadramento teorico dell'istituto, che, pur presentando alcuni connotati comuni ad alcune tradizionali figure di rapporti a carattere associativo, non pare, tuttavia, coincidere puntualmente con alcune di esse.

Devesi, innanzitutto, escludere l'inquadramento dell'impresa familiare entro lo schema della società personale: ed invero, mentre la società comporta l'assunzione in comune del rischio dell'impresa, e quindi la ripartizione tra i soci così degli utili, come delle perdite, i partecipi all'impresa familiare non rispondono minimamente delle passività, onde neppure possono rimanere coinvolti, così come i soci (art. 147, R.D. 16 marzo 1942, n. 267) dalla eventuale dichiarazione di fallimento (13). Ed è, parimenti, da respingere la suggestione di chi volesse assimilare l'istituto in esame alla associazione in partecipazione (artt. 2549 e segg. c.c.) in quanto, anche a voler prescindere dal rilievo che l'associato partecipa, salvo patto contrario, e pur nei limiti del suo apporto, alle perdite, tale accostamento troverebbe smentita vuoi nel più ampio grado di partecipazione del coadiutore familiare, cui spetta di concorrere al riparto non solo degli utili, ma altresì degli incrementi e degli acquisti, vuoi nel diritto di questi al mantenimento (14). Per lo stesso ordine di consi-

(13) COSTI, *Impresa familiare* cit., loc. cit., spec. 12; OPPO, *Responsabilità* cit., loc. cit., spec. 126-127; SALANTRO, *Impresa familiare e fallimento*, in *Dir. fall.*, 1976, I, 209 ss.

Contra: FINOCCHIARO, *Impresa familiare e fallimento*, in *Giust. civ.*, 1976, V, 111 ss.

(14) In conformità, pur sottolineando l'analogia delle due posizioni: OPPO, *Responsabilità* cit., loc. ult. cit., spec. nota 43 *ivi*.

derazioni, è da negare l'identificabilità della partecipazione in esame con quella di cui all'art. 2102 c.c., concernente la partecipazione agli utili del prestatore di lavoro (15).

In realtà, il corretto inquadramento dell'istituto in esame deve muovere da una fondamentale premessa, nella quale risiede, per l'appunto, l'individuazione della *differentia specifica*, che lo caratterizza: quella della sua rilevanza esclusivamente *interna* al gruppo familiare. Tale conclusione, suggerita anche dal rilievo che una supposta rilevanza esterna di tale normativa creerebbe insormontabili difficoltà nella gestione dell'impresa (16), induce quindi a costruire il diritto del familiare come una semplice pretesa creditoria nei confronti dell'imprenditore, ricollegantesi ad un rapporto di carattere personale: onde il partecipante non acquista automaticamente la proprietà, opponibile *erga omnes* (17), degli utili, degli incrementi e dei beni con questi acquistati, a mano a mano che essi vengono ad esistenza, ma diviene, in dipendenza di tali vicende patrimoniali, titolare di una pretesa creditoria di cui il parente imprenditore è soggetto passivo (18). Ciò trova conferma, a nostro avviso, nel 4° comma dell'articolo in esame, ove è previsto che il diritto del partecipante possa essere, al termine del rapporto, liquidato in danaro. Né, d'altro canto, riteniamo, pur non nascondendosi la delicatezza della questione, che alla ricostruzione da noi proposta possa fare ostacolo la previsione di limiti alla trasferibilità del diritto (esso, infatti, può venire ceduto soltanto a soggetti aventi i requisiti di legge e con il consenso di tutti i partecipi): il diritto, della cui trasferibilità si occupa il 4° comma dell'articolo in esame, ha come oggetto, a nostro parere, non già gli utili e gli incrementi, né il relativo credito isolatamente considerato (sempre liberamente cedibile al termine del rapporto, dappoiché dovuto in danaro), ma la situazione soggettiva di « partecipante », considerata nella sua globalità.

Ciò consente, traendo una ulteriore conseguenza, non priva di pratiche implicazioni anche in materia tributaria, di negare alla impresa familiare il carattere di ente collettivo, o soggetto non perso-

(15) Cfr., sul punto: RIVA SANSEVERINO, *Dell'impresa*, in *Commentario Scialoja* (artt. 2060-2134), Bologna-Roma, 1961, 3ª ed., p. 237 ss.

(16) COSTI, *Impresa familiare cit.*, *loc. cit.*, spec. 5-6.

(17) Sul carattere « assoluto » dei diritti reali, vedasi: GIORGIANNI, *Diritti reali (diritto civile)*, in *Novissimo Digesto Italiano*, vol. V, Torino, 1968, p. 748 ss., spec. 750.

(18) COSTI, *Impresa familiare cit.*, *loc. cit.*, spec. 8; COSTI, *Note cit.*, *loc. cit.*, spec. 238.

nificato: tale qualificazione si rivela, infatti, proprio ed esclusivamente nei rapporti esterni, caratterizzandosi come un complesso di diritti e doveri, attribuiti al singolo in quanto membro del gruppo organizzato (19).

Il non agevole inquadramento dell'impresa familiare, e la controversa individuazione della relativa fattispecie, rendono, a vari effetti, quanto mai problematica la materia del trattamento tributario dell'istituto (20).

Tali difficoltà sono state solo in parte superate, per quanto concerne l'imposizione diretta, dell'art. 9 della L. 2 dicembre 1975, n. 576, portante disposizioni in materia di imposte sui redditi e sulle successioni; il quale, modificando con l'aggiunta di un ultimo comma l'art. 5, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 597, sull'istituzione e disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, ha statuito che i redditi delle imprese familiari siano « imputati a ciascun collaboratore familiare, proporzionatamente alla sua quota di partecipazione agli utili dell'impresa », quando la quota stessa « viene fissata prima dell'anno finanziario con atto pubblico o con scrittura privata autenticata ». La riferita disposizione si rivela peraltro, nonostante la limitatezza della sua sfera di operatività, assai importante e sintomatica sul piano interpretativo, offrendo un non trascurabile elemento di carattere testuale alla qualificazione dell'istituto come impresa individuale, secondo la ricostruzione da noi offertane.

Va osservato, innanzitutto, che il citato art. 9, con l'attrarre l'impresa familiare nell'area dell'imposizione del reddito delle persone fisiche, esclude, con ciò stesso, che essa possa venire assimilata alle « associazioni non riconosciute » ed alle altre « organizzazioni senza personalità giuridica », soggette, a sensi dell'art. 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 599, all'alternativa imposta sul reddito delle persone giuridiche. Viene, per tal via, negata *ex positivo jure* la natura di « soggetto collettivo » dell'impresa familiare: e questo, pur quando si voglia tener conto del carattere meramente predicativo che la più ap-

(19) Sulla rilevanza « esterna » delle norme relative alla soggettività, cfr.: MAGNI, *Soggetto e persona nel diritto: contributo metodologico*, in *Studi in on. di V. Del Giudice*, voi. II, Milano, 1953, p. 23 ss.

(20) In argomento, vedansi: FILOSA, *Riforma del diritto di famiglia: riflessi tributari su impresa e azienda*, Padova, 1975; MAZZILLI, *Aspetti patrimoniali e tributari della « nuova » famiglia italiana*, in *Boll. trib.*, 1976, 429 ss.; CERNIGLIARO DINI, *La tassazione dell'impresa familiare: dubbi e proposte*, *ibidem*, 596 ss.; *Aspetti fiscali della riforma del diritto di famiglia*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 1334 ss.; FILIPPI, *L'impresa familiare nell'imposizione diretta*, in questa *Rivista*, 1976, pp. 601 e ss.

profondità dottrina annette a tale qualificazione (21), rappresenta un dato normativo di indubbia significatività, in quanto rivelatore dell'assenza, in tale istituto, di quell'autonomia organizzatoria che costituisce, per così dire, il supporto della considerazione unitaria del fenomeno produttivo del reddito (22).

D'altro canto, la presenza di una norma apposita, intesa a regolare l'imputazione sul reddito ai soggetti partecipanti ai fini della tassazione personale, indica, risolvendo nel senso da noi indicato un altro punto controverso, che l'impresa familiare non riveste, neppure in sede tributaria, la natura di società a base personale: se così fosse, infatti, il trattamento tributario di tale impresa avrebbe trovato compiuta disciplina nell'originale formulazione dell'art. 5 del citato d.P.R. n. 598, che statuisce essere i redditi « delle società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice », e delle società di fatto ad esse equiparate, ancorché unitariamente dichiarati ed accertati a norma degli artt. 6 e 40, comma 2°, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, « imputati a ciascun socio, indipendentemente dall'effettiva percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili » (23).

Infine, la circostanza che l'ultimo comma dell'art. 5, modificato come sopra, preveda l'imputazione *pro quota* del reddito nel solo caso in cui si sia proceduto, nelle forme stabilite, alla previa fissazione delle quote, con conseguente attribuzione dell'intero reddito, in mancanza di tali adempimenti, all'imprenditore individuale, conferma, in modo a nostro avviso insuperabile, la natura individualistica dell'impresa.

L'imputazione — eventuale — del reddito *pro quota* assolve quindi, nel caso qui considerato, ad una funzione completamente diversa da quella che è alla base dell'analoga — ma necessaria — imputazione del reddito prodotto in forma associativa. In questa seconda ipotesi, infatti, la suddivisione del reddito d'impresa fra i soci si presenta come un riflesso della struttura collettiva della fattispecie, assunta come oggettivamente rilevante a tutti gli effetti tributari: onde tale imputazione si trova a fare sistema dall'un lato con la già rilevata unitarietà della dichiarazione e dell'accertamento, dall'altro con la soggettivazione del gruppo agli effetti dell'imposizione reale,

(21) Cfr.: ANTONINI, *La soggettività tributaria*, Napoli, s.d., p. 71 ss.

(22) D'AMATI, *La progettazione giuridica del reddito*, I, Padova, 1973, p. 166 ss.

(23) In argomento: ANTONINI, *L'imposta sul reddito delle persone fisiche: profili giuridici*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 217 ss., spec. 228 ss.

prevista dall'art. 2, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 559 ai fini dell'imposta locale sui redditi (24).

La suddivisione del reddito dell'impresa familiare, consentita dalla norma in esame, riveste, per converso, un carattere di specialità: essa, quindi, non opera che limitatamente al particolare effetto, in funzione del quale è istituita, e non assume alcun valore autonomamente qualificativo della fattispecie, che resta quindi, anche ai fini fiscali, interamente modellata secondo lo schema civilistico (25).

Utilizzando una recente, autorevole teorizzazione del concetto giuridico del reddito mobiliare come riconducibile alla categoria del diritto di credito (26), l'elemento che differenzia l'impresa sociale dall'istituto, oggetto della nostra indagine, può essere quindi individuato in ciò, che, mentre nella prima titolare del « credito » è il gruppo collettivamente considerato, nel secondo, invece, debbono distinguersi due diversi ordini, o livelli di rapporti: l'uno « esterno », facente capo al titolare dell'impresa, cui la fattispecie tributaria è interamente ed esclusivamente riferita; l'altro, « interno », riferito al gruppo familiare, che esprime, per l'appunto, il diritto di partecipazione dei collaboratori domestici.

In principio, quindi, e fuori dell'ambito di operatività della disposizione dianzi ricordata, questo secondo fascio di rapporti non assume, agli effetti dell'imposizione del reddito, alcuna rilevanza: infatti, l'art. 59 del d.P.R. n. 597, mentre dall'una parte esclude, in modo assoluto, la deducibilità, quale costo, dei compensi erogati dall'imprenditore ai familiari « a carico », indicati dal precedente art. 15, consente, dall'altro, la deduzione dei compensi per lavoro dipendente corrisposti ad altri parenti ed affini, solo se ed in quanto essi, per il risultare « dalle registrazioni eseguite ai fini contributivi previdenziali ed assistenziali », riflettano un rapporto di lavoro subordinato, come tale escludente la partecipazione all'impresa.

Concludendo sul punto, riteniamo che il ricordato art. 9 della L. n. 576 del 1975 abbia introdotto una norma di favore, non coesistente alla struttura della fattispecie, e non esprimente, quindi, un principio insito nel sistema.

(24) Cfr.: GRANELLI, *Contributo allo studio dell'imposta locale sui redditi*, in *Dir. e prat. trib.*, 1972, I, 873 ss.

(25) Ricorre quindi, nel caso in esame, un'ipotesi di integrale utilizzazione, da parte della norma finanziaria, della fattispecie contenuta in un diverso ramo dell'ordinamento: sul punto, si cfr. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, p. 117 ss., spec. pp. 123-124.

(26) D'AMATI, *La progettazione cit.*, p. 93 ss.

Qualche breve cenno riteniamo di dover fare, per completezza di indagine, alla natura ed agli effetti dell'atto, con cui, fissandosi le quote di partecipazione dei collaboratori familiari, viene, per così dire, attivato il meccanismo della distinta imputazione del reddito.

Sembra ovvio, innanzitutto, che a tale atto debba attribuirsi carattere bilaterale, in quanto alla fissazione della quota spettante non può addivenirsi che in virtù di un accordo fra l'imprenditore ed il familiare interessato. Esso, inoltre, per l'essere specificatamente finalizzato all'applicazione del tributo personale, non pare suscettibile — salvo, beninteso, il suo valore « indiziario » — di produrre effetti fuori del campo fiscale: onde saremmo inclini ad escluderne il carattere vincolante nel rapporto fra l'imprenditore ed il familiare. Ci sembra, conseguentemente, inaccettabile e del tutto arbitraria la pretesa, avanzata in sede ministeriale (27), di attrarre l'atto in questione nella categoria di cui all'art. 26, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, con conseguente applicazione dell'imposta di registro, anziché in misura fissa, sull'ammontare dell'intero reddito ripartito (28).

Gli esposti rilievi portano a trarre importanti conclusioni agli ulteriori effetti del trattamento tributario dell'impresa familiare.

Innanzitutto, per quanto concerne l'imposta locale sui redditi, è da ritenere che il carattere individuale di tale impresa renda, per questa parte, inapplicabile il 4° comma dell'art. 7 del citato d.P.R. n. 599, modificato con l'art. 11 della L. 2 dicembre 1975, n. 576, che prevede, limitatamente alle società personali, il calcolo della deduzione del 50 % del reddito, entro i limiti minimo e massimo di 6 e 12 milioni, con riferimento alla quota di reddito spettante a ciascuno dei soci « che presti la propria opera nell'impresa e purché tale prestazione costituisca la sua occupazione prevalente ». Al riguardo, tuttavia, potrebbe sussistere qualche dubbio circa l'applicabilità analogica del riferito criterio di deduzione (29), trattandosi di una norma intesa a realizzare, ancorché assai impropriamente, la discriminazione qualitativa dei redditi misti (30). Ma va osservato che, anche accedendosi a quest'ultima soluzione, la regola non si estenderebbe

(27) Vedasi, sul punto, il *Telegr.* 24 dicembre 1975, n. 301655, in *Boll. trib.*, 1976, p. 303.

(28) Per più ampia critica del riferito indirizzo ministeriale, cfr.: DONNAMARIA, *Due problemi di grande attualità: tassazione delle sentenze di divorzio e tassazione degli atti riguardanti la fissazione preventiva delle quote di utili annuali dell'impresa familiare*, in *Boll. trib.*, 1976, 358 ss., spec. 360-361.

(29) Sul ricorso dell'analogia in materia tributaria, si veda, anche per gli ulteriori rinvii bibliografici: AMATUCCI, *L'interpretazione cit.*, p. 47 ss.

(30) Cfr. GRANELLI, *Contributo cit.*, *loc. cit.*

automaticamente a tutti i collaboratori familiari, trovando, invece, applicazione soltanto riguardo a quelli, tra essi, la cui attività collaborativa abbia carattere, oltretutto di continuità come richiesto dalla norma civile, di prevalenza.

Per lo stesso ordine di considerazioni, debesi negare che l'impresa familiare possa venire assoggettata, per gli immobili ad essa relativi, all'imposta periodica sull'incremento di valore degli immobili, di cui all'art. 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, modificato con il D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 688 e con la L. 22 dicembre 1975, n. 694 (31).

A particolari soluzioni adducono, poi, le vicende che possono determinarsi all'interno del gruppo.

Un primo ordine di conseguenze si manifesta nell'ipotesi di successione dell'imprenditore.

I rilievi svolti più innanzi circa la natura creditoria del diritto dei collaboratori familiari agli utili dell'impresa, agli incrementi ed ai beni acquistati con essa, porta a ritenere che anche tali elementi entrino a comporre l'asse, configurandosi, a fronte di essi, una passività ereditaria corrispondente ai maturati diritti di partecipazione: il che ci sembra trovare conferma proprio nel 4° comma dell'art. 230 *bis* c.c., ove è statuito che il diritto di partecipazione « può essere liquidato in denaro »; né la soluzione può essere, a nostro avviso, diversa nel caso in cui la successione si apra a favore di un partecipe, in quanto il venir meno, per confusione, del relativo diritto di credito, non ne impedisce la deducibilità agli effetti tributari.

Non riteniamo, inoltre, che la passività di che trattasi possa rientrare fra i debiti « inerenti all'esercizio » dell'impresa, soggetti al particolare regime probatorio di cui all'art. 14 del citato D.P.R.: essa, in quanto obbligazione *ex lege*, dovrebbe ammettersi al passivo indipendentemente da qualsiasi formalità documentale.

Analogamente, nel caso di cessione dell'azienda, il diritto di partecipazione dei collaboratori familiari agli utili ed all'avviamento dovrà essere considerato, quale passività, in sede di determinazione del valore venale, a sensi dell'art. 48, 3° comma del citato D.P.R. n. 634: e ciò tanto nel senso in cui la cessione abbia luogo a favore di un terzo, come nell'ipotesi che cessionario sia lo stesso partecipe.

Circa il diritto di partecipazione, è poi da ritenere che la sua liquidazione, come pure l'estinzione di esso per confusione nel caso di trasferimento dell'azienda al partecipe, dia luogo alla percezione

(31) *Amplius*, sul punto: GRANELLI, *L'INVIM dopo la « legge Visentini »*, in *Dir. e prat. trib.*, 1976, I, 3 ss.

di un reddito di pari importo, soggetto a tassazione separata *ex* art. 12, D.P.R. n. 597 del 1973.

A delicati problemi può poi dare luogo l'ipotesi di cessione al partecipe dell'intera azienda, ovvero di singoli beni ad essi relativi, sotto il profilo della possibilità di ravvisarvi l'emergere di plusvalenze, tassabili a norma dell'art. 54, del D.P.R. ultimamente citato. A nostro parere, il realizzo della plusvalenza, dell'avviamento, dovrebbe configurarsi limitatamente alla parte di essa, che eccede il diritto di partecipazione del cessionario, non potendosi, nei limiti di quest'ultimo, configurare un « realizzo ».

Per converso, i trasferimenti immobiliari di beni oggetto del diritto di partecipazione saranno interamente soggetti, anche se effettuati a favore del partecipante, alla imposta sul plusvalore degli immobili: infatti, poiché l'effetto traslativo opera, rispetto a tale tributo, quale semplice *occasio impositionis* (32), e non come manifestazione di realizzo, esso, in quanto concernente l'intero cespite, non può che determinare l'applicazione del tributo sul pieno valore del bene trasferito.

Un'ultima notazione merita, infine, l'ipotesi in cui l'impresa familiare venga trasformata in società: la qualificazione da noi offerta porta ad opinare che l'atto di trasformazione, o la enunciazione di esso, comporti la normale applicazione dell'imposta di conferimento, e ciò proprio per il carattere non societario della preesistente struttura.

ANTONIO EMANUELE GRANELLI

*Inc. di Scienza delle Fin. e Dir. Fin.
nell'Università di Urbino*

(32) Per la motivazione di tale assunto, ci permettiamo rinviare a GRANELLI, *Profilo giuridico dell'INVIM*, in *Dir. e prat. trib.*, 1975, I, 249 ss.

APPUNTI E RASSEGNE

RICAVI NEGLI APPALTI DI COSTRUZIONE E IMPOSTA SUL REDDITO

L'accertamento finale del reddito da appalti, solitamente di durata pluriennale, sotto l'aspetto civilistico non potrebbe operarsi che al termine di essi, allorché tutte le spese, gli oneri ed i rischi connessi all'esecuzione siano venuti ad esaurirsi, ferma la facoltà del soggetto di procedere sotto suo rischio ad accertamenti parziali, in presenza di particolari situazioni (1).

Di diverso avviso è andato peraltro il legislatore che, con l'art. 63 dell'attuale imposta sul reddito ha posto l'obbligo di determinare uno speciale reddito annuale commisurato sugli stati di avanzamento dei lavori e spese correlative (2). Dalla assunzione di questo principio e dalle regole di applicazione ad esso correlate, sono derivate alcune incerte disposizioni di adattamento nei vari momenti e situazioni dell'appalto:

a) *Gestione posteriore all'ultimo stato di avanzamento. (Rimanenze)*. L'art. 63 del D.P.R. 597 considera la gestione annuale come divisa in due tronconi: quello a fronte dell'attività censita dagli stati di avanzamento e quello per il rateo di attività posteriore, fino alla chiusura dell'esercizio, da considerare a « rimanenze ».

La distinzione è artificiosa e priva di effetti pratici dato che è stato riconosciuto (e non poteva essere altrimenti) che a queste speciali « rimanenze » vanno inclusi i carichi di spese generali ed interessi che, appunto per la loro qualità di rimanenze, il penultimo comma dell'art. 62 avrebbe invece esclusi (3).

b) *Maggiorazioni di prezzo (Riserve) art. 63 comma 2°*. Al ricavo portato dall'importo lordo dell'ultimo stato di avanzamento va aggiunto almeno il 50 % dell'importo richiesto, ai sensi di legge o di contratto, per maggiorazione del prezzo d'appalto (4).

Con risoluzione della Dir. Gen. II, DD. 23 ottobre 1975 n. 9/50032

(1) Cfr. BLASI, *Metodologia contraddittoria ecc.*, in *Le imposte dirette erariali*, 1967, 389; *Il reddito derivante dai contratti di appalto ed altri*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, sc. fin., giugno 1964 e settembre 1968, nonché *Stima delle rimanenze e redditi di appalto*, in *Riv. int. sc. econ. e comm.*, novembre 1963.

(2) L'art. 116 del T.U. 1958 autorizzava un accertamento annuale su quote proporzionali senza specificare le modalità della determinazione che la nuova legge invece chiarisce.

(3) Ris. 8 luglio 1975 n. 2/668 Dir. Gen. II.DD., penultimo comma (in *Le Imposte dirette erariali*, 1975, III, 424).

(4) Il testo di legge dice che delle maggiorazioni di prezzo si deve tener conto finché non siano state definitivamente stabilite, in misura non inferiore al 50 %.

(in *Le Imposte dirette* cr. 1975, III, 353) si è chiarito che l'inclusione a reddito non si estende alle cosiddette «riserve» in quanto «domande formulate dall'appaltatore indipendentemente dalle disposizioni di legge e dalle clausole contrattuali in materia» perché «si deve tener conto solo di quelle maggiorazioni di prezzo previste e consentite dalla legge e dalle clausole contrattuali in quanto le relative richieste oltre al fondamento giuridico si presume abbiano anche fondamento concreto in fatti e circostanze all'uopo contemplati dalla legge e dalla volontà contrattuale» e non «semplici pretese dell'appaltatore non sorrette dal summenzionato fondamento giuridico».

Sarebbe stata più aderente allo spirito della disposizione la specificazione che la assoggettabilità è prevista per le partite nascenti da diritto riconosciuto (da disposizioni di legge o contratto) restando incerta solo la determinazione del *quantum*: perché è appunto la incertezza della realizzazione che giustifica, nel sistema assunto, la inclusione a reddito del solo 50 %.

c) *Maggiorazione del prezzo d'appalto (art. 63 comma 2°). Atti aggiuntivi. Verbali di nuovi prezzi.* La disposizione di cui a precedente lett. b) non riguarda evidentemente gli atti di sottomissione, i verbali di nuovi prezzi, i contratti aggiuntivi. Essi sono atti contrattuali che, anteriormente alla loro entrata nel sistema regolatore dell'appalto, hanno natura di semplici istanze unilaterali non entranti, prima della loro accettazione e perfezionamento, nella sfera giuridica contrattuale, mentre quando siano perfezionati entrano a pieno titolo nella pratica contabilizzazione delle opere e nella calcolazione degli stati di avanzamento per il totale loro importo.

d) *Maggiorazione del prezzo di appalto (art. 63 comma 2°). Revisione dei prezzi.* La disposizione si rivolge invece chiaramente ai processi di revisione dei prezzi che trovano fondamento giuridico nell'articolo 1664 c.c. e nella speciale legislazione per le opere pubbliche, lasciando però ampio margine di incertezza sul *quantum* e una provvisorietà di essi in corso d'appalto. È appunto dal rilievo della *provvisorietà* degli elaborati revisionali in corso d'appalto, sia pel mutare delle norme di compilazione di essi, sia per il variare nel tempo dei rilievi sui prezzi (talché al risultato attivo di un periodo può seguarne altro negativo e solo al termine può determinarsi il saldo attivo risultante) che è sorta la disposizione della acquisizione a reddito di una quota di tali richieste non inferiore al 50 %.

La incertezza del *quantum* è superata dunque *ope legis* e le imprese debbono considerare a ricavo il corrispondente importo.

Ma naturalmente assunto tale criterio generale discriminatore per tutti gli appalti, ininfluente diviene il fatto dell'incasso delle relative partite (perché si opera in riguardo al dato di competenza e non di cassa) e non produrrà effetto un maggiore o minore incasso operato dalle imprese a titolo di acconto in qualche appalto, nei confronti del 50 % dell'ammontare dei rispettivi elaborati.

(5) Cfr. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, p. 339.

Ciò tanto più in relazione al riaffermato criterio fondamentale che la contabilità regolarmente tenuta, con valutazione nei limiti di legge, non può essere disattesa, date le disposizioni dell'art. 5 della legge 598 (5).

Le maggiori somme che fossero state incassate in confronto del 50 % del rischio debbono però risultare registrate non a ricavo ma a « passivo » come un anticipo incassato in conto dei realizzi futuri.

e) *Detrazione per rischi contrattuali* (art. 63, comma 3°). La legge ha poi dovuto ammettere una detrazione del 2 % del reddito annuale per rischio maturato e maturando sulle quote di ricavo accertate, per giungere al realizzo finale (3° comma art. 63).

Tale disposizione non investe oneri certi e determinati che abbiano radice in obblighi di contratto (per esempio il costo di rifacimento di opere non accettate o dovute rifare) oppure corrispettivi di concessioni o prestazioni di terzi non ancora liquidate o speciali oneri di manutenzione, ma solo partite *incerte e di rischio* il cui gravame non sia determinabile al momento della chiusura, come danni di forza maggiore possibili, rifacimento di opere non accettate, ogni spesa o previsione di spesa del periodo posteriore fino allo scadere dell'onere di manutenzione (tempo di collaudo e talvolta qualche anno dopo) e dell'onere di garanzia ex art. 1664 c.c.

Incerto è il trattamento contabile e tributario di tali partite di rischio.

Attesa la natura speciale tributaria della disposizione, che costituisce una novità rispetto alle disposizioni del codice, sembra possa ritenersi che la detrazione sia sottratta alla regola di iscrizione a c/ perdite e profitti e possa porsi in decurtazione diretta dei ricavi di ciascun appalto, senza obbligo di successivo rendiconto o compensazione o ripresa. La disposizione non esprime infatti riserva al riguardo ed autorizza tale difformità dal conto economico.

Equalmente corretta risulta a nostro avviso la iscrizione parallela della « detrazione per rischi » oltre che nella denuncia fiscale anche nel conto economico e in bilancio, operando allora come un fondo rischi vero e proprio, con accantonamenti annuali nei limiti previsti e con detrazione da tali accantonamenti degli oneri e delle spese che successivamente abbiano a verificarsi mano mano che i rischi stessi si concretizzano.

In tal caso tale fondo di accantonamento, nel periodo posteriore alle esecuzioni, viene a formare un fondo di garanzia molto movimentato e avente durata di più anni.

In effetti nel concetto di rischio contrattuale non dovrebbe escludersi l'onere della responsabilità decennale e tanto meno della manutenzione postuma, laddove contrattualmente prevista. Essenziale è che la « detrazione » o « l'accantonamento » sia operato per titoli ed importi accertati o almeno, se non potuti accertare, attendibili e contenuti nei limiti di una corretta previsione.

Problemi tutti che formeranno materia di contendere se non interverranno ulteriori autentiche precisazioni.

LIBERO BLASI

Professionista in Roma

R E C E N S I O N I

STEFANI G., *Economia della finanza pubblica*, Padova, Cedam, 1977, pp. 406, Lit. 9.500.

Questo testo presenta al lettore non in possesso di una cultura economica specializzata una esauriente visione dei principali aspetti della moderna finanza pubblica e dei principali fenomeni con i quali essa si confronta. Il lavoro quindi non vuole essere tanto un'esposizione critica del sistema tributario italiano, né un'illustrazione dei principi di base ai quali si dovrebbero ispirare i moderni sistemi tributari, ma intende piuttosto rivolgersi alla analisi metodologica, arricchita tuttavia di esemplificazioni dettate dall'esigenza di chiarire i fenomeni pratici di quello che è divenuto il cosiddetto settore pubblico dell'economia. Si tratta, cioè, di mettere in evidenza i principali aspetti della finanza pubblica sul piano economico quantitativo, senza tuttavia ignorare i legami e le interdipendenze che tale disciplina presenta in misura strettissima con gli aspetti giuridici, politici, sociali, e insomma con la vita dei cittadini e le scelte politiche stesse.

La trattazione è svolta organicamente e tocca tutti i principali problemi e argomenti con cui ha a che fare la finanza pubblica. L'analisi prende le mosse da una trattazione generale e introduttiva del fenomeno finanziario, del significato dell'economia pubblica e della finanza pubblica, degli obiettivi ad essa assegnati e dei suoi effetti sul circuito economico nazionale, sulla formazione del reddito nazionale e sulla sua redistribuzione, per arrivare a quella sintesi della finanza pubblica che è il « bilancio ».

Si passa quindi ad un'ampia disamina delle spese pubbliche, del loro andamento e della loro allocazione per categorie di servizi, e ad una loro classificazione in ragione degli effetti economici. Segue un capitolo dedicato alle imprese pubbliche nel quadro della finanza statale, prevalentemente rivolto all'esame della politica di tariffazione delle medesime. Si procede poi con la parte relativa alle pubbliche entrate, al sistema tributario, alla sua formazione ed evoluzione, oltre che ai principi ispiratori del medesimo, che introduce l'analisi disaggregata per gruppi di imposta: si considerano così le imposte sul reddito e sul patrimonio, le imposte sui trasferimenti e sui consumi, i criteri di ripartizione del carico tributario, e così via.

Infine l'analisi degli effetti economici delle imposte, opportunamente ripartita tra effetti microeconomici (incidenza, traslazione) ed effetti macroeconomici (sull'offerta di lavoro, sul risparmio, sugli investimenti e sullo sviluppo economico), unitamente all'analisi dell'economia del debito pubblico, costituiscono la necessaria premessa allo studio delle relazioni tra politica fiscale e di bilancio da una parte e stabilità e sviluppo del sistema economico dell'altra. Il volume si chiude con un capitolo dedicato alla finanza delle città e delle aree metropolitane e infine con una breve analisi della finanza della sicurezza sociale.

Il testo si segnala meritevolmente all'attenzione degli studiosi di finanza pubblica e degli studenti delle nostre università per la trattazione completa ed esauriente, che copre — come si accennava — pressoché l'intero arco degli interessi coltivati nell'ambito della nostra disciplina, per il giusto peso assegnato a ciascun argomento e per il livello cui si colloca la trattazione ed il taglio della medesima che, pur essendo di tipo prevalentemente teorico, non manca di calarsi nella realtà italiana con numerosi riferimenti ed agganci, per altro evitando lodevolmente di spezzare la trattazione in una parte teorico-metodologica ed in una parte descrittiva del sistema tributario positivo.

L'ampio spazio dedicato alle spese pubbliche e alle imprese pubbliche mentre, da un lato, testimonia che l'autore ha opportunamente recepito la crescente importanza delle medesime nelle moderne economie, dall'altro lato riflette i nuovi orientamenti della scienza delle finanze rivolti allo studio delle spese pubbliche e che trovano spesso tempi lunghi ad essere inseriti con l'ampiezza che meritano in un libro di testo anche per inevitabili difficoltà di consolidare indirizzi, orientamenti e spunti nuovi e dunque non sufficientemente stabilizzati. Analoghe considerazioni valgono anche per l'ampia trattazione dedicata agli effetti macroeconomici della finanza pubblica ed al ruolo da essa giocato nella politica di stabilizzazione e sviluppo.

Così, infine, il taglio che si è voluto dare all'analisi delle finanze locali, tutto rivolto ai problemi connessi ai crescenti costi dei servizi pubblici nelle aree urbane e metropolitane e ai relativi problemi di finanziamento, rappresenta un ulteriore notevole sforzo verso una nuova impostazione che consenta di legare strettamente gli aspetti della finanza locale alla realtà economica, urbanistica e sociale sottostante. (ITALO MAGNANI).

KNIES W., *Steuerzweck und Steuerbegriff*, Monaco, Beck, 1976, p. 183 (collana *Steuerrecht und Rechtsstaat*).

Questa monografia uscita recentemente nella bella collana diretta dai Proff. Vogel e Tipke (e un tempo anche dal Prof. Wacke ora defunto) tratta un tema di estrema rilevanza anche nel nostro contesto costituzionale. In sostanza il Knies indaga, premettendo una acuta panoramica della evoluzione storica del concetto di imposta, come le finalità extrafiscali del tributo abbiano influenzato la stessa nozione di imposta nella legislazione, nella dottrina e nella giurisprudenza. Egli mette del resto in chiara evidenza come l'evoluzione nella stessa concezione dell'economia politica e della politica economica influisca sulla nozione di prelievo fiscale, man mano che si passa, come egli dice, da uno stato di proprietari ad una comunità di lavoratori, man mano che lo Stato si preoccupa di realizzare, direttamente od indirettamente finalità sempre più vaste, specie rispetto a quelle un tempo considerate tipiche nello Stato liberale la cui ideologia ha influito sull'elaborazione del concetto stesso di imposta, considerata come un prelievo «neutrale» in quanto destinato a coprire delle spese pubbliche.

Una più approfondita indagine sul piano economico finanziario come su quello giuridico, hanno peraltro svelato come la scelta delle spese implichi già

una serie di scelte politiche economiche e sociali che si combinano poi con ulteriori giudizi nella scelta dei vari congegni per effettuare i prelievi coattivi (soggetti attivi e passivi, base imponibile, aliquote e quant'altro necessario per la configurazione del tributo). Ne consegue una stretta interdipendenza tra indirizzi di politica economica generale e concreti strumenti fiscali la cui finalità di « fare quattrini » per coprire le spese si combinano variamente con i fini che il Parlamento si propone per il conseguimento degli scopi politici economici e sociali che legislativo ed esecutivo si propongono.

Ciò non può non avere riflessi importanti anche sulla legislazione positiva, nonché sull'interpretazione delle disposizioni positive. La disputa in Germania è assai accesa sia in merito all'ammissibilità o meno di imposte non tributarie (v. d. *Ordnungsteuer*) e di imposte tributarie, sia in merito ai limiti in cui un'imposta può essere creata per scopo (o anche per scopi) extrafiscali.

E il contrasto si è trasferito dalla dottrina alla giurisprudenza che tende a considerare la nozione « fiscale » (per così dire) del tributo come assolutamente preminente, nella classica formulazione del § 1 della *Abgabeordnung* la quale influenzerebbe anche l'interpretazione di altre disposizioni positive in cui la nozione di « imposta » è richiamata e segnatamente rispetto all'art. 105 della Carta fondamentale. In sostanza si tende ad attribuire al § 1 AO una portata formalmente e sostanzialmente costituzionale che è assai dubbio che essa possieda.

Ma l'A. osserva (mi pare giustamente) che il § 1 AO non accoglie puramente e semplicemente la nozione di imposta valida in un dato momento storico, poiché l'elemento del procacciamento delle entrate (« zur Erzielung von Einkünften ») non esclude che questa provvista di mezzi finanziari, necessari per la vita dell'ente pubblico, possa avvenire nel quadro delle finalità che lo Stato si propone attraverso l'attività del Parlamento cui spetta effettuare le scelte delle finalità cui l'azione pubblica deve mirare.

Il Knies analizza in tutti i suoi aspetti l'art. 105 della Grundgesetz attribuendo alla stessa la portata di norme di ripartizione delle competenze legislative in materia finanziaria che, come tale presuppone il potere d'imposizione da parte dello Stato, escludendo che la menzione di imposta in esso accolta importi dei limiti sostanziali ai poteri dei *Länder* nella scelta e nella configurazione dei tributi.

Non mi sfugge che tale problema presenta degli aspetti squisitamente politici. Ma l'impostazione dell'A. appare estremamente importante perché parte dalla constatazione che lo strumento fiscale è diventato uno dei congegni di politica economica cui di frequente si ricorre, talché non è possibile non tenerne conto anche nel disegnare la nozione di imposta. Costituisce infatti espressione di una mera astrazione l'affermare, ad es., che l'imposta ha natura solo di economia finanziaria, in quanto mezzo destinato a coprire solo le spese, e non già di politica economica. Un'analisi di qualsiasi legge di imposta, con tutti gli elementi tecnici che la caratterizzano (ivi comprese le agevolazioni), rappresenta il frutto di una serie di scelte « politiche » che, nel nostro ordinamento positivo sono di competenza del legislatore; scelte che peraltro influiscono sulla struttura.

E il Knies sottopone ad attento esame numerose altre norme della G.G. germanica (v. il § 109) che confermano i vincoli che legano il congegno finan-

ziario con quello economico generale. Una qualsiasi politica di direzione o di pianificazione o di intervento nell'economia non può non avere rilevanti effetti anche sul modo di intendere i mezzi istituzionali, attraverso i quali lo Stato si procaccia i fondi per far fronte alle finalità, sempre più vaste, che lo Stato stesso si propone.

Il problema, a questo punto, è un altro e ce lo siamo posti anche in Italia sottolineando la funzione garantistica dell'art. 53 Cost. E la giurisprudenza della Corte costituzionale la conferma. In Germania sembra che la questione degli scopi extrafiscali dell'imposta si ponga in termini analoghi se è vero che la legittimità di questi scopi possano essere valutati alla luce delle altre norme e dei principi costituzionali.

Il libro del Knies offre peraltro un contributo notevole alla interpretazione delle disposizioni positive germaniche dimostrando come gli effetti extrafiscali non possano essere definiti con l'etichetta, comoda ma non risolutiva, di « scopi secondari » o riflessi (*Nebenzwecke*), bensì possono entrare nella fattispecie legislativa dell'imposta nella finanza moderna, specie di congiuntura. Direi che questo aspetto dell'unitarietà del fenomeno del prelievo fiscale rappresenta l'apporto più importante della ricerca dell'A. il quale si sofferma ampiamente non solo sull'evoluzione in generale del concetto di imposta, in dipendenza delle ideologie che informano lo Stato e ne determinano la prassi legislativa ed amministrativa, ma sullo specifico sviluppo dell'ordinamento della Germania federale, offrendoci esempi significativi.

Il concetto dello Stato liberale dell'imposta « neutrale » appare dunque superato nell'attuazione concreta degli stessi precetti costituzionali e della legislazione ordinaria che presuppongono un ruolo attivo dello Stato nell'economia dei singoli oltre che in quella pubblica.

Questo modo di considerare il fenomeno appare dunque più aderente alla realtà effettuale, quale si impone alla considerazione dello studioso il quale constata come le scelte del legislatore siano necessariamente determinate — nella ricerca dello strumento fiscale — da giudizi di valore sugli scopi primari dell'azione legislativa e in quella amministrativa. Appare perciò come una semplificazione inattuale quella di considerare la nozione di imposta come semplicemente incentrata sulla provvista dei mezzi per far fronte alla spesa pubblica. Tale provvista, si ripete (ed è ampiamente illustrato dal Knies) è determinata da una serie di giudizi sulle scelte che involgono necessariamente giudizi sugli scopi che lo Stato volta a volta persegue.

Il lavoro recensito offre, a questo proposito, un'ampia tematica che ha avuto anche nella dottrina italiana (pure con riferimento specifico all'ordinamento germanico) una vasta trattazione. Ed è da augurarci che la dottrina germanica la tenga in futuro presente (GIAN ANTONIO MICHELI).

FANTOZZI A., *Guida fiscale italiana - Imposte indirette*, Torino, UTET, 1976, due volumi, pp. VIII + 1157, Lit. 52.000.

Si tratta di una vera e propria guida « pratica » posta a disposizione del cittadino e del contribuente, anche sprovveduto per un rapido e preciso orientamento. Sono voci in parte firmate ed in parte opera di un comitato di reda-

zione che sotto la direzione del Prof. Augusto Fantozzi danno una panoramica completa del fenomeno dell'imposizione indiretta. In ciascuna voce sono fatti sobrii richiami legislativi per l'inquadramento dell'istituto e, per i temi più importanti, è aggiunta una sintetica ma essenziale bibliografia.

La formula appare riuscita e dovrebbe rispondere alle esigenze del grande pubblico, sempre più assetato di avere notizie « di prima mano » sulle leggi tributarie. E in questa guida l'informazione risulta ricca e precisa non solo per le imposte indirette (registro, bollo, IVA, concessioni amministrative) più conosciute ma anche rispetto alle imposte di fabbricazione e a quelle doganali.

La Guida peraltro non soddisfa solo alle accennate esigenze di più immediata comprensione del sistema tributario, ma nella articolazione delle singole voci consente la trattazione sintetica, anche se scientificamente precisa e corretta, di numerose questioni di interesse pratico e di particolare interesse per gli imprenditori e per i professionisti. In questo modo la Guida adempie ad una funzione più elevata che ne rende utile la consultazione non solo per consentire un rapido orientamento del profano, ma anche del professionista. (GIAN ANTONIO MICHELI)

SCIENZA DELLE FINANZE

BACON R.-ELTIS W. - *Base produttiva e crescita economica. Il caso inglese.*

Milano, Etas libri, 1976, pp. 192, Lit. 4.500.

