

MARZO 1983

Pubblicazione trimestrale

Anno XLII - N. 1

Spedizione in abbonamento postale - Gruppo IV - 70 %

LAB ECFOL
1234
17 (21)

RIVISTA DI DIRITTO FINANZIARIO E SCIENZA DELLE FINANZE

Fondata da **BENVENUTO GRIZIOTTI**

(E RIVISTA ITALIANA DI DIRITTO FINANZIARIO)

DIREZIONE

ENRICO ALLORIO - EMILIO GERELLI

COMITATO SCIENTIFICO

CESARE COSCIANI - AUGUSTO FANTOZZI - ANDREA FEDELE
FRANCESCO FORTE - IGNAZIO MANZONI - GIANNINO PARRAVICINI
ALDO SCOTTO - SERGIO STEVE

COMITATO DIRETTIVO

ROBERTO ARTONI - FILIPPO CAVAZZUTI - ENRICO DE MITA
FRANCO GALLO - DINO PIERO GIARDA - ITALO MAGNANI
EZIO LANCELLOTTI - GILBERTO MURARO - LEONARDO PERRONE
PASQUALE RUSSO - ROLANDO VALIANI - GIULIO TREMONTI

N. 10 INVENTARIO
460



MILANO — CASA EDITRICE DOTT. A. GIUFFRÈ

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

Redattore: ANGELA FRASCHINI, 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.

PUBBLICITÀ:

dott. A. Giuffrè Editore S.p.a. - Servizio Pubblicità - via Statuto, 2
20121 Milano - tel. 652.341/2/3 int. 20.

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER IL 1983

Abbonamento annuo Italia		L. 48.000
Abbonamento annuo estero		L. 75.000

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 721209, indicando a tergo del modulo, in modo leg-
gibile, nome, cognome ed indirizzo dell'abbonato; oppure presso i suoi agenti a ciò
autorizzati.

Gli abbonamenti che non saranno disdetti entro il 10 dicembre di ciascun
anno si intenderanno tacitamente rinnovati per l'anno successivo.

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.

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

All'Editore vanno indirizzate inoltre le comunicazioni per mutamenti di
indirizzo, quest'ultime accompagnate dall'importo di L. 500 in francobolli.

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 ver-
ranno 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 1968
Direttore responsabile: EMILIO GERELLI



Rivista associata all'Unione della Stampa Periodica Italiana

Pubblicità inferiore al 70 %

Tipografia MORI & C. S.p.A. - 21100 VARESE - VIA F. GUICCIARDINI 66

INDICE-SOMMARIO

PARTE PRIMA

GILBERTO MURARO - <i>Imposizione fiscale e pianificazione urbana</i>	3
CARLO BERETTA - <i>Imposte ed utilizzo del gettito in uno schema ricardiano: alcuni effetti sull'allocazione dei fattori e la distribuzione del reddito</i>	28
FRANCO GALLO - <i>Il silenzio nel diritto tributario</i>	81
RITA PEREZ - <i>Legge finanziaria: profili formali e vicende dell'attuazione</i>	106
FRANCO PICCIAREDDA - <i>Notazioni minime in tema di clemenza tributaria</i>	137

APPUNTI E RASSEGNE

LIVIA SALVINI - <i>Prime osservazioni sui nuovi rapporti tra processo penale e accertamento del tributo</i>	164
---	-----

NUOVI LIBRI	172
-----------------------	-----

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI	176
---	-----

PARTE SECONDA

ANTONIO CICOGNANI - <i>Violazione di segreto d'ufficio nella pubblicazione all'albo pretorio della delibera comunale ex art. 44 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600?</i>	000
PIERO PERUGINI - <i>Imposta sostitutiva e regime delle fattispecie escluse</i>	000
ALBERTO DEL DIN - <i>Sulla deducibilità delle spese mediche sostenute all'estero</i>	000

SENTENZE ANNOTATE

Partecipazione dei Comuni all'accertamento - Delibera di congruità della Giunta - Obbligo di pubblicazione - Questione di legittimità costituzionale dell'art. 68 D.P.R. n. 600 del 1973. Per violazione dell'art. 25 2° comma Cost. - Non è manifestamente infondata (Pretore di Bologna, ord. 8 gennaio 1982) (con nota di A. CICOGNANI)	3
Imposta sostitutiva - Credito fondiario - Mancata erogazione - Presupposto e base imponibile - Insussistenza - Imposta ipotecaria per cancellazione - Inapplicabilità (Comm. Trib. 1° grado Palermo, Sez. VI, 30 ottobre 1980) (con nota di P. PERUGINI)	7
Imposta sul reddito delle persone fisiche - Oneri deducibili - Spese mediche e chirurgiche sostenute all'estero - Art. 10, lett. f) del D.P.R. n. 597 del 1973 - Questione di legittimità costituzionale in relazione agli artt. 3 e 32 Cost. - È fondata (Corte Cost., 27 luglio 1982, n. 142) (con nota di A. DEL DIN)	11

MASSIMARIO	20
----------------------	----

ROLANDO MERLINO

I REDDITI DA LAVORO AUTONOMO

**nell'ordinamento tributario italiano
e nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni**

CONFIGURAZIONE DEI REDDITI DA LAVORO AUTONOMO:

Classificazione dei redditi mobiliari - I redditi derivanti dall'attività di lavoro autonomo - Esercizio in forma associata di arti e professioni - Particolari forme di reddito da lavoro autonomo - Tipologia di redditi da lavoro autonomo - Effetti della sentenza di incostituzionalità dell'Ilor sui redditi da lavoro autonomo.

DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE:

Criteri per la determinazione del reddito da lavoro autonomo - La determinazione della base imponibile ai fini dell'IVA.

LE SCRITTURE CONTABILI OBBLIGATORIE:

Le scritture contabili per le imposte sul reddito - Le scritture contabili per l'IVA - Accessi, ispezioni e verifiche negli studi professionali.

LA RITENUTA ALLA FONTE E REDDITI DI LAVORO AUTONOMO:

Lavoratori autonomi sostituiti d'imposta - La ritenuta sui redditi da lavoro autonomo - Determinazione del reddito soggetto a ritenuta - Versamenti delle ritenute.

CONVENZIONI INTERNAZIONALI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI:

Criteri generali - Le Convenzioni internazionali vigenti.

LE DICHIARAZIONI TRIBUTARIE DEL LAVORATORE AUTONOMO:

Le dichiarazioni dei redditi - La dichiarazione dei corrispettivi per l'imposta sul valore aggiunto.

APPENDICE: Tabella dei coefficienti di ammortamento.

8°, p. 426, L. 20.000

VITTORIO REBUFFAT

CODICE DELL'AMMINISTRAZIONE E DELLA CONTABILITÀ GENERALE DELLO STATO

*Annotato con la giurisprudenza
e integrato con istruzioni e circolari ministeriali*

L'opera, aggiornata con le disposizioni legislative e regolamentari dell'aprile 1982, soddisfa la necessità — largamente diffusa fra gli operatori del diritto, i pubblici funzionari, gli studiosi e quanti hanno rapporti professionali con la Pubblica Amministrazione — della conoscenza sistematica ed, al tempo stesso, rapidamente acquisibile, delle disposizioni normative concernenti i rapporti interessanti la gestione amministrativo-contabile dello Stato, sia nel profilo soggettivo (inerente agli organi pubblici, che ne sono protagonisti, e ai privati destinatari), sia in quello oggettivo (proprio del contenuto economico-patrimoniale, dei beni e degli interessi coinvolti) sia, infine, in quello procedimentale (degli atti e delle forme attraverso i quali si pongono e si realizzano nell'effetto).

Strutturato in funzione oggettiva, secondo il metodo della selezione e dell'accorpamento delle fonti concernenti una stessa materia, onde offrire il dato giuridico globale argomento per argomento, il codice è corredato di indici cronologico e analitico-alfabetico, che consentono un'agevole e pratica consultazione di tutto il materiale raccolto.

16°, p. XLVIII-2328, ril., L. 65.000

SERENA SCOTTO BARONTINI

L'INFLAZIONE, LA STAGFLAZIONE E LA SLUMPFLATION NEL PENSIERO DI MILTON FRIEDMAN

Sommario:

Le teorie monetariste - La scuola di Chicago - Milton Friedman - La teoria monetaria di Milton Friedman - L'analisi del processo inflazionistico - I fenomeni della stagflazione e della slumpflation - Le proposte di politica economica - Considerazioni critiche e conclusioni.