Esplicitando il parametro di confronto necessitato già nel titolo dell'edizione inglese, *Britain's Economic Problems: Too Few Producers*, e partendo da un'impostazione di tipo fisiocratico, secondo cui il tasso di crescita dipende dalla quota di attività economiche «produttive» e dal tasso di sovrappiù realizzato dal settore «produttivo», Bacon e Eltis propongono, come chiave interpretativa dei problemi attuali dell'economia inglese, la seguente identità:

$$i_m + b_m = e_m - c_u - i_u$$

Essa mostra come la quota di produzione commercializzata che può essere reinvestita nel settore «produttivo» (i_m), più la quota esportata (b_m), sia uguale al tasso di sovrappiù di produzione commercializzata ottenuto dal settore commercializzato (e_m), meno le quote di produzione commercializzata che vanno al consumo (c_u) e all'investimento (i_u) del settore non commercializzato. Il settore commercializzato coincide all'incirca con l'area privata dell'economia più le imprese pubbliche che coprono i costi attraverso le vendite. Il significato dell'equazione e della teoria da cui deriva — che può valere, al solito *mutatis mutandis*, per interpretare anche il caso italiano — è che seppur molte attività del comparto non commercializzato sono indispensabili per lo sviluppo delle produzioni commercializzabili, l'aumento del settore «pubblico» deve avvenire tuttavia *compatibilmente* con il quadro complessivo dell'economia. L'impiego di risorse nelle attività non commercializzabili può essere incrementato senza danno per gli investimenti (privati) produttivi e i conti con l'estero, soltanto se e_m cresce in misura corrispondente. In caso contrario, se la spesa non commercializzata subisse un incremento e se la quota di reddito a disposizione dei lavoratori venisse decurtata dal prelievo fiscale, si produrrebbe un'accelerazione dell'inflazione da costi, oppure si sarebbe costretti ad accettare un alto tasso di disoccupazione, limitando l'offerta di moneta. Se invece fossero i profitti ad essere contenuti dall'aumentata pressione fiscale, si determinerebbe un effetto direttamente negativo sul volume degli investimenti.

BALDONE S. - *Produzione e distribuzione del reddito. Appunti di Economia Politica.*

Bologna, Il Mulino, 1976, pp. 227, Lit. 4.000.

Derivato dalle lezioni che l'A. tiene preso la Facoltà di Scienze Politiche dell'Università di Bologna, questo libro costituisce una novità (per altro

(*) 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.

attesa) tra i manuali italiani destinati al primo corso di Economia Politica. In forma analiticamente non complessa, e con una notevole lucidità espositiva, il testo offre infatti una trattazione che integra l'analisi keynesiana aggregata della determinazione del reddito nazionale con la rappresentazione disaggregata dell'economia mediante la tavola delle transazioni, con la teoria dei prezzi di produzione e, infine, con i modelli post-keynesiani di crescita e di distribuzione del reddito.

BARCA L.-MANGHETTI G. - *L'Italia delle banche.*

Roma, Editori Riuniti, «Argomenti», 1976, pp. 394, Lit. 2.800.

È questo un libro-intervento, che esprime le posizioni del PCI e ne delinea le linee d'azione per il settore creditizio-bancario, nel momento in cui questo, nel nostro paese, si trova al centro di un serrato dibattito. Alla collaborazione di G. MANGHETTI è verosimilmente dovuta in larga misura la seconda parte del volume: si tratta di una documentazione critica sull'ordinamento, il funzionamento, le cifre del sistema bancario italiano. Più propriamente saggistica è invece la prima parte del libro, che, a sua volta, si articola in un'analisi delle cause del deterioramento dei rapporti tra banche ed economia in Italia ed in una serie di proposte correttive.

BOORMAN J. T.-HAVRILESKY T. M. - *Money Supply, Money Demand, and Macroeconomic Models.*

Northbrook, Ill., AHM Publish. Co., 1975, 3rd ed., pp. XIII-513, s.i.p.

Con questo manuale, gli AA. si sono prefissi due obiettivi. Primo, quello di riunire in un unico libro argomenti normalmente sparsi tra i testi di macroeconomia e di economia bancaria, e nei «readings» di analisi monetaria. Secondo, quello di rendere conto delle controversie sulla moneta, riaccesi da alcuni anni sia in sede teorica, sia in sede di formulazione delle politiche. Da ciò deriva la struttura del volume, diviso in tre parti, che si articolano in alcuni capitoli espositivi dovuti agli AA. ed in una serie di letture, riprese dalla letteratura più recente. La prima parte è dedicata ai modelli di determinazione dell'espansione dell'offerta di moneta, con particolare riguardo agli effetti che su quest'ultima esercita la gestione di portafoglio delle banche commerciali. La seconda parte tratta della domanda di moneta secondo la teoria «keynesiana» e secondo quella quantitativa pre e post-Keynes: in un lungo saggio, uno degli AA. passa inoltre in rassegna la letteratura sull'evidenza empirica delle due diverse ipotesi teoriche. Nell'ultima parte del manuale, domanda e offerta sono integrate nel contesto dei modelli macroeconomici aggregati, partendo dallo schema IS-LM più semplice, per riformularlo poi per una funzione «quantitativistica» della domanda di moneta; successivamente vengono introdotte via via le complicazioni date dalla variabilità dei prezzi, dalla pluralità di tassi di interesse, dalla rigidità salariale, dal «wcalth effect», etc.

BUCHANAN J. M. - *The Limits of Liberty: Between Anarchy and Leviathan.*

Chicago, University of Chicago Press., 1975, pp. 210, £ 8.50.

In questo testo BUCHANAN ci fornisce un'analisi attenta e nuova di quel problema assai difficile di filosofia sociale, che consiste nella necessità da parte dello Stato di restringere il diritto ad agire di ciascuno, al fine di proteggere la libertà individuale. L'A. indaga la base concettuale dei diritti dell'individuo, attraverso un esame della società, dallo stato iniziale d'anarchia, all'attuale, costituzionale e regolato da leggi. L'intuizione rivoluzionaria di BUCHANAN consiste nell'aver considerato la legge come un bene capitale pubblico, dunque nell'averla sottoposta all'identico trattamento riservato agli altri beni capitali pubblici.

DE VECCHI N. - *Interdipendenze strutturali e contabilità nazionale. Le tavole delle transazioni riferite all'economia italiana.*

Milano, Etas Libri, «Testi Universitari. Studi di Economia», 1975, pp. 106, Lit. 3.500.

Derivato da parte del corso di Econometria che l'A. tiene presso la Facoltà di Economia dell'Università di Pavia, questo libro contiene una trattazione compatta e molto rigorosa dell'analisi delle interdipendenze industriali: sviluppata, in particolare e con riferimento all'economia italiana, in funzione dell'uso della tavola delle transazioni per l'analisi strutturale e molto attenta ai problemi teorici che così si pongono. Il libro si divide in tre parti. La prima fornisce la matematica dell'analisi delle interdipendenze. La seconda parte del volume è dedicata al ruolo della tavola nella contabilità nazionale. Nell'ultima parte, DE VECCHI esamina appunto gli usi della tavola delle transazioni per l'analisi di struttura del sistema economico, riferendosi ai dati italiani del 1959-69, per concludere con una valutazione di statica comparata (1959-65 e 1965-69) delle relazioni, attraverso i cambiamenti della struttura produttiva, tra distribuzione del reddito e modi di spesa, sempre nell'economia italiana.

FRISCH H. (Ed.) - *Inflation in Small Countries.*

Berlin-Heidelberg-New York, Springer-Verlag, «Lecture Notes in Economics and Mathematical Systems», 1976, pp. 356, DM 30,—.

Con un'introduzione sintesi del curatore, sono qui riprodotti quattordici contributi presentati ad una Conferenza internazionale tenutasi nel novembre 1974 a Vienna, su iniziativa del Ministero delle Finanze austriaco e dell'Institute for Advanced Studies. I saggi sono raggruppati in sette sezioni: *The Scandinavian Model* (W. H. BRANSON-J. MYHRMAN, W. VAN RIJCKEGHEM-G. MAYNARD); *Monetarist Inflation Models* (D. LAIDLER, E. M. CLAASSEN); *The Indexation Problem* (N. WALTER, M. PARKIN, H. GLEISER, A. WENIG); *Inflationary Expectations* (H. FRISH, W. STUETZEL); *Empirical Studies* (G. CARRIN-A. P. BARTEN, G. TINTNER, W. DRIEHUIS-P. DE WOLFF); *Inflation and Income Distribution* (E. STRESSLER).

LIPPI M. - *Marx. Il valore come costo sociale reale.*

Milano, Etas Libri, «Gli economisti/2», 1976, pp. 163, Lit. 3.000.

Nei primi tre capitoli LIPPI dà qui una ricostruzione della teoria marxiana del valore-lavoro finalizzata ad evidenziare come questa si articoli da un lato in una teoria naturale-sociale della produzione in generale, secondo cui il lavoro è una manifestazione immanente alla vita sociale ed è l'unica fonte del valore, dall'altro nell'indagine sulle «forme tramite cui tale legge si impone» anche nella società capitalistica. Aderendo (cap. IV) alle conclusioni neoricardiane, ovvero negando «la possibilità di attribuire un significato rigoroso all'idea che i prezzi siano un modo di manifestarsi dei valori» LIPPI evidenzia come, di conseguenza, venga a mancare la dimostrazione che la produzione capitalistica, pur realizzandosi in forme sociali, resti tuttavia subordinata alle leggi generali della produzione. Secondo LIPPI (cap. V) ciò non dovrebbe però imporre ai marxisti difese ad oltranza della teoria del valore-lavoro, in quanto la parziale caduta di questa non implicherebbe l'invalidazione delle proposizioni marxiane sul movimento del capitalismo né di quelle sul feticismo delle merci. Dalla constatazione che i prezzi delle merci non misurano il costo sociale reale dei prodotti uscirebbe invece rafforzata «l'idea centrale della indagine del socialismo scientifico», ovvero quella del «capitalismo come estremo opposto della produzione sociale... come diverso e opposto alla produzione secondo un piano».

MUSSA M. - *A Study in Macroeconomics.*

Amsterdam, North-Holland, 1976, pp. 316, s.i.p.

Presentazione di un modello macroeconomico statico e dinamico. Esso vuole mostrare come le interazioni tra i comportamenti dei soggetti economici, in condizioni di equilibrio macroeconomico, determinino la situazione dell'economia in ogni dato istante e il suo sviluppo nel tempo. Le funzioni di comportamento sono ricavate dalla assunzione che ogni operatore massimizzi una esplicita funzione-obiettivo intertemporale. Con questo tipo di funzioni comportamentali, l'A. sottolinea l'importanza dei vincoli imposti dagli stocks di attività e dalle aspettative. Attività e aspettative che, dunque, influenzano l'assetto di equilibrio del sistema economico e che, a loro volta, sono influenzate dalle politiche assunte dagli organi di governo. Al tema della politica economica è appunto dedicata l'ultima parte del libro. In questa, risulta particolarmente interessante per lo studioso di finanza pubblica il saggio, di politica di bilancio e di « monetarismo fiscale », sugli effetti di un aumento permanente della spesa pubblica finanziata con un incremento del prelievo tributario o con una espansione della base monetaria o con l'emissione di titoli (acquistati da operatori diversi dalla banca centrale). Mentre in una accezione molto ampia ciascuno di questi strumenti di copertura costituisce un « prelievo » a carico del settore privato, riguardo ai « *secondary burdens* » essi differiscono a motivo delle azioni intraprese dai soggetti economici privati nel tentativo di evitare quel « prelievo ».

RODANO G. - *La teoria dei prezzi da Marx a Sraffa.*

Napoli, Cooperativa Editrice Economia e Commercio, 1976, pp. 188, Lit. 2.500.

Derivata da un'ampia revisione di alcuni articoli già apparsi sui « Quaderni della Rivista Trimestrale », la monografia si divide in tre parti. Nella prima, dopo un breve riferimento agli antecedenti classici, viene esposta la teoria dei prezzi di produzione, come si è sviluppata in seguito al contributo di Sraffa: è esclusa la trattazione della « scelta delle tecniche », mentre è particolarmente estesa quella del salario nel sistema dei prezzi. La seconda parte consiste in una discussione del problema della trasformazione, svolta partendo dall'analisi dell'impostazione inizialmente data da Marx per arrivare all'esame critico dei più recenti contributi. Infine, la teoria dei prezzi di produzione viene posta a confronto con quella dei prezzi di equilibrio, richiamata nella formulazione walrasiana: l'A. si sofferma in particolare sulla distinzione, in Smith, Ricardo e Marx, tra prezzi di produzione e prezzi di mercato.

DIRITTO FINANZIARIO E TRIBUTARIO

BACCHILEGA O. - *Il reddito fiscale d'impresa.*

Milano, Giuffré, 1976, pp. XV-304, Lit. 6.500.

Piuttosto che nell'esegesi, la sostanza del lavoro si risolve nella parafrasi e giustapposizione di testi legislativi. Argomento del primo capitolo sono alcune generalizzazioni sul reddito d'impresa. Nel secondo ci si occupa delle scritture contabili, nel terzo e quarto rispettivamente delle componenti positive e negative del reddito, nel quinto dei criteri di rivalutazione, nel sesto delle componenti di reddito di natura straordinaria (categoria

cui sono ascritte le plusvalenze, le minusvalenze e l'avviamento), nel settimo sono ripetuti gli argomenti dei precedenti capitali, in chiave con la disciplina dell'IRPEG.

BANCA COMMERCIALE ITALIANA - I.V.A.

Milano, stampato in proprio, 1976, pp. XXI-1251, f.c.

La parte prima reca il testo del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, non che, in appendice, il testo di Leggi e Decreti comportanti successive modificazioni ed integrazioni della disciplina originaria del tributo. La parte seconda contiene il testo delle Direttive del Consiglio della Comunità economica europea. La parte terza quello di leggi e decreti di applicazione dell'I.V.A. La parte quarta quello delle norme vigenti richiamate e presupposte dalle disposizioni sull'I.V.A. La parte quinta l'indicazione delle circolari relative alla materia. La sesta infine contiene, in allegato, il testo del Decreto istitutivo tradotto in lingua inglese, tedesca, francese.

BRUNI D. - *Sul sistema della giustizia amministrativa in Italia.*

Bologna, Patron. 1975, pp. 108, Lit. 2.200.

Strumento di conoscenza primaria del sistema di giustizia nei confronti dell'amministrazione pubblica, il volumetto dovrebbe poter avere circolazione anche al di fuori della cerchia degli strumenti della Facoltà cui è destinato, per raggiungere chiunque, non specifico cultore, sia interessante ai temi che, in forma piana, e come si conviene compendiosa, vi sono illustrati.

BUSCEMA S. - *Patrimonio pubblico.*

Milano, Giuffrè, 1976, pp. VIII-191, Lit. 4.000.

Il volume illustra i principi generali che informano la struttura dei conti patrimoniali pubblici, e che governano la relativa gestione. Potrà interessare i nostri lettori soprattutto la parte relativa allo studio dell'incidenza del prelievo fiscale sui patrimoni pubblici (pp. 83-103), ove indicazioni perspicue, oltre che interessanti giudizi sul valore delle scelte legislative.

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI

SCIENZA DELLE FINANZE

ARGOMENTI GENERALI

- ATKINSON A. B. - STIGLITZ J. E. - *The design of tax structure: Direct versus indirect taxation*, « J. Publ. Econ. », 1976, 55.
- BAILEY M. J. - *Inflation and the Overall Progressivity of the U.S. Tax System*, « Riv. Internaz. Sc. Econ. Comm. », 1976, 968.
- BERETTA C. - *Una introduzione critica al problema della tassazione ottima*, « Ricerche Econ. », 1976, 161.
- BUCHANAN J. M. - *Taxation in fiscal exchange*, « J. Publ. Econ. », 1976, 17.
- CHESTER T. E. - *The Public Sector - Its Dimensions and Dynamics*, « Nat. Westminster Bank Quart. R. », 1976, 31.
- DANZIGER L. - *Majority Allocations and Public Goods*, « Publ. Finance », 1976, 196.
- DIXIT A. - *Public Finance in a Keynesian Temporary Equilibrium*, « J. Econ. Theory », 1976, 242.
- FELDSTEIN M. - *On the theory of tax reform*, « J. Publ. Econ. », 1976, 77.
- FREY B. S. - *Taxation in fiscal exchange - A comment*, « J. Publ. Econ. », 1976, 31.
- KOCHANOWSKI P. - WITTE J. G. - HENNEBERRY B. - *Partial Equilibrium Bias in the Economics of Pollution Abatement and a Method for Quantitative Estimation*, « Publ. Finance », 1976, 235.
- KRZYZANIAK M. - OZMUCUR S. - *The Short-run Burden of Taxes on Turkish Agriculture in the Sixties*, « Publ. Finance », 1976, 31.
- LOMBARDINI S. - *Le deficienze del settore pubblico*, « Econ. Pubbl. », 1976, 131.
- MUELLER D. C. - *Public Choice: A Survey*, « J. Econ. Lit. », 1976, 395.
- MUSGRAVE R. A. - *ET, OT and SBT*, « J. Publ. Econ. », 1976, 3.
- PESTIEAU P. - *Public Intermediate Goods and Majority Voting*, « Publ. Finance », 1976, 209.
- ROSEN H. S. - *A methodology for evaluating tax reform proposals*, « J. Publ. Econ. », 1976, 105.
- SAMPSON A. A. - *A Model of Optimal Depletion of Renewable Resources*, « J. Econ. Theory », 1976, 315.
- SANDMO A. - *Optimal taxation-An introduction to the literature*, « J. Publ. Econ. », 1976, 37.
- TULLIO G. - CRISTINI G. - *L'effetto « Crowding-Out » e il finanziamento della spesa pubblica*, « Moneta e Credito », 1976, 331.
- WILFORD D. S. - WILFORD W. T. - *Fiscal Revenues in Mexico: A Measure of Performance, 1950-73*, « Publ. Finance », 1976, 103.

EFFETTI DELLE IMPOSTE

- AGAPITOS G. - *Inflationary Effects of Profits Taxes with Reference to the U. K. Manufacturing Sector*, « Finanzarchiv », 1976, 235.
- ANDERSON R. - BALLENTINE J. G. - *The Incidence and Excess Burden of a Profits Tax Under Imperfect Competition*, « Publ. Finance », 1976, 159.

- ARAK M. - *The Effect of Federal Individual Income Tax on Real After-Tax Incomes during Inflation*, « South. Econ. J. », 1976, 720.
- BRIMMER A. F. - SINAI A. - *The Effects of Tax Policy on Capital Formation, Corporate Liquidity and the Availability of Investible Funds: a Simulation Study*, « J. Finance », 1976, 287.
- BROSIO G. - *Le agevolazioni fiscali come spesa mediante imposta*, « Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. », 1976, 323.
- CARR J. - PESANDO J. E. - SMITH L. B. - *Tax Effects, Price Expectations and the Nominal Rate of Interest*, « Econ. Inquiry », 1976, 259.
- GERLI A. - *Gli effetti di un'imposta sul reddito d'impresa al riguardo della scelta tra acquisto e «leasing»*, « Studi Econ. », 1976, 2, 107.
- KLEMPERER W. D. - *Impacts of Tax Alternative on Forest Values and Investment*, « Land Econ. », 1976, 135.
- LECCISOTTI M. - *Taxation and Asset Prices Under Uncertainty*, « Publ. Finance », 1976, 90.
- MACRAE C. D. - YEZER A. M. Y. - *The Personal Income Tax and the Family Labor Supply*, « South. Econ. J. », 1976, 783.
- SCHOLES M. - *Taxes and the Pricing of Options*, « J. Finance », 1976, 319.

POLITICA ECONOMICA E FINANZIARIA - CONGIUNTURA E SVILUPPO

- ALLSBROOK O. O. Jr. - *The Keynes Effect and Public Debt*, « Publ. Finance », 1976, 116.
- FORSTER B. A. - SHAW G. K. - *The Direct/Indirect Tax Ratio and Effective Demand: A Respecification*, « Publ. Finance », 1976, 280.
- GIANNOLA A. - *Ancora sull'alternativa alla politica economica*, « Econ. Pubbl. », 1976, 135.
- HEMMER H. R. - *Finanzpolitische Möglichkeiten zum Abbau entwicklungspolitischer Zielkonflikte*, « Finanzarchiv », 1976, 258.
- JOHNSON O. E. G. - *The Exchange Rate as an Instrument of Policy in a Developing Country*, « I. M. T. Staff Papers », 1976, 334.
- KAPUR B. K. - *Alternative Stabilization Policies for Less-developed Economies*, « J. Pol. Econ. », 1976, 777.

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

- AARON H. - *Inflation and the Income Tax*, « Am. Econ. R. », 1976, 193.
- BARR N. A. - *Negative Income Taxation and the Redistribution of Income: A Correction*, « Oxford Bull. Econ. Stat. », 1976, 147.
- BLOCKER M. - PETERSEN H. G. - *Eine vergleichende Analyse der deutschen Einkommensteuertarife von 1958, 1965 und 1975 unter Einbeziehung des Progressionsgrades*, « Publ. Finance », 1975, 347.
- DALLERA G. F. - VISCO V. - *Su di un indice « ottimale » della progressività delle imposte*, « Bancaria », 1976, 801.
- DOMINIC M. P. - *Taxation of Non-residents' Business Income in Sri Lanka*, « Bull. Internat. Fisc. Doc. », 1976, 380.
- EDWARDS J. R. - *Tax Treatment of Capital Expenditure and the Measurement of Accounting Profit*, « British Tax. R. », 1976, 300.
- FARNK M. - *Fraude des revenus soumis à l'impôt des personnes physiques et perte de l'impôt qui en résulte pour le Trésor. Etude méthodologique*, « Publ. Finance », 1976, 1.

- FELDSTEIN M. - TAYLOR A. - *The Income Tax and Charitable Contributions*, « *Econometrica* », 1976, 1201.
- FLEMMING J. S. - *A reappraisal of the corporation income tax*, « *J. Publ. Econ.* », 1976, 163.
- KHETAN C. P. - PODDAR S. N. - *Measurement of Income Tax Progression in a Growing Economy: The Canadian Experience*, « *Canadian J. Econ.* », 1976, 613.
- MCCALEB T. S. - *Tax Evasion and the Differential Taxation of Labor and Capital Income*, « *Publ. Finance* », 1976, 295.
- NAGY T. - *System of Profits Taxes in Hungary*, « *Bull. Internat. Fisc. Doc.* », 1976, 457.
- STERN N. H. - *On the specification of models of optimum income taxation*, « *J. Publ. Econ.* », 1976, 123.
- STIGLITZ J. E. - *The corporation tax*, « *J. Publ. Econ.* », 1976, 303.
- TANZI V. - *The Sensitivity of the Yield of the U.S. Individual Income Tax and the Tax Reforms of the Past Decade*, « *I. M. T. Staff Papers* », 1976, 441.

IMPOSTE INDIRETTE

- DUE J. F. - *A Comparison of Four Manufacturers Sales Taxes and Two Retail Sales Taxes-Ghana, Kenya, Tanzania, Zambia, Barbados, Iceland*, « *Bull. Internat. Fisc. Doc.* », 1976, 464.
- LAWTON P. - *Notes on Development Land Tax*, « *British Tax R.* », 1976, 289.
- RENSHAW E. F. - *A Note on Petroleum Taxes to Increase Domestic Welfare and Reduce the Monopoly Profits of the International Oil Cartel*, « *Publ. Finance* », 1976, 132.

DOGANI E COMMERCIO INTERNAZIONALE

- CHEH J. H. - *A Note on Tariffs, Nontariffs Barriers, and Labor Protection in United States Manufacturing Industries*, « *J. Pol. Econ.* », 1976, 389.
- GAGLIANI G. - *Commercio internazionale e disoccupazione: note di teoria*, « *Ricerche Econ.* », 1975, 334.
- PAGOULATOS E. - SORENSEN R. - *Foreign Trade, Concentration and Profitability in Open Economies*, « *Eur. Econ. R.* », 1976, 255.
- PESTON M. H. - KATZ E. - GRAVELLE H. - *Public Sector Pricing with Foreign Demand*, « *Appl. Econ.* », 1976, 1.
- STURM P. H. - *A Dynamic two Sector Model of Trade and Capital Movements*, « *Weltwirtsch. Archiv* », 1976, 565.

FINANZA E PROGRAMMAZIONE LOCALE

- BAHL R. W. - PILLAI V. - *The Allocative Effects of Intergovernmental Flows in Less Developed Countries: A Case Study of India*, « *Publ. Finance* », 1976, 73.
- BELTRAME C. - *Il sistema dei trasporti collettivi a Rotterdam e nei Paesi Bassi*, « *Impresa pubbl. municipalizz.* », 1976, 92.
- BELTRAME C. - *I trasporti pubblici urbani in Svizzera*, « *Impresa pubbl. municipalizz.* », 1976, 213.
- BELTRAME C. - ZERBI M. C. - *Il sistema dei trasporti pubblici a Bruxelles ed Amburgo*, « *Impresa pubbl. municipalizz.* », 1975, 223.
- BOSI M. - *Finanza locale: emblematico confronto di bilanci*, « *Impresa pubbl. municipalizz.* », 1976, 77.

- BROSIO G. - *La produttività dei servizi pubblici. Un'analisi di alcune funzioni di spesa del comune di Torino*, «Econ. pubbl.», 1976, 421.
- BUCK T. W. - ATKINS M. H. - *The Impact of British Regional Policies on Employment Growth*, «Oxford Econ. Pap.», 1976, 118.
- FAIRHURST D. W. - BEAN R. - *Industrial Relations in a British Municipal Passenger Transport Undertaking*, «Industrial Relat. J.», 1976, 2, 60.
- FISCHEL W. - *An Evaluation of Proposal for Metropolitan Sharing of Commercial and Industrial Property Tax Base*, «J. Urb. Econ.», 1976, 253.
- FITZGERALD E. V. K. - *The Urban Service Sector, the Supply of Wagegoods and the Shadow Wage Rate*, «Oxford Econ. Pap.», 1976, 228.
- LEVI F. - *Nuove tendenze nella disciplina dei servizi pubblici locali*, «Impresa pubbl. municipalizz.», 1975, 6.
- LIN S. A. Y. - HANSON M. A. - *Transportation sensitivity and regional growth*, «Reg. Sc. Urb. Econ.», 1976, 309.
- MC DOUGALL G. S. - *Edonic Prices and the Demand for Local Public Goods*, «Publ. Finance», 1976, 265.
- PUCCI E. - *Un modello di ristrutturazione dei trasporti pubblici degli enti locali*, «Impresa pubbl. municipalizz.», 1975, 67.
- SANTORINI F. - *I trasporti negli agglomerati urbani di medie dimensioni e nei relativi comprensori*, «Impresa pubbl. municipalizz.», 1975, 28.
- SEGAL D. - *Are There Returns to Scale in City Size?*, «R. Econ. Stat.», 1976, 339.
- SEGRE G. - *Il sistema bancario veneto e il finanziamento degli enti pubblici*, «Ricerche Econ.», 1976, 277.
- SMITH B. A. - *The Supply of Urban Housing.*, «Quart. J. Econ.», 1976, 339.

IMPRESE PUBBLICHE

- AMATO G. - *Le partecipazioni statali. Cenni descrittivi del sistema e della sua evoluzione*, «Riv. Econ. Pol. Industr.», 1976, 135.
- AMOROSO B. - OLSEN O. J. - *Imprese pubbliche nell'Europa occidentale: una sintesi*, «Impresa pubbl. municipalizz.», 1976, 27.
- ANDERSON R. C. - CLAUS A. - *Cost Allocation in Transportation System*, «South. Econ. J.», 1976, 793.
- ANDREATTA N. - *Le partecipazioni statali domani*, «Riv. Econ. Pol. Industr.», 1976, 153.
- BAR-LEV D. - KATZ S. - *Fuel Procurement in the Electric Utility Industry*, «J. Finance», 1976, 933.
- BRUZZO A. - *Le industrie di Stato nel Veneto*, «Econ. Pubbl.», 1976, 153.
- CHRISTENSEN L. R. - GREENE W. H. - *Economies of Scale in U.S. Electric Power Generation*, «J. Pol. Econ.», 1976, 655.
- DA MOLO C. - *Crisi economica e rilancio dei pubblici servizi*, «Impresa pubbl. municipalizz.», 1975, 4.
- GRAVELLE H. S. E. - KATZ E. - *Financial Targets and X-Efficiency in Public Enterprises*, «Public Finance», 1976, 218.
- NICOLETTI G. - *Le tariffe dei pubblici servizi e le imprese pubbliche*, «Impresa pubbl. municipalizz.», 1976, 13.
- PARMENTER B. R. - WEBB L. R. - *Amortization and Public Pricing Policies*, «Australian Econ. Pap.», 1976, 11.
- PASCARELLA D. - *Un'esperienza pilota: la «partecipazione» nell'azienda municipalizzata*, «Impresa pubbl. municipalizz.», 1976, 100.

- REDWOOD J. - *The Future of the Nationalized Industries*, « Lloyds Bank R. », 1976, 122, 33.
- TAGLIABUE G. - *Investimenti nelle aziende municipalizzate: un'analisi settoriale*, « Econ. Pubbl. », 1976, 157.
- TESTA G. - *Le aziende municipalizzate di fronte alla partecipazione*, « Impresa pubbl. municipalizz. », 1975, 63.

SPESA PUBBLICA

- ACAR W. - *An Integrate Approach to Multidimensional Evaluation and Cost-Effectiveness Analysis*, « Publ. Finance », 1976, 58.
- CLOTFELTER C. T. - *Public Spending for Higher Education: An Empirical Test of Two Hypotheses*, « Publ. Finance », 1976, 177.
- DEL MONTE A. - *La spesa pubblica nelle aree depresse come strumento della politica economica nazionale*, « Studi Econ. », 1976, 2, 65.
- HADJIMATHEOU G. - *On the Empirical Evidence on Government Expenditure Development*, « Publ. Finance », 1976, 144.
- MORTARA C. A. - *I motivi dell'intervento pubblico nel mercato delle abitazioni*, « Econ. Pubbl. », 1976, 283.

DIRITTO TRIBUTARIO E FINANZIARIO

DIRITTO TRIBUTARIO ITALIANO

1) *Problemi di teoria generale*

- CINTI N. - *Prescrizione e decadenza dal vecchio al nuovo ordinamento tributario*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 1629.
- DE MITA E. - *Parità di trattamento e ricerca di principi generali del diritto tributario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1976, II, 162.
- MICHELI G. A. - *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1976, I, 396.

2) *Problemi costituzionali*

- BOTTICELLI U. - *Sentenza n. 179/1976: perché l'ingiusto criterio del cumulo è incostituzionale e lo sarà sempre*, « Rif. fisc. », 1976, 610.
- CIRILLO G. - *Legittimità costituzionale del cumulo dei redditi - Illegittimità costituzionale delle norme che lo eliminano*, « Legisl. giur. trib. », 1976, 1703.
- DE MITA E. - *Parità di trattamento e ricerca di principi generali del diritto tributario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1976, II, 162.
- FERLAZZO NATOLI L. - *L'istanza per la fissazione di udienza: dubbi sulla sua legittimità costituzionale*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 616.
- GRANELLI A. E. - *Sulla deliberazione di non manifesta infondatezza delle questioni di illegittimità costituzionale: sindacato diffuso o accertamento del « fumus juris »?*, « Giur. it. », 1976, I, 1, 1632.
- MAGNANI C. - MARONGIU G. - *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 589.

STEFANI G. - *Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1637.

3) *Processo ed esecuzione*

BOCCHIOLA M. - *In tema di esecuzione fiscale in pendenza di fallimento del contribuente*, « Mon. trib. », 1976, 482.

DI PIETRO C. - *La liquidazione coatta amministrativa e la procedura esattoriale nei riflessi della recente legge n. 400 del 17 luglio 1975*, « Rass. mens. imp. dir. », 1976, 556.

FERLAZZO NATOLI L. - *L'istanza per la fissazione di udienza: dubbi sulla sua legittimità costituzionale*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 616.

GRANELLI A. E. - *La Commissione Centrale e il crepuscolo del congiuntivo*, « Giur. it. », 1976, III, 2, 19.

LUCIFERO L. - *Processo tributario*, « Riv. dir. proc. », 1976, 251.

MAFFEZZONI F. - *Atti impugnabili e funzione del processo avanti le Commissioni tributarie*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1389 e 1557.

MAGNANI C. - MARONGIU G. - *Sulla legittimità costituzionale delle nuove commissioni tributarie*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 589.

MARONGIU G. - *La « idoneità » tecnica del giudice e la difficile indipendenza delle Commissioni tributarie*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 601.

PROVINI G. - *Trasgressioni tributarie: l'istituto della « continuazione » prima e dopo la riforma del contenzioso tributario*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 639.

4) *Diritto penale tributario*

CARACCIOLI F. - *Problemi penalistici in materia di commercio del caffè*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 636.

FALSITTA G. - *Profili fiscali della legge 8 ottobre 1976, n. 689 di sanatoria degli illeciti valutari*, « Imp. dir. erar. e iva », 1976, I, 99.

GLENDI C. - TESAURO F. - *Solidarietà e condono*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 537.

GRANELLI A. E. - *Il rimpatrio dei capitali illecitamente esportati e i suoi riflessi fiscali*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1577.

MERLINO R. - *L'evasione fiscale e la legge di imposta*, « L'esatt. », 1976, 399.

MESSINA A. - *Insufficiente dichiarazione di valore in materia di imposte sulle successioni: decorrenza della prescrizione della pena pecuniaria*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 631.

MICHELI G. A. - *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1976, I, 396.

PIETRANTONIO L. - *Pena pecuniaria e responsabilità solidale dei rappresentanti legali di società ed enti con personalità giuridica*, « Imp. dir. erar. e iva », 1976, I, 91.

PROVINI G. - *Trasgressioni tributarie: l'istituto della « continuazione » prima e dopo la riforma del contenzioso tributario*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 639.

SANTAMARIA T. - *Bandiere ombra e contrabbando*, « Rass. iva altre imp. », 1976, 1025.

ZANA M. - *L'art. 1 cpv. della legge 7 gennaio 1929, n. 4: norma disapplicata o norma fraintesa?*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1976, I, 407.

5) *Imposte dirette*

BORTOLUZZI G. - *Riscossione - Imposte dirette - Cessionari di aziende*, « Nuova riv. trib. », 1976, 492.

- CASERTANO A. - *L'esercizio dell'attività professionale organizzata in forma di impresa*, «Legisl. giur. trib.», 1976, 1696.
- CIANI A. - *L'imposizione delle società agricole di capitale*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1976, I, 348.
- D'AMORA S. - *Trattamento fiscale degli interessi - Casi di inutilità della delibera ex art. 43 D.P.R. 597*, «Inform. az. e prof.», 1976, 824.
- DAMIANI R. - *La valutazione delle rimanenze di magazzino a costi pieni e variabili*, «Rif. fisc.», 1976, 595.
- DE MITA E. - *La ritenuta sui conti interbancari*, «Dir. prat. trib.», 1976, I, 645.
- DE ROSA L. - *Alcune osservazioni sulla responsabilità dei liquidatori, amministratori e soci in sede di riscossione delle imposte dirette*, «Rass. mens. imp. dir.», 1976, 558.
- DE SENA E. - *Sul confine fra lavoro autonomo e lavoro subordinato nella legislazione tributaria*, «Boll. trib. inf.», 1976, 1404.
- DI PIETRO C. - *La liquidazione coatta amministrativa e la procedura esattoriale nei riflessi della recente legge n. 400 del 17 luglio 1975*, «Rass. mens. imp. dir.», 1976, 556.
- FALSITTA G. - *Ancora qualche spunto in tema di salvaguardia del «segreto professionale» e di accertamenti fiscali «per campione»*, «Giur. commerc. soc. fall.», 1976, 602.
- FALSITTA G. - *Appunti critici a risoluzione ministeriale 8 luglio 1976 n. 911095 in tema di deduzione dal reddito di impresa della partecipazione agli utili a favore dei dipendenti*, «Imp. dir. erar. e iva», 1976, I, 87.
- GIUSTINO M. - *Il rappresentante di imposta ai fini delle imposte dirette e dell'IVA*, «Giust. trib. imp. dir.», 1976, 625.
- GUZZARDI F. - *Conferimento delle esattorie non appaltate o disdette*, «L'esatt.», 1976, 391.
- LAMBERT GARDINI G. - *I consigli tributari*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1976, I, 430.
- LAY R. - *Attività agricola svolta da società di persone*, «Rif. fisc.», 1976, 689.
- LINGUITI G. - *Ancora in tema di tassazione degli arretrati delle pensioni (art. 20 legge 2 dicembre 1975, n. 576)*, «Rass. mens. imp. dir.», 1976, 553.
- LONGHI O. - *La regolarizzazione delle infrazioni valutarie nei riflessi delle imposte sul reddito*, «Iva altri trib. erar.», 1976, 1537.
- LOVISOLO A. - *I requisiti di configurabilità della stabile organizzazione e il possesso di un bene imponibile*, «Dir. prat. trib.», 1976, II, 553.
- MODOLO G. - *Società di persone o società di capitali?*, «Rass. iva altre imp.», 1976, 961.
- NANULA G. - *La rivalutazione di fronte ad ammortamenti fiscalmente indeducibili e al problema del doppio binario fra bilancio civile e bilancio fiscale*, «Iva altri trib. erar.», 1976, 1647.
- NANULA G. - *Problemi generali connessi alla rivalutazione degli ammortamenti*, «Iva altri trib. erar.», 1976, 1551.
- NANULA G. - *Il controllo fiscale delle plusvalenze e delle sopravvenienze*, «Iva altri trib. erar.», 1976, 1409.
- POLI O. - *Disposizioni comuni in materia di accertamento*, «Boll. trib. inf.», 1976, 1210.
- PROVINI G. - *Il cumulo e la diversificazione dei redditi*, «Boll. trib. inf.», 1976, 1401.
- SCHIAVON F. - *I fondi di bilancio nell'imposizione diretta*, «Rif. fisc.», 1976, 689.

STASSANO G. - *In tema di tassabilità dei redditi da « operazioni speculative »*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1469.

STEFANI G. - *Imposta personale, cumulo dei redditi e capacità contributiva*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1637.

TUMMINELLI R. - *Considerazioni generali sul « lavoro autonomo » ovvero sulla parte e sulla professione*, « Rass. mens. imp. dir. », 1976, 553.

6) *Imposta sul valore aggiunto*

BENATTI F. - *Trasporto con impianti di risalita e imposta sul valore aggiunto*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1644.

DE FRANCESCO S. - *La determinazione della base imponibile nell'iva*, « Rif. fisc. », 1976, 603.

DUS S. - *Disciplina fiscale delle società*, « Riv. soc. », 1976, 565.

FALSITTA G. - *Ancora qualche spunto in tema di salvaguardia del « segreto professionale » e di accertamenti fiscali « per campione »*, « Giur. comm. fall. », 1976, 602.

GIUSTINO M. - *Il rappresentante di imposta ai fini delle imposte dirette e dell'IVA*, « Giust. trib. imp. dir. », 1976, 625.

GRAMATICA F. - *L'omesso versamento dell'iva riscossa dal professionista*, « Giust. pen. », 1976, II, 664.

GRANELLI A. E. - *Sulla progettata abolizione dell'iva riguardo alle prestazioni sanitarie*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1642.

GRANELLI A. E. - *Il rimpatrio dei capitali illecitamente esportati e i suoi riflessi fiscali*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1577.

MARONGIU G. - *Sull'applicabilità all'imposta generale sull'entrata della disciplina di favore per la costruzione di strade ed autostrade*, « Dir. prat. trib. », 1976, II, 564.

ORTONA M. - *Novità austere per l'iva*, « Rif. fisc. », 1976, 683.

SCHIAVON F. - *La locazione di aziende (o di ramo di azienda) nelle imposte indirette*, « Rif. fisc. », 1976, 608.

SCHIAVON F. - *La locazione di azienda (con eventuale immobile) nell'iva e nell'imposta di registro*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 1563.

VALLE V. - *L'iva continua a deludere: reprimere o prevenire?*, « Nuova riv. trib. », 1976.

7) *Altri tributi indiretti*

AUSLINI F. L. - *Necessità di ammodernamento delle conservatorie dei RR.II.*, « Rass. tasse imp. ind. aff. », 1976, 527.

CARACCIOLI F. - *Problemi penalistici in materia di commercio del caffè*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 646.

CERINO A. - *Gli sdoganamenti domiciliari*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1976, 1095.

CINTI N. - *Il valore dell'usufrutto nell'imposizione dei diritti frazionari della proprietà immobiliare dal vecchio al nuovo ordinamento*, « Iva altri trib. erar. », 1976, 1393.

DUS S. - *Disciplina fiscale delle società*, « Riv. soc. », 1976, 565.

FALSITTA G. - *Profili fiscali della legge 8 ottobre 1976, n. 689 di sanatoria degli illeciti valutari*, « Imp. dir. erar. e iva », 1976, I, 99.

FIorenza S. - *Diritti doganali e diritti di confine*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1976, I, 418.

MESSINA A. - *Insufficiente dichiarazione di valore in materia di imposte sulle successioni: decorrenza della pena pecuniaria*, «Dir. prat. trib.», 1976, II, 631.

PASDERA M. - *I problemi delle case di spedizione e degli spedizionieri doganali, le legislazioni comparate italiana e straniera*, «Rass. dir. tecn. dog.», 1976, 1069.

PRAVISANO R. - *Le fasi preliminari dell'accertamento doganale in materia di importazione di beni*, «Rass. iva altre imp.», 1976, 979.

SALVIO A. - *Forma e contenuto dell'avviso di accertamento valore nella nuova disciplina delle imposte di registro e successioni*, «Nuova riv. trib.», 1976, 437.

SCHIAVON F. - *La locazione di azienda (con eventuale immobile) nell'iva e nell'imposta di registro*, «Iva altri trib. erar.», 1976, 1563.

STOLFI G. - *Presunzione di liberalità ed alienazione immobiliare fra parenti*, «Boll. trib. inf.», 1976, 1472.

8) Agevolazioni ed esenzioni

D'ES S. - *Disciplina fiscale delle società*, «Riv. soc.», 1976, 565.

MARONGIU G. - *Sull'applicabilità all'imposta generale sull'entrata della disciplina di favore per la costruzione di strade ed autostrade*, «Dir. prat. trib.», 1976, II, 564.

SCHIVARDI O. - *Problemi fiscali connessi con la fusione per incorporazione di due società che godano delle agevolazioni fiscali per la industrializzazione del Mezzogiorno*, «Rif. fisc.», 1976, 695.

TRIMELONI M. - *Fattispecie agevolative e leggi tributarie con efficacia retroattiva*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1976, II, 186.

9) Tributi locali

CIANI R. - *L'imposizione delle società agricole di capitale*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1976, I, 348.

ESPOSITO G. - *INVIM - Un'imposta che non ha fondamento*, «Nuova riv. trib.», 1976, 439.

GRANELLI A. E. - *L'INVIM e le astuzie del regime*, «Boll. trib. inf.», 1976, 1545.

LAMBERT GARDINI G. - *I consigli tributari*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1976, I, 430.

MAGNANI C. - *Sui rimedi all'omessa richiesta nella dichiarazione ai fini dell'ILOR*, «Dir. prat. trib.», 1976, II, 550.

MODOLO G. - *Società di persone o società di capitali?*, «Rass. iva altre imp.», 1976, 961.

10) Riforma tributaria

CINTI N. - *Il valore dell'usufrutto nell'imposizione dei trasferimenti dei diritti frazionari della proprietà immobiliare dal vecchio al nuovo ordinamento*, «Iva altri trib. erar.», 1976, 1393.

CINTI N. - *Prescrizione e decadenza dal vecchio al nuovo ordinamento tributario*, «Iva altri trib. erar.», 1976, 1629.

11) Diritto tributario straniero e comparato

AMBALAVANER S. - SARAVANAMUTU S. - *Sri Lanka Budget for 1976*, «Bull. internat. fisc. doc.», 1976, 76.

- JENSEN H. L. - *The Historical Discrimination on the Federal Income Taxation Rates*, « Taxes », 1976, 445.
- MAC LEOD J. S. - *Capital Transfer Tax in the United Kingdom*, « Bull. internat. fisc. doc. », 1976, 275.
- PASDERA M. - *I problemi delle case di spedizione e degli spedizionieri doganali secondo le legislazioni comparate italiana e straniere*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1976, 1069.
- WILKINS D. C. - *The 1976-1977 Australian Budget*, « The Austral. Account. », 1976, 567.
- WISE R. M. - *A Cineramic View of Motion Picture Films Investments*, « Canad. Tax J. », 1976, 157.

12) Diritto tributario internazionale

- FINA A. - *Disposizioni contenute nei trattati istitutivi della CECA e della CEE aventi rilevanza doganale sotto il profilo particolare della loro applicabilità ai soggetti investiti di funzioni internazionali*, « Rass. dir. tecn. dog. », 1976, 1103.
- LANCELOTTI E. - *Problemi inerenti alla convenzione fra Italia e USA per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul reddito*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 658.
- MAYR S. - *La convenzione italo-svizzera*, « Boll. trib. inf. », 1976, 1646.
- NOOTEBOOM A. - *International Tax Treatment of Royalties*, « Bull. internat. fisc. doc. », 1976, 72.
- UCKMAR V. - *La convenzione fra l'Italia e la Svizzera contro le doppie imposizioni*, « Dir. prat. trib. », 1976, I, 668.

TRIBUNALE DI BRESCIA, 19 aprile 1975 - Pres. Di Benedetto - Rel. Nora - Leoni c. Goffi.

Imposta di registro - Produzione in giudizio di atti non registrati - Diritto transitorio - Abrogazione del divieto - Immediata applicabilità.

Imposta di registro - Sospensione fiscale del processo - Mancata riassunzione entro sei mesi dall'entrata in vigore del D.P.R. n. 634 del 1972 - Estinzione del processo.

Il nuovo regime, introdotto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634, circa la produzione in giudizio di atti non registrati, si applica anche agli atti formati prima dell'entrata in vigore di detto decreto (1).

Con l'entrata in vigore del D.P.R. n. 634/1972, che ha abrogato l'istituto della «sospensione fiscale» del processo, deve ritenersi cessata la causa di sospensione; di conseguenza, debbono dichiararsi estinti i processi non riassunti entro sei mesi da tale data (2).

Omissis. — L'istituto della cosiddetta «sospensione fiscale» era regolato dall'art. 108 della vecchia legge di registro, che faceva obbligo al giudice di sospendere il giudizio fino a che gli atti prodotti non fossero stati fiscalmente regolarizzati.

(1-2) Sospensione fiscale del processo civile e *jus superveniens*.

1. Tra le norme che limitavano l'«efficienza» degli atti e delle situazioni fiscalmente irregolari, spiccavano quelle che, nella disciplina tradizionale dell'imposta di registro, proibivano ai giudici di pronunciare su atti non registrati (1).

(1) L'art. 106 del R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 vietava di far valere in giudizio atti non registrati; analogo divieto conteneva l'art. 107, in riferimento ad una varietà di eventi, fiscalmente rilevanti, dei quali non fosse stata fatta denuncia e sui quali non fosse stata pagata l'imposta; l'art. 108, poi, sanzionava i precedenti divieti stabilendo «l'inefficacia e l'ineseguibilità degli atti, stabilita nei precedenti articoli», e prescriveva che «il giudizio resta immediatamente sospeso, e non può riprendere il suo corso, finché gli atti e i trasferimenti non siano messi in regola a norma della presente legge». L'art. 118, infine, faceva divieto ai giudici di pronunciare provvedimenti in base ad atti non registrati, ed agli avvocati e procuratori di trascriverli negli atti di causa o di produrli in giudizio, ponendo a carico dei trasgressori l'obbligo di pagare l'imposta di registro, salvo regresso verso le parti.

Al di fuori dell'area dell'imposta di registro, si ricordino le norme analoghe presenti nell'imposta di bollo (cfr. D'AMATI, *L'imposta di bollo*, Torino 1962, pg. 311 e segg., con ampia indagine dommatica), nell'imposta sulle assicurazioni (cfr. GALLO F., *A proposito di uno studio sull'imposta sulle assicurazioni*, in *Riv. dir. fn.*, 1966, 212; Id., *L'imposta sulle assicurazioni*, Torino 1970, pag. 148 e segg., con acuti rilievi esegetici), nell'imposta generale sull'entrata (per la quale vedi ancora GALLO, *op. loc. ult. cit.*), nell'imposta sulle successioni (SERRANO, *L'imposta sulle successioni*, Torino 1968, pag. 351 e segg.).

Per un quadro generale, prima e dopo la riforma, cfr. COMOGLIO, *L'incubo fiscale sul processo*, in *Riv. dir. fn.*, 1974, I, 81.

Per tanto, essendo imposto dalla legge, esso, dalla dottrina e giurisprudenza prevalenti, era stato inquadrato nell'ambito della sospensione necessaria, di cui all'art. 295. c.p.c., con conseguente applicazione anche del disposto del

Lo scopo immediato di tali norme era generalmente ravvisato nella tutela dell'interesse fiscale dello Stato: funzione anti-evasione, insomma (2). Una analisi più approfondita, poi, conduceva alla individuazione, in tali norme, di uno scopo *politico*: l'attuazione del principio « che non può richiedere la prestazione di pubblici servizi chi non adempie agli obblighi nascenti dalla imposizione delle pubbliche gravezze » (3).

Quest'ultimo assunto si poneva in linea di coerenza con l'ideologia complessiva che presiedeva al prelievo fiscale in genere ed a quello del registro in particolare: ideologia che assegnava allo stato la funzione di garante della libera attività dei privati, ai quali esso presta dei servizi che i privati remunerano soggiacendo alla imposizione di tributi (4).

Nel quadro generale così delineato il prelievo attuato con il tributo di registro sugli atti civili non poteva non trovare spiegazione se non in termini di corrispettivo a fronte non tanto dei « benefici » della registrazione (conservazione degli atti, data certa ecc.) quanto, più in generale, a fronte della tutela generalmente accordata dall'ordinamento alle private pattuizioni (5).

(2) È convincimento tanto diffuso, che sembra superflua qualsiasi indicazione.

(3) VANONI, *Irregolarità fiscali e processo*, in *Opere giuridiche*, Milano 1961, vol. I, pag. 378.

(4) Per una sintetica, ma esauriente e documentata esposizione dei nessi tra diritto finanziario e stato liberale classico, cfr. FEDELE, *La tassa*, ed. provv., 1974, pag. 6, il quale scrive: « In particolare, per quanto attiene al diritto finanziario, i principi fondamentali posti alla base delle sue prime sistemazioni scientifiche ed immediatamente derivati dalle dottrine economiche, implicano tutti l'originaria distinzione tra stato e società, e l'attribuzione al primo di funzioni solo residuali e strumentali in ordine alle attività economiche istituzionalmente riservate alla seconda; di qui il principio per cui lo stato non deve acquistare o conservare capitali, né gestire industrie o commerci, ma lasciare il possesso e la gestione dei mezzi di produzione alla società: conseguentemente il prelievo tributario non deve gravare sul capitale, l'imposizione deve essere proporzionale al reddito... L'intero fenomeno della finanza pubblica viene ricostruito in termini di scambio tra tributi e servizi pubblici, o perlomeno, di remunerazione del contributo dello stato alle attività economiche produttive, sempre gestite prevalentemente al livello della società dei privati ».

Al Fedele si rinvia anche per la indicazione della letteratura, giuridica ed economica, nella quale gli indicati principi sono applicati alla finanza pubblica.

(5) Si noti che la concezione « corrispettiva » del tributo del registro è presente non soltanto negli scrittori dell'epoca, in cui non ancora si distinguevano i tributi in « corrispettivi » e « contributivi » (ovvero, in altri termini, in « tasse » ed « imposte »), ma anche in autori che tale distinzione avevano presente. « Ora le tasse del registro — scriveva, ad esempio, GIUSEPPE AVEZZA, *La legge sulle tasse del registro*, Asti 1895, pag. 20 — alla loro volta, pure conservando il loro carattere predominante di imposta, sono esse pure in parte, come le altre, il corrispettivo della speciale tutela che gli atti, le contrattazioni ed i trasferimenti possono avere bisogno dallo Stato e dai ser-

successivo art. 297, per la prosecuzione del processo. Tale norma stabilisce che ove l'udienza in cui il processo deve proseguire non sia già fissata, le

Tale essendo il fondamento politico-finanziario dell'imposta di registro, il diniego di tutela di atti non registrati era un corollario logico del mancato pagamento del « prezzo » preteso dallo Stato. Alla stessa ideologia appartengono tuttora, nella disciplina revisionata dall'imposta di registro, l'istituto della registrazione in caso d'uso e la tassazione degli atti giurisdizionali (6).

Queste sopravvivenze, nella nuova disciplina del registro, di tassazioni ispirate ad una ideologia « contrattualistica » del prelievo tributario, mostrano come il legislatore della riforma tributaria non si sia affatto proposto di eliminare radicalmente dal sistema del registro i profili anacronistici; sono soltanto venuti meno i divieti di produzioni in giudizio di atti non registrati, in accoglimento, probabilmente, delle istanze avanzate dai processualisti, circa gli inconvenienti che questi divieti producevano nel dispiegarsi del processo (7).

vizi resi dallo Stato medesimo ». Ed ancora: « Quando un cittadino stipula un contratto, per esempio, di locazione, di appalto, di vendita, od acquista per successione, egli aggiunge ai diritti, che già aveva verso lo Stato, un nuovo diritto da tutelare; perocché può aver bisogno di far rispettare il suo contratto e di invocare l'aiuto della legge e della magistratura. Onde è giusto che ne corrisponda uno speciale compenso ».

Sul piano logico-sistematico, logico corollario di questo principio, è che lo Stato neghi tutela (amministrativa o giudiziaria) a chi faccia valere i diritti nascenti da un atto non sottoposto a registrazione: nel quadro d'una visione di tipo contrattualistico-sinallagmatico dei rapporti Stato-cittadino, il primo, negando la tutela, si riporta alla logica — appunto contrattualistico-sinallagmatica — dell'*exceptio inadimplenti contractus*, al principio *inadimplendi non est adimplendum*.

(6) Sulla non concordanza di molte norme della legge del registro con il principio costituzionale di capacità contributiva, rinvio agli spunti indicati in TESAURO, *Novità e problemi nella disciplina dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, 90-119.

Per quanto specificamente attiene ai riflessi processuali delle situazioni di irregolarità fiscale, il vaglio costituzionale della normativa previgente è stato condotto sinora dal solo punto di vista dell'art. 24 Cost.: per un esauriente panorama della dottrina e della giurisprudenza della Corte cost., si veda COMOGLIO, *Il processo civile e la riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1973, I, 778 e segg.

Una prospettiva più ampia, che tenga conto dell'art. 53 Cost., e quindi della necessità che i tributi trovino giustificazione non tanto nella fruizione di servizi pubblici quanto nel principio di capacità contributiva, investe non solo gli aspetti processuali ma un più vasto arco di norme della legge del registro, molte delle quali sopravvissute alla recente riforma.

(7) Va ricordato che la legge di delegazione per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825 fissava, tra i criteri direttivi relativi alla revisione dell'imposta di registro e di bollo, il fine di rendere più spediti i procedimenti e l'eliminazione di ogni impedimento fiscale al diritto dei cittadini di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi legittimi (art. 7, n. 7).

Se si tien presente la scarsa incidenza della giurisprudenza della Corte nell'opera di eliminazione dei divieti previgenti (cfr. COMOGLIO, *op. ult. cit.*), non si può non pensare che poca influenza abbia avuto sul legislatore della riforma la preoccupazione di rispettare i precetti costituzionali.

parti debbono chiederne la fissazione nel termine perentorio di sei mesi, che decorre dalla cessazione della causa di sospensione, o meglio, a seguito della

2. La sorta di *fin de non recevoir* che lo Stato opponeva a chi chiedeva d'esser tutelato in un suo diritto, per il quale non aveva provveduto al pagamento del « prezzo » della tutela, si concretava in una serie di norme che realizzavano una forma di collegamento « esterno » tra prelievo fiscale e attività pubbliche (8).

Di tali norme, sarà qui sufficiente ricordare:

— l'art. 106: « Gli atti soggetti a registrazione e non registrati non possono farsi valere in giudizio fino a tanto che non siano stati registrati »;

— l'art. 108: « La inefficacia e ineseguibilità degli atti, stabilita nei due precedenti articoli, può esser opposta alle parti in qualunque stadio del giudizio, e deve in ogni caso esser rilevata d'ufficio dal giudice. Il giudizio resta immediatamente sospeso, e non può riprendere il suo corso, finché gli atti e trasferimenti non siano stati messi in regola a norma della presente legge... »;

— l'art. 118: « È fatto divieto: ... 2) ai giudici civili, ordinari o speciali e agli arbitri di pronunciare sentenze o emettere decreti o provvedimenti in base ad atti soggetti a registrazione e non registrati. ... I trasgressori sono tenuti al pagamento della tassa di registro e delle soprattasse dovute per l'atto o per il contratto verbale non registrato, salvo il regresso verso le parti » (9).

Gli ostacoli fiscali che potevano in passato arrestare il processo sono ora venuti meno. Mentre permane il divieto per gli organi amministrativi di « ricevere in deposito e di assumere a base dei loro provvedimenti gli atti soggetti a registrazione in termine fisso, o soggetti a registrazione in caso d'uso, che non siano stati previamente registrati, il divieto non sussiste « per gli atti soggetti a registrazione in termine fisso allegati alle citazioni, ai ricorsi, o agli scritti defensionali o comunque prodotto o esibiti davanti a giudici e arbitri, nonché ai provvedimenti giurisdizionali ed ai lodi arbitrali » (art. 63, 3° c., del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634). Non ogni forma di collegamento tra prelievo fiscale e organi giudicanti è però cessata, poiché « nei giudizi civili, amministrativi o arbitrali tali atti, o copia autentica di essi, devono essere inviati a cura del cancelliere, del segretario, del presidente del collegio arbitrale o dell'arbitro unico, al competente ufficio del registro entro trenta giorni

(8) Una fine analisi delle forme di collegamento tra prelievo tributario e procedimenti non fiscali (amministrativi o giurisdizionali) in FEDELE, *La tassa*, cit., pag. 129 e segg..

(9) Mi sono limitato a richiamare soltanto le norme, che assumono rilievo ai fini del discorso che sarà successivamente sviluppato. Avverto anche che mi occuperò dei soli divieti che sono destinati ad incidere sulla possibilità di svolgimento del processo, e non anche di quelli che, non imponendo l'arresto del processo, impedivano soltanto l'utilizzazione di determinati atti da parte del giudice nella formazione del suo convincimento (su tale distinzione, non pacificamente ammessa cfr. VANONI, *Irregolarità fiscali e processo*, cit., *passim*).

sentenza n. 34 della Corte Costituzionale del 4 marzo 1970, dal momento in cui la parte ha conoscenza del venir meno della causa di sospensione. Nel caso

dalla data di deposito o di pubblicazione del provvedimento o del lodo emesso in base agli atti medesimi» (art. 63, 3° c., cit.).

Mentre in passato, dunque, l'irregolarità fiscale degli atti arrestava il procedimento, ora il procedimento può svolgersi e compiersi indipendentemente dalla posizione fiscale degli atti. Concluso il giudizio, sorge per gli ausiliari del giudice un obbligo d'impulso procedimentale: l'obbligo cioè di dar avvio ad un procedimento d'imposizione, che non ha alcun collegamento con quello giurisdizionale e non interferisce in alcun modo nello svolgimento e nella conclusione del processo (10).

3. Al descritto mutamento di disciplina circa la produzione in giudizio di atti non registrati, si collega un problema di diritto intertemporale, che dottrina e giurisprudenza hanno già trattato: il problema se gli atti, stipulati sotto il vecchio regime e non registrati, siano liberamente producibili in giudizio secondo il nuovo regime (11).

(10) Norme distinte impongono ai cancellieri di trasmettere all'ufficio del registro i provvedimenti giudiziari e gli atti, prodotti in giudizio e non previamente registrati: l'art. 10 riguarda i primi, l'art. 63 i secondi. L'obbligo di richiedere la registrazione degli atti giudiziari deve essere adempiuto entro cinque giorni dalla pubblicazione (art. 13), mentre gli atti non registrati debbono essere trasmessi, a decorrere dal medesimo termine, entro trenta giorni (art. 63). A questa precisa disciplina in ordine all'obbligo di richiedere la registrazione, posto a carico dei cancellieri, fa riscontro una lacuna legislativa in ordine al procedimento per l'accertamento e la riscossione dell'imposta, che la prassi ha creduto di colmare nel più aberrante dei modi: ritenendo, cioè, applicabile il termine di venti giorni *ex* art. 16 primo comma. In tal modo, il termine decorre ad insaputa delle parti, le quali dovrebbero sottostare, per una omissione inconsapevole, alle sanzioni per ritardato pagamento.

A mio avviso, dovrebbe nella specie applicarsi l'unica normativa esistente per il caso in cui l'atto è acquisito dall'Ufficio non per iniziativa del soggetto obbligato al pagamento dell'imposta: la disciplina prevista per la registrazione d'ufficio (art. 52, 2° comma).

(11) Nel senso dell'immediata applicabilità del nuovo regime cfr.: Trib. Milano, 22 ottobre 1973, in *Foro pad.*, 1974, I, 468, e in *Dir. prat. trib.*, 1974, II, 437, con nota adesiva di COMOGLIO, *Oneri di registrazione e «jus superveniens»*; Trib. Milano, 18 novembre 1974, in *Giur. it.*, 1975, I, 468; Corte cost., 27 giugno 1973, n. 100, in *Foro it.*, 1973, I, 2314 (ordinanza che non esamina il problema ma ne presuppone la soluzione in discorso); Cass., 9 febbraio 1976, n. 432, in *Foro it.*, 1976, I, 587.

Cfr. inoltre: COMOGLIO, *L'incubo fiscale sul processo*, cit., pag. 106, il quale sostiene l'opinione che le nuove norme, «in forza del principio *tempus regit actum*, devono considerarsi di immediata applicazione nel corso di tutti i giudizi pendenti alla data del 1 gennaio 1973, o successivamente promossi, senza alcun riguardo alla data, eventualmente anteriore, in cui gli atti tassabili siano stati formati ed acquisiti oppure sia scaduto il termine della loro registrazione». Nello stesso senso si sono espressi, nel corso di un convegno di studio organizzato a Bologna nel dicembre 1973 dall'Associazione Nazionale fra gli studiosi del processo civile, COLESANTI, TARZIA e BOSELLO (lo riferisce lo stesso COMOGLIO, *op. cit.*, pag. 106, nota 81).

L'opposta opinione è stata sostenuta da ALLORIO in un intervento scritto inviato al convegno bolognese, poi rielaborato e inserito negli *Studi in me-*

di specie, il giudizio è stato riassunto senza che nessuna delle parti cui incombeva il relativo onere, avesse provveduto alla registrazione del contratto di cui è

È prevalente l'opinione positiva: opinione alla quale aderisce la sentenza annotata, ma che, peraltro, non sempre è stata sostenuta con argomentazioni accettabili.

Tra le prime manifestazioni giurisprudenziali, è degna di considerazione una sentenza del Tribunale di Milano, nella quale si è ritenuto di risolvere il problema sul piano dell'esegesi dell'art. 77 D.P.R. numero 634/1972.

Il primo comma dell'art. 77, disponendo l'applicabilità del decreto agli atti formati dopo la sua entrata in vigore, farebbe esclusivo riferimento « alla nuova normativa tributaria di carattere sostanziale ». Ciò si ricaverebbe « sia dalla dizione come sopra adottata nel 1° comma della norma predetta, che per l'appunto fa riferimento agli atti costituenti l'oggetto dell'imposizione, sia, ed ancor più, dal riferimento del 2° comma ai « rapporti tributari » derivanti da atti formati prima dell'entrata in vigore del decreto » (11-bis). La conclusione, sul fulcro del primo comma, è che, applicandosi le norme di diritto tributario sostanziale del « presente decreto » agli atti formati dopo l'entrata in vigore del medesimo, l'art. 77 non impedirebbe di applicare le norme di indole processuale del medesimo decreto agli atti formati prima, in conformità del principio *tempus regit actum* che domina — secondo un principio ricevuto — la disciplina intertemporale delle norme processuali.

Vedremo in seguito se sia esatto riferirsi al principio *tempus regit actum* e se la soluzione adottata dal Tribunale milanese sia da condividere. Per intanto, val la pena di osservare come l'esegesi dell'art. 77, che si è riferita, non persuada. Sembra innanzitutto inesatto dedurre dal primo comma che esso si riferisca alla disciplina tributaria di carattere sostanziale soltanto, posto che la dizione onnicomprensiva « presente decreto » include, stando al significato letterale, ogni genere di norma ricompresa nel decreto, sia essa impositiva, sia essa procedimentale o d'altro genere. Sempre sul piano dell'interpretazione puramente letterale, infine, è da notare come primo e secondo comma, adoperando dizioni diverse, mostrino di avere portata diversa, mentre non sembra ermeticamente corretto allineare due disposizioni delle quali l'una si riferisce, genericamente, al « presente decreto », mentre l'altra ai soli « rapporti tributari » ricollegantesi a certe classi di atti.

Dopo queste annotazioni critiche, sembra utile esprimere « in positivo » il significato e la portata dell'art. 77, con le precisazioni seguenti:

— agli atti formati, e quindi, per necessità di cose, registrati dopo l'entrata in vigore del decreto di revisione, si applicano le norme di tale decreto, quale che ne sia l'indole;

— agli atti formati prima dell'entrata in vigore del decreto, e non registrati tempestivamente, si applicano, quanto ai « rapporti tributari »,

moria di Enrico Guicciardi (Padova 1975), sotto il titolo Disciplina intertemporale della produzione in giudizio di atti non registrati.

(11-bis) Trib. Milano, 22 ottobre 1973, citata nella nota che precede.

cenno nell'ordinanza di sospensione, tuttavia la causa di sospensione è da ritenersi ugualmente venuta meno, a seguito dell'entrata in vigore della nuova

le norme del nuovo decreto; mentre per le norme non direttamente riguardanti il « rapporto tributario », l'interprete dovrà attenersi ai principi generali sulla successione delle leggi nel tempo;

— agli atti formati prima dell'entrata in vigore del decreto, e tempestivamente registrati, continuano ad applicarsi, quanto al « rapporto tributario », le vecchie norme (12).

4. L'immediata applicazione della nuova disciplina in tema di produzione in giudizio di atti non registrati, sostenuta dal giudice milanese sulla base del primo comma dell'art. 77, è stata da altri — ed autorevolmente — negata (13) sulla base di una diversa interpretazione di tali disposizioni.

Si è osservato che il primo comma, nello stabilire l'applicabilità del « presente decreto » agli atti « formati dopo la sua entrata in vigore », consentirebbe di affermare, *a contrariis*, l'applicabilità della precedente normativa agli atti formati prima del 1° gennaio 1973. La locuzione « presente decreto » — si è soggiunto — è univocamente comprensiva di tutte le norme racchiuse nel decreto: sia di quelle genuinamente tributarie (specificamente relative, cioè, all'obbligo di registrazione e all'obbligazione d'imposta), sia di quelle relative a discipline collaterali: come l'art. 63, che obbliga il cancelliere a inviare all'ufficio del registro gli atti non registrati, che siano stati assunti a base o enunciati da provvedimenti giurisdizionali: nessuna norma del decreto presidenziale numero 634/1972 sarebbe quindi applicabile alle convenzioni anteriormente stipulate (e non registrate).

Questa conclusione sarebbe confermata dal secondo comma dell'articolo 77, poiché tale disposizione, riferendosi ai soli « rapporti tributari »

(12) Per ulteriori considerazioni sull'art. 77, con spunti per una impostazione sistematica dei problemi di diritto intertemporale in materia di imposta di registro, e sviluppi in direzione d'un problema particolare, cfr. TE-SAURO, *La consolidazione dell'usufrutto nella disciplina intertemporale della legge del registro*, in *Boll. trib.*, 1975, I, 1580.

(13) ALLORIO, *op. cit.*, pag. 723.

L'autorevole giurista argomenta la sua tesi con i riferimenti all'art. 77, che riproduco nel testo, e con rilievi dommatici, di cui mi occuperò più innanzi. Val qui la pena di riferire che viene altresì prospettata, in termini problematici, la possibilità di impostare il problema sulla premessa della natura probatoria dei divieti in esame. Ora le ragioni per le quali trascurò di approfondire questa prospettiva di indagine sono in questo: che se pure (seguendo VANONI, *op. loc. ult. cit.*) era da distinguere tra divieti di carattere probatorio, e divieti che incidevano sul corso del processo, certo non tutte le norme in esame erano definibili come norme probatorie (come ha dimostrato, in modo assai persuasivo, il CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, in *Riv. dir. proc.*, 1931, I, 68).

Lo stesso Allorio, del resto, è del parere che, muovendo dalla premessa che si sia in presenza di norme probatorie, si perverrebbe alla conclusione dell'immediata applicabilità dello *jus superveniens*: con che si costituisce una unanimità di vedute, che rende sterili indagini ulteriori.

legge di registro (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634), che non riproduce più la disposizione dell'art. 108 vecchio testo. Né consegue che, essendo tale legge

derivanti da atti anteriormente formati, implicherebbe che tali atti, se non tempestivamente registrati, sarebbero soggetti alle nuove norme per quel che riguarda l'obbligazione tributaria, mentre — *a contrariis* — rimarrebbero soggetti alle vecchie norme per ciò che attiene alle situazioni giuridiche diverse dall'obbligazione tributaria.

Il duplice *argumentum a contrario*, pur fondato sopra un'esatta delimitazione dell'ambito connotativo delle due disposizioni, si presta, però, ad obiezioni critiche. L'argomentare *a contrario* — il postulare cioè che una certa fattispecie, non regolata, riceva una disciplina contraria a quella prevista per una fattispecie espressamente contemplata — postula che la norma espressa, riguardante una data *specie*, si presenti come eccezionale rispetto al principio regolante il *genere* a cui *specie* regolata e *specie* non regolata sono riconducibili. Ove si postuli, invece, che il regolamento espresso sia in rapporto di conformità al principio concernente il genere, si apre l'adito all'argomentazione *a pari*: in altre parole, si legittima l'estensione analogica della regola espressa al caso non regolato (14).

Orbene: il primo comma dell'art. 77 contempla gli atti formati dopo l'entrata in vigore del decreto, prevedendo, come è noto, l'applicazione a tali atti di tutte le norme del decreto stesso. Ed è norma, che non presenta nulla di eccezionale. Ne è prova l'impossibilità di immaginare un principio generale, alla quale essa derogherebbe. Combinandosi con l'articolo 81 (« Il presente decreto entra in vigore il 1° gennaio 1973 »), vuole esserne una specificazione, non allo scopo di vietare l'applicazione del decreto agli atti formati *prima*, ma di dare rilevanza al momento di formazione degli atti, ai fini dell'individuazione della disciplina — tra le due succedutesi — applicabile.

Se fosse postulabile un principio generale derogato dal primo comma dell'art. 77 (principio che potrebbe essere il seguente: « il presente decreto si applica agli atti formati *prima* e *dopo* la sua entrata in vigore »), allora, e soltanto allora, l'art. 77, in quanto limitante tale principio ai soli atti formati *dopo*, potrebbe essere inteso come preclusivo dell'applicazione immediata di talune (o di tutte) le norme del decreto agli atti formati *prima* (15).

(14) Sull'argomento *a contrario* si consulti KALINOWSKI, *Introduzione alla logica giuridica*, trad. it., Milano 1971, pag. 235. Si veda pure il cenno di PERELMAN e OLBRECHTS-TYTECA, *Trattato dell'argomentazione*, trad. it., Torino 1966, pag. 254.

(15) La premessa implicita, ed indimostrata, che sta a base del significato che Allorio attribuisce al primo comma dell'art. 77, è che questo, stabilendo l'applicabilità del « presente decreto » agli atti formati dopo la sua entrata in vigore, si riferisca ai soli atti formati *dopo*. In altre parole, nel contesto della proposizione normativa, si inserisce un « solamente », che non vi è scritto: e la necessità di intendere la frase operando quella inserzione manca, nello scritto in esame, di dimostrazione.

entrata in vigore il 1° gennaio 1973, è a questo momento che bisogna far riferimento quale *dies a quo* per la decorrenza del termine di sei mesi statuito

Non molto diverso è il discorso suggerito dal secondo comma, a norma del quale — si ricorderà — gli atti formati prima, e non registrati, sono regolati, quanto all'obbligazione tributaria, dal nuovo decreto. Ora, anche qui, non può affermarsi, *a contrario*, un divieto di applicazione del nuovo decreto agli atti formati prima, se non postulando un principio generale, derogato dal secondo comma, che dovrebbe suonar così: tutte le situazioni soggettive, che si collegano ad atti soggetti a registrazione, sono regolate dalla legge vigente all'epoca di formazione degli atti. Se fosse postulabile un tale principio, il secondo comma, limitandone la portata alla sola situazione soggettiva in cui si concreta il rapporto obbligatorio d'imposta, consentirebbe di ricollegare la posizione del giudice alla legge vigente all'epoca di formazione dell'atto. Che un tale principio possa sussistere, non può escludersi *a priori*: ma l'esistenza di esso dovrebbe essere positivamente dimostrata. In difetto di tale dimostrazione, manca di base l'argomentazione *a contrario* fondata sul secondo comma dell'art. 77.

5. Se una conclusione può trarsi dai rilievi critici sin qui sviluppati, essa è che il problema non è risolto dall'art. 77: non dal primo comma, poiché questo, pur riguardando ogni tipo di situazione soggettiva (e quindi anche quella del giudice dinanzi al quale sia prodotto un atto non registrato), ignora la questione degli atti formati *prima* del decreto; non dal secondo comma, per la diversa ragione che, pur occupandosi degli atti formati prima, ha per oggetto di disciplina il solo rapporto tributario in senso stretto, e non le situazioni collaterali, quali la situazione del giudice.

Il problema va dunque impostato, in modo esclusivo, su basi sistematiche: argomentando, cioè, dai principi generali del diritto intertemporale.

I quali principii, secondo il comune consenso, divergono a seconda dell'indole della situazione soggettiva, della quale si ricerca la disciplina, ossia a seconda della natura sostanziale o processuale della norma, della cui applicazione si discute.

Nel dibattito sul problema che esaminiamo, entrambe le tesi possibili sono state proposte. L'opinione dominante ha sostenuto la natura processuale delle norme riguardanti la produzione in giudizio di atti non registrati: ne ha quindi desunto, in modo lineare, l'applicabilità della disciplina vigente, in tale materia, al momento del processo, non al momento della formazione dell'atto. Ma è stata altresì prospettata, anche se in termini di ipotesi, un'opposta opinione, per la quale sarebbe decisiva l'epoca di formazione dell'atto: in tale momento, le parti compirebbero, nel decidere se registrare o non registrare l'atto stipulato, una valutazione di convenienza. La scelta allora compiuta segnerebbe per sem-

dal citato art. 297 c.p.c., cosicché, essendo invece il ricorso per la prosecuzione stato presentato nel settembre 1973, il giudizio, in accoglimento della eccezione

pre (e cioè a prescindere da mutamenti di disciplina) l'attitudine dell'atto ad esser prodotto in giudizio (16).

Quest'ultima tesi distingue tra effetti fiscali degli atti (obbligazione d'imposta), ed effetti d'altro genere, come l'obbligo di sottoporre a registrazione l'atto e l'onere di registrazione al fine di conseguire la producibilità in giudizio, che sarebbero invece regolati dalla legge vigente al tempo di formazione dell'atto. Sembra così profilarsi una riconduzione al diritto sostanziale delle norme concernenti la produzione in giudizio di atti soggetti alla registrazione.

Rovesciando la prospettiva tradizionale, questa tesi vede nel divieto imposto ai giudici (di pronunciarsi sulla base di atti non registrati) il riflesso della mancanza di un diritto delle parti in giudizio. Ma ciò non avrebbe per conseguenza l'applicabilità della legge dell'epoca di formazione dell'atto: si sarebbe pur sempre sul terreno di un diritto processuale, la cui regolamentazione dovrebbe esser quella dell'epoca della lite.

La tesi della natura processuale delle norme che ostacolavano la produzione in giudizio di atti non registrati è suffragata dall'autorità di Calamandrei. Egli escluse, in contrasto con Chiovenda, che si trattasse di norme sulle « forme » processuali; negò che si trattasse di norme meramente probatorie; rilevò che queste norme non producevano alcuna conseguenza di diritto sostanziale: e concluse trattarsi di disposizioni che operavano sul processo ed erano quindi di natura processuale: « esse non sono altro che divieti fatti al giudice di conoscere di certi rapporti sostanziali che fuori del processo sono pienamente efficaci » (17). L'irregolarità fiscale degli atti sospende insomma l'azione; la regolarità fiscale è un presupposto processuale, senza di cui il processo dev'essere sospeso, e l'azione diventa improcedibile.

I rilievi di Calamandrei non debbono però far trascurare che il fatto che sia prodotto in giudizio un atto non registrato aveva come conseguenza immediata il sorgere, per il giudice, non tanto dell'obbligo di sospendere il processo (obbligo processuale del giudice-ufficio), quanto dell'obbligo, per il giudice-persona fisica, di astenersi dall'esercitare i doveri del suo ufficio. Esattamente Vanoni notava che « i divieti di non

(16) Allorio distingue gli effetti fiscali degli atti, che sarebbero regolati dalle leggi vigenti al momento della registrazione, ed effetti non fiscali tra cui la producibilità in giudizio — che sarebbero invece regolati dalla legge vigente all'epoca di formazione dell'atto (*op. cit.*, pag. 728). Or se può esser accolta, come criterio generale d'impostazione dei problemi intertemporale in materia di registro, la tesi che dà rilevanza, ai fini dell'individuazione della disciplina dell'obbligazione d'imposta, al momento della registrazione (come ho accennato nello scritto indicato *retro*, nota 12), ciò non toglie la necessità di indagare, per le altre situazioni soggettive, quale sia la legge applicabile, secondo le regole generali sulla successione delle leggi nel tempo.

(17) CALAMANDREI, *Il processo civile sotto l'incubo fiscale*, cit., pag. 68 e segg.

di parte attrice, deve essere dichiarato estinto, ai sensi dell'art. 307. 3° comma c.p.c.

prestare attività dell'ufficio non sono specifici dell'ordine giudiziario, ma si intrecciano e si confondono con analoghi divieti fatti a tutti i funzionari della pubblica amministrazione: se si tiene presente che il divieto non interessa le sole funzioni processuali, ma tutte le funzioni degli ufficiali giudiziari, anche di quelli fuori del processo: si deve arrivare a concludere che le proibizioni si rivolgono ai giudici, agli arbitri, ai cancellieri, agli ufficiali giudiziari, come pubblici funzionari e trovano la loro giustificazione nel loro *status* di investiti di pubbliche funzioni » (18).

La situazione era dunque la seguente: la produzione in giudizio di un atto non registrato poneva per il giudice persona fisica l'obbligo, sanzionato con la responsabilità del pagamento dell'imposta e delle soprattasse, di astenersi dal procedere; allo scopo di consentire al giudice di non trasgredire questo obbligo non processuale, l'ordinamento concedeva al giudice la *facoltà* di sospendere il processo. Essendo, la sospensione, una facoltà concessa al giudice, e non un diritto processuale delle parti, si spiega perché la mancata sospensione del processo fosse priva di conseguenze processuali, e perché la pronuncia emessa sulla base di un atto non registrato non fosse censurabile — come sempre si è ritenuto — né per *error in procedendo*, né per *error in iudicando*.

Ora ad una legge, che quest'obbligo prevedeva, un'altra ne è succeduta che ha abrogato questo obbligo: e l'abrogazione prescinde dal dare rilievo all'epoca di formazione degli atti prodotti in giudizio, o all'epoca in cui è avvenuta la produzione in giudizio. Molto più semplicemente, si deve constatare che sussisteva in passato, e non sussiste più, l'obbligo per il giudice di astenersi dal pronunciare su atti non registrati.

Di conseguenza, a partire dall'entrata in vigore della nuova normativa, sono liberamente producibili in giudizio gli atti non registrati; e nel caso di atti già prodotti, in processi già pendenti, la sospensione non può essere disposta mentre, se la sospensione era stata disposta in precedenza, il processo può riprendere il suo corso nonostante la mancata registrazione degli atti.

Poiché vertiamo in materia di comportamenti del giudice, di obblighi e relazioni processuali, vale il principio *tempus regit actum*: vale la legge del momento, in cui per il giudice si tratta di assumere un certo

(18) VANONI, *Irregolarità fiscali e processo*, cit., pag. 391.

SATTA, *Commentario al codice di procedura civile*, Libro II, parte I, Milano 1960, pag. 392, osservava che « il precetto fiscale, in ciò che attiene al giudizio, si pone come regola di un rapporto tra fisco e il giudice-funziionario, determina cioè un obbligo personale del giudice, che deve essere osservato in occasione del processo, ma che al processo resta completamente estraneo. La sospensione fiscale è uno dei mezzi di assicurazione dell'osservanza di quest'obbligo: ed essa concretamente si risolve, nei confronti delle parti, in un legittimo rifiuto di giudizio, che esclude qualsiasi responsabilità, sia civile che penale ».

Quanto alle spese di lite si osserva che non può trovare applicazione la norma del 4° comma dell'art. 310 c.p.c., che vuole che esse siano a carico delle

comportamento, di astensione o di non astensione, a fronte della domanda di pronunciarsi su atti non registrati (19).

6. Per i processi pendenti — in istato di sospensione fiscale — al momento dell'entrata in vigore del decreto di revisione dell'imposta di registro, la sentenza annotata, come pure altra precedente giurisprudenza, ha tratto, dall'affermata applicabilità della nuova normativa, un corollario processuale — l'immediato decorso del termine semestrale per la riassunzione — che è stato definito «sconcertante, e tale da far dubitare dell'esattezza della stessa opinione in esame» (dell'opinione, cioè, difesa in precedenza) (20). Il corollario è veramente sconcertante; ma non è — a me sembra — corollario inevitabile della premessa.

La sentenza annotata prospetta uno sviluppo argomentativo apparentemente lineare:

— la sospensione del processo per ragioni fiscali s'inquadra nell'articolo 295 c.p.c., con conseguente applicazione, quindi, dell'art. 297 (onere, cioè, di riassunzione del processo, sotto pena di estinzione, entro sei mesi dalla cessazione della causa di sospensione);

— nella specie, per effetto dell'entrata in vigore della nuova disciplina (e quindi in data 1° gennaio 1973), è venuta meno la causa di sospensione;

— di conseguenza, da tale data, è cominciato a decorrere il termine di sei mesi, entro cui occorre riassumere il processo.

Il momento logico di questo ragionamento che deve essere sottoposto a controllo è l'equiparazione — sotto l'etichetta di «cessazione della causa di sospensione» — della cessazione del *fatto sospensivo* (irregolarità fiscale) con il venir meno della *rilevanza giuridica* conferita dalla legge abrogata all'irregolarità fiscale.

È necessario analizzare gli effetti prodotti dalla legge fiscale sopravvenuta sui processi sospesi. Per quanto abbiamo superiormente sostenuto, questa legge ha inciso sui processi in corso eliminando l'*ostacolo normativo* che ne impediva la riassunzione. Dopo la legge, è divenuto possibile riassumere i processi nei quali erano stati prodotti atti non registrati, e riassumerli nonostante la persistenza del difetto di registrazione: ma ciò non necessariamente implica che la possibilità di riassunzione debba essere ricollegata ad un fatto di «cessazione della causa

(19) Non diversa l'opinione di COMOGGIO, *L'incubo fiscale sul processo*, cit., pag. 107: con la differenza che nel muovere dalla premessa che le norme in questione abbiano «natura processuale o procedurale in senso lato», non distingue tra la posizione personale e quella funzionale del giudice. Or questa distinzione, se è irrilevante nella dimostrazione dell'immediata applicabilità, ai processi in corso, delle nuove norme, può aver valore nell'esame del problema risolto dalla seconda massima della sentenza commentata. SATTA, *op. cit.*, pag. 392 fondava proprio sul fatto che le norme in questione regolassero un rapporto tra il fisco ed il giudice-funzionario l'affermazione che la sospensione fiscale non avesse nulla in comune con la sospensione ex art. 295 c.p.c.

(20) ALLOBBIO, *op. cit.*, pag. 730.

parti che le hanno anticipate, visto che il convenuto ha contestato il fondamento della dedotta eccezione, rendendo necessaria la presente pronuncia. Per-

di sospensione», nel senso preciso e circoscritto in cui tale espressione ricorre nel corpo dell'art. 297.

In questa norma, per causa di sospensione s'intende il fatto enunciato nell'ordinanza di sospensione e per tal via sussunto da un atto del giudice nell'ipotesi normativa contemplata dall'art. 297.

Ora, nel nostro caso, non è cessata la causa di sospensione; non si è cioè verificato il fatto (registrazione degli atti prodotti) a cui l'ordinanza di sospensione ha condizionato il decorso del termine per la riasunzione. Si è verificato un fenomeno diverso: il venir meno della rilevanza, del fatto che determinò la sospensione, come causa di sospensione.

Il motivo per cui fu disposta la sospensione, fu costituito dall'irregolarità fiscale degli atti prodotti; il giudice subordinò la ripresa del processo ad un comportamento delle parti: per causa di sospensione, l'art. 297 intende la causa di sospensione assunta dal giudice nell'ordinanza. Emessa l'ordinanza, la disciplina concreta di quel processo è quella che l'ordinanza ha fissato.

L'abrogazione dell'obbligo di sospensione del processo non ha fatto venir meno l'obbligo di regolarizzare gli atti, né ha inciso sull'efficacia dell'ordinanza: ha reso, piuttosto, quella ordinanza, da legittima qual era in origine, illegittima, e quindi revocabile.