8°, p. 150. L. 8.000

SALVATORE BUSCEMA

TRATTATO DI CONTABILITÀ PUBBLICA

La progressiva trasformazione del bilancio Statale in prevalente strumento di trasferimento di mezzi ad altri centri operativi del settore pubblico e lo sviluppo degli studi sulla contabilità pubblica hanno reso particolarmente necessaria un'opera organica, che trattasse nella sua globalità, con rigore scientifico non disgiunto da una indispensabile concretezza, la materia della contabilità pubblica.

Volume primo

PRINCIPI GENERALI

8°, p. XXII-846, ril., L. 30.000

Volume secondo

LA CONTABILITÀ DELLO STATO

8°, p. XXIV-1320, ril., L. 50.000

ENCICLOPEDIA

DIREZIONE

COSTANTINO MORTATI - FRANCESCO SANTORO-PASSARELLI

DIRETTORI DI SEZIONE

- Sezione I - *Storia del diritto*: PAOLO GROSSI - MARIO TALAMANCA
- Sezione II - *Filosofia del diritto*: ENRICO OPOCHER
- Sezione III - *Diritto privato*: ANGELO FALZEA - GIUSEPPE FERRI - DANTE GAETA - ROSARIO NICOLÒ - FRANCESCO SANTORO-PASSARELLI
- Sezione IV - *Diritto processuale civile*: VIRGILIO ANDRIOLI - ELIO FAZZALARI
- Sezione V - *Diritto pubblico*: VEZIO CRISAFULLI - LEOPOLDO ELIA - MASSIMO SEVERO GIANNINI
- Sezione VI - *Diritto penale e processuale penale*: GIOVANNI CONSO - GIULIANO VASSALLI
- Sezione VII - *Diritto canonico ed ecclesiastico*: PIETRO GISMONDI
- Sezione VIII - *Diritto internazionale*: GAETANO MORELLI

Segreteria di direzione per la Casa editrice: FRANCESCO MERCADANTE

REDAZIONE

GUIDO LANDI - FRANCO PIGA

DEL DIRITTO

Concepita ed eseguita interamente negli ultimi venticinque anni, l'Enciclopedia del Diritto offre un panorama completo del più moderno pensiero giuridico italiano. Essa persegue un obiettivo preciso di organizzazione e unificazione del sapere giuridico, attraverso una completa ed analitica articolazione di voci. Le singole trattazioni sono affidate a collaboratori selezionati con criteri di rigorosa specializzazione da direttori che sono tra i più autorevoli studiosi italiani.

L'opera segue il diritto vigente nel suo divenire e si aggiorna di volume in volume, fornendo un orientamento sicuro per tutte le ricerche — legislative, dottrinali e giurisprudenziali — con abbondanti riferimenti storici e comparatistici.

È corredata di due volumi di indici, uno delle fonti, già disponibile, l'altro analitico per materia, in corso di pubblicazione, che si riferiscono alla prima parte dell'opera, dalla lettera A alla lettera L compresa.

Grazie alla collaborazione delle forze più valide del pensiero giuridico del nostro tempo, militanti nel mondo universitario come nella magistratura, nell'avvocatura come nei pubblici uffici, e grazie alla larghezza dei mezzi che la Casa editrice Giuffrè vi ha profuso, l'Enciclopedia del Diritto onora la scienza e l'editoria moderna.

Volumi pubblicati:

Vol. I (Ab-Ale)	pag. XX-1038	Vol. XVIII (Foro-Glud),	pag. XXVIII-1024
Vol. II (All-Are),	pag. XVI-1056	Vol. XIX (Giunta-Igl),	pag. XXVIII-1026
Vol. III (Ari-Attl),	pag. XVI-1002	Vol. XX (Ign-Inch),	pag. XXVIII-1048
Vol. IV (Atto-Bana),	pag. XVI-1044	Vol. XXI (Inch-Interd),	pag. XXVIII-1001
Vol. V (Banca-Can),	pag. XX-1104	Vol. XXII (Intere-Istlg),	pag. XXVI-1032
Vol. VI (Cap-Cine),	pag. XX-1054	Vol. XXIII (Istit-Legge),	pag. XXVI-1116
Vol. VII (Cir-Compa),	pag. XX-1038	Vol. XXIV (Legis-Locus),	pag. XXVI-1060
Vol. VIII (Compe-Cong),	pag. XX-1110	Vol. XXV (Lodo-Matr),	pag. XXXIX-1006
Vol. IX (Conl-Contr),	pag. XX-1048	Vol. XXVI (Mecc-Mora),	pag. XXXII-1008
Vol. X (Contr-Cor),	pag. XX-1062	Vol. XXVII (Mora-Negoz. glurid.),	pag. XXIX- 954
Vol. XI (Cosa-Delib),	pag. XX-1016	Vol. XXVIII (Nego-Nunz),	pag. XXXII- 980
Vol. XII (Delitto-Diritto),	pag. XX-1136	Vol. XXIX (Obblig-Omls),	pag. XXXII-1026
Vol. XIII (Dls-Dopp),	pag. XXIV-1028	Vol. XXX (Omls-Ordine),	pag. XXX-1164
Vol. XIV (Dote-Ente),	pag. XXIV-1044	Vol. XXXI (Ordine-Parte),	pag. XXX-1028
Vol. XV (Entr-Esto),	pag. XXVIII-1012	Vol. XXXII (Partec-Perdo),	pag. XXX-1010
Vol. XVI (Estr-Fat),	pag. XXVIII-1040	INDICE DELLE FONTI	XVI-1029
Vol. XVII (Fav-Form),	pag. XXVIII-1028		

Ogni volume in 8°, rilegato in piena tela con sovraccoperta plastificata, L. 40.000

Prezzo globale dei primi 32 volumi: L. 1.280.000

Indice delle fonti: L. 40.000

I volumi sono venduti separatamente, anche con pagamento rateale, senza prenotazione né impegno di acquisto dell'intera collezione

L'ORDINAMENTO TRIBUTARIO ITALIANO

Collana diretta da A. Fantozzi e G. Falsitta

RODOLFO DI STEFANO

LINEAMENTI DEL SISTEMA VALUTARIO ITALIANO

*seconda edizione completamente riveduta, ampliata ed aggiornata
al 1° gennaio 1983*

Tomo I: LA DISCIPLINA NORMATIVA

**Tomo II: DISPOSIZIONI LEGISLATIVE
DI MAGGIOR INTERESSE**

Questa nuova edizione in due tomi è interamente ristrutturata e aggiornata con le ultime disposizioni legislative e regolamentari apparse nel corso del 1981 ed arricchita di tutti i più recenti orientamenti dottrinali e giurisprudenziali apparsi in materia negli ultimi tempi.

Ai due capitoli relativi ai poteri dei reparti ordinari del Corpo e del Nucleo Speciale di Polizia Valutaria è stata aggiunta una parte riguardante la tecnica dei controlli ispettivi nei confronti degli operatori economici in generale e delle banche agenti in particolare. Inoltre, a completamento delle singole parti relative agli scambi commerciali con l'estero, alle operazioni finanziarie ed ai movimenti di capitali, è stata aggiunta la modulistica relativa alle singole operazioni, completa di note esplicative.

Infine, nel secondo volume sono contenute tutte le disposizioni di legge, decreti e circolari amministrative che disciplinano attualmente la materia, coordinati sulla scorta dei riferimenti contenuti nel corpo dell'intera trattazione.

8°, 2 voll. di complessive pp. XXIV-1390, L. 60.000

2V

LABEL POL

ad

1234

17 (21)

PARTE PRIMA



IMPOSIZIONE FISCALE E PIANIFICAZIONE URBANA

SOMMARIO: 0. Introduzione. — 1. Imposizione fiscale e assegnazione delle risorse. — 1.1. Gli effetti delle imposte nel modello di libero sviluppo urbano. — 1.2. Osservazioni preliminari sulla pianificazione urbana. — 1.3. Gli effetti delle imposte: il caso italiano. — 2. Imposizione fiscale ed equità. 2.1. Aspetti distributivi e politici della pianificazione urbana. — 2.2. Le possibili soluzioni equitative: un esempio. 2.3. Aspetti distributivi delle imposte specifiche. — 3. Imposte specifiche e finanza locale.

0. Gli effetti delle imposte sullo sviluppo urbano sono fortemente dipendenti, tra l'altro, dal grado di discrezionalità lasciato ai privati in ordine al dove, al quanto e al come costruire. Da questo punto di vista la realtà offre una estesa gamma di modelli di sviluppo urbano, ciascuno caratterizzato da una particolare configurazione dello spazio decisionale lasciato ai privati rispetto a quello che l'autorità pubblica ha avvocato a se stessa attraverso un sistema di ordini a fare e/o un sistema di vincoli e divieti.