Tuttavia l'ordinanza è rimasta in vigore, con la sua efficacia di atto subordinante la ripresa alla posizione fiscale della parte che aveva prodotto l'atto in giudizio.

Si può dunque pensare ad una revoca d'ufficio, dell'ordinanza, dalla quale decorrerebbe il termine perentorio di sei mesi per la richiesta di fissazione d'udienza, e alla necessità che la stessa ordinanza di revoca fissi la nuova udienza di ripresa del processo. Postulandosi che la revoca debba contenere la fissazione della nuova udienza, nel caso che l'ordinanza di revoca la omettesse, si renderebbe applicabile l'art. 289 c.p.p.: necessità, cioè, di integrazione, d'ufficio o su istanza di parte, entro il termine perentorio di sei mesi dalla data in cui il provvedimento fu comunicato alle parti.

È facile prevedere che la soluzione ora tratteggiata solleva l'obiezione, secondo la quale nessuna norma del codice prevede la revoca d'ufficio, o su sollecitazione di parte, dell'ordinanza che ha disposto la sospensione del processo (per ragioni fiscali o per le altre ragioni per cui la sospensione è prevista).

Ma nulla di più lacunoso vi è, nella nostra legge processuale, dell'istituto della sospensione. La legge fiscale prevedeva la sospensione, ma nulla diceva circa la disciplina relativa. Che quella per motivi fiscali fosse una sospensione in senso tecnico, è un'idea degli interpreti; che fosse poi una sospensione, a cui potesse riuscire applicabile l'art. 297, è chiaramente una forzatura (21).

(21) Contro l'applicabilità degli artt. 295-297 c.p.c. cfr.: MICHELI, *L'onere*

tanto, in applicazione del principio della soccombenza le spese si pongono a carico di parte convenuta. — *Omissis*.

Se c'era un vuoto di disciplina, qualsiasi costruzione era in certo modo legittima ed arbitraria al tempo stesso: si trattava di scegliere la costruzione più aderente ai principi generali del nostro processo.

La costruzione giurisprudenziale non è certo quella che più eccelleva. Secondo le linee di essa, sospeso il processo, la sospensione poteva durare in eterno poiché nessun termine era posto alla parte per provvedere alla regolarizzazione fiscale. Un processo suscettibile di vita eterna non era in armonia con i principii ispiratori del nostro diritto processuale, trasfusi, soprattutto, nell'istituto dell'estinzione per inattività delle parti (e, nel vecchio codice di rito, nella perenzione). Concepita una sospensione *sine die*, il ricollegare, poi, alla registrazione il decorso del termine perentorio per la riassunzione; il riportare, cioè, al dato positivo dell'art. 297 c.p.c. un tipo di sospensione *sine die* (estraneo alla logica del codice) significava sottoporre l'art. 297 ad un'operazione alla Procuste (a tacere, poi, dell'incongruenza d'un termine acceleratorio a conclusione d'una vicenda *sine die*).

Ritornando, ora, ai processi pendenti alla data in cui è entrata in vigore la nuova legge del registro, la « strage in massa » che se ne è decretata con il ritenere che da quella data sia decorso il semestre per la riassunzione, ha il doppio difetto di riprendere l'idea giurisprudenziale dell'applicabilità dell'art. 297 alla sospensione fiscale e di riprenderla in un caso nel quale non è affatto cessata la causa (mancata registrazione) che determinò la sospensione.

Questi processi, dunque, permangono *sine die* in istato di pendenza: spetterà al giudice revocare d'ufficio l'ordinanza fissando una nuova udienza; o alle parti chiedere al giudice la fissazione della nuova udienza, avendo la normativa sopravvenuta non già modificata l'ordinanza di sospensione o realizzato il fatto a cui l'ordinanza subordinava la possibilità di ripresa del processo, ma soltanto resa illegittima l'ordinanza, e possibile la ripresa del processo nonostante la persistenza dell'irregolarità fiscale degli atti prodotti in giudizio (22).

FRANCESCO TESAURO

Incaricato nell'Università di Parma

della prova, Padova, 1942, pag. 154, nota 2; Id., *Della sospensione del processo civile per inadempimento fiscale e della forma del provvedimento che dispone la sospensione necessaria del processo*, in *Giur. it.*, 1952, I, 2, 197; Id., *Sulla denunciabilità per cassazione della violazione delle leggi tributarie*, in *Giur. compl. cass. civ.*, XVII (1945), I semestre, 151; ZAPPAROLI, *Sulla pretesa sospensione del processo per inadempimento fiscale*, *ivi*, XXIV (1950), 1° quadr., pag. 182; ANDRIOLI, *Commento al codice di procedura civile*, III, Napoli, 1956, pag. 308; SATTA, *op. loc. ult. cit.*

(22) Sulla sorte dei processi pendenti, è apparsa, quando questo scritto era già in bozze, una nota di CONOGLIO, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 362, dalla quale non si è potuto tener conto.

COMMISSIONE TRIBUTARIA DI I GRADO DI MILANO, 3 maggio 1975,
n. 19.

Registro - Registrazione atti giudiziari - Termine di venti giorni dal deposito del provvedimento giudiziario - Non si applica - Pena pecuniaria - Inapplicabilità.

L'art. 67 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 non trova applicazione quando una delle parti in giudizio non chiede la registrazione del provvedimento del giudice nel termine di venti giorni di cui all'art. 13 (1).

Omissis. — **MOTIVI DELLA DECISIONE.** — La presente controversia investe il problema della legittimità o meno della pena pecuniaria riscossa dall'Ufficio sulla sentenza del Tribunale di Milano depositata il 10 maggio 1973; la pena è stata applicata in base al disposto dell'art. 67 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 634 («per l'omissione della richiesta di registrazione degli atti e della presentazione delle denunce previste dall'art. 18 si applica la pena pecuniaria da una a tre volte l'imposta. La pena pecuniaria è ridotta a un quinto, con un minimo di duemila lire, se il ritardo non supera i trenta giorni e sempre che non sia stata notificata l'ingiunzione»).

Il D.P.R. citato distingue nettamente, per la registrazione degli atti giudiziari, tra i soggetti obbligati a richiedere la registrazione e quelli tenuti al pagamento dell'imposta. Nel caso particolare, trattandosi di sentenza pronunciata in sede di opposizione a decreto ingiuntivo, mentre la richiesta di registrazione faceva carico al cancelliere (artt. 10, n. 3 e 13, 3° comma), il paga-

(1) In tema di registrazione dei provvedimenti giudiziari e di applicazione delle penalità.

1. La *regula juris* enunciata nella decisione in commento risponde, riteniamo, ad una corretta interpretazione della normativa in materia. Ci pare tuttavia che la motivazione sia insufficiente soprattutto perché non tiene conto delle numerose argomentazioni addotte in contrario alla tesi accolta dall'Organo giudicante. Tali argomenti, opposti dall'Amministrazione Finanziaria, sono desumibili oltre che dalle deduzioni dell'Ufficio, dal contenuto della Risoluzione Ministeriale 14 aprile 1975 n. 300520/75 Div. VIII che ci pare opportuno richiamare in questa sede per sottoporla ad attento vaglio critico.

La controversia in questione riflette una delle maggiori difficoltà interpretative di quella parte della vigente normativa sull'imposta di registro, che regola il trattamento tributario delle sentenze e degli altri provvedimenti giudiziari. Si tratta di stabilire se attraverso un'interpretazione sistematica delle norme contenute nel D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 634, è possibile o meno desumere l'esistenza di un termine, fissato dal Legislatore, per l'adempimento della prestazione tributaria, dell'obbligo cioè di pagamento del tributo in seguito alla richiesta di registrazione degli atti in discorso, ed eventualmente l'applicabilità o meno di sanzioni in caso di inosservanza. Il problema si pone dal momento che il decreto citato, mentre da un lato prescrive che la registrazione degli atti che vi sono soggetti in termine fisso deve essere richiesta entro venti giorni dalla

mento dell'imposta incombeva invece — in base al combinato disposto degli artt. 52, 2° comma e 55, 1° comma — sulla parte in causa. Detta richiesta doveva inoltre essere effettuata, in virtù del menzionato art. 13, 3° comma, entro cinque giorni dalla data di pubblicazione della sentenza; e poiché all'incombenza il cancelliere ha tempestivamente provveduto nella specie, non vi

data dell'atto (art. 13 1° comma), dall'altro stabilisce, in deroga a tale principio, che per gli atti giudiziari (diversi dai decreti di trasferimento) la richiesta di registrazione deve essere effettuata dal cancelliere entro 5 giorni da quello in cui il provvedimento è stato emanato. Inoltre mentre tutti coloro che sono obbligati a richiedere la registrazione, i soggetti cioè indicati all'art. 10 del decreto sono anche tenuti ad effettuare il pagamento del tributo all'atto della richiesta (art. 52), il cancelliere al contrario è obbligato al pagamento limitatamente per i decreti di trasferimento indicati al 3° comma dell'art. 52 e non anche per le sentenze e gli altri provvedimenti giudiziari. In altri termini, mentre per tutti gli atti indistintamente l'obbligo della richiesta di registrazione e quello del pagamento che a questa deve essere contemporaneo incombono sullo stesso soggetto passivo e soggiacciono al termine di scadenza di venti giorni dalla data dell'atto, per gli atti giudiziari si verifica una situazione del tutto diversa: l'obbligo della richiesta incombe al cancelliere ed è soggetto a un termine di scadenza di 5 giorni. Posto pure per « *inconcessum* » (spiegheremo in seguito le ragioni di tale riserva) che i soggetti tenuti al pagamento siano le parti in causa (art. 55), si tratta di individuare il termine di scadenza dell'obbligazione. È stato stabilito dal Legislatore ed in caso affermativo è di venti giorni o di 5 giorni? La seconda questione investe invece l'applicabilità o meno delle sanzioni. L'art. 67 prescrive infatti l'applicazione di una pena pecuniaria in caso di « omissione o tardività » della richiesta di registrazione. Senonché nell'ipotesi che il cancelliere abbia assolto il suo obbligo richiedendo la registrazione entro il termine prescrittogli di 5 giorni, come sarebbe sanzionato l'eventuale tardivo pagamento, ammesso che esista un termine di scadenza? La disposizione dell'art. 67 sembrerebbe non essere applicabile, non ricorrendo l'ipotesi della « omessa richiesta di registrazione ». *Quid iuris* anche in tal caso?

La soluzione affermativa data dall'Amministrazione, nel senso cioè dell'individuabilità del termine di scadenza dell'obbligo di pagamento (20 giorni) nonché dell'applicabilità della sanzione prevista dall'art. 67, 1° comma non ci pare del tutto convincente ed induce anzi in gravi perplessità, anche perché le argomentazioni addotte offrono il destro ad una facile critica.

Il termine *de quo*, anche se non indicato *expressis verbis* dal Legislatore, risulterebbe però « implicitamente fissato » — così argomenta la tesi del Ministero — in venti giorni decorrenti dalla data di pubblicazione della sentenza. Si perviene a tale conclusione attraverso un sillogismo: l'art. 13 stabilisce in 20 giorni il termine per la richiesta di registrazione degli atti negoziali; poiché l'art. 52 a sua volta prescrive che

era più luogo a parere della Commissione — per l'applicazione della sanzione ex art. 67 D.P.R. citato, espressamente (e tassativamente) ricollegabile — come s'è visto — all'ipotesi di omessa richiesta di registrazione.

Intorno alla natura del tributo, deve ritenersi (così ricostruendo e integrando la volontà legislativa) che esso si presti a regolare anche il caso in cui

il pagamento deve avvenire all'atto della richiesta, si è venuto così indirettamente a fissare anche il termine di pagamento che sarebbe appunto di 20 giorni.

Una tale interpretazione, che appare in verità alquanto disinvolta, si basa sull'integrazione analogica della disciplina positiva contenuta nella disposizione di cui all'art. 13, 1° comma e 52. Si vorrebbe estendere il trattamento previsto per gli atti negoziali anche agli atti giudiziari.

Ci sembra in verità che il ricorso al procedimento analogico non sia giustificabile sotto diversi profili.

Valgano per tutte tre considerazioni:

1) il decreto più volte citato ha assoggettato gli atti giudiziari ad un regime del tutto particolare in un complesso organico di disposizioni (artt. 10, 13, 21, 35, 57, 58, 63, 64);

2) tale disciplina particolare è stata espressamente prevista proprio nell'art. 13 dove è stabilito un termine di 20 giorni per gli atti negoziali e 5 giorni per gli atti giudiziari;

3) non ricorre in alcun modo il requisito dell'analogia trattandosi di situazioni del tutto difformi: il procedimento di prelievo del carico tributario per gli atti giudiziari, lo si è già detto, è del tutto particolare e lo stesso soggetto passivo dell'obbligo di pagamento è diverso da quello tenuto alla richiesta.

Tali rilievi dovrebbero essere sufficienti per concludere che la norma richiamata non è suscettibile di estensione analogica, talché non sarebbe possibile applicare la normativa, dettata per la registrazione degli atti negoziali anche a casi che non consentono la trasposizione pura e semplice di tale normativa. Ma non basta. L'interpretazione data dal Ministero da un lato va oltre la lettera e il significato della norma positiva (art. 52) nella sua massima capacità di espansione, dall'altro contiene un vizio logico di fondo.

Recita l'art. 52 1° comma: «All'atto della richiesta il richiedente deve pagare, e se la liquidazione è rinviata a norma del 2° comma dell'art. 16, depositare la somma che l'Ufficio ritiene corrispondente all'imposta dovuta»; ed al 3° comma: «In mancanza del pagamento o del deposito l'Ufficio procede, a norma dell'art. 15 nn. 1) e 2) alla registrazione d'ufficio».

Con l'espressione «all'atto della richiesta» non si è inteso quindi «indirettamente» indicare e per di più attraverso un sillogismo — come si sostiene con la tesi criticata — un termine di pagamento di 20 giorni, identico a quello della richiesta, ma si è voluto sottolineare un momento sia logico che temporale: quello della contestualità. «All'atto della richiesta» significa contemporaneamente alla richiesta tanto è vero che si è

il soggetto tenuto al pagamento del tributo non coincide con quello tenuto alla richiesta di registrazione. In un caso siffatto l'Ufficio, ricevuta tempestivamente la richiesta di registrazione, dovrà pertanto notificare alla parte o alle parti tenute al pagamento la liquidazione dell'imposta, e la parte (o le parti) dovranno provvedere a soddisfare l'obbligazione tributaria nel termine di sessanta

messo in relazione il 1° comma con il 3° comma per il quale si fanno discendere determinate conseguenze giuridiche dal mancato pagamento del tributo al *momento* della presentazione della richiesta di registrazione.

In definitiva quindi sarebbe stato più logico e coerente affermare, semmai, attraverso una corretta interpretazione dell'art. 52, che il termine in questione è di 5 giorni, dovendo il pagamento del tributo essere contemporaneo alla richiesta la quale deve essere effettuata appunto entro tale periodo.

2. Senonché un rilievo ben più incidente sarebbe d'ostacolo all'accoglimento sia dell'una che dell'altra tesi ed è quello che ci viene offerto proprio dall'interpretazione del 3° comma dell'art. 52 che assume, a nostro avviso, un'importanza determinante ai fini dell'indagine che ci siamo proposti. « In mancanza del pagamento o del deposito (all'atto della richiesta) l'Ufficio procede a norma dell'art. 15 nn. 1 e 2 alla registrazione d'ufficio ». Tale disposizione permette quindi di stabilire il nesso di coordinazione sistematica tra l'art. 15 e l'art. 52; per il combinato disposto di questi due articoli si può procedere alla registrazione d'ufficio soltanto in dipendenza del verificarsi della situazione base costituita dall'esistenza di vari tipi di atti tassativamente elencati nell'art. 15 (di cui non fanno parte gli atti giudiziari) unitamente alla ricorrenza di determinate condizioni.

Inoltre si fa luogo alla registrazione d'ufficio « previa riscossione dell'imposta » sia nel caso di mancanza di richiesta da parte dei soggetti che vi sono obbligati (art. 15, 1° comma), sia nel caso, profondamente diverso, che i soggetti interessati, dopo aver inoltrato la richiesta e presentato volontariamente l'atto, e malgrado l'Ufficio abbia proceduto alla liquidazione, si rifiutino di pagare la somma liquidata (art. 52). Dovendosi procedere alla registrazione d'ufficio infine, è previsto un atto procedimentale (avviso) contenente la partecipazione al contribuente di quella che è la pretesa dell'ente impositore insieme alla fissazione di un termine di pagamento.

È facile dedurre pertanto che con il termine « registrazione di ufficio » il legislatore ha inteso indicare non solo e non tanto una particolare formalità connessa alla registrazione degli atti, ma anche e soprattutto un particolare schema procedimentale per il prelievo del carico fiscale. Quest'ultimo può avvenire o in base alla richiesta seguita dal pagamento spontaneo (art. 52, 1° comma) o attraverso la registrazione d'ufficio nei limiti, alle condizioni e nei modi prescritti dall'art. 15 e 52. *Terzium non datur*. È evidente poi che la registrazione d'ufficio è una fase

giorni dalla ricevuta notifica, pena la sanzione *ex art.* 68 citato (o, tutt'al più potendosi ipotizzare la sanzione *ex art.* 67 solo nel caso in cui entro i sessanta giorni segua il pagamento dell'imposta dovuta).

E implicito in quanto sopra il rigetto della tesi dell'Ufficio, il quale, argomentando dal disposto dell'art. 14 del R.D. 23 dicembre 1897, n. 549 (da

che attiene più specificatamente al procedimento per la realizzazione coattiva del credito d'imposta.

Nell'ipotesi quindi che il soggetto passivo non adempia *sua sponte* all'obbligo del pagamento del tributo dovuto su un atto giudiziario, l'ufficio dovrebbe procedere, secondo quanto prescrive l'art. 52, alla registrazione d'ufficio a norma dell'art. 15 nn. 1) e 2). Senonché l'art. 15, lo si è già detto, contiene un'elencazione tassativa dei presupposti in presenza dei quali si può procedere alla registrazione d'ufficio. Tali presupposti concernono la esistenza di determinati atti soggetti a registrazione e non registrati e di cui l'amministrazione finanziaria abbia acquistato legittimamente il possesso o ne abbia acquistato legale conoscenza attraverso fatti e circostanze che comportano presunzioni *iuris tantum*. In tale elencazione non sono compresi gli atti giudiziari. D'altra parte è impossibile sussumere questi ultimi nella previsione per via di estensione analogica. Dovrebbe pertanto concludersi *de plano* che l'ente impositore non sarebbe legittimato a procedere alla registrazione d'ufficio degli atti giudiziari e quindi alla realizzazione coattiva del credito. Del resto altri argomenti comproverebbero, anche se in maniera indiretta, la validità di tale conclusione. Uno di questi è ricavabile dal 4° comma dell'art. 52 più volte ricordato. L'atto procedimentale relativo alla registrazione d'ufficio costituito dall'avviso prescritto in tale disposizione deve essere modificato « al soggetto o ad uno dei soggetti obbligati a richiedere la registrazione ». Se l'ufficio in seguito alla richiesta di registrazione da parte del cancelliere, in mancanza del pagamento da parte dei soggetti interessati, potesse veramente ricorrere alla registrazione d'ufficio, dovrebbe procedere alla notifica dell'avviso. Sarebbe veramente oscuro il motivo per cui questa debba essere effettuata presso il cancelliere, visto che quest'ultimo ha già adempiuto al suo obbligo e d'altra parte non è tenuto, come sappiamo, al pagamento.

Tale notifica d'altra parte non produrrebbe alcun effetto nei riguardi dei vari debitori o presunti tali.

Ci pare peraltro che l'unico punto censurabile nella motivazione della decisione della Commissione Tributaria di Milano sia proprio quello in cui viene ipotizzato un diverso *iter procedendi* che dovrebbe essere costituito dalla richiesta di registrazione effettuata dal Cancelliere seguita dalla notifica da parte dell'Ufficio della liquidazione d'imposta ai soggetti tenuti al pagamento con la fissazione di un termine di 60 gg. per la scadenza dell'obbligazione tributaria.

Tale serie procedimentale non troverebbe nessuna rispondenza nel dato che ci viene offerto dal diritto positivo. L'avviso prescritto dall'art. 53 si riferisce infatti all'imposta complementare o suppletiva mentre l'atto

esso Ufficio ritenuto trasfuso nell'attuale legge di registro), e dagli artt. 13, 3° comma, 52, 2° comma e 55, 1° comma D.P.R. n. 634 del 1972, sostiene che — fermo restando l'obbligo del cancelliere di richiedere la registrazione entro i cinque giorni dalla data di pubblicazione o emanazione degli atti — alle parti incomberebbe pur sempre l'obbligo di effettuare il pagamento entro

procedimentale (avviso) previsto per la registrazione d'ufficio, oltre a comportare tutte le conseguenze di cui si è già detto, deve essere notificato ai soggetti tenuti a richiedere la registrazione e non a quelli obbligati al pagamento.

3. Le considerazioni che precedono consentono di affrontare anche l'altra questione che ha formato oggetto della Risoluzione Ministeriale sopramenzionata, quella relativa all'applicabilità delle sanzioni. In base al disposto dell'art. 52 si desumerebbe il principio generale, — così sostiene l'amministrazione — secondo cui la richiesta di registrazione, non seguita dal pagamento della relativa imposta nel termine di legge, « deve intendersi improduttiva di qualsiasi effetto, cioè non avvenuta » e pertanto si ricaderebbe nell'ipotesi prevista dall'art. 67 dove è appunto sanzionata la omessa richiesta di registrazione. Il pagamento oltre il ventesimo giorno sarebbe quindi soggetto alla pena pecuniaria ivi prevista.

Si parte in definitiva da una premessa corretta ed identica a quella che siamo venuti sviluppando finora, per giungere a delle conclusioni del tutto ingiustificate. Una tale interpretazione si rivelerebbe inoltre del tutto incoerente.

La previsione di cui al 3° comma dell'art. 52 si riferisce, lo ripetiamo, al caso in cui il richiedente la registrazione si rifiuti all'atto della presentazione della richiesta, di pagare l'imposta e non a quello, profondamente diverso, in cui il soggetto passivo richiede la registrazione, poniamo, di un atto pubblico o di una scrittura privata, *effettuandone contemporaneamente* il pagamento, oltre il ventesimo giorno dalla stipulazione dell'atto. In quest'ultima ipotesi ricorre la previsione non già dell'art. 15 o dell'art. 52, che si riferiscono alla mancanza della richiesta o del pagamento, bensì quella dell'art. 67 che si riferisce alla tardività del medesimo. Tanto è vero che l'ufficio in tal caso non procede alla registrazione d'ufficio, come prescriverebbe l'art. 52, bensì all'applicazione della sanzione prevista per la tardività della richiesta.

La rubrica dell'art. 67 parla infatti di « omissione o tardività della richiesta ». Si tratta quindi di due situazioni le quali, pur se ricevono lo stesso trattamento (ai fini di tale disposizione) sono evidentemente diverse.

Poiché d'altra parte il pagamento e la richiesta di registrazione devono essere contemporanei (art. 52) il legislatore anche se si è riferito alla tardività della richiesta ha automaticamente sanzionato anche la tardività del pagamento.

Ora, delle due l'una: o si sostiene che il termine di pagamento per gli atti giudiziari sarebbe stabilito in 20 giorni decorrenti dalla pubblicazione del provvedimento ed allora si ammette *a fortiori* che il contri-

20 giorni dalla data di cui sopra. Per essere fondata, tale tesi presupporrebbe la sussistenza, nella legge di registro, di una norma sanciente in via generale l'obbligo della parte di richiedere la registrazione (e di effettuare il pagamento) entro venti giorni dalla data di formazione dell'atto: peraltro una norma non può desumersi dal D.P.R. n. 634, il cui art. 13, 1° comma pone

bueno che volesse effettuare il pagamento oltre tale termine, si troverebbe nella stessa situazione di colui che richiedesse la registrazione di un atto pubblico o una scrittura privata oltre il ventesimo giorno (senonché non sarebbe applicabile per gli atti giudiziari neppure la sanzione prevista dall'art. 67 per la omissione o tardività della richiesta, alla quale provvede invece il cancelliere entro il termine di 5 giorni); oppure si ritiene che il pagamento deve avvenire all'atto della presentazione della richiesta (cioè nei 5 giorni) ed allora la mancanza del pagamento comporterebbe la registrazione d'ufficio con tutte le implicazioni di cui si è parlato.

Quest'ultimo rilievo comunque, quello cioè dell'impossibilità di procedere alla registrazione d'ufficio e quindi alla realizzazione coattiva del credito sarebbe assorbente nell'uno e nell'altro caso.

4. Siamo così in grado di trarre le conclusioni. Il problema offre, a nostro parere, una duplicità di soluzioni.

La prima, la più ovvia, che esiste evidentemente un vuoto legislativo, che è auspicabile venga colmato quanto prima *de iure condendo*. Comunque, allo stato attuale, in mancanza di una norma di raccordo, sarebbe illegittima l'applicazione di sanzioni per la presunta tardiva registrazione degli atti giudiziari. Ma esiste un'altra possibilità. Si potrebbe prospettare la tesi fino ora non compiutamente avvertita dalla dottrina, secondo cui il tributo di registro sugli atti giudiziari, così com'è configurato dal legislatore, avrebbe vera e propria natura di «tassa». Non si tratterebbe del resto di una novità, posto che anche sotto il vigore della normativa abrogata il tributo, come era stato riconosciuto da parte della dottrina e della giurisprudenza, presentava, ben riconoscibili, i caratteri di tale figura giuridica. Non a caso è stato sempre indicato che la denominazione di «tassa di registro sugli atti giudiziari».

La prestazione del pubblico servizio che giustificerebbe il prelievo del carico fiscale ossia il presupposto di fatto della tassa andrebbe individuato, in questo caso, nel servizio reso dalla magistratura a favore del soggetto che ad essa si rivolge per la tutela giurisdizionale dei propri diritti. Il cittadino, in altre parole, deve pagare la tassa se vuole che si producano le conseguenze favorevoli derivanti dalla sentenza e in particolare i vantaggi derivanti dalla notificazione della stessa. A termine dell'art. 64 decr. cit. infatti, non è possibile ottenere la copia necessaria per notificare la sentenza se questa non è stata preventivamente registrata e non si è quindi assolto il carico fiscale.

In definitiva quindi l'onere della notifica sarebbe strettamente connesso con quello del pagamento della «tassa giudiziale». Volendo riferirsi ad un'analogia si potrebbe dire che il soggetto passivo verserebbe

si il principio che la registrazione degli atti assoggettativi in termini fisso deve essere richiesta entro venti giorni dalla loro formazione, ma la regola non vale per l'ipotesi degli atti giudiziari, stante la specifica previsione del ... 3° comma art. 13, e stante che — per l'art. 10 — il solo soggetto obbligato a richiedere la registrazione, in fattispecie come quella di cui trattasi, è il cancelliere. — *Omissis*.

allora in una situazione soggettiva del tutto simile a quella, per esempio, di colui che fosse soggetto alla c.d. «tassa annuale» di concessione governativa. Anche in quel caso il pagamento della tassa costituisce infatti la condizione di efficacia del provvedimento già emesso. In mancanza di tale versamento l'atto rimane inefficace.

Il soggetto è libero di astenersi dall'attività che richiede la legittimazione e quindi il pagamento della tassa di concessione governativa. D'altra parte l'interesse all'efficacia dell'atto amministrativo offrirebbe una sufficiente garanzia per l'attuazione del tributo.

In entrambi i casi (tassa sugli atti giudiziari e tassa sulle CC.GG.) si tratta quindi di una situazione soggettiva affatto diversa dall'obbligo. Per desumere l'esistenza di quest'ultimo non sarebbe sufficiente trarre argomento unicamente dalla formulazione letterale dell'art. 55 in cui sotto la rubrica «soggetti obbligati al pagamento» si prescrive che soggetti tenuti al pagamento sono tra gli altri «le parti in causa...».

A parte che rimarrebbe irrisolto il problema principale di cui si è parlato, relativo al procedimento di prelievo e alla realizzazione coattiva del credito (si dovrebbe configurare, come già detto, una obbligazione insuscettibile di essere eseguita coattivamente, cioè un vero assurdo giuridico) sarebbe sufficiente obiettare in contrario che nel 4° comma della stessa disposizione si indicano come soggetti obbligati al pagamento anche coloro che richiedono la registrazione volontaria a termine dell'art. 8, dei soggetti cioè che versano senza alcun dubbio in una vera e propria situazione soggettiva di onere.

Del resto l'interpretazione opposta indurrebbe in ben altre gravi perplessità sol che si consideri che sempre secondo lo stesso art. 55 obbligati al pagamento sono *entrambe le parti in causa* e cioè tanto l'attore a cui, per ipotesi, sia stata rigettata la domanda, quanto il convenuto conseguentemente non soccombente (*sic!*). Tale disposizione oltre ad essere in stridente contrasto con la precedente abrogata normativa secondo cui, com'è noto, il convenuto era obbligato solidalmente solo se soccombente, se fosse intesa nel senso da noi criticato, involgerebbe evidentemente delicati problemi di legittimità costituzionale.

Ci basta per ora di avere soltanto delineato nei suoi tratti essenziali una tesi che per essere accolta *in toto* e senza riserve comporterebbe, non ce lo nascondiamo, la soluzione di problemi ben più complessi che non è certo questa la sede opportuna per affrontare.

In ogni caso un intervento chiarificatore del Legislatore anche in tal senso sarebbe quanto mai opportuno.

ANGELO LACAGNINA

Ministero delle Finanze

COMMISSIONE TRIBUTARIA DI NOVARA, I Grado, 7 luglio 1976 - Pres. CALDARERA - Est. LA PENNA - Celentano c. Ufficio distrettuale imposte dirette di Novara.

Imposta ricchezza mobile - Società - Responsabilità liquidatori, amministratori, soci - Norma processuale - Applicabilità immediata - Pluralità di amministratori successivi - Solidarietà - Sussistenza - Responsabilità per imposte, sopratasse, interessi, altri accessori (D.P.R. n. 602/1973, art. 36).

La norma che prevede la responsabilità fiscale dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, in quanto si inserisce in un testo legislativo, che concerne la riscossione delle imposte sui redditi, è norma di carattere processuale e, conseguentemente, è di applicabilità immediata (1).

Gli amministratori sono responsabili solidalmente, ai sensi dell'art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973, anche se assumono la carica ed esercitano le funzioni in tempi successivi (2).

La responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, sancita dall'art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973, si estende agli interessi, sopratasse e agli altri accessori (3).

(Omissis). — Ritiene il Collegio che le argomentazioni su riferite non sono accoglibili né in via di diritto né in via di merito.

Infatti il legislatore del D.P.R. n. 602, in sede di formulazione delle norme transitorie e finali, si è limitato a stabilire la data di entrata in vigore delle nuove norme e quindi anche dell'art. 36, senza alcun riferimento a

(1-3) Profili innovativi della disciplina della responsabilità dei liquidatori, degli amministratori e dei soci, introdotta dall'art. 36 D.P.R. n. 602/1973.

1. La prima massima della decisione in rassegna si basa su un palese equivoco, quello di arguire che l'art. 36 del D.P.R. n. 602/1973 — recante la nuova disciplina della responsabilità fiscale dei liquidatori e degli amministratori di società commerciali — per il fatto di essere stato inserito in un testo normativo, che concerne la riscossione delle imposte sui redditi, sia disposizione di carattere processuale, alla quale non si applicherebbe « il noto principio della ultrattività della legge ».

Secondo questo ingenuo metodo ermeneutico si attribuisce valore risolutivo, al fine di stabilire il carattere sostanziale o processuale di una norma, alla « *sedes materiae* » e si prescinde da una più approfondita indagine alla stregua di elementi maggiormente attendibili.

In proposito, basti in questa sede osservare che da tempo la dottrina è unanime nell'impostare la distinzione tra disposizioni materiali e formali con riguardo all'oggetto e alla funzione delle stesse (1), negando un

(1) Presso la dottrina è pacifico, infatti, che le norme sostanziali regolano i rapporti, che si stabiliscono tra i soggetti dell'ordinamento nella loro vita di relazione, e che hanno, di conseguenza, la funzione di fissare gli estremi delle fattispecie, che danno luogo alla nascita, alla modificazione e all'estinzione delle molteplici situazioni giuridiche instauratesi tra i consociati. In relazione alle disposizioni di carattere formale si afferma che esse, invece,

situazioni di carattere transitorio concernente i rapporti già aperti alla data di entrata in vigore (1 gennaio 1974). Del resto deve osservarsi che le norme del più volte citato D.P.R. n. 602 concernono espressamente la riscossione dei

ruolo determinante alla collocazione delle norme nell'uno piuttosto che in un altro testo legislativo.

2. Traendo spunto dalla decisione in rassegna, maggiore interesse riveste una rapida analisi dei caratteri innovativi della disciplina della responsabilità degli amministratori e dei liquidatori, introdotta dal citato art. 36 in sostituzione di quella del previgente art. 265 t.u.i.d. (2).

hanno per oggetto i modi di attuazione in concreto del contenuto delle norme materiali e che assumono, pertanto, un ruolo strumentale, nel senso che postulano l'esistenza del sistema del diritto sostanziale e forniscono i mezzi per la sua attuazione. Sarebbe, certamente, vano il tentativo di fornire un'esauriente bibliografia degli autori, che accedono ad un siffatto criterio discriminatorio. Senza alcuna pretesa di completezza, quindi, ci basti in questa sede menzionare: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, p. 91; F. CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1920, I, p. 195; E. BETTI, *Diritto processuale civile*, Roma, 1936, pp. 3-4; E.T. LIEBMAN, *Manuale di diritto processuale civile*, vol. I, Milano, 1973, p. 28, il quale in relazione alle norme formali parla di « disposizioni sull'attuazione giuridica »; A. BURDESE, *Manuale di diritto privato italiano*, Torino, 1974, p. 4, che adotta una terminologia particolare, distinguendo tra norme di comportamento e norme di organizzazione; A. TRABUCCHI, *Istituzioni di diritto civile*, Padova, 1970, p. 34; F. ANTOLISEI, *Manuale di diritto penale. Parte generale*, Milano, 1969, p. 10; O. VANNINI-G. COCCIARDI, *Manuale di diritto processuale penale*, Milano, 1973, p. 4; G.D. PISAPIA, *Compendio di procedura penale*, Padova, 1975, p. 5; G. BELLAVISTA, *Lezioni di diritto processuale penale*, Padova, 1975, p. 5.

(2) Recitava l'art. 265 t.u. n. 645/1958: « i liquidatori dei soggetti tassabili in base al bilancio, che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute dal soggetto per il periodo della liquidazione e per quello anteriore, rispondono in proprio del pagamento delle imposte stesse. La disposizione contenuta nel precedente comma si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente, se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori ».

La norma trovava un precedente legislativo nell'art. 54 r.d. n. 1608 del 1931, che limitava la responsabilità per il mancato pagamento delle imposte dovute dalla società ai soli liquidatori.

La responsabilità dei liquidatori ed amministratori è oggi regolata dall'art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973, il quale dispone che « i liquidatori dei soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, che non adempiono all'obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori, rispondono in proprio per il pagamento delle imposte, se soddisfano i crediti di ordine inferiore a quelli tributari o assegnano beni ai soci o associati, senza aver prima soddisfatto i crediti tributari. Tale responsabilità è commisurata all'importo dei crediti d'imposta, che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti ».

La disposizione contenuta nel precedente comma — continua l'art. 36 — si applica agli amministratori in carica all'atto dello scioglimento della società o dell'ente, se non si sia provveduto alla nomina dei liquidatori. I soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione denaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori

tributi e le procedure connesse per cui non vi era alcuna necessità di prevedere da parte del legislatore, deroghe di carattere transitorio, in quanto bene è possibile, senza alcun inconveniente e contraddizioni applicare subito, dalla

Il confronto tra la nuova e la vecchia normativa permette di cogliere agevolmente le molteplici modificazioni attuate dal legislatore della riforma, modificazioni che toccano aspetti più o meno importanti dell'istituto.

Prendendo le mosse da quello che probabilmente è uno dei cambiamenti, che con maggiore evidenza si impone all'attenzione dell'interprete, osserviamo che diversa è la sfera di applicazione delle due disposizioni. L'art. 265 concerneva il pagamento delle imposte dirette contemplate dal t.u.i.d.; laddove, invece, l'art. 36 prevede una responsabilità per mancato pagamento di Irpeg e Ilor.

3. Tuttavia, le novità più importanti attengono all'individuazione dei soggetti, cui si estende l'operatività della norma. La responsabilità, che sulla base del previgente sistema veniva circoscritta ai liquidatori e che, solo in ipotesi ben determinate, era allargata agli amministratori, coinvolge alla stregua dell'attuale disciplina i soci e gli associati, che abbiano ricevuto denaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori nel corso degli ultimi due periodi di imposta antecedenti all'apertura della liquidazione, ovvero dai liquidatori durante il tempo della liquidazione.

L'obbligazione, prevista a carico di tali soggetti, ha per contenuto l'importo delle imposte dovute dalla società; peraltro, è ristretta entro i limiti del valore delle entità economiche, da essi conseguite.

A questo punto, è lecito chiedersi quale sia la *ratio* della estensione di responsabilità operata dal legislatore della riforma.

Al riguardo, vien fatto di rilevare che la precedente normativa si prestava agevolmente a costituire oggetto di elusione. Non di rado, infatti, si era verificato il caso che gli amministratori di una società avessero provveduto a liquidare il patrimonio sociale, facendo a ciò seguire la distribuzione dei relativi lucri (al lordo delle imposte) ai soci e la successiva nomina di liquidatori nullatenenti (3). A questi ultimi il fisco poteva rivolgersi solo infruttuosamente per l'escussione del suo credito. La nuova disciplina fornisce all'amministrazione adeguati strumenti per far sì che, in ipotesi del genere, la sua pretesa non resti insoddisfatta.

durante il tempo della liquidazione sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi, salvo le maggiori responsabilità stabilite dal codice civile». Da ultimo, la norma estende «le responsabilità previste dai commi precedenti... agli amministratori, che hanno compiuto nel corso degli ultimi due periodi d'imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione ovvero hanno occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili».

(3) Il fenomeno viene descritto con ricchezza di particolari da: G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori per il mancato pagamento delle imposte dirette dovute dagli enti tassabili in base al bilancio*, in questa *Rivista*, 1963, I, pp. 215-216.

data di entrata in vigore, le nuove norme concernenti la riscossione senza discriminare rapporti già aperti e nuovi.

La nuova normativa, concernente la riscossione dei tributi diretti, si è

Il fondamento dell'obbligazione dei soci e degli associati va ricercato nel principio generale dell'indebito arricchimento. Costoro vedono affluire al proprio patrimonio una certa entità di ricchezza, in assenza di una legittima causa giustificatrice, con notevole pregiudizio per il credito della finanza (4).

E che tale sia la natura da attribuirsi all'istituto risulta confermato da un dato di diritto positivo, vale a dire dai limiti che circoscrivono il contenuto della responsabilità dei soggetti in questione. Come dicevamo, essi sono tenuti a versare il minor valore tra l'ammontare delle imposte dovute da amministratori e liquidatori e l'importo ricevuto da questi ultimi. Si è, cioè, in presenza del tipico regime giuridico dell'azione di indebito arricchimento (5).

Del resto, ulteriore argomento a suffragio dell'opinione esposta è dato rinvenire in una norma di diritto civile. Un istituto, che presenta spiccate analogie con quello previsto dall'art. 36, è disciplinato dall'art. 2456, 2° comma c.c., giusta il quale «dopo la cancellazione della società i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione...».

Ora, la dottrina commercialistica, allorché si è trattato di inquadrare la figura in questione, ha fatto costantemente riferimento al canone fondamentale, vigente nel nostro sistema, dell'ingiustificato arricchimento (6).

(4) Invero, il nostro ordinamento conosce due figure di assegnazione ai soci: l'assegnazione in conto utili e l'assegnazione dipendente dalla riduzione del capitale esuberante. Allorché si è in presenza degli elementi della fattispecie dell'art. 36, terzo comma, difetta la causa tipica di entrambi i negozi. Del primo, in quanto non si può, ragionevolmente, parlare di utili, quando la somma algebrica delle componenti attive e passive non dia come risultato un valore positivo. Ma mancano anche i presupposti che giustificano la riduzione di capitale esuberante, giacché è, senza dubbio, fuor di luogo invocare l'esuberanza di capitale, quando la società non sia in grado di pagare i propri debiti.

Per i concetti di «assegnazione in conto utili» e assegnazione conseguente a «riduzione del capitale esuberante», si fa rinvio alle note 13 e 14.

(5) Sulla natura e sul carattere dell'azione di arricchimento ingiustificato, quale rimedio generale e sussidiario, cfr.: R. SACCO, *L'arricchimento ottenuto mediante fatto ingiusto*, Torino, 1959; P. TRIMARCHI, *L'arricchimento senza causa*, Milano, 1962; L. BARBIERA, *L'arricchimento senza causa*, Napoli, 1964; A. TORRENTE, *Manuale di diritto privato*, Milano, 1974, p. 634.

(6) La tesi, giusta la quale ai creditori sociali dopo l'estinzione della società compete solo l'azione di arricchimento, era sostenuta negli anni, in cui ebbe luogo l'ultimazione del codice civile del 1942 da: G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, in *Foro it.*, 1939, I, c. 1320 ss.; F. CARNELUTTI, *In tema di estinzione delle società commerciali*, in *Foro it.*, 1940, IV, c. 25 ss.; G. FERRI, *Chiusura della liquidazione ed estinzione della società*, in *Dir. prat. comm.*, 1941, II, p. 297 ss. Configurano l'azione nei confronti dei soci ai sensi dell'art. 2456, secondo comma, c.c., come azione di arricchimento senza

sostituita alla disciplina preesistente regolando, quindi, i rapporti relativi ai tributi soppressi ed a quelli nuovi in modo unitario.

Privo di fondamento è il richiamo del ricorrente all'art. 76 del D.P.R.

Da siffatti orientamenti non è consentito, certo, prescindere per un corretto inquadramento e una esatta interpretazione della norma dell'art. 36, 3° comma, D.P.R. n. 602/1973.

4. Ma ciò non basta. La responsabilità per il mancato pagamento delle imposte dovute dalla società è estesa, dall'art. 36, agli amministratori, che abbiano compiuto « nel corso degli ultimi due periodi di imposta precedenti alla messa in liquidazione operazioni di liquidazione », ovvero che abbiano « occultato attività sociali anche mediante omissioni nelle scritture contabili ».

La previgente disciplina attribuiva al fisco la possibilità di escutere detta categoria di soggetti solo in concorso delle seguenti circostanze:

a) l'amministratore ricopriva la carica al momento dello scioglimento della società; b) non si fossero nominati liquidatori. Peraltro, una previsione così concepita si rivelava del tutto insufficiente a sventare quei tentativi di elusione, posti in essere con il procedimento sopra ricordato, che vedeva far seguito alla liquidazione di fatto della società ad opera degli amministratori la nomina di liquidatori nullatenenti (7). Da parte di alcuni autori si era cercato di arginare la lacuna del testo legislativo mediante un'interpretazione alquanto estensiva dell'art. 265 (8). Tuttavia, la formulazione assai chiara della disposizione, probabilmente, non legittimava costruzioni di tal genere, per quanto meritevoli esse fossero, tanto più in considerazione del carattere sanzionatorio della norma stessa.

Con l'attuale disciplina, che permette di perseguire simili fenomeni di elusione, si assicura una tutela assai più efficace alla pretesa tributaria. L'art. 36, 4° comma, colpisce le liquidazioni di fatto delle società, vale a dire quelle operazioni che, pur essendo svolte dagli amministratori — organi la cui funzione istituzionalmente concerne lo svolgimento dell'attività produttiva e la conservazione del patrimonio sociale —, sono preordinate allo scopo della disintegrazione del complesso aziendale, alla definizione dei rapporti giuridici pendenti e all'assegnazione del residuo ai soci. L'obiettivo della liquidazione, relativamente alle imprese collettive (9), presenta questi profili tipici.

causa: G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva delle società per azioni e il problema delle c.d.d. sopravvenienze*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1952, pp. 1017-1018; G. FRÈ, *Società per azioni*, nel *Commentario del cod. civ.*, a cura di A. Scialoja e G. Branca (artt. 2325-2461), Bologna, 1956, pp. 706-707.

(7) Per una descrizione più approfondita del fenomeno, cfr.: G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori*, cit., pp. 215-216.

(8) Il FALSITTA (*Natura ed accertamento...*, cit., p. 225 ss.) proponeva di estendere l'operatività della fattispecie legale fino a ricomprendere le ipotesi di liquidazione di fatto delle società, attuate mediante vari espedienti dagli amministratori anteriormente alla nomina dei liquidatori.

(9) Sull'argomento, si veda: S. SOTCIA, *La liquidazione delle società com-*

n. 600; esso infatti da un lato riguarda espressamente e solo l'accertamento delle imposte sui redditi e quindi non interferisce con la riscossione delle imposte (per la quale vige altro provvedimento legislativo) e dall'altro concerne

Resta, tuttavia, da chiarire quali siano le operazioni che perseguano detto fine e che quindi, precludendo alla cessazione dell'attività d'impresa, vadano classificate come « operazioni di liquidazione ».

Al riguardo, occorre preliminarmente osservare che nell'ambito dei beni del patrimonio sociale ve ne sono alcuni, che si caratterizzano per il fatto di essere destinati stabilmente allo svolgimento dell'attività produttiva e all'utilizzazione diretta da parte della società, anziché all'alienazione (10). Si tratta delle c.c.dd. « immobilizzazioni »: immobili, impianti, macchinari, mobili, brevetti, diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, partecipazioni in società controllate, e così via (11). È evidente lo stretto legame del concetto di « patrimonio immobilizzato » con il problema che ci occupa. Invero, se il nesso, che collega tali beni all'impresa ha natura funzionale, nel senso che gli stessi sono indispensabili ai fini dell'attività imprenditoriale, la rottura di un siffatto rapporto di strumentalità, a nostro vedere, costituisce un segno palese della prossima cessazione dell'attività economica della società (12).

Bisogna, dunque, far capo al concetto di immobilizzazione, per distinguere le « operazioni di liquidazione » da quelle, che non presentano detto carattere. In particolare, devono ricomprendersi nella prima categoria tutti gli atti, che mirano alla fuoriuscita dei beni in questione dal patrimonio sociale. E si noti che è del tutto irrilevante che l'alienazione abbia luogo a titolo gratuito o dietro corrispettivo. Sia nell'uno come nell'altro caso il negozio costituisce un indice sufficientemente certo delle effettive intenzioni degli organi sociali di procedere al progressivo smantellamento del complesso aziendale.

merciali, Milano, 1936, p. 22 ss.; A. BRUNETTI, *Trattato del diritto delle società*, vol. II, Milano, 1948, pp. 560-561.

(10) In ordine alla nozione di « immobilizzazione », si vedano: G.E. COLOMBO, *Il bilancio di esercizio delle società per azioni*, Padova, 1965, p. 90, e gli autori ivi citati.

(11) Il COLOMBO (*op. cit.*, p. 90) osserva che alcune delle voci menzionate dall'art. 2425 c.c. venno intese secondo un'accezione economica e non tecnico-giuridica. Il rilievo vale, in particolare, per il concetto di « immobili », ricorrente nel testo dell'art. 2425 n. 1, dal quale sono esclusi gli immobili, che non siano « immobilizzazioni », come pure quelli che, pur destinati ad essere stabilmente impiegati nell'impresa, si possano più propriamente qualificare come impianti. Allo stesso modo, si sottolinea che la nozione di « mobili », di cui all'art. 2425 n. 1, non può essere individuata alla stregua dell'art. 812 c.c., giacché essa ricomprende solo quei beni mobili, che siano destinati all'uso permanente nell'impresa, e che non siano macchinari, o diritti di privativa, o partecipazioni (beni mobili questi, per i quali sono previsti autonomi criteri di valutazione).

(12) Nel senso che l'alienazione delle attrezzature necessarie allo svolgimento dell'impresa costituisca un indice sicuro delle intenzioni degli organi sociali di porre termine all'attività imprenditoriale, cfr.: BUONOCORE, *Fallimento e impresa*, Napoli, 1969, pp. 248-249.

le disposizioni in materia di accertamento e di relative sanzioni, connesse all'accertamento, già contenute nel t.u. del 1958 al capo I, capo II, titolo XI.

Neppure appare pertinente il richiamo all'art. 20 della legge 7 gennaio

A tal proposito, vien fatto di osservare che gli atti in discussione non necessariamente, per acquistare rilevanza agli effetti dell'art. 36, 4° comma, devono importare una diminuzione della garanzia della pretesa creditoria del fisco. L'assunto può rivelarsi vero in molte ipotesi: così, ad esempio, se viene venduto l'immobile adibito allo svolgimento dell'attività d'impresa, o un macchinario, o un impianto. Ma il negozio dispositivo riguardante l'immobilizzazione non cessa di essere qualificabile come « operazione di liquidazione », per il fatto di lasciare impregiudicata la garanzia dei creditori.

L'alienazione a titolo oneroso avente per oggetto i brevetti, i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, l'avviamento, le partecipazioni in società controllate non altera la condizione dei creditori. Peraltro, le operazioni *de quibus* denunciano con chiarezza inequivocabile l'intenzione degli amministratori di procedere alla realizzazione, in via anticipata, del patrimonio al di fuori delle formalità del procedimento tecnico di liquidazione. Ne consegue, a corollario, la necessità di ricomprendere le stesse nella fattispecie dell'art. 36, 4° comma.

Accanto agli atti di disposizione relativi ad immobilizzazioni, a nostro avviso, costituiscono un altro gruppo di « operazioni di liquidazione » le riduzioni di capitale, seguite dalla corrispondente assegnazione ai soci di beni patrimoniali (13). Deve, tuttavia, sottolinearsi che le « assegnazioni ai soci », che vengono in rilievo ai fini della norma in esame, sono esclusivamente quelle dipendenti da una riduzione del capitale sociale.

Pertanto, non integrano gli estremi della fattispecie legale le assegnazioni in conto utili (14). E la spiegazione di una siffatta distinzione appare evidente: solo le prime si risolvono nella restituzione di parte

(13) Le situazioni, nelle quali il legislatore consente la modificazione in diminuzione del capitale sociale, sono le seguenti: 1) riduzione del capitale esuberante; 2) riduzione del capitale per perdite; 3) riduzione del capitale al di sotto del limite legale.

Quanto al fenomeno *sub* 1), le cause economiche della riduzione possono essere di due specie. Innanzitutto, la società può ritenere che il capitale sottoscritto sia esuberante rispetto alle esigenze dell'impresa. In secondo luogo, può darsi il caso che, essendo stati effettuati solo in parte i versamenti sottoscritti, non vi sia più necessità di ulteriori versamenti. Nelle ipotesi indicate, il capitale cesserebbe di dare un'adeguata remunerazione, qualora venisse mantenuto nell'originaria misura. Di conseguenza, la società procede, rispettivamente, all'assegnazione di determinate attività ai soci (ed è questa la fattispecie considerata nel testo), ovvero libera i soci dal debito dei decimi non versati.

Sulle nozioni esposte qui sinteticamente, per una trattazione più estesa, cfr.: A. BRUNETTI, *op. cit.*, p. 532 ss.

(14) Le assegnazioni in conto utili vengono deliberate dall'assemblea, allorché, in sede di approvazione del bilancio, essa accerta un guadagno netto di gestione. In proposito la dottrina distingue tra *diritto al dividendo*, che consiste nella generica aspettativa a partecipare a futuri utili della società, e *credito del dividendo*, che ha la natura di diritto incondizionato, che sorge in

1929, n. 4. Esso riguarda norme penali di leggi finanziarie o altre violazioni, ma non norme di procedura di riscossione, come appunto è l'art. 36 più volte citato.

del capitale ai soci, cioè in un atto che è peculiare della fase della liquidazione.

Va inoltre, osservato che non necessariamente la suddetta operazione deve aver luogo in contrasto con la rigorosa disciplina, dettata dalle norme civilistiche. Potrebbe, ad esempio, ipotizzarsi che la riduzione del capitale per esuberanza venga deliberata dall'assemblea, omologata ed iscritta negli appositi registri tenuti nella cancelleria del tribunale e che, solo successivamente, si accerti l'esistenza di un debito fiscale latente della società, prima ignorato. Anche in un caso del genere si sarebbe in presenza di una « operazione di liquidazione ».

L'alienazione delle immobilizzazioni e le distribuzioni ai soci conseguenti alla riduzione di capitale manifestano palesemente lo scopo della disgregazione del complesso aziendale.

Con ciò, tuttavia, non deve considerarsi esaurita l'individuazione delle cc.dd. « operazioni di liquidazione ». La vendita delle merci e il pagamento dei debiti, normalmente, si inquadrano nell'ordinaria gestione economica della società. Peraltro, non può escludersi *a priori* che dette attività si prestino, in alcuni casi, ad assumere il ruolo di chiari indici della futura cessazione dell'impresa. Un simile carattere, a nostro vedere, dovrà ravvisarsi nella vendita in blocco delle giacenze e delle scorte di magazzino, che l'ente è solito conservare nelle proprie disponibilità, come pure nel soddisfacimento di debiti non ancora scaduti, tanto più se col ricorso alla liquidazione di parte del patrimonio (15).

Passando ad analizzare la seconda fattispecie generatrice della responsabilità degli amministratori, vale a dire gli occultamenti di attività (16), osserviamo che, per il tramite dell'omessa menzione di attivo

dipendenza della delibera di distribuzione e che non può essere modificato per successive perdite.

Proprio in quanto l'assegnazione in conto utili non incide sulla consistenza del capitale sociale, non può essere assolutamente annoverata tra le operazioni, che preludono alla cessazione dell'attività di impresa. Per i concetti esposti, rinviando: A. BRUNETTI, *op. cit.*, pp. 423-425.

(15) Infatti, l'elemento che contraddistingue l'« operazione di liquidazione » è lo scopo particolare che essa si prefigge, scopo che, come abbiamo già ricordato, consiste nella conversione dei beni in danaro, nella definizione dei rapporti giuridici pendenti e nella ripartizione del residuo tra i soci. Tale fine si contrappone a quello proprio dell'amministrazione, la quale tende allo svolgimento dell'attività produttiva e al perseguimento dell'oggetto sociale. Per esprimere con formula sintetica i diversi obiettivi dell'amministrazione e della gestione, si potrebbe dire che la prima mira a consentire la vita della società; laddove la seconda si propone di pervenire all'estinzione della stessa.

(16) A nostro vedere, seppure la norma parli di occultamenti di attività, non deve escludersi *a priori* la possibilità di ricomprendere nella fattispecie legale tipica il fenomeno della creazione di passività fittizie. Più in particolare, detta esigenza risulta insopprimibile in relazione alle ipotesi, in cui si fanno apparire nelle scritture contabili debiti di grado anteriore a quelli vantati

Il noto principio della «ultrattività della norma» non trova applicazione per le norme processuali, come riconosciuto costantemente dalla dottrina.

L'art. 36 non ha previsto una nuova sanzione a carico di soggetti estranei

nelle scritture contabili, gli scopi perseguiti dagli organi sociali sono diversi di volta in volta. Costoro, talora, possono avere di mira il fine mediato di celare, con tale artificio, una distribuzione ai soci.

In questo caso, tuttavia, si ricadrebbe negli estremi dell'«operazione di liquidazione», giacché risulta con evidenza l'effetto, indirettamente realizzato, della riduzione del capitale sociale.

Perché l'occultamento dia luogo ad una fattispecie di responsabilità degli amministratori con distinta ed autonoma rilevanza rispetto all'altra, prevista dallo stesso art. 36, quarto comma, è necessario che le attività, nascoste mediante espedienti contabili, continuino a far parte del patrimonio sociale sotto la veste di riserve occulte (17).

Dunque, ogni qual volta si sia in presenza di operazioni di liquidazione, ovvero di occultamenti di attività da parte degli amministratori, risultando integrati gli elementi costitutivi dell'obbligazione di tali soggetti. Essi rispondono del pagamento delle imposte dovute dalla società nei limiti del valore delle attività distratte o dell'importo dei crediti pagati a terzi, di grado inferiore a quelli tributari.

Per quanto concerne, poi, la natura della responsabilità degli amministratori, deve ritenersi, a nostro vedere, pienamente valida l'elaborazione, effettuata dalla dottrina e dalla giurisprudenza in relazione all'obbligazione regolata dal previgente art. 265 t.u.i.d. Invero, la nuova normativa, così come la vecchia, configura una particolare sanzione a fronte della commissione dell'illecito fiscale, consistente nella violazione dell'obbligo di pagare le imposte dovute dalla società con le attività ricavate dalla conversione dei beni in denaro (18).

dalla finanza, recando grave pregiudizio al credito della stessa. Argomentare diversamente significherebbe contravvenire lo spirito della norma e, ancora una volta, lasciare spazio all'elusione.

(17) Sul concetto di «riserva occulta», quale accantonamento costituito mediante artifici contabili, che alterano la consistenza di alcune parti di bilancio, cfr.: A. BRUNETTI, *op. cit.*, p. 490; G. FALSITTA, *Il trattamento delle «riserve occulte», nelle nuove imposte sui redditi*, in *Giur. comm.*, 1975, p. 457 ss.

(18) In relazione al problema della natura della responsabilità dei liquidatori ed amministratori, la dottrina si era mostrata, in un primo tempo, oscillante nell'inquadrare l'istituto nell'ambito della sostituzione d'imposta, ovvero nella sfera della responsabilità d'imposta. Tra i fautori di quest'ultimo indirizzo, si vedano: G. MOFFA, *Responsabilità solidale nell'obbligazione tributaria*, in *Giur. it.*, 1931, IV, p. 151 ss.; V. BOMPIANI, *Accertamento della responsabilità dei liquidatori per il pagamento delle imposte*, in *Giust. trib.*, 1934, p. 811 ss.; E. ALLOLIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 205.

Successivamente, peraltro, tali tesi vennero abbandonate per la loro scarsa aderenza al diritto positivo. In particolare, con riguardo alla seconda si rilevava l'assenza, nella fattispecie regolata dall'art. 265, del vincolo della solidarietà (carattere fondamentale della figura del responsabile). Per una confutazione delle indicate costruzioni, rinviamo a: G. FALSITTA, *Natura ed accertamento della responsabilità dei liquidatori*, cit., pp. 255-258. All'autore, da ultimo menzionato, va riconosciuto il merito di aver per primo chiarito che il fonda-

(per la vecchia normativa) al rapporto tributario ma ha consentito all'Ufficio finanziario di rivolgersi a loro per il pagamento delle imposte, qualora il soggetto primario non le abbia corrisposte.

Inoltre, dalle evidenti analogie, che anche la fattispecie, disciplinata dall'art. 36, presenta con quella degli artt. 2395 e 2456, secondo comma, c.c., ci sembra lecito arguire il carattere aquiliano della responsabilità degli amministratori in tema di imposte sui redditi e desumere la conseguente applicabilità dei principi, che regolano la materia (19) (20).

Sotto tale profilo non si può fare a meno di rilevare l'errore in cui

mento della responsabilità dei liquidatori ed amministratori va ricercato nella commissione di un fatto illecito. In senso conforme, cfr.: R. ARICÒ, *Responsabilità del liquidatore di società*, in *Boll. trib.*, 1971, III, p. 1541. L'indirizzo, che individua la fonte dell'obbligazione in questione nel compimento di un illecito, ha incontrato largo seguito nella giurisprudenza. La Cassazione ha ripetutamente affermato che « la responsabilità del liquidatore della società trova il suo fondamento in una condotta dolosa o colposa del liquidatore, condotta che ha reso impossibile all'amministrazione finanziaria di soddisfarsi dell'imposta accertata a carico della società (Cass., 21 aprile 1964, n. 952, *Finanze c. Allegrini*, in *Boll. trib.*, 1964, II, p. 2189. Lo stesso concetto è ribadito con identica formulazione da Cass., 25 marzo 1970, n. 792, *Meynardi c. Finanze e Esattoria delle imposte di Savona*, in *Boll. trib.*, 1971, I, p. 320; Cass., Sez. un., 16 maggio 1972, n. 1484, *Ministero delle Finanze c. Grandi*, in *Rass. avv. St.*, 1972, I, p. 709).

Nella stessa direzione si è mosso il Consiglio di Stato, il quale con il fondamentale parere, 14 ottobre 1956 (in *Giust. trib.*, 1957, p. 248 ss.) ha assai lucidamente rilevato che « il liquidatore di una società non è un mero sostituto del titolare dell'imposta... Non è neppure — ha aggiunto l'organo supremo amministrativo — responsabile in solido... Trattasi, invece, di soggetto responsabile per fatto doloso o colposo ».

Da ultimo, l'orientamento è stato recepito dall'amministrazione finanziaria. Da un lato, la Direzione generale delle imposte dirette (div. IV D) (in *Boll. trib.*, 1966, II, pp. 2.259) ha sottolineato l'importanza della decisione della Cass., 21 aprile 1964, n. 952, citata.

Dall'altro, l'Avvocatura generale dello Stato ha dato per scontato che l'art. 265 disciplina una « responsabilità per fatto doloso o colposo » ed ha posto in rilievo il carattere sanzionatorio della norma.

Cfr.: parere 26 giugno 1970, n. 21.545, in *Le imp. dir. er.*, 1971, p. 1234 ss.; parere 5 dicembre 1970, n. 4.699/69-36.760, in *Notiz. trib.*, 1971, p. 13).

(19) Secondo il dettato dell'art. 2.395 c.c. il singolo socio o il terzo direttamente danneggiati da atti colposi o dolosi degli amministratori possono chiedere a questi ultimi il risarcimento del danno.

Giusta l'art. 2.456 c.c., dopo la cancellazione della società i creditori sociali insoddisfatti possono agire contro i liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi.

Presso la dottrina e la giurisprudenza costituisce, da tempo, indirizzo consolidato quello, secondo cui siffatte disposizioni prevedono una responsabilità di natura aquiliana. Per la dottrina, ci limitiamo a ricordare: G. FRÈ, *Società per azioni*, cit., p. 722; G. MINERVINI, *La fattispecie estintiva della S.p.A. e il problema delle cc.dd. sopravvenienze*, cit., p. 1.012, nota 17, rinviando alle citazioni ivi contenute.

In giurisprudenza, cfr.: Cass., 2 febbraio 1955, n. 373, *Fall. Marconi c. Verbano*, in *Giust. civ. Mass.*, 1955, p. 93; Cass., 29 aprile 1954, n. 1927, *Cattarinich c. Crispo*, in *Giust. civ. Mass.*, 1954, I, p. 1012. Fa riferimento alle menzionate disposizioni del codice civile, al fine di desumere il carattere aquiliano

Le argomentazioni addotte dal ricorrente nel merito dell'accertamento di responsabilità non sono parimenti accoglibili.

La pretesa d'insussistenza di responsabilità del Celentano per effetto

cade la Commissione di Novara, allorché ravvisa nell'art. 36 una norma di carattere meramente procedurale e circoscrive la sua portata al campo della riscossione.

5. La disposizione dell'art. 36 pone molteplici problemi. I più interessanti attengono ai caratteri delle obbligazioni, previste dalla norma. In primo luogo, è d'uopo chiarire in che limiti operi la solidarietà tra

della responsabilità degli amministratori e dei liquidatori: G. FALSITTA, *op. cit.*, p. 260.

Del resto, anche la giurisprudenza, nel precisare i confini ed il regime giuridico dell'istituto, si è costantemente richiamata ai principi civilistici dell'illecito extracontrattuale. Seguendo questa linea, ha richiesto l'elemento soggettivo del dolo o della colpa quale requisito indispensabile della fattispecie in esame, escludendo la responsabilità dei liquidatori, allorché la notifica dell'avviso di accertamento sia avvenuta in data posteriore alla chiusura della liquidazione (Cass., 21 aprile 1964, n. 952, *cit.*). Così pure, ha affermato che presupposto imprescindibile per l'applicazione della sanzione, di cui all'art. 265 t.u.i.d. (ora sostituito dall'art. 36 D.P.R. n. 602 del 1973) è la sussistenza di un nesso di causalità tra il comportamento colposo del liquidatore e l'evento dannoso (Cass., 21 aprile 1964, n. 952, *cit.*). Infine, importanti corollari ha desunto, da una siffatta impostazione, in tema di onere della prova.

(20) Non deve reputarsi per nulla contraddittoria l'affermazione del carattere aquiliano di un illecito fiscale. Invero, secondo la dottrina dominante, l'illecito amministrativo, di cui quello fiscale costituisce una sottocategoria, è individuato dal concorso di due elementi: a) trasgressione di un dovere amministrativo nei confronti della P.A.; b) conseguente applicabilità di una sanzione amministrativa. Sull'argomento, per ulteriori approfondimenti, si veda: R. ALESSI, voce *Responsabilità amministrativa*, in *Noviss. dig.*, XXVI, p. 618 e l'ampia bibliografia ivi citata.

Con riguardo al primo punto, non vi è alcun dubbio che l'art. 36 colpisca la violazione di un obbligo del privato rispetto all'amministrazione finanziaria, ed in particolare l'inadempimento, da parte del liquidatore, dell'obbligo di pagare le imposte dovute dalla società.

In relazione, poi, al requisito di cui alla lett. b), osserviamo che la dottrina prevalente è concorde nel ricomprendere, tra le sanzioni amministrative, l'obbligazione del risarcimento comminata da una legge finanziaria per la violazione di un obbligo di carattere tributario, avente lo scopo di reintegrare il patrimonio dell'ente impositore.

In tal senso: L. ZANOBINI, *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, p. 4; P. CALAMANDREI, *La condanna*, in *Studi in onore di F. Cammeo*, Padova, 1933, I, n. 200; S. CARBONE-G. TOMASICCHIO, *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, pp. 45-46; A. MARTORANA, *L'illecito amministrativo tributario e le relative sanzioni pecuniarie*, in *Riv. dir. fin.*, 1973, I, p. 245 ss.

Invero, secondo un indirizzo ormai radicato uno dei caratteri principali, che contraddistingue le sanzioni amministrative rispetto alle altre dell'ordinamento giuridico, sta in ciò che esse vengono irrogate direttamente dall'amministrazione.

In senso conforme: L. ZANOBINI, *op. cit.*, *passim*; V. OTTAVIANO, *Sulla nozione di ordinamento amministrativo e di alcune sue applicazioni*, Milano, 1958, pp. 23-25. Secondo il ROMANO (*Corso di diritto amministrativo*, Padova, 1932, p. 328) detto elemento estrinseco corrisponde alla natura, propria delle sanzioni

della non conoscenza del debito tributario della s.r.l. Alaxia ed anche soprattutto per la insussistenza dello stesso al momento in cui il Celentano cessava dalla carica di amministratore, non trova riscontro nella vigente normativa tri-

amministratori. La Commissione di Novara con la decisione in rassegna mostra di ritenere che essa espliciti la propria efficacia indiscriminatamente, in ogni caso, anche quando, come nella fattispecie oggetto della pronuncia, gli amministratori esercitino le funzioni in epoche diverse.

In realtà, la soluzione adottata dalla Commissione appare alquanto semplicistica e gli argomenti, dalla stessa invocati, lasciano assai perplessi. Leggesi nella motivazione: « l'erario ha richiesto a più persone il pagamento dell'obbligazione tributaria, non soddisfatta dal soggetto primario, in *eguale misura*, in quanto la mancanza di una pertinente produzione documentale non ha consentito di operare la gradualità della responsabilità dei singoli amministratori e soci ». Secondo siffatto modo di ragionare l'amministrazione sarebbe legittimata ad invocare il vincolo della solidarietà nei confronti di una pluralità di soggetti a proprio arbitrio, tutte le volte che costoro non fossero in grado di fornire una idonea documentazione in ordine al *quantum* del loro obbligo.

Tali affermazioni aberranti non meritano lunghe confutazioni. Esse muovono dall'erronea premessa che incomba al soggetto passivo (e non alla finanza, come è pacificamente riconosciuto dalla dottrina) l'onere della prova dei fatti costitutivi dell'obbligazione tributaria (21). Ma, addirittura, rasentano l'assurdo, allorché identificano i presupposti della solidarietà nella inettitudine del fisco a determinare il *quantum* del suo credito.

In tal modo, si trascurano affatto i principi basilari e ormai consolidati, che disciplinano l'istituto. Invero, si ammette concordemente da parte degli studiosi del diritto tributario che possono ritenersi sussistenti gli estremi della solidarietà, solo quando le obbligazioni presentino la identità del fatto fonte e dell'oggetto (22).

amministrative, di misure volte a garantire il buon funzionamento dell'organizzazione amministrativa. Nello stesso senso: A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., pp. 136-137.

(21) Di contro, come acutamente osserva l'ALLORIO (*Diritto processuale tributario*, cit., p. 392) « vi è un principio generale, ricostruibile per molti indizi ed elementi, che a nessun atto la P.A. possa accingersi, senza aver procurato a se stessa la prova dei fatti, che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto. Nel caso dell'atto d'imposizione — precisa l'illustre autore — la prova, che la finanza deve possedere, è quella dell'esistenza della situazione base del tributo ».

(22) Sul concetto e sui presupposti della c.d. « solidarietà paritaria », si vedano: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., pp. 147-148; G. FALSITTA, *Aspetti e problemi della responsabilità solidale del cessionario d'azienda, sancita dall'art. 197 del t.u.i.d.*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, II, pp. 152-153; A. FANTOZZI, *Un altro mito infranto: è la volta della solidarietà tributaria*, in *Giur. it.*, 1968, I, 1, c. 1479 ss.; G. AMORTH, *Il gioco delle parti intorno al concetto di solidarietà*, in *Dir. prat. trib.*, 1968, II, p. 1077; IDEM, *L'obbligazione solidale*, Milano, 1959, p. 70 ss.

Secondo gli aa. citati i connotati della solidarietà paritaria sono costituiti

butaria. Infatti l'amministratore di una società ha l'obbligo di operare con « la diligenza del buon padre di famiglia » ed avendo il ricorrente realizzato il patrimonio sociale con la vendita di un immobile in Milano (circostanza non

Tornando, quindi, alla fattispecie dell'art. 36, appare evidente che, allo scopo di giudicare dell'operatività o meno dell'istituto della solidarietà, sarà necessario tenere nettamente distinte le seguenti ipotesi: a) i due o più amministratori ricoprono la carica congiuntamente nello stesso periodo; b) i due o più amministratori esercitano le loro funzioni in tempi diversi.

Nel primo caso, infatti, nessun ostacolo si frappone a che la finanza si rivolga a ciascuno degli obbligati per l'intero (23), salvo il riconoscimento di un'azione di regresso a favore del soggetto escusso (24). Nel secondo, viceversa, deve accedersi ad opposte conclusioni, essendo differenti il titolo e l'oggetto delle rispettive responsabilità. Di conseguenza, qualora gli amministratori, succedentisi nella carica, ab-

dall'unicità del fatto — fonte, dalla pluralità dei vincoli e dall'identità della prestazione.

La solidarietà paritaria viene contrapposta alla c.d. solidarietà dipendente, in quanto, mentre la prima consta di un fascio di obbligazioni di pari rango a carico di obbligati tributari tutti principali, nella seconda una o più obbligazioni sono poste in una posizione di subordinazione rispetto ad altre.

Per comprendere il significato della distinzione, è sufficiente rilevare che l'obbligazione principale, per esistere, « non ha bisogno che di se stessa »; laddove, invece, « l'obbligazione dipendente, per sorgere, ha bisogno dell'obbligazione principale, giacché quest'ultima rappresenta » elemento essenziale della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dipendente. In tal senso: G. FALSITTA, *op. ult. cit.*, p. 153.

(23) In questa ipotesi, infatti, è innegabile l'identità del fatto-fonte e dell'oggetto delle singole obbligazioni. I vari soggetti rispondono del medesimo illecito, consistente nell'avere distratto beni sociali dalla loro naturale destinazione al soddisfacimento del debito tributario della società. E la prestazione, da essi dovuta, corrisponde all'importo di ricchezza sottratta al prelievo fiscale, allo scopo della distribuzione ai soci o di altri impieghi.

(24) Il FEDELE (*Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, I, pp. 39-43) fonda l'attribuzione di un'azione di regresso tra coobbligati solidali sul principio costituzionale della capacità contributiva e sul canone fondamentale dell'indebito arricchimento, che trova espressa formulazione nel codice civile.

Quanto al primo, l'a. osserva che dello stesso costituisce una particolare applicazione la disposizione dell'art. 15 t.u.i.d. (ora sostituita da quella dell'art. 64, primo comma D.P.R. n. 600 del 1973), la quale statuisce la distribuzione dell'onere del tributo in funzione della « riferibilità » del presupposto di fatto. Tale regola, secondo il FEDELE, consente di precisare: a) che, data una pluralità di soggetti, ai quali tutti si imputi la capacità contributiva manifestata dalla situazione base, la ripartizione del carico dell'imposta tra di essi deve avvenire in ragione della misura della capacità contributiva da ciascuno denunciata; b) che di conseguenza, se solo alcuni di detti soggetti abbia subito il prelievo, secondo tali criteri va stabilita l'entità della rivalsa.

Per via diversa il FEDELE perviene alle medesime conclusioni, vale a dire al riconoscimento del regresso tra coobbligati solidali, facendo riferimento al principio civilistico dell'indebito arricchimento. L'adempimento dell'obbligazione tributaria da parte di uno dei coobbligati importa, a favore degli altri, un arricchimento privo di alcuna causa giustificatrice.

contestata dal Celentano) avrebbe dovuto tener conto dei conseguenti e prevedibili obblighi fiscali e, prima di distribuire ai soci eventuali utili, avrebbe dovuto accantonare il necessario per il pagamento delle imposte. Tale accantonamento non si è verificato in quanto l'amministratore a lui succeduto, il Sig. Fratton, ha dichiarato di non aver ricevuto dal ricorrente alcuna somma

biano, col loro comportamento doloso o colposo, contribuito entrambi a determinare l'impossibilità del fisco di soddisfarsi del suo credito, ciascuno di essi risponderà esclusivamente con riguardo al proprio operato durante la relativa gestione (25).

Comunque, l'obbligazione di tali soggetti è *sussidiaria*: ad essi l'amministrazione notificherà legittimamente l'avviso di accertamento ai sensi dell'art. 36, solo dopo che l'esecuzione nei confronti della società si sia rivelata, in tutto o in parte, infruttuosa (26).

Inoltre, la responsabilità degli amministratori ha *carattere dipendente*, nel senso che, pur essendo individuata da *presupposti specifici* (quali la sussistenza dell'elemento soggettivo, la presenza di un nesso di causalità tra il comportamento colpevole e l'evento dannoso), presenta *elementi comuni* con l'obbligazione facente capo alla società (27). Secondo la dottrina dominante, infatti, la subordinazione del rapporto dipen-

(25) Peraltro, non possiamo esimerci dal sottolineare l'assurdità del ragionamento della Commissione di Novara, allorché pretende di imputare il medesimo fatto a soggetti diversi, che lo avrebbero commesso in epoche successive.

Si sostiene, infatti, che l'immobile, di cui l'ufficio afferma essere avvenuta la distrazione, sarebbe stato alienato dal ricorrente, il quale avrebbe provveduto anche a distribuire il ricavato ai soci durante il periodo della sua gestione, e che, poi, lo stesso bene avrebbe costituito oggetto di una nuova vendita ad opera dell'amministratore a lui succeduto nella carica, il quale, a sua volta, avrebbe distribuito ai soci utili ulteriori. È chiaro che le due affermazioni si pongono tra loro in irriducibile contrasto.

Delle due una sola alternativa deve ritenersi possibile: o realmente il ricorrente si è comportato come effettivo liquidatore (ma, allora, nessuna condotta riprovevole può ascriversi all'altro amministratore), ovvero, viceversa, una volta ammessa la responsabilità del secondo amministratore, risulta inevitabile riconoscere l'illegittimità di un avviso di accertamento, ai sensi dell'art. 36, a carico del primo.

Argomentare diversamente significa contraddire ad ogni principio di logica e razionalità elementare.

(26) Il tal senso, in relazione alla fattispecie disciplinata dal previgente art. 265 t.u.i.d.: G. FALSITTA, *Natura ed accertamento...*, cit., p. 251 ss.

(27) La circostanza che l'obbligazione dipendente è contraddistinta da presupposti autonomi e da presupposti comuni all'obbligazione principale, è posta in rilievo da: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., p. 147. Da tale osservazione, l'a. desume l'imprescindibile necessità che l'obbligazione dipendente trovi la propria fonte in un apposito atto di imposizione. In senso conforme: G. FALSITTA, *Aspetti e problemi della responsabilità del cessionario di azienda, sancita dall'art. 197 del t.u.i.d.*, cit., p. 143; V. BOMPANI, *Studi sulla riscossione delle imposte dirette*, Roma, 1939, pp. 50-52; N. FLORIO, *L'esecuzione forzata esattoriale*, Campobasso, 1962, p. 141; A. PARLATO, *Il responsabile d'imposta*, Milano, 1962, p. 81; A. FANTOZZI, *La solidarietà nel diritto tributario*, Torino, 1968, p. 402.

per tale incombenza né per distribuirla ai soci. Quindi durante il periodo di gestione del Celentano si è verificata la liquidazione del patrimonio sociale dell'Alaxia; in pratica il Celentano è stato l'effettivo liquidatore della società, ha distribuito gli utili ai soci, senza preoccuparsi degli obblighi fiscali.

Lo stesso Celentano, nei chiarimenti forniti a questo Collegio, non ha

dente si manifesta, appunto, in ciò che gli eventi, i quali determinano la nascita, la modificazione e l'estinzione del debito tributario principale, esplicano una efficacia riflessa rispetto a quello dipendente (28). Di conseguenza, tra i requisiti della responsabilità dei liquidatori, amministratori, e soci, va ricompreso quello dell'esistenza di una obbligazione valida, certa, liquida ed esigibile a carico dell'ente.

Nella fattispecie, sottoposta all'esame della Commissione di Novara, al ricorrente si imputava il mancato accantonamento per pagare imposte *non dovute* dalla società. Invero, nel periodo di gestione dello stesso non solo non aveva avuto luogo l'iscrizione a ruolo a carico della società, ma neppure era stato notificato il relativo avviso di accertamento. Anzi diremo di più. Durante l'amministrazione del ricorrente non poteva dirsi sorta l'obbligazione tributaria in nessun modo, per la circostanza che questi era già da tempo cessato dalla carica, allorché si chiuse l'esercizio sociale, cui si riferiva l'imposta in discussione. La rilevanza dell'esercizio sociale è fondamentale ai fini, che a noi interessano: prima della sua chiusura qualsiasi giudizio in ordine alla produzione di utili (e, conseguentemente, di materia imponible) risulta avventato ed, addirittura, impossibile per la mancanza dei dati necessari e sufficienti (29). Invero, solo alla chiusura si procede alla comparazione delle componenti attive e passive del reddito e alla verifica della sussistenza di un'eventuale differenza positiva (30).

(28) L'efficacia riflessa e mediata di eventi siffatti, nei confronti dell'obbligazione dipendente, viene sottolineata dagli aa. citati alla nota 26. Con detta espressione si intende escludere che l'obbligazione dipendente possa mancare di un autonomo atto d'imposizione, ovvero di un distinto titolo esecutivo.

(29) Secondo l'impostazione della legislazione fiscale la considerazione dell'«esercizio sociale» costituisce punto cardine in tema di tassazione delle società. Per avvedersi dell'esattezza dell'assunto, è sufficiente soffermare l'attenzione, da un lato, sulle disposizioni che, tra le scritture contabili obbligatorie ai fini fiscali per le società, riconoscono un ruolo essenziale al bilancio (art. 15 D.P.R. n. 600 del 1973) e che prescrivono a tali soggetti di allegare una copia dello stesso alla dichiarazione (art. 5 n. 2 D.P.R. n. 600 del 1973), dall'altro, sulle disposizioni che impongono all'amministrazione di procedere all'accertamento nei confronti delle società, attenendosi strettamente alle risultanze delle scritture contabili (art. 40 dello stesso decreto). Le norme ricordate, proprio in quanto imperniano l'imposizione in capo agli enti societari su dati emergenti da particolari scritture, la cui redazione ha luogo alla chiusura dell'esercizio sociale e che rispecchiano l'andamento di quest'ultimo, vengono con ciò a riconoscere una rilevanza fondamentale, ai fini tributari, alla nozione di «esercizio sociale».

(30) La differenza tra le componenti attive e passive, in cui si risolve l'accertamento dell'esistenza di un utile presuppone preliminari valutazioni, spesso assai complesse, degli elementi patrimoniali. Il problema di stima, cui inten-

fornito alcuna prova di passaggio al nuovo amministratore delle somme realizzate nella vendita.

Il Fratton, quindi, non aveva nulla da amministrare o da liquidare e tale circostanza fa presupporre fondatamente l'avvenuta distribuzione degli utili ai soci da parte del Celentano.

Dunque, anche sotto tale profilo il contenuto della decisione offre il fianco a censure non lievi.

6. Altra questione, che concerne sempre i caratteri della responsabilità prevista dall'art. 36, consiste nel chiarire se il legame della solidarietà unisca le obbligazioni degli amministratori e dei soci.

La soluzione non può che essere negativa alla luce dei principi che vigono in materia. Abbiamo, in precedenza, avuto modo di rilevare che autonomo è il fondamento del debito tributario delle due categorie di soggetti (commissione di un fatto illecito, nell'un caso, ingiustificato arricchimento, nell'altro).

In quell'occasione si è anche rilevato che il contenuto dell'obbligazione dei soci viene dalla legge circoscritto al valore dei beni ricevuti in assegnazione, laddove, invece, la responsabilità degli amministratori ha per oggetto l'importo di ricchezza dagli stessi distratto o il valore dei crediti pagati a terzi, di ordine inferiore a quelli tributari.

Ne consegue che, nella normalità dei casi, di diverso ammontare sarà l'entità della prestazione dovuta dagli uni e dagli altri (31). È agevole, dunque, concludere per l'assenza dei presupposti, che giustificano la solidarietà.

Valgono anche in relazione alla responsabilità dei soci e degli associati i rilievi, svolti a proposito degli amministratori, circa la natura sussidiaria e dipendente della relativa obbligazione rispetto a quella facente capo alla società.

diamo alludere, non concerne esclusivamente quei costi o ricavi imputabili a più esercizi o ad altri esercizi, bensì coinvolge tutte le attività, per la cui valutazione la legge tributaria fa rinvio ai principi sanciti dall'art. 2425 c.c. (art. 15, quarto comma, del decreto citato alla nota precedente). Le difficoltà, che circondano la verifica della sussistenza di un utile imponibile, chiariscono le ragioni, per cui il legislatore fiscale abbia saldamente agganciato la determinazione del reddito delle società a quelle particolari scritture, che si redigono al termine dell'esercizio e che forniscono una sintesi completa della situazione patrimoniale della società e dello svolgimento della gestione nel corso del periodo amministrativo, cui esse fanno riferimento.

(31) Un esempio contribuirà a chiarire l'osservazione. La società A, cui partecipano 10 soci e che è gestita da un unico amministratore ha un debito per imposta dell'ammontare di L. 110.000.000. L'amministratore procede alla liquidazione di fatto del patrimonio sociale e consegue un ricavato di L. 100.000.000, che distribuisce ai soci in violazione del precetto dell'art. 36. È evidente che diversa sarà l'entità dell'obbligazione dei soci e dell'amministratore. I primi, infatti, risponderanno nei limiti del valore ricevuto in assegnazione e, quindi, ciascuno di essi sarà tenuto a versare L. 10.000.000. La responsabilità dell'amministratore, invece, si estenderà all'ammontare distribuito, vale a dire, L. 100.000.000.

Neppure la circostanza che, all'epoca in cui il Celentano cessò dalla carica, non era sorto l'obbligo della dichiarazione, può essere presa in considerazione per le argomentazioni su riportate circa l'accantonamento dei fondi per il pagamento delle imposte.

Suggestiva ma non è fondata la tesi che, per effetto della definitività

In conclusione, la finanza in caso di infruttuosa esecuzione nei confronti della società potrà rivolgersi, pur con le limitazioni viste, indifferentemente ad amministratori o soci, previa notifica di avviso di accertamento per la soddisfazione della propria pretesa creditoria. Qualora, peraltro, la sua scelta cada sugli amministratori deve riconoscersi in loro favore un'azione di regresso contro i soci, nei limiti della somma versata al fisco e del valore dei beni assegnati a ciascuno di questi ultimi (32).

7. Infine, accenniamo ad una questione interpretativa, cui già aveva dato luogo la formulazione dell'art. 265 e che la norma dell'art. 36 ripropone all'attenzione dello studioso. In particolare si tratta di chiarire se la responsabilità, prevista dalla disposizione in esame, vada limitata alle imposte, ovvero estesa agli interessi, sopratasse ed altri accessori.

Con la decisione in rassegna la Commissione di Novara accoglie una interpretazione estensiva, prendendo le mosse dalla natura non sanzionatoria della norma.