In genere questa realtà così variegata è ignorata dalla letteratura teorica che si è piuttosto concentrata su uno dei due modelli estremi che racchiudono la gamma del reale, e precisamente sul modello di « libero sviluppo ». Al confronto è ancora scarsa, invece, la letteratura economico-finanziaria esistente sull'altro estremo, ossia sul modello di rigida pianificazione urbana, caratterizzato dal fatto che è l'autorità pubblica a decidere di fatto dove, come e quanto costruire anche sulle aree private (oltre che normalmente, anche se non necessariamente, caratterizzata dal fatto che una percentuale ragguardevole della terra edificabile viene espropriata a fini collettivi, ivi inclusa l'edilizia pubblica). Eppure è un modello che sembra affermarsi in più paesi, sia pure tra molte incertezze ed involuzioni (1),

(1) L'esperienza inglese nel secondo dopoguerra rappresenta un caso esemplare da questo punto di vista. Nel 1947 venne introdotto un *betterment charge* con aliquota al 100 % su tutte le terre edificate. Nel 1954 la regola venne abbandonata, e la terra per l'edilizia privata venne venduta a prezzi di mercato, anche se fino al 1959 il governo continuò a comprare la terra a scopi pubblici al

ed è giunto ad avere un quasi perfetto riscontro empirico in Italia con la legge Bucalossi (legge n. 10 del 28 gennaio 1977).

Scopo del presente studio — che riprende e sviluppa i temi già affrontati in nostri precedenti lavori (2) — è di dare un contributo a questa analisi del modello di pianificazione urbana, sia pure restringendo l'esame alle forme di imposte specifiche sull'edificazione e precisamente alle seguenti imposte:

a) la *betterment levy*, ossia l'imposta parziale o totale sull'incremento di valore dell'area rispetto al valore agricolo — che chiameremo sinteticamente l'imposta « sul sovrappiù ». Di essa sarà brevemente esaminata anche la variante che considera l'incremento maturato rispetto al valore di mercato dell'area ad una certa data;

b) un'imposta del tipo di quella introdotta in Francia con la legge del 1976 sul *plafond de densité*. Tale legge riconosce al proprietario terriero un uniforme diritto di edificabilità con densità — intesa come rapporto tra superficie di calpestio dell'edificio e superficie dell'area — pari a 1 (1,5 per Parigi) e obbliga chi ottiene il permesso di edificare con densità superiore a pagare un'imposta pari al valore del terreno addizionale che sarebbe necessario per costruire lo stesso edificio a densità 1 (3);

c) un'imposta del tipo del contributo di concessione introdotto in Italia dalla ricordata legge Bucalossi, che ha una parte commisurata ai costi di urbanizzazione e una parte commisurata ai costi di costruzione.

Dette imposte vengono dunque inserite in un modello di rigida pianificazione urbana che ne attenua il ruolo ai fini dell'assegna-

valore dato dall'uso esistente e non dalla prospettiva urbana. Le iniquità in tal modo create tra proprietari dei suoli vennero eliminate nel 1959 e da tale anno fino al 1977 il mercato dei suoli urbani fu un mercato essenzialmente libero. Nel 1977 il governo laburista, tornato al potere, cercò di ristabilire le regole del 1947, ma ad un livello inferiore, limitando la nuova imposta sul sovrappiù al 40 % dell'aumento di valore della terra rispetto ad una certa data. Nel contempo, esso aumentò i poteri dati alla speciale *Land Commission* di esproprio della terra per lo sviluppo urbano, eliminando in tal modo quello che era stato considerato il più importante fattore di fallimento della legge del 1947. Ma anche la nuova esperienza si rivelò insoddisfacente, caratterizzata come fu da gettiti ridotti e da un'amministrazione molto difficile e controversa. Nel 1970-71 sia l'imposta sia la Commissione vennero abolite e dopo di allora il mercato dei suoli fabbricabili risulta libero, e la terra risulta soggetta alla normale tassazione che include un'imposta sui guadagni di capitale con aliquota al 30 %. Su questi argomenti vedi più ampiamente DENMAN (1971), HARRIS (1972) e NEUTZE (1973, pp. 77-91).

(2) Vedi MURARO (1981) e MAGNANI-MURARO (1981).

(3) Ad esempio, costruendo su 1.000 mq di terreno un edificio di 4.000 mq di superficie di calpestio (base moltiplicata per il numero dei piani), va pagato il controvalore di 3.000 mq di terreno. Cfr. PRUD'HOMME (1981).

zione delle risorse mentre ne mantiene quello per il finanziamento pubblico e ne esalta quello a scopi equitativi. Ed è appunto il problema dell'equità — che chiama in causa anche i prezzi di esproprio, paragonati ai valori al netto di imposta della terra lasciata all'edificazione privata — ad occupare il posto principale nel presente lavoro.

1.1. Il ruolo delle imposte come strumento di assegnazione delle risorse in un modello di rigida pianificazione urbana può essere meglio compreso considerandolo a contrasto con il ruolo che esse giocano nell'opposto modello di libero sviluppo urbano, cui conviene dunque dedicare qualche cenno.

Si tratta di un modello in cui la proprietà terriera è sufficientemente frazionata da impedire che un singolo possa esercitare un'influenza determinante sullo sviluppo medesimo, in cui vige la piena concorrenza tra imprese costruttrici che possono pertanto acquisire solo il profitto normale e non rendite monopolistiche, in cui sono infine assenti o irrilevanti i vincoli amministrativi nei confronti delle decisioni individuali. In tale approccio si assume che l'autorità pubblica, fatta salva la fissazione di alcune generalissime regole del gioco, non intervenga se non in via indiretta attraverso la determinazione delle imposte e delle tariffe dei servizi pubblici. Perfino gli ineliminabili interventi diretti sul territorio e sui servizi pubblici a rete — strade, impianti idraulici, trasporti collettivi, ecc. — sarebbero in tale modello solo formalmente un *prius* rispetto alle decisioni ubicative individuali, di cui in realtà recepirebbero e asseconderebbero le implicite linee di sviluppo. In forza delle precedenti ipotesi, i prezzi delle aree e dei fabbricati sono prezzi di mercato: ogni area avrà un valore pari a quello dell'edificio che si pensa di potervi costruire sopra, al netto dei costi di costruzione. Tra le aree avremo naturalmente prezzi difformi a causa dell'eterogeneità interna che deriva, nell'ambito di una città monocentrica, dalle rendite differenziali di posizione che vengono incorporate, appunto, nei valori fondiari.

In tale contesto, quando e come deciderà di edificare un tipico proprietario di aree che tende alla massimizzazione del guadagno? Se il capitale edilizio fosse perfettamente malleabile, se cioè esso potesse adeguarsi senza extracosti alle future esigenze della domanda, si sa, dai tempi di Von Thünen e di J. Stuart Mill, che l'ottimo momento di edificazione, vuoi per il privato, vuoi per la collettività,

coinciderebbe con il momento in cui la rendita annua netta del suolo edificato (al netto cioè dei costi di costruzione e di manutenzione del fabbricato) supera la rendita agricola; e in tale momento si costruirebbe con le modalità richieste dalla domanda allora presente sul mercato. Ma si sa che il capitale edilizio è ben poco malleabile: la rigidità della casa fa sì che, anche a costi di costruzione costanti, la sopraelevazione di un edificio da n a $n + 1$ piani comporti un costo che, sommato al costo originario, dà una spesa superiore al costo di costruzione di una casa di $n + 1$ piani. Tale rigidità fa sì che anche il progresso tecnico nel settore edilizio sia in buona parte del tipo « incorporato ».

Ne consegue che, pure in un mondo senza inflazione, un alloggio costruito a una certa data rende di più di un analogo alloggio costruito in data anteriore, potendosi giovare del progresso tecnico intervenuto nel frattempo e/o potendo meglio rispondere alle mutate esigenze della domanda. In breve: in una città in espansione e in una società che diventa sempre più ricca, l'edificio ottimale da costruire su un dato terreno risulterà, con il passare del tempo, di dimensione e di qualità sempre più elevate. Di conseguenza, il valore dell'area inediticata tenderà ad aumentare nel tempo, sia pur con un saggio di crescita che oltre un certo punto diventerà decrescente.