Secondo le affermazioni del Collegio l'art. 36 disciplinerebbe un istituto, i cui confini resterebbero circoscritti al piano della riscossione e la cui funzione sarebbe esclusivamente quella di estendere la sfera dei soggetti tenuti al soddisfacimento dell'obbligazione tributaria, facente capo alla società. Da tale impostazione si desume che il responsabile, ai sensi dell'art. 36, subentra nella stessa posizione del soggetto primario e che, di conseguenza, l'entità della prestazione da lui dovuta corrisponde a quella iscritta a ruolo a nome della società.

Tuttavia, un simile ragionamento è viziato nei presupposti. Si è detto più sopra come la dottrina, la giurisprudenza e la stessa amministrazione finanziaria ammettano pacificamente la natura schiettamente sanzionatoria dell'obbligazione fiscale dei liquidatori ed amministratori, riconoscendo quale fonte della stessa un fatto illecito di tipo aquiliano.

In considerazione, dunque, del suo contenuto repressivo la disposizione *de qua* va interpretata restrittivamente.

Un dubbio, tutt'al più, potrebbe sorgere con riguardo alla responsabilità dei soci o degli associati. Infatti, si è precedentemente rilevato che la *ratio* della relativa norma va ricercata alla luce dei principi dell'indebito arricchimento.

(32) L'azione di regresso trova fondamento nel principio dell'arricchimento senza causa, formulato esplicitamente in via generale dall'art. 2041 c.c., e nel canone fondamentale della capacità contributiva, cui si ispirano tutti gli istituti del diritto tributario. Sull'argomento, per una più estesa trattazione: A FEDELE, *op. cit.*, pp. 39-43.

dell'accertamento a carico del Fratton, nulla può essere richiesto agli altri presunti corresponsabili.

Premesso che questo Collegio non ha preso in esame il ricorso del Fratton per improcedibilità, ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, ed al momento della presente decisione sconosce se l'ordinanza di estinzione sia stata o meno impugnata e si chiede come tale asserita definitività sia già a conoscenza del Celentano, rileva che la definitività a carico di un soggetto, chiamato insieme ad altri all'adempimento di un obbligo fiscale, non incide sulla debenza degli altri corresponsabili.

L'erario, infatti, ha richiesto a più persone il pagamento dell'obbligazione tributaria, non soddisfatta dal soggetto primario, in egual misura, in quanto la mancanza di una pertinente produzione documentale non ha consentito di operare la gradualità della responsabilità dei singoli amministratori o soci. Ma ciò non viola alcun principio in quanto il pagamento dell'intero credito da parte di un responsabile, conferisce sempre a quest'ultimo la possibilità di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti degli altri corresponsabili e lo stesso pagamento parziale o totale da parte di uno comporta la riduzione o l'estinzione del debito erariale nei riguardi degli altri.

Non la definitività dell'accertamento fiscale, quindi, ma solo il pagamento del debito erariale da parte del Fratton avrebbe potuto comportare l'estinzione della presente controversia.

Quindi, nessun ostacolo si frapporrebbe ad un'interpretazione estensiva.

Peraltro, il testo legislativo non dà adito ad incertezza alcuna: giusta il dettato del secondo capoverso, essi «rispondono del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma» (vale a dire, dai liquidatori e dagli amministratori). Ne consegue che, una volta che sia circoscritto il contenuto della obbligazione di questi ultimi alle imposte in senso tecnico, risulta inevitabile restringere entro gli stessi limiti l'oggetto del debito fiscale dei soci ed associati.

Del resto, il convincimento che la responsabilità, sancita dall'art. 36, non vada estesa agli accessori trae conferma da un argomento *a contrario*.

Invero, da un confronto della dizione della norma di cui trattasi con quella delle disposizioni, che la precedono, appare chiaro che il legislatore, qualora avesse inteso allargare la sfera dell'obbligazione dei liquidatori, amministratori e soci fino a ricomprendere interessi, sopratasse, ecc., lo avrebbe affermato esplicitamente. Infatti, agli artt. 32, 33, 34, 35 si specifica, di volta in volta, quali accessori debbano farsi rientrare nei rispettivi debiti tributari.

Ne consegue che nel silenzio dell'art. 36, il quale fa esclusiva menzione delle «imposte dovute» dalla società, appare illegittima un'interpretazione, che estenda la fattispecie legale tipica al di là del suo contenuto letterale.

NICOLETTA DOLFIN
Laureata in giurisprudenza

Per ultimo neppure accoglibile appare la pretesa che il debito del Celen-
tano debba limitarsi alla pura imposta.

Infatti il responsabile *ex art. 36* (norma di carattere non sanzionatoria)
subentra, *sic et simpliciter*, — sempre qualora ne ricorrano gli estremi — al
posto del soggetto primario e tutto quello che era dovuto da tale soggetto, im-
poste, interessi, sopratasse ecc., è ora dovuto da colui che risponde per la
mancata riscossione del credito erariale. (*Omissis*).

MASSIMARIO

I. - DIRITTO FINANZIARIO GENERALE E COSTITUZIONALE

367. - Registro - Vendite forzate senza incanto - Giudizio di congruità - Illegittimità costituzionale dell'art. 50, secondo comma, R.D.L. n. 3269 del 1923.

È costituzionalmente illegittimo l'art. 50, secondo comma, del R.D.L. 30 dicembre 1923, n. 3269, nella parte in cui non dispone che anche nelle vendite forzate senza incanto, effettuate ai sensi degli articoli 570 e seguenti del codice di procedura civile, la tassa proporzionale è dovuta sul prezzo di aggiudicazione.

Corte Cost., 7 luglio 1976, n. 156 - Boll. tribut. inform., 1976, 1698.

368. - Imposta sul reddito persone fisiche e imposta complementare - Cumulo dei redditi - Norme che lo prevedono del T.U. 645/1958, della legge 825/1971 e del D.P.R. 597/1973 - Norme conseguenti del D.P.R. 600/1973 e del D.P.R. 636/1972 - Illegittimità costituzionale.

Sono costituzionalmente illegittime le norme del T.U. n. 645 del 1958 sull'imposta complementare, della legge delega per la riforma tributaria n. 825 del 1971 e del D.P.R. n. 597 del 1973 sull'IRPEF che prevedono l'imputazione al marito dei redditi della moglie non legalmente ed effettivamente separata ed il cumulo dei redditi di entrambi ai fini della applicazione dell'imposta nonché la soggettività passiva del marito con esclusione di quella della moglie con il correlativo obbligo del marito di dichiarare oltre i propri redditi anche i redditi della moglie.

Sono del pari costituzionalmente illegittime le norme del D.P.R. n. 600 del 1973 e del D.P.R. n. 636 del 1972 che, in conseguenza dell'istituto del cumulo, prevedono sanzioni a carico del marito pel comportamento della moglie e quelle che non consentono alla moglie di agire in giudizio per la tutela dei propri diritti ed interessi.

Corte Cost., 15 luglio 1976, n. 179 - Boll. tribut. inform., 1976, 1160.

369. - Commissioni tributarie - Ricorso del contribuente - Termine di trasmissione alle commissioni da parte dell'ufficio - Art. 92 R.D. 11 luglio 1907 n. 560 - Violazione artt. 3, 23, 53 Cost. - Inammissibilità.

Deve ritenersi inammissibile la questione di legittimità dell'art. 92 del R.D. 11 luglio 1907, n. 560 — sollevata per violazione degli artt. 3, 23, 53 della Costituzione sotto il profilo che non prevede che il termine di 30 giorni per l'invio del ricorso contro l'accertamento alla commissione distrettuale è perentorio — in quanto trattasi di norma regolamentare di esecuzione non avente forza di legge.

Corte Cost., 22 luglio 1976, n. 184 - Imp. dir. erar., 1976, 161.

- 370. - Presunzioni legali - Presupposto rispetto alla capacità contributiva ex art. 53 Cost. - Presunzione assoluta di commisurazione del reddito a quello prodotto in precedente periodo d'imposta - Art. 18 legge 11 gennaio 1951 n. 25 e art. 10 D.P.R. 5 luglio 1951 n. 573 - Illegittimità per violazione citato art. 53 - Sussistenza.**

Le presunzioni assolute e relative in materia fiscale, per poter essere considerate in armonia con il principio della capacità contributiva sancita dall'art. 53 della Costituzione, debbono trovare razionale giustificazione in criteri logici e in regole della comune esperienza. Non rispondendo a siffatto requisito la presunzione assoluta ex art. 18 legge 11 gennaio 1951, n. 25, e art. 10 D.P.R. 5 luglio 1951, n. 573 — in quanto è irrazionale ritenere che il reddito prodotto in un determinato periodo d'imposta continui a prodursi nella stessa misura per il periodo d'imposta successivo, senza riconoscere al contribuente la possibilità di provare il contrario — debbono ritenersi costituzionalmente illegittime le dette norme, perché in contrasto con l'art. 53 della Costituzione, nella parte in cui dispongono che le imposte dirette, accertate in confronto dei contribuenti non tassati in base a bilancio, sono commisurate in via definitiva ai redditi conseguiti nell'anno solare precedente.

Corte Cost., 28 luglio 1976, n. 200 - Imp. dir. erar., 1976, 162.

- 371. - Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Istruzione del processo - Questione di illegittimità costituzionale per contrasto con artt. 3, 25, 76 Cost. - Ordinanza non motivata - Inammissibilità. Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Commissioni di primo grado - Competenza - Questioni di illegittimità costituzionale per contrasto con gli artt. 3, 25 e 76 Cost. - Infondatezza.**

È inammissibile, per non essere dall'ordinanza remissiva precisati né i termini, né i motivi dell'asserita violazione, la questione d'incostituzionalità dell'art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 3, 25 e 76 Costituzione.

È infondata la questione di incostituzionalità dell'art. 2, commi 1 e 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 3, 25 e 76 Costituzione.

Corte Cost., 3 agosto 1976, n. 214 - Boll. tribut. inform., 1976, 1457.

- 372. - Addizionale pro Calabria - Applicazione all'imposta società riscossa mediante ruoli esattoriali - Art. 18 legge 26 novembre 1975 n. 1177 - Violazione artt. 3, 53 Cost. - Infondatezza.**

Non è fondata la questione di illegittimità dell'art. 18 legge 26 novembre 1955, n. 1177, istitutivo dell'addizionale pro Calabria, sollevata sotto il profilo che, relativamente all'imposta sulle società, viola l'art. 3 Costituzione, essendo l'addizionale applicabile se l'imposta è pagata a mezzo ruolo e non con versamento in Tesoreria nonché il successivo art. 53 non potendo una diversa modalità di riscossione essere assunta ad indice di una diversa capacità contributiva.

Corte Cost., 3 agosto 1976, n. 219 - Imp. dir. erar., 1976, 177.

- 373. - Registro - Società di fatto - Enunciazione di - Base imponibile - Art. 18 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 - Accertamento presuntivo in base al patrimonio sociale al tempo dell'enunciazione, salvo prova contraria - Prova testimoniale contraria - Questione di legittimità costituzionale - Infondatezza.**

Deve ritenersi non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 18 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269, sollevata in riferimento agli artt. 3 e 24

della Costituzione, nell'assunto che tale articolo non ammettesse — ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro sulle enunciazioni di società di fatto — la prova testimoniale della minore entità del capitale sociale originario rispetto al patrimonio della società al tempo della sua enunciazione.

Corte Cost., 3 agosto 1976, n. 220 - Boll. tribut. inform., 1976, 1542.

374. - Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Questione di illegittimità costituzionale - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale della nuova disciplina del contenzioso tributario sotto il profilo della violazione dell'art. 102 della Costituzione.

Trib. Torino, 23 gennaio 1976 - Boll. tribut. inform., 1975, 1538.

375. - Procedimento - Contenzioso tributario - Istruzione - Accertamenti tecnici - Art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 - Questione di illegittimità costituzionale.

Procedimento - Contenzioso tributario - Regime delle spese - Art. 39 D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 - Questione di illegittimità costituzionale.

Non è manifestamente infondata la questione di incostituzionalità dell'art. 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 Costituzione.

Non è manifestamente infondata la questione di incostituzionalità dell'art. 39 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 3, 24 e 113 Costituzione.

Comm. trib. 1° grado Avezzano, 12 febbraio 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1613.

376. - Imposta incremento valore immobili - Limitazione dell'imposizione ai plusvalori immobiliari - Questione di incostituzionalità manifestamente infondata.

Imposta incremento valore immobili - Tutela del risparmio e della proprietà - Questione di incostituzionalità manifestamente infondata.

Imposta incremento valore immobili - Svalutazione monetaria - Questione di incostituzionalità non manifestamente infondata.

È manifestamente infondata la questione di incostituzionalità del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, in riferimento all'art. 3 Costituzione, dedotta sotto il profilo della limitazione del tributo ai plusvalori immobiliari.

È manifestamente infondata la questione di incostituzionalità del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, in riferimento agli artt. 42 e 47 della Costituzione.

Non è manifestamente infondata, in riferimento all'art. 53 Costituzione, la questione d'incostituzionalità dell'art. 6 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, modificato con D.P.R. 26 dicembre 1974, n. 688, in quanto non prevede che l'incremento di valore, soggetto ad INVIM, sia depurato delle variazioni nominali dovute a svalutazione monetaria.

Comm. trib. 1° grado Salerno, 9 marzo 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1624.

- 377. - Imposte e tasse in genere - Procedimento innanzi alle commissioni tributarie - Istanza di riassunzione dinanzi alle nuove commissioni dei ricorsi pendenti - Questione di legittimità costituzionale - Non manifesta infondatezza.**

Non è manifestamente infondata, per contrasto con gli artt. 3 e 24 della Costituzione, la questione di legittimità dell'art. 44, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, che prevede l'onere di riassumere, dinanzi alle nuove commissioni tributarie, i ricorsi pendenti dinanzi alle vecchie commissioni.

Comm. trib. 1° grado Milano, 28 marzo 1976 - Giur. it., 1976, III, 2, 25.

- 378. - Procedimento - Controversie pendenti - Estinzione del processo ex art. 44 D.P.R. n. 636/1972 - Questione di illegittimità costituzionale in relazione agli artt. 3 e 24, comma primo e secondo Cost. - Non è manifestamente infondata.**

L'eccezione di legittimità costituzionale dell'art. 44, 3 comma del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, nella parte in cui commina l'estinzione del procedimento nel caso in cui il contribuente ricorrente non chieda la trattazione del ricorso nel termine perentorio di cui al 1° comma dello stesso articolo, non è manifestamente infondata in relazione agli artt. 3 e 24, comma 1° e 2°, della Costituzione.

Comm. trib. 1° grado Rovigo, 9 giugno 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1615.

II. - DIRITTO FISCALE EUROPEO

- 379. - Comunità Europee - CEE - Questioni pregiudiziali - Libera circolazione delle merci - Oneri pecuniari - Divieto - Decorrenza. Comunità Europee - CEE - Questioni pregiudiziali - Convenzioni di associazione con gli stati africani e malgascio - Dazi doganali e tasse di effetto equivalente - Obbligo di abolizione per gli stati membri - Efficacia.**

Un onere pecuniario imposto unilateralmente, che, a prescindere dalla sua denominazione e dalla sua struttura, colpisce le merci importate da un altro Stato membro al passaggio della frontiera, costituisce una tassa di effetto equivalente a un dazio doganale.

L'efficacia diretta dell'art. 13, n. 2, del Trattato CEE (relativo all'abolizione progressiva delle tasse di effetto equivalente ai dazi doganali all'importazione) non può essere invocata con riguardo a situazioni anteriori al 1° gennaio 1970.

L'art. 2, n. 1, della convenzione di associazione fra la CEE e gli stati africani e malgascio associati, firmata a Yaoundé il 20 luglio 1963 attribuisce ai singoli cittadini degli stati membri della Comunità, dal 1° gennaio 1970, il diritto di non corrispondere allo Stato le tasse di effetto equivalente ai dazi doganali, diritto che i giudici nazionali devono tutelare.

Gli obblighi imposti agli Stati membri dalla convenzione di Yaoundé del 1963 sono perdurati ininterrottamente fino all'entrata in vigore della convenzione firmata a Yaoundé il 29 luglio 1969.

Corte Giust. CEE, 5 febbraio 1976, n. 87/75 - Foro it., 1976, IV, 349.

III. - DIRITTO PROCESSUALE TRIBUTARIO

- 380. - Procedimento - Autorità giudiziaria - Appello - Nuove eccezioni - Proposizione in comparsa conclusionale - Inammissibilità.**
Imposte e tasse - Sentenza dichiarativa della illegittimità costituzionale di una norma - Successiva correzione del dispositivo - Effetti - Fattispecie.
Autorità giudiziaria - Opposizione a decreto ministeriale - Domanda proposta prima della correzione del dispositivo della sentenza costituzionale n. 79 del 1961 - Termine - È di sei mesi.
Imposte e tasse - Condono - Legge 21 ottobre 1963, n. 1458 - Irripetibilità dei tributi versati - Questione di legittimità costituzionale - Manifesta infondatezza.

Nel giudizio di appello sono inammissibili le nuove eccezioni formulate nella comparsa conclusionale, in quanto tale atto difensivo non può contenere conclusioni diverse o amplificate rispetto a quelle che vennero precisate nell'apposita udienza.

La correzione degli errori materiali delle sentenze della Corte Costituzionale, ancorché sia modellata sullo schema dell'analogo procedimento in materia di sentenze civili, produce effetti peculiari in dipendenza del fatto che gli effetti di tali sentenze si ricollegano al solo dispositivo. In particolare, mentre la correzione dell'errore riflettentesi in una obbiettiva incertezza del dispositivo retroagisce all'originaria sentenza altrettanto non avviene allorquando per l'essere il significato letterale del dispositivo stesso non dubbio, la correzione venga ad immutarlo.

In applicazione di tali principi deve ritenersi tempestivamente introdotta nel termine di sei mesi la domanda giudiziale di opposizione al decreto ministeriale in materia di IGE, allorquando la controversia sia insorta anteriormente alla correzione del dispositivo della sentenza costituzionale n. 79 del 1961, disposta con successiva ordinanza n. 163 del 1973.

È manifestamente infondata la questione di costituzionalità dell'art. 5, legge 21 ottobre 1963, n. 1458, nella parte in cui subordinava il condono delle sanzioni al pagamento del tributo, dedotta sotto il profilo dell'art. 3 Costituzione.

Cass., Sez. I, 9 gennaio 1975, n. 46 - Boll. tribut. inform., 1976, 405.

- 381. - Imposte dirette - Ricorso - Iscrizioni a ruolo - Imposte indebite - Errore materiale dovuto al contribuente - Ricorso - Obbligo - Sussiste.**

Il rimborso di imposte non dovute è conseguibile senza osservanza di decadenza, a norma dell'art. 8 della legge 28 ottobre 1970, n. 801, soltanto nel caso di errori materiali degli uffici. Pertanto se l'iscrizione a ruolo è dovuta ad errore del contribuente, il rimborso deve essere richiesto con ricorso contro il ruolo nel termine di cui all'art. 188 del T.U. n. 645 del 1958.

Comm. Centr., Sez. VIII, 4 febbraio 1975, n. 1706 - Boll. tribut. inform., 1976, 947.

- 382. - Procedimento - Commissione centrale - Competenza - Determinazione del reddito - Costituisce questione di valutazione estimativa - Art. 26 D.P.R. n. 636 del 1972 - Applicabilità.**

La valutazione della percentuale di utile conseguito dal contribuente, sia fatta con calcolo diretto che con applicazione di parametri prefissati in via am-

ministrativa secondo il tipo di impresa, è operazione che attiene direttamente e immediatamente alla estimazione dell'imponibile senza coinvolgere nessun'altra questione di fatto o di diritto. Pertanto essa sfugge alla cognizione della Commissione Centrale ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

Comm. Centr., Sez. XVIII, 17 aprile 1975, n. 5198 - Boll. tribut. inform., 1976, 1175.

383. - Procedimento - Commissioni - Fallito - Legittimazione processuale - Compete - Condizioni.

La perdita della capacità processuale da parte del fallito, sia esso persona fisica o persona giuridica, è relativa alla massa dei creditori, alla quale soltanto è concesso eccepirlo. Pertanto nel caso di inerzia da parte del curatore fallimentare, il fallito può agire in giudizio per conto e nell'interesse proprio, senza che la controparte possa eccepire il difetto di legittimazione per incapacità. Conseguentemente deve ritenersi ammissibile l'appello presentato dall'amministratore della società fallita invece che dal curatore del fallimento.

Comm. Centr., Sez. IV, 28 aprile 1975, n. 5636 - Boll. tribut. inform., 1976, 863.

384. - Tributi in genere - Contenzioso - Commissioni tributarie - Decisione - Ricorso per cassazione - Necessità - Termine per ricorrere - Decorrenza. Imposta sulle società - Industrializzazione del Mezzogiorno - Esenzione - Presupposti.

Il ricorso per cassazione, ai sensi dell'art. 111 Cost., avverso le decisioni delle Commissioni tributarie, che dà luogo a prosecuzione, in fase di impugnazione, del procedimento innanzi al giudice speciale ed è regolato dai principi generali delle impugnazioni del rito civile, ove non esistano espresse deroghe, deve essere preceduto dalla tempestiva notifica della decisione impugnata, nel termine di tre mesi dal giorno del ricevimento, essendo tale notificazione prescritta dall'art. 24 legge 3 giugno 1936, n. 1231, per ogni ipotesi di instaurazione del successivo giudizio avanti l'autorità giudiziaria, ma il termine per il ricorso, che è quello ordinario di sessanta giorni, decorre per tutte le parti, compreso l'ufficio, dalla data della notificazione della decisione della commissione al contribuente, non avendo alcuna rilevanza, ai fini della decorrenza, la data del ricevimento della decisione da parte dell'ufficio.

In tema di imposta sulle società, l'esenzione più limitata concessa dal 2° comma dell'art. 14 legge 26 giugno 1965, n. 717, per le società già costituite o aventi sede nei territori di cui all'art. 3 legge 10 agosto 1950, n. 646, e successive modificazioni, va accordata sia alle società già costituite nei predetti territori (ed aventi sede nei medesimi), sia alle società aventi sede nei territori stessi (anche se costituite altrove) prima dell'entrata in vigore della legge, intendendosi per sede quella operativa e non necessariamente anche la sede legale, e sempre che ricorrano le altre condizioni volute dalla legge per la concessione del beneficio.

Cass., Sez. I, 21 maggio 1975, n. 2007 - Mass. Foro it., 1975, 468.

385. - Tributi in genere - Contenzioso - Decisioni delle Commissioni provinciali - Ricorso per Cassazione - Inammissibilità.

Poiché ai sensi dell'art. 29, 3° comma, R.D.L. n. 1693 del 1936 le decisioni emesse in sede d'appello dalla Commissione provinciale delle imposte in sede di determinazione del valore imponibile sono impugnabili innanzi all'A.G.O. per

grave ed evidente errore di apprezzamento, ovvero per mancanza o insufficienza di calcolo nella determinazione del valore, non può proporsi ricorso per cassazione ex art. 111 Cost., avverso dette decisioni, facendosi valere quest'ultimo vizio, che innanzi al giudice ordinario deve dedursi nel rispetto dei normali gradi di giurisdizione.

Cass., Sez. I, 21 maggio 1975, n. 2015 - Mass. Foro it., 1975, 470.

386. - Tributi in genere - Contenzioso - Divisione di un fondo - Ricorso alla Commissione provinciale in sede di valutazione - Trasmissione alla Sezione di diritto - Necessità.

La questione se un atto di divisione di un fondo comprenda i fabbricati che vi insistono, insorta davanti alla Commissione provinciale delle imposte in sede di valutazione, deve essere trasmessa, previa sospensione del procedimento di valutazione, alla sezione di diritto della stessa Commissione, in quanto la sua risoluzione implica la risoluzione della questione di diritto dell'applicabilità della presunzione di cui all'art. 47 legge registro in relazione alle norme del codice civile (art. 934), e alla idoneità della prova offerta per superarla; infatti la presunzione dell'art. 47 citato, secondo cui nei trasferimenti immobiliari a titolo oneroso si intendono trasferite col terreno anche le costruzioni che vi insistono, salvo la prova contraria da darsi con atto scritto in data certa, si ricollega al principio civilistico dell'accessione immobiliare.

Cass., Sez. I, 13 giugno 1975, n. 2363 - Mass. Foro it., 1975, 562.

387. - Imposte e tasse in genere - Procedimento avanti le commissioni tributarie - Mancata osservanza, da parte dell'ufficio, del termine entro cui trasmettere alla commissione i ricorsi dei contribuenti - Conseguenze.

La mancata osservanza, da parte dell'ufficio, del termine entro cui trasmettere alla commissione i ricorsi dei contribuenti, previsto dall'art. 92, del R.D. 11 luglio 1907, n. 560, non comporta l'estinzione della pretesa tributaria nascente dall'atto di accertamento impugnato.

Comm. trib. centr., Sez. VIII, 26 settembre 1975, n. 7624 - Giur. it., 1976, III, 2, 21.

388. - Tributi locali - Procedimento - Decisione della commissione comunale di primo grado di respingere la rinuncia al ricorso del contribuente e di aumentarne l'imponibile - Va immediatamente impugnata. Tributi locali - Procedimento - Rinuncia agli atti del giudizio - Produce effetti solo se accettata dalla controparte, in applicazione analogica dell'art. 306 c.p.c.

Ove la commissione comunale per i tributi locali abbia stabilito di respingere l'eccezione di estinzione del processo a seguito di rinuncia al ricorso da parte del contribuente e, nel contempo, di aumentare l'imponibile accertato dal Comune, tale determinazione poteva formare oggetto di immediata impugnazione nei termini di legge, per cui sulla questione pregiudiziale deve ritenersi inammissibile per tardività il ricorso proposto dal contribuente contro la seconda decisione emessa dalla stessa commissione, ai sensi dell'art. 280 del T.U. finanza locale, sul *quantum* del nuovo imponibile fatto notificare.

Nel procedimento tributario trova applicazione per analogia la norma contenuta nell'art. 306 del c.p.c., secondo cui la rinuncia agli atti del giudizio produce effetti solo se accettata dalla controparte; tale regola va applicata

anche se l'aumento dell'imponibile da parte della Commissione comunale è attuato d'ufficio (e non necessariamente su impulso dell'ente impositore), attese le finalità pubblicistiche perseguite in relazione al principio dell'equa ripartizione dei tributi e della loro proporzionalità alla capacità contributiva dei cittadini, sancito dall'art. 53 della Costituzione.

Comm. Centr., Sez. XXIII, 13 ottobre 1975, n. 11906 - Boll. tribut. inform., 1976, 1700.

389. - R.M. - Accertamento ex art. 118 T.U. n. 645/1958 - Prova contraria - Mancanza - Decisione - Conferma del reddito dichiarato - Illegittimità.

Allorquando l'Ufficio procede all'accertamento del reddito di ricchezza mobile in base alla situazione economica dell'azienda, ai sensi dell'art. 118 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, il contribuente deve fornire la prova contraria alla fondatezza dell'accertamento. Pertanto, qualora nel corso del processo tale prova non sia stata fornita, la Commissione tributaria non può, dopo avere ammesso la legittimità dell'accertamento, confermare il reddito dichiarato.

Comm. Centr., Sez. IX, 23 ottobre 1975, n. 12796 - Boll. tribut. inform., 1976, 948.

390. - Successioni - Impugnazioni di sentenza giudice di merito in cassazione per difetto di motivazione - Quando è ammessa ad effetti processuali - Interessi di mora ex leggi n. 29 del 1961 e n. 147 del 1962 sull'imposta complementare - Sono dovuti per il ritardato adempimento dell'obbligazione tributaria complementare - Presunzione di colpa del contribuente - Prova contraria da parte di quest'ultimo - È ammessa - Applicazione dei detti interessi moratori ai rapporti sorti anteriormente alla legge n. 29 del 1961 e non ancora esauriti - Legittimità - Rettifica del valore dei beni ereditari, espressa nel ricorso alla distrettuale - Effetto sulla debenza degli interessi moratori.

Il difetto di motivazione della sentenza del giudice di merito può essere denunciato in Cassazione solo se attiene all'accertamento e alla valutazione dei fatti rilevanti per la decisione, non anche quando riguarda l'applicazione di norme di diritto e la soluzione di questioni giuridiche, giacché in quest'ultimo caso la Cassazione può soltanto controllare che la statuizione resa dal giudice di merito sia conforme al diritto, e, in caso positivo, limitarsi a correggere o ad integrare la motivazione viziata oppure a fornire la motivazione mancante, mentre, nell'ipotesi che il giudice di merito abbia deciso le questioni sottopostegli in modo giuridicamente erroneo, la relativa sentenza va cassata per violazione o falsa applicazione di norme di diritto.

L'obbligo del pagamento degli interessi di mora sull'imposta complementare (nella specie, di successione) previsto dalla legge 26 gennaio 1961, n. 29, si fonda sul ritardo nell'adempimento dell'obbligazione tributaria di natura complementare rispetto alla data di esigibilità dell'imposta liquidata in via principale, presuntivamente collegato ad una condotta colposa del contribuente, per cui incombe a quest'ultimo, ove intenda contestarne la debenza, di provare che la insufficienza o l'inesattezza dei dati forniti all'Ufficio impositore non sono a lui imputabili.

Gli interessi di mora di cui alle leggi n. 29 del 26 gennaio 1961 e n. 147 del 28 marzo 1962, si applicano anche ai rapporti sorti anteriormente alla data di entrata in vigore della prima delle leggi dianzi citate, ed ancora non esauriti, seppure con decorrenza da tale data.

La dichiarazione di rettifica del valore dei beni caduti in una successione, resa dal contribuente in un ricorso diretto alla Commissione distrettuale, determina, dal momento della presentazione del ricorso e nei limiti del maggior

valore dichiarato, il venir meno dell'obbligazione relativa agli interessi moratori sul tributo complementare.

Cass., Sez. I, 24 ottobre 1975, n. 3515 - Riv. leg. fisc., 1976, 624.

391. - Procedimento - Ricorso per cassazione in pendenza di revocazione - Sospensione - Opera sino alla comunicazione della sentenza pronunciata in revocazione - Passaggio in giudicato - Ininfluenza. Contributo di miglioria - Comune di Roma - Applicazione in pendenza di opere pubbliche previste nei piani regionali - Aree gratuitamente cedute al comune - Cessione effettuata nell'ambito di una convenzione edilizia - Gratuità - Sussiste - Deduzione dall'incremento - Compete.

L'art. 398 c.p.c. statuisce che la proposizione della revocazione sospende il procedimento istaurato con il ricorso per cassazione fino alla comunicazione della relativa sentenza: non occorre pertanto, ai fini della cessazione dell'effetto sospensivo, che tale sentenza sia passata in giudicato.

Le aree cedute dal proprietario al Comune in virtù di una convenzione edilizia debbono considerarsi trasferite a titolo gratuito, non potendo ravvisarsi un nesso sinallagmatico nel rilascio dell'autorizzazione a costruire: il loro valore è, pertanto, deducibile dall'incremento soggetto a contributo di miglioria specifica per l'esecuzione di opere pubbliche previste nei piani regolatori della città di Roma.

Cass., Sez. I, 29 ottobre 1975, n. 3630 - Boll. tribut. inform., 1976, 963.

392. - Imposte e tasse in genere - Contenzioso tributario - Manifesta infondatezza della eccezione di illegittimità costituzionale del D.P.R. n. 636 del 1972.

Imposta incremento valore degli immobili - Mancato adeguamento del valore imponibile alla svalutazione monetaria - Manifesta infondatezza dell'eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 6 del D.P.R. n. 643 del 1972.

Il mutamento dei criteri di composizione delle Commissioni tributarie, la variazione della loro competenza e l'alternatività tra il ricorso alla Commissione centrale e l'azione avanti la Corte d'appello non sono circostanze che possano fondatamente far concludere che il legislatore abbia compiuto una riforma che travalica i confini della mera revisione dei precedenti organi giurisprudenziali in materia fiscale. D'altra parte i modi di scelta dei componenti le Commissioni non pregiudicano l'imparzialità e la serenità dei componenti medesimi. Pertanto è infondata l'eccezione di illegittimità costituzionale delle norme del D.P.R. n. 636 del 1972, relativo al contenzioso tributario, per contrasto con gli artt. 24, 102, 2° comma, della Costituzione, e con la VI disposizione transitoria della stessa.

Il valore economico, cui fa riferimento il legislatore tributario e, in particolare, l'artefice dell'INVIM, è un dato monetario, così che tale valore è rappresentato dalla quantità di moneta che, in un certo momento, ne costituisce il prezzo di mercato; da nulla è dato desumere che il legislatore tributario abbia escluso dal concetto di valore le variazioni di prezzo determinate da fenomeni inflazionistici. Eventuali disparità di trattamento tributario, che possono verificarsi nell'applicazione dell'imposta, per effetto di un anormale incremento di valori monetari, non contrasta col principio di capacità contributiva, fissato dall'art. 53, 1° comma, della Costituzione, giacché tale principio garantisce che la scelta astratta di presupposti imponibili cada su fattispecie di ordine economico, ma non tutela contro sperequazioni, in concreto, nel carico tributario. Non è fondata pertanto l'eccezione di illegittimità dell'art. 6 D.P.R. n. 643 del 1972.

Comm. trib. 1° grado Como, 10 novembre 1975 - Giur. it., 1976, III, 2, 28.

393. - Registro - Ricorso per cassazione - Inammissibilità per cessazione della materia del contendere - Quando si verifica - Acquisto di appartamento per prezzo pagato, in parte, in contanti e, in parte, con accollo di mutuo - Normale imposta di registro sulla parte di prezzo oggetto di accollo di mutuo ed esenzione fiscale sulla parte in contanti ex art. 9 legge n. 521 del 1948 riguardante liquidazione indennizzo per perdita di beni in Tunisia - Onere della prova per ottenere detta esenzione - Prova della provenienza del prezzo pagato - Non è richiesta - Declaratoria giudiziale di illegittimità dell'ingiunzione limitatamente alla parte riferita al prezzo pagato in contanti - Incensurabilità.

Il ricorso per cassazione può essere dichiarato inammissibile per pregressa cessazione della materia del contendere, soltanto se la parte interessata a tale pronuncia presenti idonea documentazione circa l'avvenuta composizione della lite sulla questione in contesa.

L'atto di acquisto di un appartamento per un prezzo pagato, in parte, in contanti e, in parte, mediante accollo di un mutuo fondiario, sconta la normale imposta di registro sul prezzo soddisfatto con l'accollo del mutuo ed è da ammettere, limitatamente al prezzo pagato in contanti, al godimento dell'esenzione dall'imposta medesima, ai sensi dell'art. 9 della legge 6 aprile 1948, n. 521, recante norme per la liquidazione dell'indennizzo per la perdita di beni in Tunisia, essendo all'uopo sufficiente che l'interessato si qualifichi come intestatario di un indennizzo di un determinato importo per la causale sopraspecificata e che deduca e provi di averlo riscosso, restando alla Finanza, ove intenda contestare la spettanza dell'esenzione fiscale, di dedurre e provare che il beneficiario aveva esaurito in precedenti investimenti l'importo dell'indennizzo incassato, ma senza che, comunque, il beneficiario sia tenuto a dimostrare che il corrispettivo dichiarato nell'atto di acquisto del bene provenga dall'indennizzo riscosso per la perdita dei beni in Tunisia.

Si sottrae a censura la sentenza con cui il giudice di merito, avendo statuito che un atto di vendita di un appartamento andava assoggettato alla normale imposta di registro soltanto per la parte del prezzo pagata con accollo di un mutuo e non anche per la residua parte di prezzo pagata in contanti, ha dichiarato illegittima l'ingiunzione di pagamento dell'imposta di registro nei limiti di cui a questa seconda parte di prezzo (per la quale andava applicata l'esenzione fiscale ex art. 9 legge 6 aprile 1948, n. 521).

Cass., Sez. I, 3 dicembre 1975, n. 4002 - Riv. leg. fisc., 1976, 707.

394. - Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Sospetta violazione art. 102 cost. e VI Disposizione transitoria - Non manifesta infondatezza. Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Ricorsi alla Corte d'appello e alla Commissione centrale - Alternatività - Sospetta violazione artt. 3, 24, 111 e 76 Cost. - Non manifesta infondatezza. Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Commissioni - Composizione - Sospetta violazione art. 108, secondo comma, Cost. - Non manifesta infondatezza. Procedimento - Contenzioso tributario - Riforma - Commissioni tributarie - Istruzione probatoria - Sospetta violazione artt. 3 e 24 Cost. - Non manifesta infondatezza.

Non è manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'intero D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con l'art. 102, comma 2°, Costituzione, e con la VI Disposizione transitoria.

Non è manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale degli artt. 25, 40 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 3, 24, 111 e 76 Costituzione.

Non è manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale degli artt. 2, 3, 9 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con l'art. 108, comma 2°, Costituzione.

Non è manifestamente infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 35 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, per contrasto con gli artt. 3 e 24 Costituzione.

Comm. trib. 2° grado Ravenna, 3 dicembre 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 1538.

395. - Procedimento - Competenza della Commissione centrale - Questione relativa a valutazione estimativa - Ricorsi pendenti - Inammissibilità.

Il ricorso alla Commissione centrale per questioni relative a valutazione estimativa, ancorché legittimamente proposto prima dell'intervento del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, non può formare oggetto di esame da parte della Commissione stessa dopo l'insediamento delle nuove Commissioni tributarie, in quanto, ai sensi dell'art. 42, da tale data il ricorso alla Commissione centrale, a norma dell'art. 26, è proponibile soltanto per violazione di legge e per questioni di fatto escluse quelle relative a valutazioni estimative.

Comm. Centr., Sez. VII, 15 dicembre 1975, n. 16120 - Boll. tribut. inform., 1976, 864.

396. - Imposte e tasse in genere - Rimborso - Rimborso di somme versate in tesoreria - Istanza tardiva - Conseguenze.

Imposte e tasse in genere - Rimborso - Azione di rimborso dinanzi al giudice ordinario - Tardività dell'istanza prodotta in sede amministrativa - Irrilevanza.

Decorso il termine previsto dall'art. 171 T.U. imposte dirette, l'istanza tardivamente presentata per il rimborso di somme indebitamente versate al Fisco non può dar vita ad una controversia tributaria dinanzi alle commissioni: pertanto l'Intendente di Finanza deve rigettarla, e non già trasmetterla alla Commissione.

Decorso il termine per chiedere il rimborso in via amministrativa di somme indebitamente versate all'Esercizio, viene meno la possibilità d'una controversia dinanzi al giudice speciale, ma resta salva l'azione di arricchimento dinanzi al giudice ordinario nel termine ordinario di prescrizione.

Comm. trib. 2° grado Milano, 2 gennaio 1976 - Giur. it., 1976, III, 2, 24.

397. - Imposte dirette - Procedimento - Redditi di lavoro subordinato corrisposti da amministrazioni statali - Ritenuta diretta - Controversie relative - Giurisdizione del T.A.R.

Imposte dirette - Procedimento - Redditi di lavoro subordinato corrisposti da amministrazioni statali - Ritenuta diretta - Pretesa illegittimità - Azione di rimborso - Legittimazione passiva - Compete all'amministrazione erogante.

- Accertamento imposte sui redditi - Ritenute sui redditi di lavoro dipendente - Parte di liquidazione versata dal dipendente ai fini del riscatto - Equiparazione ai contributi previdenziali.

Spetta al T.A.R. e non alle Commissioni tributarie, la cognizione delle controversie relative all'applicabilità della ritenuta diretta dell'imposta di ricchezza mobile cat. C/2, operata sugli emolumenti corrisposti da Amministrazioni statali ai propri dipendenti.

Legittimato passivamente all'azione di rimborso della ritenuta diretta sui redditi di lavoro dipendente corrisposti da pubbliche amministrazioni, che si assume legittimamente effettuata, è l'Amministrazione di appartenenza, e non quella finanziaria.

Non è soggetta a ritenuta, in quanto equiparabile ai contributi previdenziali, la parte di liquidazione che il dipendente abbia versato per riscattare, ai fini previdenziali e di quiescenza, pregressi servizi.

T.A.R. Lazio, Sez. I, 12 gennaio 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1340.

398. - Procedimento - Commissioni - Giudizio avanti le commissioni - Mancato intervento del rappresentante della finanza per causa di sciopero - Decisione - Nullità.

Se l'esercizio della facoltà di intervenire alla discussione del ricorso da parte dell'Ufficio è impedito da uno sciopero del personale, posto in essere ai fini che non scono quelli dell'Amministrazione finanziaria, questa non può subire le conseguenze dannose di un evento non voluto e comunque non impedibile perché consistente in un diritto costituzionalmente garantito. Conseguentemente è nulla la decisione presa in assenza del rappresentante dell'Ufficio impedito per causa di forza maggiore.

Comm. Centr., Sez. I, 28 gennaio 1976, n. 1408 - Boll. tribut. inform., 1976, 1176.

399. - Procedimento - Commissioni tributarie - Competenza Valutazione delle rimanenze di magazzino - Richiesta di autorizzazione ex art. 75, comma secondo, D.P.R. n. 597 del 1973 - Mancato accoglimento da parte dell'Ufficio - Ricorso - Inammissibilità.

La competenza delle commissioni tributarie è sempre indirizzata a dirimere controversie relative all'attività volta ad accertare se e in qualche misura il tributo sia dovuto, ma non si estende a provvedimenti che riguardano la fase preparatoria alla stessa dichiarazione dei redditi, quale la scelta dei criteri di valutazione delle rimanenze di magazzino. Pertanto qualora al contribuente venga negata l'autorizzazione di cui all'art. 75, comma 2°, del D.P.R. n. 597 del 1973, è improponibile il ricorso avverso il provvedimento dell'Ufficio.

Comm. trib. 1° grado Milano, 18 febbraio 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 791.

400. - Notificazione a persona fisica - Ricerca del destinatario prima nell'abitazione e poi negli altri luoghi indicati nell'art. 139 c.p.c. - Esclusione. - Notificazione a persona fisica - Ufficio del destinatario ex art. 139 c.p.c. - Concetto.

Agli effetti dell'art. 139 del c.p.c. l'ufficiale notificatore non è obbligato a ricercare il destinatario prima nella sua abitazione e solo successivamente nel suo ufficio o nel luogo dove esercita l'industria od il commercio.

Agli effetti dell'art. 139 c.p.c., per « ufficio », nel quale può essere ricercato il destinatario della notificazione, deve intendersi non solo quello da lui creato, organizzato o diretto per la trattazione di affari propri, ma anche quello dove egli presta comunque servizio od esercita la sua attività lavorativa.

Cass., Sez. I, 19 febbraio 1976, n. 543 - Imp. dir. erar., 1976, 250.

401. - Commissioni - Regime transitorio - Impugnazione del contribuente a commissione non insediata - Presentazione del nuovo maggior termine a segreteria della commissione decidente e ricezione tardiva dell'ufficio competente - Inammissibilità del gravame.