Ma se l'attesa fa crescere il valore dell'area, essa fa anche perdere i guadagni conseguibili edificando prima con dimensioni e qualità inferiori (oppure anticipando la domanda e sostenendo per un certo periodo delle perdite). Orbene, di fronte a questo duplice effetto dell'attesa, il momento ottimo di edificazione, x^* , sarà il momento al quale il saggio di crescita del valore dell'area, $g = (d y / d x) / y$, coincide con il saggio d'interesse istantaneo di mercato, r : da quel momento in avanti il primo diventerebbe inferiore al secondo, e quindi converrà al proprietario edificare in proprio, oppure vendere l'area al costruttore al prezzo $y^* = y_x^*$, impiegando altrove il capitale ottenuto al saggio r . Naturalmente il proprietario, se confida nelle proprie previsioni di sviluppo, sarà disposto a vendere l'area anche prima, ma a un prezzo O , che altro non è che il prezzo ottenibile nel momento ottimale scontato al tempo di vendita:

$$O_x = y^* e^{-r(x^* - x)}$$

Nel modello esposto, dunque, il ritardo nel tempo di edificazione rispetto al momento in cui la rendita edilizia supera quella agricola

è giustificato dalla convenienza di non sacrificare anzitempo l'area in impieghi edificatori di intensità e qualità inferiori a quelle che risultano ottimali alla luce della prevista evoluzione della domanda. Tale ritardo nel tempo di edificazione diventa la variabile capace di meglio sintetizzare le varie forze che agiscono sullo sviluppo urbano, ricordando ancora una volta che esso è normalmente, anche se non necessariamente, correlato in positivo con il capitale investito sulla singola area. Ciò ci sarà utile per considerare poi gli effetti della tassazione.

Per il momento ricordiamo alcune tra le principali conclusioni cui conduce il modello in esame, traendole dall'opera di Magnani (1971) che rappresenta ancora oggi lo studio più acuto ed approfondito disponibile sull'argomento (4):

a) i fattori determinanti il tipo di sviluppo sono la velocità di aumento della popolazione e il livello del costo di trasporto;

b) data la funzione del costo di trasporto in relazione alla distanza, la velocità di espansione della periferia è positivamente correlata alla velocità di aumento della popolazione;

c) dato il saggio di crescita demografica, il ritardo nel tempo di edificazione è positivamente correlato al costo di trasporto: un basso costo tende a produrre un'edificazione sollecita delle aree esterne, generando così un'organizzazione urbana caratterizzata da bassa intensità edilizia e veloce espansione della periferia (è il caso del *low density sprawl* di molte città americane); mentre un alto costo di trasporto tende ad esaltare il ritardo speculativo nel tempo di edificazione delle aree esterne, cosicché la periferia risulta caratterizzata da alta intensità di edificazione (come nelle principali città italiane);

d) quando la velocità di espansione orizzontale della città sia elevata, a causa dei bassi costi di trasporto e/o della forte crescita demografica, si possono generare fenomeni di *leap frog development*, con nuclei abitativi compatti, e magari ad alta intensità edilizia, che vanno a insediarsi nel suburbio a notevole distanza dal perimetro di edificazione continua della città.

Avendo così identificato nel tempo di costruzione un elemento di elevato valore esplicativo delle modalità di sviluppo urbano, il mo-

(4) A MAGNANI (1971, capitoli 5, 6, 7) si rinvia anche per un'estesa bibliografia sull'argomento. Per una versione semplificata, e tuttavia sufficiente ad illustrare il ruolo strategico del tempo di edificazione, vedi la mia app. 4 in MAGNANI-MURARO (1978).

dello consente di determinare agevolmente gli effetti delle imposte, considerando appunto come esse influiscano su tale variabile. Ad esempio, un'imposta periodica sul valore della terra, aumentando il costo dell'attesa, porta ad anticipare l'edificazione. Al contrario, un'imposta in somma fissa T porta a posticiparlo, perchè se $\bar{x}$ era il momento ottimale prima dell'imposta in quanto tale momento $\bar{x}$ si verificava:

$$\frac{d y / d x}{y} = r,$$

dopo l'imposta si ha:

$$\frac{d (y - T) / d x}{y - T} = \frac{d y / d x}{y - T} > r$$

e occorrerà dunque attendere che il tempo faccia crescere y_x , e quindi faccia crescere il denominatore, per ristabilire la predetta uguaglianza.

In sintesi, le varie imposte possono essere così raggruppate dal punto di vista dei loro effetti sul momento di edificazione (5):

a) lasciano inalterato il tempo di edificazione rispetto al caso di assenza di imposte;

a.1) l'imposta proporzionale all'incremento di valore dell'area rispetto al valore agricolo, riscossa al momento dell'edificazione;

a.2) l'imposta sugli « incrementi imprevisi » di valore (che è, peraltro, un tipo d'imposta del tutto teorico);

b) anticipano tale momento e quindi dilatano il perimetro della città, mentre tendono a diminuire (e, al limite, a lasciare inalterata) l'intensità di edificazione:

b.1) l'imposta progressiva sull'aumento di valore dell'area rispetto al valore agricolo, riscossa al momento dell'edificazione;

b.2) l'imposta progressiva sull'incremento di valore dell'area rispetto al valore di acquisto, riscossa al momento dell'edificazione o della vendita dell'area o della sua acquisizione a titolo gratuito;

b.3) l'imposta periodica, proporzionale o progressiva, sull'incremento di valore dell'area;

b.4) l'imposta periodica, proporzionale o progressiva, sull'intero valore di mercato dell'area;

(5) L'elenco che segue rappresenta una rielaborazione del « quadro riassuntivo degli effetti delle imposte », presentato in MAGNANI (1971, p. 178). Vedi anche BECKER (1969).

c) ritardano tale momento e quindi comprimono il perimetro urbano, mentre tendono ad aumentare (e, al limite, a lasciare inalterata) l'intensità di edificazione:

c.1) l'imposta in somma fissa, e più in generale l'imposta regressiva sul valore dell'area, riscossa al momento dell'edificazione;

c.2) l'imposta proporzionale sull'intero valore o sull'intero reddito dell'edificio.

Manovrando le aliquote delle imposte appena menzionate, l'autorità fiscale potrebbe in teoria influire significativamente sullo sviluppo urbano. In pratica, tuttavia, le possibilità di azione sono piuttosto limitate, per le seguenti cause: perché le imposte vanno stabilite e manovrate avendo pur sempre di mira le esigenze primarie di gettito e i criteri fondamentali di capacità contributiva che la collettività accetta; e perché esistono difficoltà tecniche di applicazione, particolarmente severe quando l'imponibile non sia un valore istantaneo suffragato da un credibile contratto tra privati, ed esse vengono aumentate ad arte dai contribuenti quando l'onere si fa pesante, con la conseguenza che l'intera manovra fiscale può naufragare in un mare di controversie amministrative e giudiziarie; e perché l'operatore pubblico spesso persegue insieme due obiettivi difficilmente conciliabili nell'ambito degli strumenti fiscali concretamente disponibili, e cioè diminuire il prezzo delle aree ma promuovere anche lo sviluppo intensivo, anziché estensivo, della periferia al fine di ridurre i costi delle infrastrutture e dei servizi pubblici; e infine perché gli inevitabili ritardi dell'operatore pubblico nel prendere cognizione del problema e dei suoi possibili rimedi e poi nel decidere quale strumento usare fanno sì che spesso i provvedimenti siano presi quando i fenomeni da controllare sono in via di spontanea riduzione.

1.2. Si introduca ora il modello di pianificazione pubblica. Come si è detto, esso trova un quasi completo riscontro empirico nella situazione italiana a seguito della legge 10/1977, di cui si ricordano in nota le linee essenziali (6), che possono peraltro ulteriormente ri-

(6) La legge 10/1977 è così sintetizzabile: a) l'autorità locale deve prevedere lo sviluppo urbano, e in particolare i bisogni residenziali, per 10 anni a venire ed essa deve riservare all'edilizia pubblica il suolo necessario a soddisfare una percentuale di tali bisogni compresa tra il 40 e il 70 %; b) l'autorità locale deve approvare dei « piani particolareggiati di attuazione », aventi un orizzonte temporale di 3-5 anni, i quali devono indicare con precisione: le zone destinate all'esproprio per scopi pubblici, ivi inclusa l'edilizia pubblica, le zone lasciate all'edilizia privata, i lavori di urbanizzazione necessari e infine i vin-

dursi alle seguenti proposizioni: si edifica solo nei tempi e nei modi indicati dal piano; chi edifica deve pagare un contributo di concessione; chi, avendone facoltà a norma di piano, non edifica nel tempo concesso, viene espropriato al pari dei proprietari dei terreni destinati a finalità pubbliche.

Come siano destinati a cambiare i ritmi e i modi di sviluppo delle città italiane con il nuovo approccio pianificatorio, è troppo presto per dirlo. È probabile che i pianificatori locali si prefiggano in Italia gli stessi obiettivi che risultano dalle poche esperienze estere di pianificazione a nostra conoscenza e cioè: a) ridurre l'*urban sprawl* e aumentare l'intensità edilizia nella periferia urbana in modo da ridurre il costo dei servizi pubblici; b) riservare determinate aree all'industria e al commercio all'ingrosso, tentando attraverso simile processo di zonizzazione di massimizzare il saldo netto tra gli effetti esterni positivi e negativi che derivano dall'agglomerazione urbana; c) produrre una maggiore armonia architettonica e allargare lo spazio lasciato a finalità pubbliche, incrementando per tale via la qualità della vita di ciascuna zona residenziale.

Così descritti, gli obiettivi dell'approccio pianificatorio meritano una piena adesione. Bisogna tuttavia aggiungere che i risultati sono quasi sempre stati ben inferiori alle attese. Ciò è dovuto, tra l'altro, al fatto che l'approccio di piano elimina le informazioni provenienti dal libero mercato obbligando i pianificatori a sostituirle con un esercizio di previsione e/o con pressioni politiche: se le previsioni, spontanee o imposte che siano, non individuano correttamente gli

coli tecnici da porre sugli edifici; c) i proprietari dei suoli inclusi in detti piani possono chiedere una concessione a costruire, pagando uno specifico contributo ed assumendo il duplice obbligo di iniziare la costruzione entro un anno dalla data della concessione e di finirla entro tre anni dall'inizio: se tale obbligo non è rispettato, o se la concessione non è richiesta entro l'orizzonte del piano, il terreno viene espropriato; d) il contributo per la concessione comprende una parte correlata ai costi di urbanizzazione e una parte riferita ai costi di costruzione, ed essa prevede varie riduzioni ed esenzioni per l'edilizia convenzionata; e) la terra espropriata va pagata ad un prezzo riferito al valore agricolo e precisamente ad un prezzo uguale al valore agricolo medesimo nella periferia urbana ed uguale ad un suo multiplo crescente mano a mano che ci si avvicina al centro della città, tenendo anche conto della dimensione demografica del comune, ma in ogni caso senza diretta relazione con il valore che il terreno ha acquisito in base alle aspettative di edificazione. I punti così illustrati rimangono sostanzialmente validi anche dopo la legge 25 marzo 1982, n. 94 (cosiddetta Legge Nicolazzi, dal nome del Ministro proponente) che ha in qualche misura allentato il controllo pubblico sulle iniziative private, consentendo alcuni marginali interventi ai proprietari anche in aree non comprese negli anzidetti « piani particolareggiati di attuazione » e (art. 7) semplificando le procedure amministrative con il meccanismo del silenzio-assenso per gli interventi di edilizia residenziale e per il recupero del patrimonio edilizio esistente (art. 8).

aspetti qualitativi, quantitativi e ubicativi della domanda, risulterà che in certe zone il piano non soddisfa né chi offre terra né chi domanda case, mentre in altre zone le possibilità di edificazione non sono sfruttate dai proprietari dei suoli e il governo locale si trova costretto ad acquisire terra che nessuno desidera.

Non è ancora tempo di formulare un bilancio per l'Italia da tale punto di vista; ma è certo che già esiste un numero preoccupante di casi in cui i piani particolareggiati non hanno avuto applicazione, se non nella parte dei divieti, producendo in tal modo uno sviluppo del tutto insufficiente a recepire la domanda di case esistente nel paese. In Italia ciò è dovuto in gran parte ad errori evitabili, in particolare al fatto di avere destinato all'edilizia pubblica una quota del totale che supera di gran lunga le capacità di realizzazione del settore pubblico, ridotte come sono dai persistenti vincoli finanziari e procedurali (7). E tuttavia il pericolo di « illusione pianificatoria », di cui parla Prud'homme (1981), sembra diffuso e reale: come scrive lo stesso autore, « i cassetti delle agenzie di pianificazione sono pieni di piani rimasti lettera morta ».

1.3. Introduciamo ora la tassazione specifica, considerando il caso italiano. In Italia il proprietario-edificatore deve pagare una tassa T , con una parte T_1 correlata ai costi di urbanizzazione e una parte T_2 riferita ai costi di costruzione.

In un contesto non inflazionistico T_1 sarà generalmente correlato positivamente alla distanza del suolo dal centro urbano, ma per un definito terreno l'imposta può essere considerata una somma fissa, indipendente dal tempo e dalla densità di edificazione. Come tale, essa indurrebbe il proprietario del suolo a posporre il tempo di edificazione: la velocità di espansione orizzontale della città dovrebbe allora diminuire, mentre la densità di edificazione dovrebbe aumentare. L'effetto opposto risulterà normalmente, anche se non necessariamente, dalla parte di imposta ancorata ai costi di costruzione (8), la

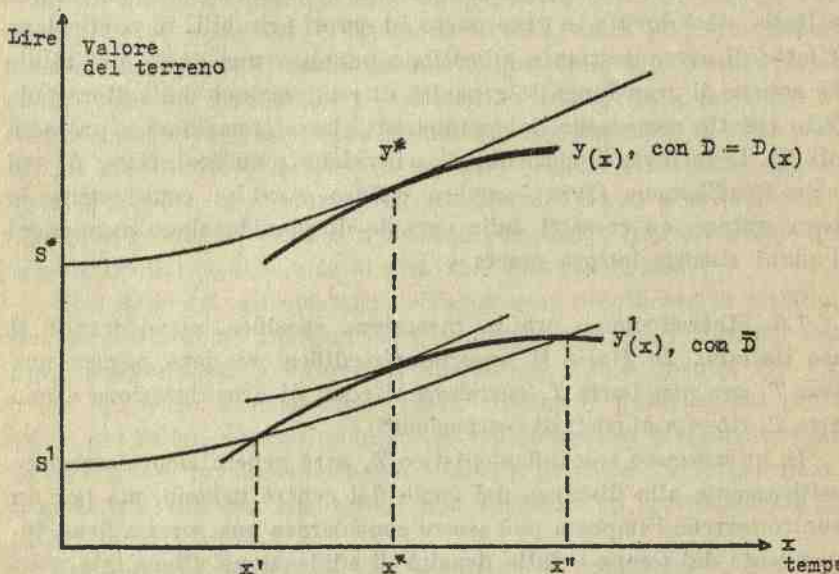
(7) Dove si è tenuto conto dei limiti effettivi di realizzazione dell'edilizia pubblica, si è dovuto creare adeguato spazio all'edilizia privata allargando notevolmente l'area complessivamente edificabile, buona parte della quale è ovviamente rimasta inedificata; e dove si è invece formulato il piano nell'ipotesi che l'edilizia pubblica potesse effettivamente soddisfare una larga quota della domanda, si è prodotta un'acuta scarsità di suoli per l'edilizia privata.

(8) Come ha illustrato Magnani nell'appendice 1^a di MAGNANI-MURARO (1978), tale parte dell'imposta può alterare in maniera imprevedibile la gerarchia temporale delle rendite edilizie, rendendo in tal modo imprevedibile l'effetto esatto sul tempo di edificazione di ciascuna area.

quale induce a combinare meno capitale con la terra, favorendo una espansione del perimetro urbano a bassa densità. Il risultato complessivo è pertanto incerto, almeno finché si resti nei limiti di un'analisi qualitativa (9) (10).

Questo effetto incerto, comunque, sorge solo nel caso che i vincoli di piano sui tempi e sulla densità di edificazione non eliminino la libera scelta da parte del proprietario del suolo. Ma l'evento più probabile è che i vincoli scattino, causando così la situazione descritta in *Figura 1*.