Il gravame proposto da contribuente a commissione tributaria non ancora insediata (caso di specie; commissione tributaria centrale) andava presentato

all'ufficio finanziario competente e non già alla segreteria della commissione che aveva emesso la decisione impugnata; pertanto, ancorché presentato a quest'ultima nel maggior termine di 60 giorni previsto dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, deve dichiararsi inammissibile se pervenuto tardivamente all'ufficio finanziario.

Comm. Centr., Sez. II, 27 febbraio 1976, n. 3200 - Imp. dir. erar., 1976, 308.

402. - Imposte e tasse in genere - Procedimento avanti le commissioni tributarie - Competenza della Commissione centrale e della Corte di appello - Questioni di estimazione complessa - Nozione - Fattispecie.

Ai sensi degli artt. 26 e 40 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, la Commissione centrale e la Corte d'appello, che hanno identica competenza, possono conoscere delle questioni tradizionali indicate come di « estimazione complessa »: da ciò consegue che, rientrando nel concetto di « estimazione semplice » ogni questione che riguardi l'entità o la sussistenza di un reddito, la Commissione centrale e la Corte d'appello non possono pronunciarsi sulla fruttuosità di un mutuo.

Comm. trib. centr., Sez. II, 5 marzo 1976, n. 3480 - Giur. it., 1976, III, 2, 17.

403. - Procedimento - Appello - Memoria aggiunta - Omissione della copia - Conseguenze.

Procedimento - Commissioni di merito - Decisione - Determinazione dell'imponibile - Motivazione - Obbligo - Sussiste.

La presentazione di memoria aggiunta senza allegare la copia in carta semplice per la controparte, non comporta la improcedibilità, ma, in quanto lede il principio del contraddittorio, fa sì che venga ignorata come atto processuale conoscitivo. Se però risulta dagli stessi atti processuali e non *aliunde*, nei procedimenti innanzi alle Commissioni tributarie, che tale atto di parte è venuto integralmente a sicura conoscenza della controparte, la preclusione, a carattere sostanziale e non formale, non può aver luogo in quanto la sicura scienza dell'atto non ostacola, ma assicura e potenzia un corretto e pieno contraddittorio.

Le decisioni delle commissioni tributarie di merito, in forza dell'art. 42 del R.D. 6 luglio 1937, n. 1516, applicabile a tutte le controversie tributarie, in materia di quantificazione del reddito, debbono contenere necessariamente almeno una sommaria osservazione dalla quale risultino gli elementi di fatto tenuti a calcolo della determinazione dei valori imponibili.

Comm. Centr., Sez. XIX, 22 marzo 1976, n. 4262 - Boll. tribut. inform., 1976, 1173.

404. - Procedimento - Accertamento da parte di più uffici finanziari - Ricorso per duplicazione - Commissioni tributarie - Competenza ex D.P.R. n. 636 del 1972.

In conseguenza della espressa abrogazione degli artt. 100 e 101 del regolamento n. 560 del 1907 disposta dall'art. 46 del D.P.R. n. 636 del 1972, le Commissioni tributarie di primo e di secondo grado hanno competenza piena per tutte le imposte e quindi anche per le questioni di duplicazione di imposta derivante da atti posti in essere da uffici finanziari diversi.

Comm. centr., Sez. VI, 9 aprile 1976, n. 5210 - Boll. tribut. inform., 1976, 1684.

- 405. - Commissioni tributarie - Impugnazione di decisione corredata ai sensi dell'art. 287 c.p.c. - Decorrenza - Spostamento del termine ex artt. 22 e 25 D.P.R. 633/1972 - Esclusione.**

Il termine di impugnazione di una decisione di commissione tributaria, di cui sia stata chiesta la correzione per errore materiale ai sensi dell'art. 287 c.p.c., decorre, se non ha ad oggetto la parte corretta, dalla data indicata negli artt. 22 e 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e non già da quella in cui sia stata notificata o comunicata la decisione corretta.

Comm. Centr., Sez. III, 24 aprile 1976, n. 5658 - Imp. dir. erar., 1976, 314.

- 406. - Commissioni tributarie di merito - Differimento dell'udienza per impedimento del contribuente - Necessarietà della domanda ex art. 28, primo comma, R.D. 1516/1937 - Decisione della controversia in difetto - Ammissibilità in relazione al citato art. 28.**

Il potere di rinvio dell'udienza per «impedimento delle parti», riservato ai presidenti delle commissioni tributarie di merito dall'art. 20, comma 6°, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, deve essere eccitato dalla domanda di differimento prevista dall'art. 28, comma 1°, del R.D. 8 luglio 1937, n. 1516. Ne segue che, disposto il rinvio per impedimento del relatore con rituale comunicazione al contribuente assente della data della nuova udienza, l'ulteriore differimento di questa per impedimento del contribuente postula la presentazione di formale istanza; in difetto, la commissione può — sempre in base al citato art. 28, comma 1° — decidere la controversia.

Comm. Centr., Sez. XIX, 22 marzo 1976, n. 4260 - Imp. dir. erar., 1976, 220.

IV. - ESECUZIONE E RISCOSSIONE

- 407. - Esattorie - Consorzio esattoriale - Delibera comunale di aggregazione - Provvedimento prefettizio di diniego e contestuale adozione dei preliminari d'asta ex art. 21, 2° comma, T.U. 858/1963 - Impugnazione del comune per la rifiutata aggregazione - Ammissibilità.**

Esattorie - Consorzio esattoriale - Delibera comunale di costituzione - Adozione dopo la pubblicazione della tabella delle esattorie nel F.A.L. della provincia - Inammissibilità.

Esattorie - Conferma dell'esattore - Diniego prefettizio - Impugnazione del comune - Inammissibilità.

Esattorie - Conferimento per asta - Provvedimenti preliminari non deliberati dal comune nel termine ex art. 21, 2° comma, T.U. 858/1963 - Potere sostitutivo del prefetto al conferimento - Legittimità.

Nel caso in cui il prefetto in presenza di delibera comunale che non abbia provveduto in ordine agli adempimenti ex art. 21, 1° comma, del T.U. 15 maggio 1963, n. 858, per avere disposto di aggregare il comune a consorzio esattoriale preesistente — annulli la delibera di aggregazione (caso di specie, per tardività) e contestualmente adotti in via sostitutiva, ai sensi del successivo 2° comma, i provvedimenti comparatori per il conferimento della esattoria comunale mediante asta pubblica, il provvedimento prefettizio di diniego alla riunione a consorzio è suscettibile di impugnazione nei confronti del prefetto da parte del comune interessato, nulla rilevando che il servizio di

tesoreria sia stato affidato ad una banca e questa sia stata nominata delegato governativo per la riscossione nel comune non aggregato.

Publicata a cura del prefetto, nel Foglio Annunzi Legali della provincia e nel termine ex art. 16 del T.U. n. 858 del 1963, la tabella delle esattorie, è precluso al comune deliberare sulla costituzione di un consorzio volontario.

È inammissibile, per difetto di interesse, la impugnazione da parte di un comune del provvedimento con cui il prefetto nega all'esattore in carica la conferma dell'esattoria per il decennio successivo.

Qualora un comune, richiesto dal prefetto di adottare i provvedimenti preliminari all'esperimento d'asta di cui al 1° comma dell'art. 21 del T.U. n. 858 del 1963, non provveda entro il termine previsto dal successivo 2° comma, il prefetto, per il conferimento del solo servizio esattoriale, può disporre in via sostitutiva ai sensi del medesimo 2° comma.

T.A.R. Campania, 25 novembre 1975, n. 287 - Imp. dir. erar., 1976, 295.

408. - Ricorso contro il ruolo - Errata iscrizione di imposta accertata col sistema catastale per periodo successivo al trasferimento dell'immobile - Tardiva opposizione - Definitività anche se l'errore è imputabile all'ufficio - Efficacia nei confronti del nuovo possessore.

Deve ritenersi inammissibile un ricorso contro il ruolo che risulti tardivamente proposto, ancorché la errata iscrizione risulti imputabile all'ufficio finanziario. Ne consegue che, nel caso si tratti di imposta accertata con sistema catastale in confronti del cessato possessore e per il periodo successivo alla data del titolo che serve di base alla voltura catastale, la definitività della iscrizione a ruolo spiega efficacia anche nei confronti del nuovo possessore.

Comm. Centr., Sez. XV, 26 settembre 1975, n. 11320 - Imp. dir. erar., 1976, 300.

409. - Conferma esattorie per il decennio 1974-1983 - Diniego per cancellazione dall'albo esattori disposta dalla competente Commissione ministeriale - Obbligo del prefetto in relazione all'art. 31, 2° comma D.P.R. 603/1973 - Dichiarata illegittimità delle delibere di conferma: illegittimità derivata dal provvedimento prefettizio.

Albo nazionale esattori - Cancellazione per « perdita dei requisiti morali » in base a sentenza assolutoria per insufficienza di prove - Provvedimento della commissione ministeriale - Illegittimità per insufficiente motivazione.

Il prefetto, nell'ipotesi di cancellazione dall'albo degli esattori disposta dalla competente commissione ministeriale, deve, in relazione all'art. 31, 2° comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 603, respingere l'istanza di conferma dell'esattore per il decennio 1974-1983. Se, però, la delibera di cancellazione viene giudizialmente dichiarata illegittima, la illegittimità si estende anche al provvedimento prefettizio di diniego.

È illegittimo per insufficiente motivazione, il provvedimento con cui la commissione ministeriale per la tenuta dell'albo nazionale degli esattori, in presenza di sentenza assolutoria per insufficienza di prove di un esattore imputato di irregolarità ed abusi commessi nell'esercizio delle sue funzioni, ne disponga la cancellazione per « perdita dei requisiti morali » senza previamente accertare e valutare autonomamente i fatti contestati.

T.A.R. Lazio, 28 gennaio 1976, n. 45 - Imp. dir. erar., 1976, 211.

410. - Esecuzione esattoriale - Ricorso contro gli atti esecutivi ex art. 53 D.P.R. 602/1973 - Potere dell'intendente di finanza - Limiti - Mancato esercizio del potere di sospensione dell'esecuzione - Illegittimità.

Ai sensi dell'art. 208 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 (ora art. 53 D.P.R. n. 602 del 1973) l'intendente di finanza non ha il potere di annullare o revocare gli atti esecutivi dell'esattore — per i quali può solo valere, dopo il compimento dell'esecuzione, il rimedio dell'azione risarcitoria dinanzi all'autorità giudiziaria ex art. 209, u.c. (ora art. 54, u.c., cit., D.P.R. n. 602) — ma solo quello di controllare preventivamente la legalità del procedimento esecutivo. In tali limiti il provvedimento è atto dovuto, per cui è illegittimo il mancato esercizio del potere discrezionale di sospendere gli atti esecutivi intrapresi dall'esattore.

Cons. Stato, Sez. IV, 24 febbraio 1976, n. 106 - Imp. dir. erar., 1976, 209.

411. - Imposte dirette - Iscrizione a ruolo - Termine - Decorso dalla data di definizione del reddito.

Dal coordinamento degli articoli 175 e 180 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, si deduce che l'impugnativa dell'accertamento conferisce all'Ufficio la facoltà di iscrizione provvisoria nei limiti dell'art. 175, ed il potere d'iscrizione dopo il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo. Pertanto è legittima l'iscrizione a ruolo effettuata nel termine predetto a nulla rilevando il tempo decorso dalla data dell'accertamento.

Comm. trib. 1° grado Milano, 25 maggio 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1459.

412. - Ingiunzione fiscale - Rinnovazione - Ammissibilità - Condizione.

L'ingiunzione fiscale può sempre essere rinnovata legittimamente dalla pubblica amministrazione purché non sia stata ancora effettuata integralmente la *solutio*: in tale reiterazione è ammissibile sia in presenza di opposizione ad altra precedente ingiunzione (caso di specie: per recupero di interessi) e sia in presenza di un accertamento giurisdizionale relativo alla pretesa tributaria fatta valere antecedentemente in via ingiunzionale.

Cass., Sez. I, 22 luglio 1976, n. 2902 - Imp. dir. erar., 1976, 226.

413. - Esattorie - Personale esattoriale in servizio alla data di decadenza dell'esattore - Diritto alla retribuzione nel periodo di vacanza dell'esattoria: spetta - Obbligo del Delegato governativo con diritto di rivalsa verso lo Stato.

Esattorie - Personale detto - Nomina del Delegato da parte della Regione Siciliana - Rimborso delle retribuzioni al delegato - Sussistenza in base ai principi in tema di mandato.

Sia in relazione all'art. 23 della legge 16 giugno 1939, n. 942, che in relazione all'art. 140 del T.U. 15 maggio 1963, n. 858, sui servizi della riscossione delle imposte dirette, la vacanza dell'esattoria non può costituire legittima causa per risolvere o sospendere la continuità del rapporto di lavoro con i dipendenti. Ne consegue che il delegato governativo (*idem*, per il gestore provvi-

sorio previsto dalla legge del 1939) è tenuto a corrispondere la retribuzione ai dipendenti, pur se questi nel periodo di vacanza non abbiano prestato alcuna attività lavorativa stante il ritardo con cui lo Stato abbia affidato l'esattoria in delegazione, salvo il diritto, non essendo responsabile del ritardo, di rivalersi verso lo Stato.

Qualora alla vacanza dell'esattoria provveda la regione siciliana con la nomina di delegato governativo, questo, assumendo la figura giuridica di mandatario dell'ente impositore, ha diritto di rivalersi delle suddette retribuzioni in confronto della regione in base ai principi comuni sul mandato.

Cass., Sez. Un., 5 ottobre 1976, n. 3249 - Imp. dir. erar., 1976, 281.

414. - Riscossione esattoriale - Rimborso ex art. 198 T.U. 645/1958 - Presupposti - Errata iscrizione a ruolo riconosciuta dall'ufficio o giudizialmente accertata mediante ricorso contro il ruolo.

Il rimborso d'ufficio ex art. 198 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, postula che la sussistenza dell'errata iscrizione a ruolo non dovuta dal contribuente derivi o da riconoscimento dell'ufficio ovvero da accertamento giudiziale conseguente ad impugnazione dell'iscrizione a ruolo. Ne segue che, proposta siffatta impugnazione con ricorso alla commissione distrettuale, il contribuente — che avesse, in divieto dell'art. 22, 4° comma, del R.D. 7 agosto 1936, n. 1639, adito il magistrato ordinario in pendenza di detto giudizio — veniva a perdere il diritto al rimborso per improponibilità dell'azione giudiziaria.

Cass., Sez. I, 20 ottobre 1976, n. 3628 - Imp. dir. erar., 1976, 293.

V. - DIRITTO PENALE FINANZIARIO

415. - Finanze e tributi - Imposte di fabbricazione - Olii minerali - Prescrizione.

I reati previsti dalle leggi sulle imposte di fabbricazione e in particolare quelli previsti dalla legge 31 dicembre 1962, n. 1852, sono sottoposti alla disciplina generale di cui alla legge 7 gennaio 1929, n. 4, sulla repressione delle violazioni delle leggi finanziarie (fattispecie in tema di prescrizione per il reato di irregolare tenuta del registro di carico e scarico dei residui di olii minerali, che è regolata dall'art. 16 legge n. 4 del 1929).

Cass., Sez. III pen., 9 gennaio 1975 - Giust. pen., 1976, 41.

416. - Finanze e tributi - Repressione delle violazioni delle leggi finanziarie - Procedura per oblazione - Spese del procedimento - Determinazione - Mancanza del provvedimento del giudice - Questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 3 Cost. - Manifesta infondatezza.

È manifestamente infondata, in relazione all'art. 3 Cost., 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 condanna al pagamento delle spese.

Cass., Sez. III pen., 10 gennaio 1975 - Giust. pen., 1976, 16.

417. - Finanze e tributi - Finanza locale - IVA - Decreto istitutivo - Abolizione delle imposte comunali di consumo - Successione di leggi penali - Abolizione delle precedenti incriminazioni - Ultrattività di leggi temporanee, eccezionali, finanziarie - Esclusione.

Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 istitutivo dell'imposta sul valore aggiunto, all'art. 90, n. 15 ha abolito le imposte comunali di consumo di cui al testo unico per la finanza locale, approvato con R.D. 14 settembre 1931, n. 1175 e, pertanto, il delitto di frode nelle imposte di consumo, punito dall'art. 55 R.D. citato, non è più previsto come reato; trova quindi applicazione il principio di cui all'art. 2, 2° comma, c.p. per il quale nessuno può essere punito per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce reato, trattandosi di reati che non sono speciali, né temporanei né relativi a tributi dello Stato.

In particolare, sotto quest'ultimo profilo, non è di ostacolo l'art. 20 legge 7 gennaio 1929, n. 4, che pone il principio dell'ultrattività delle disposizioni penali delle leggi finanziarie, poiché ai sensi dell'art. 1, l'ambito di applicazione di questa legge è circoscritto ai soli tributi dello Stato, e non comprende quelli degli enti locali.

Né è parimenti di ostacolo l'art. 2, comma 4°, C.P. che stabilisce il principio della ultrattività delle leggi eccezionali o temporanee, essendo certo che le norme contenute nel T.U. sulla finanza locale lungi dall'essere temporanee o eccezionali, sono norme speciali che disciplinano in modo autonomo tutta l'attività tributaria propria degli enti comunali e provinciali, dando vita a un regime giuridico che non è limitato nel tempo, né costituisce una deroga alle norme generali del sistema penale.

Cass., Sez. III pen., 7 febbraio 1975 - Giust. pen., 1976, 219.

418. - Imposte dirette - Sanzioni - Omessa dichiarazione, Procedura di oblazione - Improprietà per mancata iscrizione a ruolo dell'imposta - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 48, legge n. 4 del 1929 in relazione all'art. 3 Cost. - Irrilevanza.

Imposte dirette - Sanzioni - Omessa dichiarazione - Ammenda - Procedura di oblazione - Improprietà per mancanza del provvedimento del giudice per le spese del procedimento - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 48 legge n. 4 del 1929 in relazione all'art. 3 Cost. - È manifestamente infondata.

La questione di costituzionalità dell'art. 48 della legge n. 4 del 1929 in relazione all'art. 3 della Costituzione, sul rilievo che il contribuente non ancora iscritto nei ruoli prima del procedimento penale non potrebbe estinguere il reato con l'oblazione, è irrilevante in quanto per l'oblazione in tema di omessa dichiarazione del reddito non si richiede il pagamento del tributo, indipendentemente dalla sua iscrizione a ruolo.

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 48 della legge n. 4 del 1929 in relazione all'art. 3 della Costituzione, in considerazione della impossibilità del pagamento delle spese del procedimento, e quindi dell'oblazione, non prevedendo la norma un provvedimento del giudice che condanni al pagamento delle spese, è manifestamente infondata, in quanto, nel caso della procedura di oblazione, il pagamento delle spese non dev'essere necessariamente preceduto da un provvedimento di condanna emanato dal giudice, come attesta l'art. 46 della legge stessa che prevede l'attestazione del cancelliere dell'ammontare delle spese del procedimento.

Cass., Sez. III pen., 8 settembre 1975, n. 8592 - Boll. tribut. inform., 1976, 1178.

419. - Violazione delle leggi finanziarie - Finanza locale - Imposte di consumo - Soppressione dell'imposta di consumo - Abrogazione delle norme incriminatrici - Ultrattività delle leggi penali finanziarie - Si riferisce ai tributi dello Stato e non degli enti locali.

Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ha soppresso le imposte di consumo e ha abrogato le norme incriminatrici contenute nel testo unico della finanza locale; cosicché le violazioni di questa norma, anche se commesse nel vigore della precedente disciplina, non costituiscono più reato, ai sensi dell'art. 2 c.p., non trovando applicazione il principio della ultrattività delle disposizioni penali finanziarie della legge 7 gennaio 1929, n. 4, la quale si riferisce esclusivamente ai tributi dello Stato e non a quelli degli enti locali.

Cass., Sez. V pen., 13 febbraio 1975 - Cass. pen. Mass., 1976, 325.

420. - Imposte dirette - Dichiarazione dei redditi - Omissione - Accertamento dell'imposta - Disapplicazione nel procedimento penale - Illegittimità.

Ai fini del reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi per l'imposta complementare, l'accertamento dell'imposta, allorché sia divenuto definitivo, fa stato nel procedimento penale e il giudice non può disapplicarlo incidentalmente, in quanto non ha il potere di sindacare la legittimità formale e sostanziale del procedimento amministrativo, posto che la sua definizione costituisce il presupposto per la cognizione di reato.

Cass., Sez. III pen., 14 febbraio 1975 - Cass. pen. Mass., 1976, 608.

421. - Violazioni imposte dirette - Frode fiscale - Comunicazione sociale ex art. 2621, n. 1, c.c. falsata per sottrarre redditi alle imposte dirette - Inconfigurabilità del reato.

Violazioni imposte dirette - Sanzioni penali - Riserva di applicazione di altre eventuali sanzioni ex artt. 252 T.U. 645/1958 e 56 D.P.R. 600/1973 - Riferimento a sanzioni amministrative.

Non può configurarsi il reato di falsa comunicazione sociale ex art. 2621, n. 1, del codice civile allorché la falsa comunicazione sia determinata esclusivamente dal fine di sottrarre redditi alle imposte dirette (nella specie, esponendo nei bilanci annuali fatti non rispondenti al vero sulle condizioni economiche della società ed omettendo, tra l'altro, di fare figurare una parte degli utili che erano stati distribuiti ai soci nel corso dei vari esercizi finanziari); e ciò perché, in aderenza al principio che la legge speciale deroga quella generale, deve trovare applicazione l'art. 252 del T.U. n. 645 del 1958 (ora art. 56 D.P.R. n. 600 del 1973) che punisce in modo specifico la frode fiscale.

Con la riserva «ferme restando le altre sanzioni eventualmente applicabili» — contenuta nella prima parte dell'art. 252 del T.U. n. 645 del 1958 e ribadita nell'art. 56 del D.P.R. n. 600 del 1973 — il legislatore ha inteso esplicitamente affermare che l'applicazione della pena stabilita per uno dei reati previsti dalle norme stesse non esclude l'applicazione di altre eventuali sanzioni di natura fiscale ed amministrativa (come soprattasse, cancellazione da speciali albi, decadenza da incarichi, uffici, ecc.) e non già di altre sanzioni penali per lo stesso reato.

Cass., Sez. V pen., 8 aprile 1975 - Imp. dir. erar., 1976, 255.

- 422. - Società e reati societari - False comunicazioni sociali - Esclusiva finalità di frodare il fisco - Insussistenza del reato.**
Finanze e tributi - Prescrizione - Reato di omessa dichiarazione dei redditi - Decorrenza del termine di prescrizione - Accertamento definitivo del reddito imponibile.

Il fatto degli amministratori delle società soggette a registrazione, i quali nelle relazioni, nei bilanci o in altre comunicazioni sociali espongono fatti non rispondenti al vero, all'unico scopo di frodare il fisco, non costituisce il delitto previsto dall'art. 2621 c.c., trattandosi di un comportamento che forma oggetto di altre, specifiche norme apprestate a tutela dell'Erario.

In materia di tributi diretti, per il reato di omessa, incompleta o fraudolenta dichiarazione dei redditi, il termine di prescrizione decorre dalla data dell'accertamento definitivo del reddito imponibile.

Cass., Sez. V pen., 8 aprile 1975 - Giust. pen., 1976, 281.

- 423. - Finanze e tributi - Amnistia di cui al D.P.R. 22 dicembre 1973 n. 834 - Applicabilità ai reati riferibili a pendenze - Situazioni già definite - Inapplicabilità del beneficio.**

Il comma 1° dell'art. 1 del D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834, dispone che «è concessa amnistia per i reati previsti dalla legge concernente i tributi indicati negli artt. 1, 6, 7, 8, 9 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, convertito in legge 19 dicembre 1973, n. 823, precisando, con terminologia varia nella forma ma unica nella sostanza, che si deve trattare di «imposte non ancora definitivamente accertate», di «controversie pendenti», di «violazioni non ancora definitivamente accertate», di «tributi per i quali siano in atto pendenze».

Pertanto, restano fuori dalla previsione di amnistia i reati riferibili a situazioni già definite prima del decreto n. 660 del 1973.

Cass., Sez. III pen., 3 luglio 1975 - Giust. pen., 1976, 512.

VI. - IMPOSTE DIRETTE

- 424. - R.M. - Zone depresse del centro-nord - Impresa artigiana esercente trasporti - Esenzione ex art. 8 legge n. 614 del 1966 - Compete.**

L'esenzione alle imprese artigiane esercenti attività di trasporto, nel rispetto delle condizioni richieste, compete ai sensi sia dell'art. 8 della legge 29 luglio 1957, n. 635 che dell'art. 8 della legge 22 luglio 1966, n. 614, in quanto la normativa tributaria mantiene netta ed espressa distinzione tra le imprese artigiane e le piccole (e medie) imprese industriali sottoponendole a trattamento tributario discriminato.

Comm. Centr., Sez. XIX, 15 dicembre 1975, n. 16154 - Boll. tribut. inform., 1976, 1184.

- 425. - Imposte di R.M. e sulle società - Eccezione di carenza di legittimazione ad causam - Proposizione alla centrale - Mancata decisione su tale eccezione - Riproposizione di essa alla centrale in sede di rinvio del giudizio dalla Cassazione - È ammessa - Proponibilità di tale eccezione in ogni**

stato e grado del giudizio - Limiti - Subentro della soc. per az. Istituto Luce all'Istituto nazionale Luce in tutti i rapporti attivi e passivi di quest'ultimo - Legittimazione della detta società a stare in giudizio per accertamenti riguardanti l'Istituto nazionale Luce - Lo Stato non è soggetto passivo dell'imposta mobiliare - Equiparazione allo Stato dell'Istituto nazionale Luce - Conseguente non assoggettabilità ad imposta di detto Istituto.

Una eccezione di carenza di legittimazione *ad causam*, che sia stata proposta in sede di giudizio dinanzi alla Commissione Centrale, ma da questa non esaminata, perché ritenuta assorbita, può essere riproposta alla Commissione centrale stessa in sede di rinvio della causa, disposto dalla Cassazione a seguito dell'annullamento della decisione di quel consesso.

Una questione di legittimazione *ad causam*, può essere proposta in ogni stato e grado del giudizio, salvo l'effetto del giudicato implicito ed esplicito.

La società per azioni Istituto Luce (a partecipazione statale quasi integrale) è subentrata di diritto (ai sensi della legge 2 dicembre 1961, n. 1330) all'Istituto Nazionale Luce, in tutti i rapporti attivi e passivi costituiti da quest'ultimo riguardante la legittimità di un accertamento d'imposta fatto valere dall'Ufficio originariamente nei confronti dell'Istituto Nazionale Luce.

Lo Stato non è assoggettabile ad imposta di R.M., non potendo esso essere portatore di attività e di interessi peculativi, onde anche l'Istituto Nazionale Luce, equiparato alle Amministrazioni dello Stato agli effetti di qualsiasi imposta, tassa o diritto in genere, stabiliti da leggi generali o speciali, ai sensi della legge 26 maggio 1942, n. 655, non è soggetto all'imposta mobiliare o a quelle sulle società, per le attività svolte nell'ambito degli scopi ad esso assegnati.

Comm. Centr., Sez. I, 12 febbraio 1975, n. 1994 - Riv. leg. fisc., 1976, 767.

426. - Agevolazioni per il Mezzogiorno - Esenzione imposta società - Trasformazione di società preesistente - Continuazione della stessa attività produttiva - Agevolazione ex art. 115 T.U. 30 giugno 1967 n. 1523 - Non compete.

L'esenzione dall'imposta sulle società di cui all'art. 115 del T.U. 30 giugno 1967, n. 1523, sull'industrializzazione del Mezzogiorno (già art. 14 legge 26 giugno 1965, n. 717), postula — al pari dell'esenzione dall'imposta di ricchezza mobile di cui al precedente art. 106 (già art. 2 D.L. 14 dicembre 1947, n. 1598) — l'esercizio di una nuova impresa industriale. E non può ravvisarsi siffatto requisito nei confronti di una società preesistente, che si sia trasformata da società a responsabilità limitata in società per azioni, pur con diversa ragione sociale, continuando a gestire la medesima attività produttiva.

Comm. Centr., Sez. III, 13 marzo 1976, n. 3962 - Imp. dir. erar., 1976, 217.

427. - R.M. - Ritenuta d'acconto - Compensi ad orchestrali - Obbligo - Sussiste.

L'art. 128 del T.U. n. 645 del 1958, modificato dalla legge 21 aprile 1962, n. 226, nel fare obbligo alle imprese di operare la ritenuta d'acconto sui compensi corrisposti per prestazioni artistiche, non limita tale obbligo soltanto ai compensi corrisposti a persone singole. Pertanto, i predetti compensi, anche se corrisposti a complessi orchestrali, sono soggetti alla ritenuta d'acconto sui due terzi del loro ammontare.

Comm. Centr., Sez. XII, 7 maggio 1975, n. 6446 - Boll. tribut. inform., 1976, 399.

428. - R.M. - Dichiarazione di redditi altrui - Redditi dichiarati intassabili - Iscrizione a ruolo - Illegittimità - Obbligo dell'accertamento - Sussiste.

In presenza di dichiarazioni dei redditi altrui, a norma dell'art. 25 del T.U. n. 645 del 1958, l'Amministrazione finanziaria ha non solo la facoltà, ma il dovere, ove del caso, di spiccare l'accertamento per voci ritenute dal contribuente non tassabili, nei limiti temporali di legge, pena la decadenza.

Comm. Centr., Sez. IV, 27 ottobre 1975, n. 16090 - Boll. tribut. inform., 1976, 870.

429. - Imposte e tasse in genere - Dichiarazione - Rettifica - Ammissibilità - Efficacia.

Imposte e tasse in genere - Dichiarazione - Errori - Rimedi.

Il contribuente può rettificare la dichiarazione dei redditi con una successiva dichiarazione, restando affidato all'apprezzamento delle autorità amministrative, e successivamente di quelle investite della risoluzione delle controversie, il giudizio circa la rispondenza dell'una o dell'altra dichiarazione alla reale situazione di fatto.

Il contribuente può rimediare agli errori contenuti nella dichiarazione presentando una dichiarazione di rettifica, oppure mediante ricorso contro l'eventuale avviso di accertamento oppure, ancora, mediante ricorso contro il ruolo per inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria.

Comm. trib. centr., Sez. XXII, 30 giugno 1975, n. 7160 - Giur. it., 1976, III, 2, 22.

430. - Avviso di accertamento - Nullità sulla formazione e notificazione - Applicabilità artt. 156 e segg. c.p.c.

In carenza di un'apposita disciplina delle nullità processuali nel sistema del diritto tributario debbono applicarsi, in materia di nullità dell'avviso di accertamento, le norme del codice di procedura civile; pertanto, se viene denunciata una nullità attinente alle formalità di formazione o di notificazione della pretesa tributaria, tornano applicabili gli artt. 156 e segg.

Cass., Sez. I, 28 settembre 1976, n. 3173 - Imp. dir. erar., 1976, 273.

431. - Notificazioni per irreperibilità ricerche anagrafiche - Obbligo - Ommissione nella relata - Nullità - Insussistenza.

Nelle notificazioni da eseguirsi a termine dell'art. 38 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 (ora art. 60 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600) il messo notificatore, in caso di irreperibilità del contribuente all'indirizzo indicato nell'atto, ha l'obbligo, prima di provvedere agli adempimenti ex art. 140 c.p.c., di ricercare, ai sensi del successivo art. 148, il destinatario attraverso le risultanze anagrafiche e di farne constare nella relata di notifica.

Cass., Sez. I, 29 settembre 1976, n. 3181 - Imp. dir. erar., 1976, 273.

432. - Pena pecuniaria - Responsabilità solidale dell'amministratore di società ex art. 12 legge 7 gennaio 1929 n. 4 - Esclusione - Illecito imputato a comportamento del medesimo - Rimedio della comune azione per danni da parte della Finanza.

Per il combinato disposto degli artt. 9, 10, 12 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, l'amministratore di una società — sì come il rappresentante di un ente privato con personalità giuridica — non può essere considerato solidalmente responsabile della pena pecuniaria irrogata alla società; se, peraltro, la Finanza ritenga che l'illecito è imputabile a comportamento dell'amministratore, non resta ad essa che far valere, nei confronti del medesimo, la comune azione di responsabilità per danni.

Cass., Sez. I, 22 luglio 1976, n. 2903 - Imp. dir. erar., 1976, 232.

433. - R.M. - Distributori di carburante - Macchinari - Incorporazione - Accertamento insindacabile del giudice di merito - Scorporo del reddito mobiliare per la tassazione di R.M. - Illegittimità.

Qualora il giudice del merito abbia accertato, con valutazione incensurabile in cassazione, che un impianto di distribuzione di carburanti costituisce un complesso immobiliare, di cui il macchinario è parte integrante, risulta illegittima la pretesa dell'amministrazione finanziaria di scorporare dal reddito immobiliare, esente da imposta ai sensi del R.D.L. 30 novembre 1933, n. 1639, che esonera i distributori di carburanti dall'imposta sui fabbricati, quello dei beni mobiliari per assoggettare quest'ultimo ad imposta di R.M.

Cass., Sez. I, 6 giugno 1975, n. 2242 - Mass. Foro it., 1975, 529.

434. - R.M. - Indennizzo per danni di guerra - Imputazione a reddito - Tassabilità.

Il contribuente che abbia riscosso un indennizzo per la ricostruzione di cespiti ammortizzabili, ha diritto di vedere escludere tale somma dal reddito imponibile di ricchezza mobile solo ove lo iscriva correttamente in bilancio e cioè detraendola dal costo dei beni ricostruiti o rivalutando gli ammortamenti.

Comm. Centr., Sez. II, 23 gennaio 1976, n. 984 - Boll. tribut. inform., 1976, 1189.

435. - R.M. - Detrazioni - Spese di rappresentanza - Detraibilità - Compete - Determinazione induttiva - Ammissibilità.

Nella determinazione del reddito d'impresa deve tenersi conto di qualsiasi spesa imputabile all'attività produttiva, comprese quelle costituite da erogazioni volontarie che siano legate all'attività produttiva da vincoli di destinazione e di strumentalità. Pertanto rientrano in tale categoria le spese di rappresentanza che, non sempre documentabili, possono essere accertate anche in base ad elementi presuntivi, avuto riguardo all'attività espletata ed alle dimensioni dell'impresa.

Comm. Centr., Sez. II, 13 febbraio 1976, n. 2172 - Boll. tribut. inform., 1976, 1461.

436. - Imposta di ricchezza mobile - Interessi presunti su credito cambiario - Legittimità.

Gli interessi su crediti cambiari vengono di regola trattenuti all'atto dell'emissione degli effetti oppure conglobati nella somma costituente il debito,

per cui è legittimo l'accertamento eseguito per interessi presunti, salvo che non vi siano sicure prove del contrario.

Comm. Centr., Sez. VIII, 18 febbraio 1975, n. 2340 - Boll. tribut. inform., 1976, 1027.

437. - R.M. - Comproprietari che procedono congiuntamente alla costruzione di un immobile - Fattispecie imponible - Esclusione - Immissione dei singoli nelle relative unità condominiali - Irrilevanza.

Il fatto che due o più persone, comproprietarie di un appezzamento di terreno, procedano alla costruzione di un edificio, non può dar luogo, di per sé, alla configurazione di una società di fatto, occorrendo, a tal fine, lo scopo comune della successiva vendita delle unità immobiliari, e della conseguente realizzazione di un ricavo comune. L'immissione dei singoli comproprietari nei rispettivi piani o parti di piano non costituisce, quindi, presupposto di applicabilità dell'imposta di ricchezza mobile.

Comm. Centr., Sez. VII, 20 ottobre 1975, n. 12446 - Boll. tribut. inform., 1976, 949.

438. - R.M. - Interessi presunti - Pagamento anticipato di pigione - Costituisce mutuo - Presunzione di interessi ex art. 86 T.U. n. 645/1958 - Legittimità.

L'anticipato versamento di pigioni per 10 anni da parte del locatario sostanza effettivamente un mutuo, in relazione al quale la corresponsione di interessi, in mancanza di elementi efficaci per un giudizio diverso, si presume legalmente ai sensi dell'art. 86 del T.U. del 1958, n. 645.

Comm. Centr., Sez. II, 30 aprile 1976, n. 6050 - Boll. tribut. inform., 1976, 1690.

439. - Imposte dirette - *Royalties* corrisposte da soggetto residente a società non residente - Non costituiscono reddito prodotto in Italia - Intassabilità.

Le *royalties* percepite da una società non residente formano parte del reddito della società stessa e cioè costituiscono reddito d'impresa. Conseguentemente se la società non residente non ha nel territorio dello Stato stabile organizzazione — che non può essere costituita dalla riscossione delle *royalties* — queste non sono soggette ad imposta in Italia.

Comm. trib. 1° grado Bergamo, 18 luglio 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1685.

440. - Imposte dirette - Maggiorazione per ritardata iscrizione a ruolo - Iscrizioni conseguenti a ricupero di poste passive esattamente indicate - Maggiorazione - Inapplicabilità.

Per l'applicazione dell'art. 184-bis del T.U. n. 645 del 1958 nel caso di dichiarazione infedele, occorre che il denunziante abbia dichiarato elementi attivi e passivi non conformi alla realtà, o perché di diverso ammontare o per diversità di natura o provenienza e cioè abbia tenuto un comportamento quanto meno colposo.

Ne discende che se una posta passiva viene esattamente indicata, come elemento oggettivamente suscettibile di influire sulla misura del tributo dovuto, la ritenuta non detraibilità in concreto, per effetto di una qualificazione giu-

ridica, non può farsi rientrare nel concetto di infedele denuncia. Pertanto, in tale ipotesi, non è applicabile la maggiorazione d'imposta per ritardata iscrizione a ruolo.

Cass., Sez. I, 28 giugno 1976, n. 2435 - Boll. tribut. inform., 1976, 1616.

441. - R.M. - Avviamento - Cessione di quota di società personale - Realizzazione della quota di avviamento - Condizioni.

R.M. - Plusvalenze - Cessione di quote di società personali - Realizzo di plusvalenza - Configurabilità.

R.M. - Plusvalenza - Realizzo di plusvalenza - Intento speculativo - Contenuto economico dell'atto - Rilevanza - Rapporti tra soggetti - Irrilevanza.

Nella cessione di una quota di partecipazione in società in accomandita semplice può presumersi da parte del cedente la realizzazione della propria quota di avviamento solo quando il cessionario detenga già la residua quota, poiché in tal caso l'azienda nella sua interezza, comprensiva anche dell'avviamento, è divenuta proprietà del cessionario.

Allorquando con la cessione di una quota di partecipazione l'azienda non passa interamente in proprietà del cessionario, se non è ipotizzabile da parte del cedente la realizzazione della quota di avviamento è però configurabile l'esistenza di una plusvalenza che può formare oggetto specifico di accertamento.

La plusvalenza attiene al contenuto economico dell'operazione (cessione a titolo oneroso) e non anche alla natura dei rapporti intercorrenti tra i soggetti che hanno posto in essere l'operazione stessa. Pertanto è ininfluyente ad escludere l'intento speculativo il rapporto di affinità o di parentela tra il cedente ed il cessionario o il tempo intercorso tra l'acquisizione e la cessione della quota di partecipazione.

Comm. Centr., Sez. XIX, 13 ottobre 1975, n. 11896 - Boll. tribut. inform., 1976, 1689.

442. - R.M. - Cessione di quota di azienda - Realizzo di avviamento - Non sussiste.

La cessione di una quota sociale non importa la cessione dell'azienda che appartiene alla società, e quindi non è configurabile il realizzo dell'avviamento anche quando in conseguenza della cessione la società si trasforma in ditta individuale. In tale ipotesi è soltanto ammissibile la ricerca di una realizzazione di plusvalenze da parte del socio cedente.

Comm. Centr., Sez. II, 20 febbraio 1976, n. 2754 - Boll. tribut. inform., 1976, 1460.

443. - R.M. - Tassazione sul bilancio - Trasformazione di società di capitali in società di persone - Continuità del sistema di tassazione - Esclusione - Applicabilità dell'art. 104 T.U. n. 645 del 1958 in confronto della società di persone.

La trasformazione di una società di capitali in una società di persone, pur attuando una conservazione dei rapporti giuridici con persistenza del medesimo soggetto, non comportava la continuità del sistema di tassazione in base al bilancio nei confronti della società di persone, ma solo il diritto di questa di richiedere la tassazione facoltativa in base a bilancio con la osservanza delle modalità di cui all'art. 104 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. Centr., Sez. III, 10 luglio 1976, n. 10052 - Imp. dir. erar., 1976, 262.

- 444. - R.M. - Plusvalenze - Realizzo di bene relativo all'impresa - Alienazione a breve termine dalla cessazione dell'attività - Tassazione della plusvalenza ex art. 100 T.U. n. 645 del 1958 - Legittimità.**

Un bene relativo all'impresa può considerarsi non più tale solo quando perde il vincolo funzionale con l'impresa per avere assunto e conservato per un ragionevole lasso di tempo altra destinazione. Pertanto un bene relativo all'impresa può considerarsi tale anche se alienato dopo la cessazione dell'attività se l'alienazione avviene dopo un tempo ragionevolmente breve dalla cessazione.

Comm. Centr., Sez. VI, 14 novembre 1975, n. 14138 - Boll. tribut. inform., 1976, 1183.

- 445. - R.M. - Plusvalenze - Operazione speculativa - Compravendita di terreni in brevissimo termine - È tale - Plusvalenza - Tassabilità.**

L'acquisto di terreni deve ritenersi effettuato con intento speculativo se seguito a brevissima scadenza (nella specie dopo 23 giorni) dalla vendita degli stessi, con la conseguenza che la differenza di prezzo realizzata costituisce plusvalenza tassabile ai sensi dell'art. 81 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645.

Comm. trib. 1° grado Saluzzo, 26 marzo 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1183.

- 446. - Redditi d'impresa - Donazione di beni relativi all'impresa - Plusvalenza - Tassabilità in relazione al T.U. 645/1958.**

Ai sensi degli artt. 100 e 106 del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645, la donazione di beni relativi all'impresa dà luogo a tassazione di plusvalenza.

Comm. Centr., Sez. XIX, 5 aprile 1976, n. 4966 - Imp. dir. erar., 1976, 312.

- 447. - Redditi di lavoro autonomo e d'impresa - Assuntore di ferrotranvie in concessione - Configurazione di lavoro autonomo o d'appalto - Possibilità - Criterio di distinzione.**

Il servizio di custodia e di guardia della barriera di passaggio a livello di ferrovia in concessione, pur consistendo in un *facere*, mira ad un risultato che ha la sua autonomia e ben può, pertanto, formare oggetto sia di rapporto di lavoro autonomo (contratto d'opera) che di appalto, secondo che chi si obbliga a conferirlo vi provveda personalmente o, mediante propria organizzazione, avvalendosi dell'opera di terzi.

Cass., Sez. lav., 26 gennaio 1976, n. 234 - Imp. dir. erar., 1976, 249.

- 448. - Redditi di lavoro dipendente - Veterinario comunale - Compensi per operazioni di bonifica antitubercolare di allevamenti di bovini - Redditi di lavoro dipendente - Esclusione.**

Non costituiscono redditi di lavoro dipendente i compensi dovuti a veterinario condotto comunale per l'attività professionale espletata in ottemperanza a provvedimenti del veterinario provinciale, per la bonifica sanitaria degli allevamenti bovini dalla tubercolosi, indetta con la legge 9 giugno 1964, n. 615, modificata dalla legge 23 giugno 1968, n. 33, secondo i piani nazionali predisposti con il decreto di esecuzione del ministro della Sanità 1 giugno 1968, n. 1039.

Cass., Sez. Un., 2 marzo 1976, n. 684 - Imp. dir. erar., 1976, 250.

449. - Accertamento imposte sui redditi - Ritenuta sui redditi di lavoro dipendente - Curatela fallimentare - Compensi a ex dipendenti della impresa fallita - Esclusione.

Il curatore fallimentare che proceda al pagamento di ex dipendenti dell'impresa fallita, i cui crediti siano ammessi al passivo, non è tenuto ad operare la ritenuta d'acconto.

Trib. Napoli, 21 luglio 1976 - *Boll. tribut. inform.*, 1976, 1619.

450. - Redditi di capitale - Interessi su emolumenti arretrati di prestatori di lavoro dipendente - Natura corrispettiva.

Il credito del lavoratore a fine rapporto è liquido ed esigibile non soltanto quando il credito sia dal suo inizio determinato nel suo ammontare, ma anche questo sia determinabile attraverso un'operazione di puro calcolo aritmetico: in tal caso, i relativi interessi hanno natura corrispettiva ai sensi dell'art. 1282 codice civile.

Cass., *Sez. lav.*, 23 gennaio 1976, n. 208 - *Imp. dir. erar.*, 1976, 249.

451. - Imposta società - Reddito complessivo - Concorso alla formazione del reddito di fabbricati - Canoni di locazione con patto di futura vendita - Esclusione.

In relazione all'art. 148, comma 1°, lettera c, del T.U. n. 645 del 1958, riguardante l'imposta sulle società, non concorrono a formare il reddito complessivo di un Istituto per l'edilizia economica e popolare i canoni dovuti dagli assegnatari di alloggi concessi in locazione con patto di futura vendita, nulla rilevando che trattasi di un ente costituito in società per azioni.

Comm. Centr., *Sez. VI*, 9 aprile 1976, n. 5206 - *Imp. dir. erar.*, 1976, 259.

452. - Imposta complementare - Reddito di fabbricati in godimento diretto del contribuente - Partecipa alla formazione del reddito complessivo - Situazione debitoria - Irrilevanza.

Nella determinazione del reddito complessivo di complementare partecipa anche il reddito potenziale dei fabbricati in godimento diretto del proprietario contribuente ed a tal fine non può essere presa in considerazione l'eventuale esistenza di una situazione debitoria conseguente a motivi estranei al reddito preso in considerazione.

Comm. Centr., *Sez. X*, 13 novembre 1975, n. 14062 - *Boll. tribut. inform.*, 1976, 1186.

453. - Imposta complementare - Redditi prodotti in forma associata - Pendenza di controversia sulla quota imputata e di separata controversia sul reddito accertato in confronto della società - Sospensione del giudizio sulla prima - Necessarietà - Motivazione della decisione dipendente con richiamo a quella necessaria - Difetto - Non sussiste.

Una controversia d'imposta complementare, sollevata dal contribuente in opposizione ad accertamento che comprenda quota parte dei redditi prodotti in forma associata, non può essere decisa dalle commissioni — se fondata sulla imputazione di detti redditi a loro volta separatamente contestati dalla società accertata ai fini della imposta di ricchezza mobile — sino a quando

non sia stata decisa quest'ultima controversia e la relativa pronuncia non sia passata in cosa giudicata. Realizzatasi tale condizione, non può ritenersi viziata per difetto di motivazione la decisione sull'imposta complementare che, con semplice richiamo alla decisione adottata in confronto della società, risolva consequenzialmente quella sollevata dal socio.

Cass., Sez. I, 3 settembre 1976, n. 3077 - Imp. dir. erar., 1976, 234.

VII. - IMPOSTA DI BOLLO, REGISTRO, SUCCESSIONI E IPOTECARIE

454. - Imposte indirette - Interessi moratori - Prescrizione.

Gli interessi moratori sulle imposte indirette, pur costituendo debito collegato alla obbligazione tributaria, non sono equiparabili alla medesima per quanto attiene alla individuazione del termine prescrizionale, il quale va fissato facendo capo alle caratteristiche tipiche del credito riguardante interessi, come tale assoggettato alla prescrizione quinquennale di cui all'art. 2948 n. 4 codice civile.

La rilevata accessorialità della obbligazione di interessi rispetto a quella principale si riferisce al solo momento genetico, mentre il credito di interessi già maturati costituisce una obbligazione perfettamente autonoma rispetto a quella principale; e questa autonomia è verificabile nello stesso diritto civile il quale prevede una dissociazione nella durata del termine prescrizionale fra obbligazione principale ed obbligazione accessoria di interessi.

Ne consegue che il credito principale e quello per interessi possono formare oggetto di separati atti di disposizione, che la prescrizione del credito principale non comporta automaticamente quella del credito agli interessi maturati, e che non deve essere fissato il medesimo termine prescrizionale per la sorte capitale e per gli interessi (in campo civilistico, può accadere che il termine prescrizionale per interessi risulti più lungo di quello fissato dalla legge per l'obbligazione principale: cinque anni contrapposti ai sei mesi, a un anno, a diciotto mesi, a due anni).

Cass., Sez. I, 2 ottobre 1975, n. 3110 - Boll. tribut. inform., 1975, 329.

455. - Imposte indirette - Condono - Vendita immobiliare fra parenti entro il terzo grado - Presunzione di liberalità - Controversia pendente - Domanda di condono - Inaccoglibilità non essendo controversia di valutazione.

La questione relativa alla qualificazione di una compravendita immobiliare fra parenti entro il terzo grado come fattispecie soggetta all'imposta di registro e non all'imposta sulle successioni e sulle donazioni, è questione di diritto. Pertanto, è inaccoglibile la relativa domanda di condono, in quanto l'art. 6 D.L. 5 novembre 1973, n. 660 in materia di successioni e donazioni ammette il condono solo se si tratta di controversie di valutazione.

Comm. trib. 1° grado Milano, 7 ottobre 1975, n. 8084 - Boll. tribut. inform., 1976, 403.

456. - Registro - Stima automatica - Natura agricola o edificatoria del fondo - Valutazione.

In tema di imposta di registro, la verifica della natura agricola o edificatoria di un terreno ai fini dell'applicazione della stima automatica per coeffi-

cienti, pur dando luogo ad una questione di mero fatto quando si esaurisce nel determinare l'appartenenza del terreno ad una o ad altra zona che il piano regolatore comunale assoggetta a particolare disciplina, esula invece dal mero accertamento di fatto quando occorre pregiudizialmente interpretare le prescrizioni urbanistiche locali.

Cass., Sez. I, 19 settembre 1975, n. 3070 - Mass. Foro it., 1975, 737.

457. - Registro - Soggetti passivi - In genere - Eredi del soggetto passivo - Solidarietà - Esclusione - Ripartizione in proporzione delle quote ereditarie.

Il principio della responsabilità solidale degli eredi del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria, sancito dall'art. 16, comma 1°, del T.U. 29 gennaio 1958, n. 645 e dall'art. 65, comma 1°, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, non è applicabile in materia di imposta di registro. Conseguentemente, gli eredi sono tenuti al pagamento dell'imposta di registro dovuta dal loro dante causa in proporzione delle rispettive quote ereditarie.

Cass., Sez. I, 13 ottobre 1975, n. 3277 - Legisl. e giur. trib., 1976, 685.

458. - Registro - Trasferimento di più beni - Art. 46 legge n. 3269 del 1923 - Deroga al principio generale - Fattispecie.

L'art. 46 legge di registro n. 3269 del 1923, che assoggetta gli atti traslativi di diritti reali aventi ad oggetto immobili e mobili alla tassa proporzionale di registro concernente i soli immobili, costituisce una deroga al principio generale per cui, nel caso di trasferimento di più beni, ciascuno deve essere soggetto alla propria aliquota secondo la sua intrinseca natura; esso, perciò, non può applicarsi per analogia al caso in cui vengano trasferiti più immobili con un prezzo unitario; in tal caso, infatti, pur di fronte ad una denuncia di valore globale, l'ufficio finanziario può procedere ad un accertamento analitico, relativo ai singoli beni, applicando al trasferimento di taluno di essi l'eventuale agevolazione fiscale (nella specie, trattavasi di vendita di più edifici, per alcuno dei quali era applicabile l'agevolazione dell'art. 6 D.L.L. 7 giugno 1945, n. 322 sugli edifici gravemente danneggiati per fatti bellici).

Cass., Sez. I, 7 ottobre 1975, n. 3185 - Mass. Foro it., 1975, 762.

459. - Registro - Disposizioni relative a beni soggetti ad aliquote diverse - Cessione di azienda - Aliquota afferente i trasferimenti immobiliari - Concetto di trasferimento immobiliare - Trasferimento di diritto reale di godimento - E tale - Trasferimento di diritto personale di godimento - Esclusione.

Salvo che sia stipulato un prezzo particolare per i mobili e questi non siano dalla legge civile parificati agli immobili — ai sensi dell'art. 46 R.D. n. 3269 del 1923 — deve applicarsi la tassa proporzionale prevista per le trasmissioni immobiliari a quegli atti traslativi a titolo oneroso di proprietà (o di usufrutto o di altro diritto reale) che si riferiscano a beni immobili o mobili cumulativamente senza distinzione di prezzi.

Pertanto, al fine di tassare la cessione di una azienda con la maggiore aliquota immobiliare, è necessario stabilire non solo che i beni che ne costituiscono il complesso abbiano natura immobiliare, ma anche che la cessione abbia per oggetto un diritto reale di godimento (e non personale).

Cass., Sez. I, 20 ottobre 1975, n. 3418 - Boll. tribut. inform., 1976, 956.

460. - Registro - Decisione della Commissione provinciale - Annullamento da parte del giudice ordinario per omessa valutazione di alcuni beni trasferiti - Successiva decisione della provinciale - Valutazione in diminuzione di altri beni, in assenza di impugnativa - È illegittima - Valutazione automatica di terreni agricoli - Estensione ai fabbricati inerenti a detti terreni, pur essendo essi edificabili - Illegittimità della relativa decisione della provinciale - Inclusione delle scorte in un trasferimento di terreni e questione circa l'appartenenza di dette scorte - Cognizione della Commissione provinciale di valutazione - È esclusa trattandosi di questioni di diritto - Trasferimento di terreno - Presunzione di trasferimento anche delle scorte - Prova contraria da parte del contribuente - Carenza di motivazione di una decisione della Commissione provinciale - Quando ricorre.

La Commissione provinciale, una decisione della quale sia stata annullata dal giudice ordinario per omessa valutazione di alcuni beni (terreni e scorte) oggetto di un atto di trasferimento, non può, con successiva decisione, sottoporre a nuova valutazione altri beni trasferiti (dichiarandoli soggetti a valutazione automatica, mentre in precedenza li aveva valutati con il criterio della stima diretta e fissando il valore di altri beni in misura inferiore a quella di cui alla pregressa decisione) senza che al riguardo sia stata promossa impugnativa alcuna da parte del contribuente, onde è illegittima questa seconda decisione per essersi il Collegio pronunciato su punti sui quali erasi già costituito il giudicato.

La decisione, con cui una Commissione provinciale ha esteso la valutazione automatica dei terreni oggetto di un trasferimento, ai fabbricati inerenti a detti terreni, senza tener conto che questi ultimi erano da considerarsi edificabili per ubicazione o per inclusione nel catasto urbano, è illegittima per violazione delle norme della legge 20 ottobre 1954, n. 1044.

Le questioni circa l'inclusione o meno, in atto di trasferimento di terreni, delle scorte relative a questi ultimi, nonché sull'appartenenza oppure no delle medesime alle parti contraenti del detto atto di trasferimento, sfuggono alla cognizione della Commissione provinciale di valutazione, in quanto danno luogo a controversie di diritto che appartengono alla competenza esclusiva della Commissione provinciale - Sezione di diritto.

Un atto di trasferimento di terreni è da presumere che abbia comportato il trasferimento delle dette scorte relative a detti terreni, anche se in esso tale trasferimento già espressamente escluso, allorché l'acquirente abbia mancato di fornire la prova contraria mediante atto avente data certa anteriore col mezzo della registrazione.

È illegittima per inosservanza dell'obbligo di motivazione la decisione, con cui una Commissione provinciale ha fissato (in diminuzione) i valori di alcuni mappali trasferiti, facendo richiamo ad elementi generici ed astratti (ubicazione, mancanza di servizi), ma senza dar conto degli elementi concretamente utilizzati per il calo dei valori assunti.

Cass., Sez. I, 3 dicembre 1975, n. 4000 - Riv. leg. fisc., 1976, 705.

461. - Registro - Piccola proprietà contadina - Legge 14 novembre 1962, n. 1610 - Procedura di regolarizzazione del titolo di proprietà - Disposizione degli eredi dell'alienante - Ammessa nei limiti della legge 1610/1962 - Esclusa se tende ad accertare, in contraddittorio con la Finanza, che il trapasso della proprietà si è verificato prima della morte del *de cuius*.

Nel procedimento di regolarizzazione del titolo di proprietà nel campo della piccola proprietà contadina, di cui alla legge 14 novembre 1962, n. 1610, attese le finalità perseguite cui si accompagnano specifiche agevolazioni fiscali, gli eredi dell'alienante non possono introdurre, sotto l'anomala veste processuale

di opposizione alla istanza di regolarizzazione dell'acquirente, una domanda volta ad accertare, in contraddittorio con la finanza e con effetti esclusivamente verso la medesima, che si è verificato il trapasso del bene prima della morte del *de cuius*, esorbitando tale domanda dall'ambito della procedura e della opposizione all'uopo prevista. In ogni caso tale domanda non potrebbe essere presa in esame, in via autonoma, una volta dichiarata inammissibile l'istanza di regolarizzazione, restando travolto l'intero procedimento.

Cass., Sez. I, 26 gennaio 1976, n. 241 - Boll. tribut. inform., 1976, 1033.

462. - Imposta di successione - Art. 68 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270 - Privilegio erariale sui beni cui l'imposta si riferisce - Termine di decadenza per l'esperimento dell'azione - È triennale (al pari del termine ex art. 97 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269).

Imposta di successione - Privilegio erariale ex art. 68, L.S. - Notifica dell'ingiunzione fiscale decorso il triennio - Non è idonea ad impedire la decadenza dal privilegio - Condizioni.

Imposta di successione - Privilegio erariale ex art. 68 L.S. - Termine triennale di decadenza - Inizia dalla data di presentazione della denuncia di successione.

Imposta di successione - Privilegio erariale ex art. 68 L.S. - Diritto reale di garanzia - Solidarietà fra terzi possessori di beni diversi - Esclusione.

La Corte Costituzionale con sentenza 22 maggio 1974, n. 141, ha dettato una integrazione dell'art. 68 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270, disponendo — analogamente a quanto stabilito nell'art. 97 R.D. 30 dicembre 1923, n. 3269 sull'imposta di registro — che il privilegio spettante allo Stato per la riscossione dell'imposta di successione si estingue nel termine stabilito dalla legge per domandare il pagamento della tassa o sul suo supplemento (tre anni).

Anche se nel momento in cui è sopravvenuta la decisione della Corte Costituzionale, già era stata notificata l'ingiunzione fiscale, l'inizio dell'azione esecutiva non è tale da costituire una situazione ormai definitiva, tale cioè da impedire la decadenza dal privilegio, perché detta asserita efficacia è influenzabile dall'esito del giudizio, ove l'opponente potrebbe far valere l'illegittimità del titolo sulla cui base è stato compiuto l'atto di pignoramento.

Il termine triennale di decadenza per l'esercizio del privilegio nei confronti dei terzi possessori decorre dalla data di presentazione della denuncia di successione, sia per l'imposta principale, sia per l'imposta complementare.

Fra i vari terzi possessori di beni ereditari diversi non sussiste alcun vincolo di solidarietà, non essendo costoro debitori unitamente all'erede per il pagamento del debito fiscale sorto in capo al *de cuius*; né appare possibile l'esercizio di un'azione di regresso da parte del terzo, nei cui confronti sia fatto valere il privilegio erariale, rispetto al terzo che sia stato ignorato dal Fisco.

Trib. Milano, Sez. I, 7 luglio 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 876.

463. - Imposta di successione - Passivo ereditario - Detrazioni - Saldi passivi di conto corrente bancario - Legge n. 1038 del 1969 - Somme pagate prima dell'entrata in vigore della stessa - Restituzione - Non compete, neppure nel caso in cui trattisi di rapporto non definito - Manifesta infondatezza.

L'ultimo comma dell'articolo unico della legge 24 dicembre 1969, n. 1038, fa divieto, in senso assoluto, di addivenire alla restituzione, in dipendenza della deducibilità di saldi passivi di conto corrente bancario, di quanto sia stato pagato, ancorché in relazione a rapporti non definiti. Tale disposizione non comporta, d'altro canto, alcuna violazione dell'art. 53 della Costituzione, dovendosi ritenere manifestamente infondata la relativa questione.

Cass., Sez. I, 18 luglio 1975, n. 2847 - Boll. tribut. inform., 1976, 880,

- 464. - Imposta sulle successioni - Controversie - Condono fisoale - Questioni sugli interessi moratori - Inapplicabilità.**
Imposta sulle successioni - Dilazione di pagamento - Ritardo nel pagamento di una rata - Decadenza *ipso iure*.
Imposta sulle successioni - Dilazione di pagamento - Decadenza - Soprattassa - Riduzione alla metà - Condizioni.
Imposta sulle successioni - Dilazione - Decadenza - Interessi moratori - Misura.

In tema di imposta di successione, la definizione in amministrativa, prevista dal D.L. 5 novembre 1973, n. 660 sul condono fiscale (convertito in legge 19 dicembre 1973, n. 823), è inoperante nei confronti delle controversie che vertano non sull'applicazione del tributo, ma su aspetti collaterali derivanti dalla nascita del rapporto tributario, come quelli relativi agli interessi moratori ed alle soprattasse dovute per il ritardato pagamento dell'imposta dilazionata.

La norma dell'art. 65 legge tributaria sulle successioni (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270), secondo la quale il contribuente può beneficiare di dilazione nel versamento dell'imposta, mediante rateizzazione, non decade dal beneficio se non adempie al pagamento anche di una sola rata, ha carattere imperativo ed inderogabile, sia nei confronti del contribuente che dell'amministrazione finanziaria, nel senso che, verificatosi il ritardo nel pagamento di una sola rata, si verifica *ipso iure* la decadenza della dilazione, a nulla rilevando l'eventuale comportamento tollerante tenuto dall'Amministrazione.

La soprattassa gravante sul contribuente, in caso di mancato pagamento di una rata dell'imposta di successione oggetto di dilazione e di conseguente decadenza dal beneficio della rateizzazione, è ridotta alla metà, ai sensi dell'art. 76, comma 1°, legge tributaria sulle successioni (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270), allorché, prima della notifica dell'ingiunzione, vengano versate tutte le « somme dovute », e, quindi, non solo l'imposta, ma anche la soprattassa medesima.

In tema di imposta di successione, ove si verifichi la decadenza del contribuente dal beneficio della dilazione, a seguito del mancato tempestivo pagamento anche di una sola rata dell'imposta medesima, il diritto dell'Amministrazione all'immediato pagamento dell'intero debito soggiace alla disciplina generale del rapporto tributario, non più a quella dell'atto dilazionante, e produce, quindi, interessi moratori nella misura del tre per cento semestrale, di cui alla legge 26 gennaio 1961, n. 29, sulla riscossione delle tasse ed imposte indirette, anziché del cinque per cento annuo, di cui all'art. 65 sulle successioni (R.D. 30 dicembre 1923, n. 3270).

Cass., Sez. I, 13 ottobre 1975, n. 3276 - Mass. Foro it., 1976, 780.

- 465. - Imposta di successione - Pena pecuniaria per infedele dichiarazione - Prescrizione - Decorrenza.**
Imposta di successione - Prescrizione - Pendenza giudizio estimativo - Non ha efficacia interruttiva della prescrizione.

Il problema del momento iniziale della prescrizione della pena pecuniaria dipende dalla violazione di norme contenute nella legge sulle imposte di successione e, più in generale, nelle leggi finanziarie, è stato risolto dall'art. 17 legge 7 gennaio 1929, n. 4, nel senso che il diritto dello Stato alla riscossione della pena pecuniaria si prescrive col decorso di cinque anni dal giorno della commessa violazione.

La semplice pendenza del giudizio estimativo davanti alle Commissioni non può interrompere la prescrizione, atteso che non è ivi ipotizzabile una pretesa dell'Amministrazione rivolta alla percezione della pena pecuniaria.

Cass., Sez. I, 27 novembre 1975, n. 3967 - Boll. tribut. inform., 1976, 723,

466. - Imposta complementare - Detrazioni - Interessi passivi per rateazione d'imposte - Detraibilità.

Gli interessi passivi dovuti per la rateazione del pagamento di imposte (nella specie, imposta di successione) non costituiscono un *unicum* con l'imposta stessa e quindi, nella determinazione del reddito soggetto all'imposta complementare, essi sono detraibili ai sensi dell'art. 136, lett. a), del T.U. n. 645 del 1958, che contempla gli interessi passivi a carico del contribuente senza alcuna diversificazione fra gli stessi.

Comm. Centr., Sez. XIX, 23 febbraio 1976, n. 2846 - Boll. tribut. inform., 1976, 1691.

VIII. - I.V.A. E I.G.E.

467. - Condono IVA ex D.L. 5 novembre 1973, n. 660 - Contributi minori - Omessa presentazione della dichiarazione del 3° trimestre 1973 - Inapplicabilità del condono.

Il momento consumativo della violazione relativa alla omessa presentazione di dichiarazione periodica IVA è quello di scadenza del termine di presentazione previsto dalla legge. Pertanto, non può fruire del condono ex art. 7 D.L. 5 novembre 1973, n. 660, il contribuente minore, con volume d'affari annuo superiore a 21 milioni, che abbia omesso di presentare la terza dichiarazione trimestrale per il 1973, essendosi in tal caso in presenza di violazione commessa il 31 ottobre 1973, cioè posteriormente alla data del 16 ottobre prevista dal citato art. 7.

Comm. trib. 2° grado Asti, 3 dicembre 1975 - Imp. dir. erar., 1976, 264.

468. - IVA - Dichiarazione periodica - Rettifica a danno della Finanza presentata spontaneamente dal contribuente - Irrilevanza ai fini dell'applicazione delle sanzioni per violazione dell'obbligo di dichiarazione fino al 31 dicembre 1974.

Nel caso in cui da dichiarazione periodica IVA relativa agli anni 1973 e 1974 risulti una maggiore eccedenza detraibile si è in presenza di illecito amministrativo punibile ai sensi dell'art. 43, 2° e 3° comma, ancorché risulti incontrovertibilmente accertato che la dichiarazione *in parte qua* è frutto di errore materiale del contribuente (nella specie, per avere riportato nella dichiarazione di dicembre il credito di imposta risultante da quella di settembre anziché da quella di novembre); né rileva che il contribuente abbia *sua sponte* presentato successiva denuncia di rettifica per correggerne l'errore a danno della Finanza.

Comm. trib. 2° grado Asti, 3 dicembre 1975 - Imp. dir. erar., 1976, 266.

469. - IVA - Fallimento - Operazione effettuata prima del 1° gennaio 1975 - Distinzione fra operazioni imponibili e non.

Agli effetti dell'IVA le cessioni di beni dell'imprenditore fallito erano imponibili, prima dell'entrata in vigore dell'art. 74-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, solo se effettuate in regime di esercizio provvisorio autorizzato ai sensi dell'art. 90 della legge fallimentare.

Comm. trib. 2° grado Asti, 3 dicembre 1975 - Imp. dir. erar., 1976, 269.

470. - IVA - Regime forfettario ex art. 33 D.P.R. 633/1972 - Detrazione d'imposta nei modi normali nella 4ª dichiarazione trimestrale 1973 - Punibilità - Sanzioni applicabili.

Il contribuente, ammesso al regime forfettario ex originario art. 33 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per avere realizzato un volume d'affari annuo inferiore a 21 milioni, commette illecito se, nella dichiarazione relativa al 4º trimestre 1973, operi una detrazione d'imposta nei modi normali ai sensi dell'art. 19 anziché col sistema forfettario ex n. 2 del citato art. 33. Conseguentemente incorre nelle sanzioni previste dall'art. 42, 2º e 3º comma, e dall'art. 44.

Comm. trib. 2º grado Asti, 9 dicembre 1975 - Imp. dir. erar., 1976, 271.

471. - IVA - Soggetti passivi - Enti ospedalieri - Non sono tali.

Agli effetti dell'IVA gli enti pubblici ospedalieri non possono essere considerati soggetti passivi dell'imposta; e ciò perché, ai sensi dell'art. 4, n. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, gli enti pubblici possono essere considerati tali quando hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciale, cioè svolgono attività imprenditoriale, mentre gli enti *de quo* non sono enti commerciali sibbene enti di erogazione di pubblici servizi.

Comm. trib. 2º grado Pesaro, 24 aprile 1976 - Imp. dir. erar., 1976, 222.

472. - IVA - Sanzioni - Pene pecuniarie - Definizione in via breve - Violazioni non contestate in occasione di accessi - Inapplicabilità - Questione di illegittimità costituzionale - Non manifesta infondatezza.

Non appare manifestamente infondata la eccezione di illegittimità costituzionale dell'art. 58 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in relazione all'art. 3 della Costituzione, perché non prevede la conciliazione dell'infrazione mediante il pagamento di una somma pari ad un sesto del massimo della pena, che è invece prevista per le violazioni contestate in occasione di accessi, la che porta una evidente disparità di trattamento in riferimento alle stesse violazioni di legge.

Comm. trib. 2º grado Benevento, 10 maggio 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1542.

473. - IVA - Pena pecuniaria per violazione all'obbligo di fatturazione - Solidarietà del cessionario del bene - Insussistenza nel caso di pagamento da parte del cedente.

Qualora alla cessione di beni od alla prestazione di servizi non segua, se obbligatoriamente richiesta dal D.P.R. n. 633 del 1972, la emissione di regolare fattura, il cessionario o il committente del servizio deve ritenersi liberato, ai sensi del comma 3º dell'art. 41, dalla responsabilità solidale nel pagamento della pena pecuniaria che risulti assolta dal cedente.

Comm. trib. 1º grado Arezzo, 10 maggio 1976 - Imp. dir. erar., 1976, 320.

474. - I.G.E. - Diritti demaniali ex art. 175 legge 22 aprile 1941, n. 633 sui diritti d'autore - Esenzione ex art. 1, lett. d), legge 19 giugno 1940, n. 762 quale tributo - Spetta.

Hanno natura tributaria i diritti demaniali dovuti — ai sensi dell'art. 175 della legge 22 aprile 1941, n. 633, sui diritti di autore — da chiunque utilizzi,

in luogo pubblico e verso corrispettivo, opere divenute di pubblico dominio per decorrenza dei termini di durata della protezione ovvero opere che, sebbene tutelate nel loro paese di origine, non lo siano in Italia: pertanto, devono ritenersi esenti dall'I.G.E. ai sensi dell'art. 1, lett. d), della legge 19 giugno 1940, n. 762.

Cass., Sez. I, 9 ottobre 1976, n. 3350 - Imp. dir. erar., 1976, 287.

475. - IVA - Sanzioni - Pene pecuniarie - Definizione in via breve - Violazioni non constatate in occasione di accessi - Inapplicabilità - Questione di illegittimità costituzionale - Non manifesta infondatezza.

Non appare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 58, comma 4°, del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione all'art. 3 della Costituzione, nella parte in cui limita la possibilità di versamento di una somma pari ad un sesto della pena pecuniaria massima alle sole violazioni constatate in occasione degli accessi, verifiche ed indagini eseguite ai sensi dell'art. 52 dello stesso decreto e non anche a tutte le violazioni previste dalla medesima legge, comunque accertate.

Comm. trib. 1° grado Rovigo, 15 ottobre 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1692.

IX. - ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

476. - Imposte affari - Condono - Controversie pendenti ex art. 6 D.L. 5 novembre 1973 n. 660 - Domanda di nullità dell'accertamento valore - Controversia di valutazione pendente - Sussistenza.

In relazione all'art. 6 del D.L. 5 novembre 1973, n. 660, si è in presenza di « controversia di valutazione pendente », agli effetti dell'applicazione del condono in tema di imposte sui trasferimenti della ricchezza, quando il contribuente, pur non specificando il valore imponibile accertato, abbia chiesto nel ricorso la nullità dell'accertamento di aumento di valore.

Cass., Sez. I, 15 luglio 1976, n. 2794 - Imp. dir. erar., 1976, 225.

X. - TRIBUTI LOCALI

477. - Imposta di famiglia - Duplicazione d'imposta - Residenza abituale - Criterio quantitativo - Legittimità.

Nel caso di un contribuente che abbia dimorato, durante un medesimo periodo d'imposta, in due comuni, occorre accertare, ai fini della determinazione del comune legittimato ad applicare l'imposta di famiglia sul reddito di tale contribuente, in quale dei due comuni questo abbia dimorato per la maggior parte dell'anno; appare pertanto legittimo il provvedimento con il quale, nel decidere il ricorso per duplicazione proposto ai sensi dell'art. 289 del T.U. per la finanza locale, l'autorità amministrativa decidente abbia dato preminente rilevanza all'elemento temporale della dimora, ossia della durata della permanenza del contribuente nell'uno o nell'altro dei comuni concorrenti.

Cons. Stato, Sez. V, 11 luglio 1975, n. 995 - Boll. tribut. inform., 1976, 960,

- 478. - Imposta di famiglia - Denuncia di cessazione della residenza - Anche se inizialmente accolta dal comune, non preclude a questo di pretendere il tributo, ove abbia successivamente accertato la non veridicità di tale denuncia.**

Il fatto che un determinato comune abbia accettato la denuncia di cessazione della residenza da parte di un determinato contribuente, ritenendola, all'atto della presentazione, veritiera, non preclude un successivo accertamento della sussistenza o meno del dichiarato trasferimento e, a compimento di questo, la notifica di un avviso di accertamento per imposta di famiglia, rientrando nel normale potere spettante al comune, ai sensi degli artt. 287 e 290 del T.U.F.L. di compiere in qualunque tempo accertamenti d'ufficio con efficacia retroattiva anche triennale (due anni antecedenti a quello in corso); pertanto, in tale ipotesi, legittimamente la G.P.A., sulla base delle risultanze delle informazioni fornite da pubbliche autorità, può attribuire a tale comune il potere di applicare l'imposta di famiglia.

Cons. Stato, Sez. IV, 28 agosto 1975, n. 750 - Boll. tribut. inform., 1976, 1034.

- 479. - Imposta di famiglia - Dimora abituale - Può anche non coincidere con il centro degli affari e degli interessi del contribuente - Criterio.**

La dimora abituale, agli effetti dell'individuazione del Comune competente ad applicare l'imposta di famiglia, non si identifica sempre e necessariamente col luogo nel quale il contribuente ha il centro dei propri affari ed interessi o nel quale esercita la propria attività professionale, ma coincide con il luogo — che può essere diverso dal primo — nel quale si svolge la vita più intima del contribuente (luogo di pernottamento abituale o di impiego del tempo libero, quando non è costretto a soggiornare in altri luoghi per impegni di lavoro o per altri motivi di natura contingente).

Cons. Stato, Sez. V, 5 febbraio 1976, n. 161 - Boll. tribut. inform., 1976, 1196.

- 480. - Imposta aree fabbricabili - Fattori incrementativi - Deducibilità - Esclusione.**

I fattori incrementativi di cui all'art. 23 legge 5 marzo 1963, n. 246, vanno imputati ad aumento del valore iniziale, e non sono, pertanto, deducibili dal valore attuale dell'area in tassazione.

Comm. trib. Centr., Sez. XXX, 26 settembre 1975, n. 7618 - Giur. it., 1976, III, 2, 20.

- 481. - Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Decisione della G.P.A. favorevole al contribuente - Ricorso dell'ente impositore alla Commissione centrale - Riesame di questione preliminare - Deduzione del contribuente - Estremi.**

Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Suoli risultanti dalla demolizione di edifici - Incremento - Determinazione.

In tema di imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, qualora l'ente impositore ricorra alla Commissione centrale, avverso la decisione della G.P.A. favorevole nel merito al contribuente (nella specie, per avere escluso l'edificabilità dell'area), il contribuente medesimo ove intenda ottenere il riesame di una questione preliminare disattesa dalla G.P.A. (nella specie, nullità dell'accertamento tributario), deve dedurla con ricorso incidentale, nel termine utile per la presentazione del controricorso; in difetto di impugnazione

zione incidentale, sulla questione stessa si forma una preclusione che, essendo interna al processo, deve essere rilevata d'ufficio.

Ai fini dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, per i suoli risultanti dalla demolizione di edifici preesistenti, ove non compresi nella particolare disciplina di cui all'art. 8 legge 5 marzo 1963, n. 246, e cioè in difetto delle condizioni previste dalla norma medesima (edifici sorti anteriormente al 1° gennaio 1958 ed acquistati da non oltre tre anni), l'incremento sottoposto al tributo è dato, a norma dell'art. 25, 3° comma, citata legge, dalla differenza fra il valore dell'area al momento in cui, demolito il fabbricato, entra come tale nel patrimonio del proprietario, ed il valore dell'area medesima al momento della sua alienazione od utilizzazione.

Cass., Sez. I, 2 ottobre 1975, n. 3115 - Mass. Foro it., 1975, 747.

482. - Tributi locali - Imposta sulle aree fabbricabili - Incostituzionalità della normativa - Effetti.

In tema di imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, l'esaurimento del rapporto tributario, che lo rende insensibile alla sopravvenuta pronuncia di incostituzionalità (sentenza della Corte costituzionale n. 44 del 1966) della norma istitutiva dell'imposta stessa per i trasferimenti intervenuti nel decennio anteriore all'entrata in vigore della legge 5 marzo 1963, n. 246 (art. 25, 2° comma, della legge medesima), è determinato, indipendentemente dalla iscrizione a ruolo, dal pagamento del tributo in forza di autoliquidazione da parte del contribuente, o di accertamento o di concordato fiscale (adesione del contribuente all'operato della giunta comunale), divenuti definitivi in quanto non siano in corso e non siano più proponibili controversie sulla legittimità dell'imposizione o sulla validità del concordato.

Cass., Sez. I, 22 ottobre 1975, n. 3490 - Mass. Foro it., 1975, 830.

483. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Accertamento - Motivazione - Necessità - Omessa motivazione - Nullità - Conseguenze.

L'avviso di accertamento o di rettifica, notificato al contribuente, deve contenere, in quanto estratto della deliberazione della Giunta municipale, tutti gli elementi essenziali di questa, ivi compresa l'indicazione dei criteri estimativi seguiti, posto che l'esigenza di tale motivazione riflette un principio di carattere generale.

Comm. Centr., Sez. XXIV, 11 novembre 1975, n. 13744 - Boll. tribut. inform., 1976, 1196.

484. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Tassazione retroattiva - Dichiarata incostituzionalità - Effetti - Dichiarazione negativa - Successiva dichiarazione « integrativa » e versamento dell'imposta - Rapporto esaurito - Sussiste. Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Questione di incostituzionalità - Norma già dichiarata illegittima sotto differente profilo - Manifesta infondatezza. Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Tassazione retroattiva - Dichiarata incostituzionalità - Effetti - Limiti alla retroazione della pronunzia - Questione di incostituzionalità - Manifesta infondatezza.

Deve considerarsi esaurito il rapporto tributario, e quindi non più ripetibile l'imposta retroattiva, allorquando il contribuente, avendo sottoscritto, ad

integrazione dell'originaria denuncia negativa, altra dichiarazione, pur tardiva, abbia, prima della pronunzia della Corte Costituzionale con cui viene dichiarata l'incostituzionalità del tributo, versato in tesoreria la relativa imposta.

Va dichiarata la manifesta infondatezza della questione d'incostituzionalità di una disposizione (nella specie: l'art. 25, comma 2°, legge 5 marzo 1963, n. 246) già dichiarata illegittima sotto differente profilo.

Va dichiarata la manifesta infondatezza della questione di illegittimità costituzionale dell'art. 30, legge 11 marzo 1953, n. 87, già ritenuta infondata dalla Corte costituzionale, ancorché dedotta in relazione al più recente orientamento del Supremo Collegio circa i limiti alla retroazione delle pronunzie di incostituzionalità di norme tributarie.

Cass., Sez. I, 13 novembre 1975, n. 3816 - Boll. tribut. inform., 1976, 884.

485. - Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Valori di mercato - Definizione agli effetti erariali - Prova contraria della trascuranza di elementi influenti sulla valutazione - Mancato raggiungimento della prova - Apprezzamento di merito insindacabile in sede di legittimità.

Imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili - Valori di mercato - Definizione agli effetti erariali - Prova contraria - Elementi influenti sulla valutazione in misura inferiore ad un terzo - Irrilevanza.

La decisione con cui la G.P.A. abbia ritenuto che gli elementi allegati dal Comune ai fini dello scostamento, nella determinazione del valore attuale di un'area edificabile, dalle risultanze erariali, siano idonei a provare la trascuranza di elementi influenti sulla valutazione stessa, costituisce apprezzamento di merito, insindacabile dalla Commissione centrale.

La trascuranza, da parte degli uffici erariali, di elementi influenti sulla valutazione non è idonea a giustificare il discostamento, ai fini dell'applicazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili, dalle relative risultanze, allorquando la sua incidenza sulla valutazione risulti inferiore al terzo.

Comm. Centr., Sez. XXIV, 2 dicembre 1975, n. 51410-bis - Boll. tribut. inform., 1976, 962.

486. - Imposta incremento valore immobili - Valore al 1° gennaio 1963 - Dichiarazione in misura inferiore al valore venale - Rettifica da parte dell'ufficio - Obbligatorietà.

Qualora il contribuente, tenuto a dichiarare il valore di mercato dell'immobile alla data del 1° gennaio 1963, abbia indicato un valore inferiore a quello effettivo, l'ufficio ha il potere-dovere di rettificare *in bonam partem* la dichiarazione, assumendo tale maggior valore.

Comm. trib. 1° grado Forlì, 10 dicembre 1975 - Boll. tribut. inform., 1976, 961.

487. - Tributi locali - Procedimento - Ricorso del comune in Commissione centrale - Ricorso notificato anteriormente alla decisione impugnata - Ammissibilità.

Tributi locali - Imposta incremento valore aree fabbricabili - Sanzioni - Soprattassa ed ammenda - Sono applicabili con criteri di obiettività.

È ammissibile, in relazione all'art. 6 del R.D. 5 ottobre 1938, n. 1530, il ricorso del Comune in Commissione centrale, notificato al contribuente alcuni giorni prima della notificazione della decisione di merito impugnata.

La soprattassa e l'ammonda per omessa dichiarazione dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili sono applicabili in relazione all'obiettivo accertamento della esistenza di materia imponible, senza che possa assumere alcuna rilevanza l'elemento psicologico (dolo o colpa).

Comm. Centr., Sez. XXIV, 13 gennaio 1976, n. 296 - Bol. tribut. inform., 1976, 1194.

- 488. - Imposta sull'incremento di valore degli immobili - Applicazione dell'imposta per decorso del decennio - D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643 - Immobili dati in locazione e totalmente destinati allo svolgimento di attività culturali, ricreative, sportive, educative e sindacali - Art. 3, n. 2, lett. b) e c) nel testo originario del decreto delegato - Questione di legittimità costituzionale in riferimento agli artt. 2 dello Statuto della Regione Trentino-Alto Adige; legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 5; 2, 3, 23, 50 e 51, legge costituzionale 10 novembre 1971, n. 1; e 6 cost. - Infondatezza.**

Non sono fondate — in riferimento agli artt. 2 dello Statuto Regione Trentino-Alto Adige; legge costituzionale 26 febbraio 1948, n. 5; 2, 3, 23, 50 e 51, legge costituzionale 10 novembre 1971, n. 1 (portante modificazioni di detto statuto (artt. 4, 5, 40, 97 e 98 D.P.R. 31 agosto 1972, n. 670 — Testo unificato delle leggi sullo Statuto speciale per il Trentino-Alto Adige) e 6 Costituzione — le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 3, n. 2, lett. b) e c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 643, nel testo originario di tale decreto delegato.

Corte Cost., 19 febbraio 1976, n. 34 - Legisl. e giur. trib., 1976, 1068.

- 489. - Imposta incremento valore immobili - Accertamento - Omessa motivazione - Nullità - Esclusione.
Imposta incremento valore immobili - Svalutazione monetaria - Valore iniziale - Dev'essere monetariamente rivalutato.**

Per l'accertamento dell'INVIM non è prescritta la motivazione a pena di nullità.

Il valore iniziale, da assumere agli effetti dell'INVIM, dev'essere monetariamente rivalutato con applicazione dei coefficienti di svalutazione monetaria relativi al periodo considerato.

Comm. trib. 1° grado Ferrara, 12 maggio 1976 - Boll. tribut. inform., 1976, 1702.

- 490. - Tributi locali - Contributo di fognatura - Debitore - È il proprietario dell'immobile - Assegnatario di alloggio con patto di futura vendita - Non è tale.**

In base al disposto dell'art. 247 del T.U.F.L., soggetti passivi del contributo di fognatura sono i proprietari degli stabili interessati, intendendosi per tali coloro che abbiano acquistato, nei modi di legge, il diritto reale di pieno dominio sull'immobile e non quanti si trovino nel godimento della cosa, senza tuttavia averne la piena disponibilità; non possono conseguentemente considerarsi soggetti passivi del contributo *de quo* gli assegnatari di alloggi in proprietà della GESCAL con patto di futura vendita, trattandosi nella specie di situazione nella quale il trasferimento della proprietà ha luogo a conclusione di un complesso rapporto di natura obbligatoria.

Comm. Centr., Sez. XXIV, 21 ottobre 1975, n. 12580 - Boll. tribut. inform., 1976, 1038.