FIGURA 1



(9) Un piccolo passo avanti si potrebbe fare assumendo l'ipotesi, ragionevole ma non necessariamente vera in ogni occasione, che l'aumento proporzionale nei costi di costruzione provocato dall'imposta produca una diminuzione proporzionale del valore della terra per ciascun momento possibile di edificazione. Ciò implica una diminuzione proporzionale della curva che indica il valore della terra ineditata in funzione del tempo di costruzione, e a sua volta ciò implica che il nuovo valore presenta, per ogni momento possibile di edificazione, lo stesso saggio di crescita di quello precedente. Il momento ottimo di costruzione rimarrebbe pertanto inalterato, mentre diminuirebbe la densità di edificazione. Si aggiungano ora gli effetti della parte collegata ai costi di urbanizzazione, la quale produce un ritardo nel tempo di edificazione e un incremento nella densità. Il risultato netto sarebbe allora incerto nei riguardi della densità edilizia ma certo nei riguardi del tempo di costruzione; precisamente, risulterebbe una costruzione posticipata e quindi una diminuzione della velocità di espansione orizzontale della città.

(10) Nel caso italiano l'incertezza è accresciuta dalla presenza dell'INVM (Imposta sull'incremento di valore delle aree edificabili), la quale provoca una anticipazione del momento ottimo di edificazione rispetto ad una situazione senza imposta.

In *Figura 1* y_x sarebbe il valore della terra ai differenti momenti di edificazione, qualora la densità edilizia potesse essere scelta in modo ottimale in ciascun momento di edificazione, pur tenendo conto dell'onere impositivo; x^* sarebbe l'ottimo momento di costruzione, $y_{(x^*)}^*$ sarebbe il corrispondente valore della terra che ha un valore attuale S^* ; $y_{(x^*)}^1$, il corrispondente valore quando la densità è stabilita a un livello predeterminato e costante $\bar{D}$ (assumendo per ipotesi semplificativa che rimanga inalterato il momento ottimo di edificazione, il che non impedisce ovviamente che si produca una diminuzione del valore attuale del terreno). L'ulteriore fissazione del tempo di edificazione in momenti come x' o x'' produce una perdita ulteriore: il nuovo valore attuale del suolo è S^1 , cosicchè la perdita totale del valore presente del suolo è uguale al segmento $S^* S^1$.

La decisione del proprietario del terreno nel momento obbligato di conversione x' o x'' è a questo punto ovvia: egli confronterà il corrispondente valore $y_{(x)}^1$ con il prezzo di esproprio, optando per la più favorevole delle due decisioni. In altre parole, non c'è possibilità di ottimizzazione al margine, e il ruolo giocato dall'imposta nell'assegnazione delle risorse si riduce alla scelta « tutto o niente ».

2.1. Consideriamo ora gli aspetti equitativi, cercando innanzitutto di sintetizzare la controversia politica sul concetto di equità.

Tesi A). Il concetto che risulta incorporato nella generalità degli esperimenti di rigida pianificazione urbana implica quanto meno che il proprietario di un dato terreno deve ottenere lo stesso prezzo, sia che la terra venga destinata a edilizia privata sia che essa venga espropriata a fini pubblici (in modo anche di liberare il pianificatore dalle pressioni politiche esercitate dai proprietari per ottenere la prima e non la seconda destinazione). Il che significa pure che due terreni del tutto analoghi rispetto alle variabili che in libero mercato ne determinano il valore edilizio devono fruttare ai rispettivi proprietari lo stesso prezzo.

Tesi B1 e B2). Per quanto riguarda terreni diversi, ad esempio diversamente ubicati nell'ambito dell'usuale città a sviluppo monocentrico, alcuni sostengono che la pianificazione urbana deve realizzare la completa uniformità dei valori afferenti ai privati proprietari (*tesi B1*), essendo la rendita edilizia, sia assoluta sia differenziale, dovuta al fenomeno collettivo della crescita urbana e non all'opera del singolo proprietario; altri sostengono invece che va accettata la

gerarchia dei valori dei terreni, riconoscendo per esempio prezzi di esproprio correlati inversamente alla distanza dei terreni dal centro urbano, poiché i differenziali di valore erano sicuramente recepiti nei prezzi di mercato a cui sono avvenute le transazioni precedenti al piano, sicché l'ignorarli comporterebbe la mancanza di proporzionalità e dunque di equità nella distribuzione dei vantaggi e degli svantaggi individuali legati allo sviluppo pianificato (tesi B2).

Tesi C). I proprietari interessati, infine, ritengono che l'equità dovrebbe in ogni caso implicare che il prezzo che essi ottengono sia non inferiore al montante legale del prezzo (o prezzo ombra) che essi avevano pagato.

È chiaro che la tesi A è automaticamente realizzata dalla regola B1 ma che essa è compatibile anche con la regola B2. È poi ovvio che sia B1 sia la combinazione A-B2 sia qualsiasi altro regime dei suoli introdotto dal piano realizzano automaticamente la tesi C nei confronti di tutti coloro che comprano la terra dopo l'apparizione della nuova normativa, poiché da quel momento in avanti i valori corretti dei suoli, quali che ne fossero i livelli precedenti, si adeguano ai valori futuri connessi con gli usi previsti nel piano, per cui tutti i nuovi proprietari realizzeranno, tra l'acquisto e la successiva rivendita, un uniforme saggio di incremento di valore, strettamente correlato al saggio d'interesse.

Il problema del rapporto tra la tesi C e le due precedenti esiste dunque soltanto per la generazione dei proprietari che *inaspettatamente* fronteggiano l'apparizione, o anche soltanto il credibile annuncio, del nuovo regime dei suoli: almeno alcuni tra questi proprietari originari soffriranno una perdita, a meno che il prezzo di esproprio non sia pari al valore pre-piano del fondo (o, analogamente, non sia del tutto compensativo l'indennizzo per eventuali nuovi vincoli sull'uso del fondo introdotti dal piano). Ma una regola siffatta per i prezzi di esproprio e per gli altri indennizzi è spesso osteggiata dagli amministratori pubblici per ragioni finanziarie e trova anche una diffusa ostilità popolare in base all'idea che essa comporterebbe un « doppio pagamento » da parte della comunità: poiché i prezzi di mercato dei suoli prima del piano scontavano anche l'allargamento atteso dei servizi pubblici connessi allo sviluppo urbano, risulterebbe che la comunità dovrebbe pagare in base a tale regola anche il valore presente di quei servizi che essa in seguito offrirebbe (Neutze, 1971, p. 21).

È chiaro dunque che la pianificazione urbana implica generalmente una rilevante ridistribuzione della ricchezza, il che la rende una questione molto controversa sul piano politico. Si può addirittura dire che la questione politica risulta aggravata dal processo di pianificazione, a confronto con uno sviluppo di libero mercato, per due ragioni: perché il processo pianificatorio è privo della gradualità del mercato; e perché esso esalta la dipendenza dei risultati dalle decisioni politiche. L'effetto combinato consiste in un maggiore stimolo a formare gruppi di pressione diretti ad influenzare il processo di piano.

2.2. Con riferimento al caso di due terreni similiari (e quindi al rapporto tra tesi A e tesi C), le considerazioni appena svolte possono essere meglio chiarite con l'aiuto di un semplice esempio. A e B siano due terreni adiacenti di uguale dimensione, aventi un valore agricolo di 50. Per ipotesi, è diffusa l'aspettativa che il piano consentirà l'edificazione, con una data densità ma senza alcuna imposta, su un solo terreno, che in tal modo acquisirà il valore di 100, mentre l'altro terreno sarà espropriato al prezzo di 50. Assumendo ulteriormente che nel mercato prevalga un atteggiamento di neutralità verso il rischio, ciascuno dei due terreni avrà un valore di mercato prima del piano di $75 = (100 + 50)/2$. Ora arriva il piano che identifica in A il terreno da lasciare all'edilizia privata e dichiara che B sarà acquistato a fini pubblici per 50. Il proprietario di B si lamenterà allora che è ingiusto che egli debba ricevere 25 meno della somma pagata e 50 meno del valore introitato dal concorrente. All'obiezione che è normale nella vita economica che « tutti scommettano, alcuni vincano e alcuni perdano », egli risponderà prontamente che il caso in esame è ben diverso perché è una specifica decisione dell'autorità pubblica ad individuare i vincitori e i perdenti (e probabilmente egli introdurrà anche il sospetto che i decisori pubblici siano stati influenzati dal concorrente).

Cosa può fare l'autorità pubblica per evitare sospetti ed iniquità?

a) Se essa compra B per 75, ciò attenuerà ma non eliminerà le differenze fra i due concorrenti ed implicherà un maggior onere finanziario per la comunità;

b) se essa compra B per 100, essa imporrà ai cittadini, nella loro doppia veste di compratori di case e di contribuenti, di pagare ai

proprietari terrieri più di quanto non pagherebbero in libero mercato;

c) se essa compra B per 50, come previsto, ma introduce un'imposta di 50 sul proprietario di A (ipotizzando che non ci sia traslazione in avanti dell'imposta, dato che il piano fissa sia il tempo sia l'intensità di edificazione), ciò comporterebbe effettivamente la uguaglianza tra i due proprietari terrieri, ma comporterebbe altresì per ambedue una perdita finanziaria;

d) perciò l'unica soluzione capace contemporaneamente di evitare una perdita ai proprietari terrieri, di livellare i valori dei due terreni e di evitare il « doppio pagamento » da parte dei cittadini, sembrerebbe implicare una imposta di 25 su A e l'esproprio di B al prezzo di 75.

In termini generali, la soluzione d) implica che, per ciascuna zona omogenea identificata dal piano (intendendo che ogni metro quadrato di terra nella zona ha grosso modo un uguale valore residenziale), i prezzi e le imposte siano determinati nel modo che segue.

Sia H l'area totale della zona, K l'area destinata all'edificazione privata, $(H - K)$ l'area da espropriare al prezzo unitario a uguale al suo valore agricolo, v il valore unitario di K se non esistesse imposta. Conoscendo soltanto il rapporto K/H e non attendendo imposta alcuna sulla edificazione ed attendendo infine un prezzo di esproprio uguale ad a , il mercato valuterrebbe ogni metro quadro della zona prima del piano al prezzo $m = a(H - K) / H + v K/H$.

Bisogna a questo punto immaginare che la pubblica autorità introduca in modo inatteso la nuova regola secondo cui ogni terreno lasciato per l'edilizia privata deve pagare una tassa unitaria t , mentre il rimanente terreno verrà espropriato al prezzo $a + p$, dove t e p sono stabiliti attraverso le due seguenti equazioni di vincolo:

$$\begin{cases} v - t = a + p \\ a + p = m = a(H - K) / H + v K/H \end{cases}$$

in modo che:

$$\begin{cases} t = (v - a) \cdot (1 - K/H) \\ p = (v - a) \cdot K/H \end{cases}$$

Per la finanza locale il risultato netto sarà:

$$N = - (a + p) \cdot (H - K) + t K$$

e sostituendo p e t i valori appena trovati:

$$N = -a \cdot (H - K).$$

Ciò significa che, assumendo v e a indipendenti da K/H (che tuttavia è una ipotesi molto semplificatrice per quanto riguarda v), i due movimenti finanziari creati dall'imposta t e dall'extra-prezzo p si compensano. Ciò avviene perchè il valore di mercato della terra aveva già tenuto conto della relazione K/H . In tal modo la comunità finisce con una spesa netta per l'acquisizione del terreno a fini pubblici uguale al valore agricolo dell'area espropriata (11).

Fin qui, tutto bene. Si noti, tuttavia, che l'intero ragionamento dipende dalle ipotesi cruciali che sono state introdotte circa le aspettative attorno alle future regole del gioco, circa la realizzazione di quelle regole nei riguardi degli aspetti fisici del piano, e circa infine il cambiamento inatteso delle regole concernenti invece gli aspetti finanziari. Benché l'esercizio possa dare qualche suggerimento ai pianificatori in qualche caso particolare, è da credere che nel campo della pianificazione urbana non esista una soluzione generale capace allo stesso tempo di garantire l'uguale trattamento dei proprietari e di evitare sia le perdite individuali dei proprietari medesimi sia il « doppio pagamento » da parte della comunità.

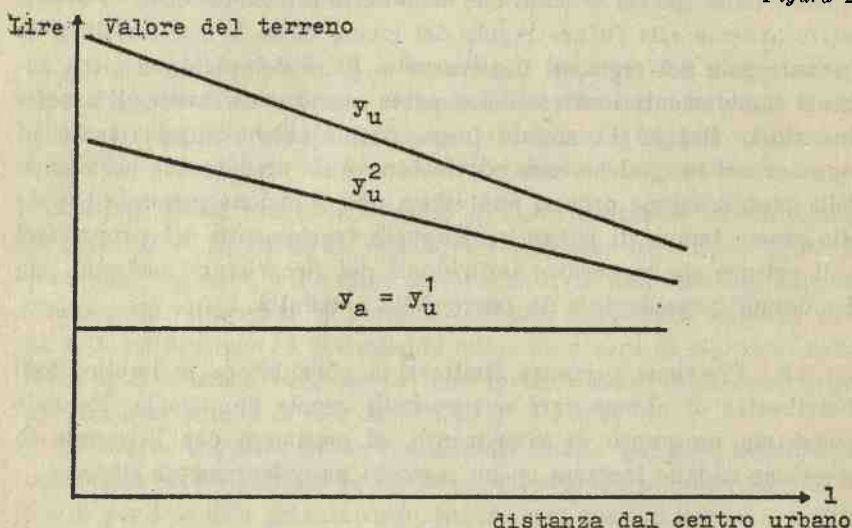
2.3. Conviene pertanto limitarsi a considerare le implicazioni distributive di alcune vere o verosimili regole finanziarie. Essendo necessario un punto di riferimento, si assumerà che le regole in questione cadano inattese su un mercato precedentemente libero.

2.3.1. L'imposta sul sovrappiù di valore urbano sul valore agricolo del terreno lasciato all'edilizia privata (*betterment levy*) avente un'aliquota del 100 % e pagata al momento dell'edificazione, im-

(11) Si aggiunga che la soluzione appena descritta risulta valida non soltanto per un « gioco singolo », ossia per un piano a lungo termine che definisca una volta per tutte le linee di espansione urbana, ma altresì per una sequenza di piani a breve termine. In questa seconda prospettiva dovremmo immaginare che vicino alla zona appena pianificata e alla quale appartenevano i due suoli considerati nel nostro esempio, esista un'altra zona che il mercato considerava altrettanto pregevole quanto la prima e dove pertanto i suoli del tipo A e B avevano in libero mercato l'identico valore di 75. Detto valore rimane stabile anche dopo l'apparizione del primo piano, poiché le nuove regole del gioco sono tali da assicurare al proprietario del terreno né più né meno di 75, indipendentemente dal fatto che egli sia autorizzato a costruire nel secondo round del processo di pianificazione o venga invece espropriato.

plica un trasferimento immediato e totale all'autorità pubblica della rendita urbana, sia assoluta sia differenziale, delle aree fabbricabili (12). Se il terreno destinato a scopi pubblici viene espropriato ad un prezzo uguale al valore agricolo, come è ragionevole in questo caso, la regola in esame assicurerà un trattamento uguale per tutti i proprietari di terreni da quel momento in avanti, ma imporrà ai proprietari terrieri originari una perdita direttamente correlata ai precedenti prezzi di libero mercato e perciò inversamente correlata alla distanza dal centro urbano (assumendo sempre il tipo monocentrico di struttura urbana che in effetti è tutt'oggi prevalente).

Figura 2



La situazione è illustrata in *Figura 2*, dove y_a è il valore agricolo e y_u è il valore di mercato della terra di cui si prevede l'edificazione

(12) È noto che la lunga tradizione di tale imposta è connessa con quello che nella letteratura economica è chiamato il « teorema di Henry George ». Esso afferma che una tassa confiscatoria della rendita urbana dei suoli è lo strumento più efficiente per il finanziamento dei beni pubblici puri che sono concentrati nel mezzo della città e che sono responsabili del modello monocentrico di sviluppo urbano; e ciò perché detti beni producono una rendita differenziale per ciascun terreno che è pari al beneficio netto che essi conferiscono a coloro che risiedono su quel terreno, ossia al beneficio diminuito dei costi di trasporto che i residenti devono affrontare per arrivare al centro urbano. Cfr. ARNOTT-STIGLITZ (1979).

entro l'orizzonte del piano (considerato peraltro come istantaneo in questa sede, per semplificazione) con y_u funzione decrescente di l , che indica la distanza dal centro urbano. L'imposta al 100 % sul sovrappiù implica che il valore dopo l'imposta $y_u^1 = y_a$ e perciò essa comporta una perdita, uguale per il proprietario autorizzato a costruire e per quello espropriato, di $L = y_u - y_a$, da cui $L/y_u = 1 - y_a/y_u$.

2.3.2. Una imposta sul sovrappiù con aliquota inferiore a 100, fermo restando il resto, implica una diminuzione del valore urbano dei terreni da y_u a y_u^2 in *Figura 2* per i proprietari autorizzati a costruire, i quali pertanto soffriranno una perdita: $L = t(y_u - y_a)$, con $L/y_u = t(1 - y_a/y_u)$, dove t è l'aliquota dell'imposta. I proprietari espropriati soffriranno naturalmente una perdita maggiore, uguale precisamente a $(y_u - y_a)$. Ambedue le perdite saranno positivamente correlate ai precedenti prezzi di libero mercato e quindi inversamente correlate alla distanza dal centro urbano.

L'uguale trattamento dei proprietari potrebbe essere raggiunto nell'ambito di questa imposta se l'esproprio avvenisse ad un prezzo fissato in ciascuna zona a livello uguale al valore dopo l'imposta dei terreni adiacenti lasciati all'edilizia privata.

2.3.3. Cosa succede invece se l'imposta sul sovrappiù assume come imponibile il valore in eccesso rispetto al prezzo della terra ad una certa data precedente al piano, anziché il valore agricolo? Se il mercato funzionava bene, è probabile che la rendita urbana « attesa » fosse già incorporata nel valore di mercato di ciascun terreno, valore che naturalmente terrebbe conto sia del necessario sconto per il tempo di attesa sia della probabilità di futuro esproprio con indennizzo inferiore al valore edilizio. Vale a chiarimento l'esempio del par. 2.2., in cui il valore presente di ambedue i terreni considerati risulta pari a 75, ricordando tuttavia che nel caso ora in esame tale livello va ulteriormente ridotto per tener conto della distanza temporale tra il momento presente e il momento previsto di edificazione.

Mentre non s'è in grado di indicare una precisa regola per assegnare i pesi relativi al fattore tempo e al fattore rischio nel determinare il valore dell'area ad un certo istante, è chiaro che per le aree lontane dall'edificazione l'incertezza sull'esatta destinazione futura dovrebbe pesare poco rispetto al fattore tempo, mentre l'inverso dovrebbe valere per le aree quasi mature per l'edificazione.

Per queste ultime, pertanto, l'imposta in esame comporterebbe soprattutto il mancato realizzo, in tutto o in parte a seconda dell'aliquota, di incrementi di valore aleatori ma rapidi e ingenti, in quanto legati alla definizione delle possibilità di costruzione.

Per le altre aree, invece, l'imposta in esame toglierebbe tutto o parte dell'incremento di valore dovuto al trascorrere del tempo e non già la pur bassa rendita urbana attesa che risulta già incorporata nei valori presenti: i proprietari originari soffrirebbero quindi una perdita direttamente collegata al tempo di attesa e perciò presumibilmente collegata ancora, ma questa volta in senso positivo, alla distanza dal centro urbano (13). Tuttavia, se gli originari prezzi di mercato fossero capitalizzati nello stabilire l'imponibile al momento dell'edificazione, come invero sembrerebbe corretto fare, l'imponibile stesso diventerebbe praticamente zero per la parte addebitabile al fattore tempo e rimarrebbe positivo solo per la parte legata ad una favorevole evoluzione del fattore rischio. In tal caso per tutte le aree varrebbe quindi l'osservazione fatta sopra per le aree «quasi mature» al momento dell'introduzione della nuova disciplina, vale a dire che l'imposta si limiterebbe a togliere tutto o parte dell'incremento legato alla realizzazione delle speranze di edificazione. E poiché è attorno a incrementi del genere che si svolge gran parte del gioco delle pressioni politiche per piegare le scelte urbanistiche agli interessi privati, si può concludere che l'imposta in esame non sarebbe priva di effetti, anche se meno ambiziosa di quella precedente che voleva scremare l'intero sovrappiù rispetto al valore agricolo.

Quanto all'equità nei riguardi dei proprietari espropriati, essa postula indennizzi pari ai valori usati come riferimento nel calcolo dell'imponibile. E ovvio che l'onere finanziario che così ne risulta per l'ente pubblico sarà notevolmente superiore rispetto al caso di riferimento al valore agricolo, dato che qui si tratta di pagare un valore che incorpora la rendita urbana attesa.

2.3.4. L'imposta italiana, come si è già detto, ha una prima parte collegata ai costi di urbanizzazione. Questa parte vuole spostare dalla comunità ai singoli costruttori il costo dello sviluppo

(13) In *Figura 1* il prezzo di mercato della terra nel tempo è dato dalla linea S^* y^* . Il meccanismo fiscale appena considerato consisterebbe nel prendere come riferimento il prezzo ad un determinato momento e nel togliere con l'imposta la differenza fra tale prezzo e y^* .

urbano, senza alcuna diretta relazione con il nostro problema di equità. Si noti tuttavia che il suo effetto non consiste soltanto nel diminuire la rendita urbana in tutte le aree fabbricabili, ma anche nell'aumentare, in termini relativi, la rendita differenziale dei vari terreni (più precisamente, con riferimento alla *Figura 2*, avviene che la linea dei valori urbani y_u ruota attorno alla sua intercetta verticale verso l'asse orizzontale). Detto questo, si può anche ignorare quella parte della tassa e concentrarsi invece sulla seconda parte con cui il legislatore ha esplicitamente inteso affrontare il problema dell'equità.

Come è noto, essa è riferita ai costi di costruzione i quali sono stabiliti annualmente dall'autorità pubblica per varie classi qualitative di edifici. L'aliquota va dal 5 al 20% e dipende dal tipo, dalla qualità e dalla ubicazione degli edifici. L'imposta non si applica alla cosiddetta edilizia convenzionata, ossia alla costruzione di case destinate ad essere vendute o locate a prezzi concordati con l'autorità locale. L'imposta è dunque in realtà un'imposta progressiva sul tipo e sulla qualità degli edifici, il che significa, in prima approssimazione, un'imposta progressiva sulle classi di valore degli edifici data una uniforme densità di edificazione. Ciò impedisce al proprietario-edificatore di puntare alla semplice massimizzazione del valore netto dell'edificato (ossia del valore al netto dei costi di costruzione, che dà il valore della terra), e lo obbliga invece ad individuare la classe di edifici, tra quelle ammesse dal piano, che gli consente di massimizzare il valore netto dopo l'imposta. Da questo punto di vista l'imposta si presenta come uno strumento specifico di politica edilizia e non soltanto di politica urbana. Tale aspetto viene tuttavia ignorato in questa sede, così come si trascura di indagare sullo spazio di manovra (piuttosto ristretto, a dire il vero) che il proprietario può sfruttare nella ricerca del massimo valore netto dopo la imposta all'interno di ciascuna classe di edifici, nei cui riguardi l'imposta si presenta di tipo proporzionale. Si farà invece l'ipotesi, ritenuta valida in prima approssimazione, che l'intero meccanismo fiscale e le regole del piano non impediscano che i valori netti degli edifici risultino una funzione decrescente della distanza dal centro urbano. Questo significa che i proprietari originari, mentre non riescono a realizzare i valori dei terreni in cui speravano prima del piano e molto probabilmente devono sopportare una perdita secca, riusciranno però a mantenere una parte della rendita differenziale incorporata nei precedenti valori di mercato dei terreni; ma la dif-

ferenza fra le varie rendite differenziali risulterà ridotta a causa dell'imposta progressiva. Da questo punto di vista l'imposta italiana, che appare piuttosto complicata, funziona in realtà in modo analogo a una parziale imposta sul sovrappiù di valore urbano rispetto a quello agricolo.

Per quanto riguarda i prezzi di esproprio, equità vuole che anche nei loro riguardi si tenga conto dei valori differenziali dei terreni. Questo in verità è stato fatto in Italia. Ma poiché non esiste una vera e propria imposta parziale sul sovrappiù, l'autorità pubblica manca di un sistema ufficiale di definizione dei valori della terra edificata al netto dell'imposta, ai quali livellare i prezzi di esproprio. Per tale ragione i prezzi sono stati fatti risultare da una formula specifica. Questa dà il valore agricolo come prezzo di esproprio per i terreni alla periferia della città e un multiplo crescente di quel valore come prezzo di esproprio di terreni via via più vicini al centro urbano, tenendo conto peraltro anche della dimensione demografica del comune.

E noto che sia il riferimento al valore agricolo sia i coefficienti hanno sollevato molte obiezioni e hanno provocato una dichiarazione di illegittimità da parte della Corte Costituzionale, che ha obbligato a porre il sistema sotto revisione. Ma ciò non toglie che nei suoi fondamenti teorici l'approccio seguito risulti corretto.

2.3.5. Consideriamo infine quello che per comodità abbiamo definito il caso francese. Come si è detto, in Francia il proprietario terriero che ha ottenuto il permesso di costruire con una densità superiore al limite normale di 1 (1,5 in Parigi) deve pagare un'imposta uguale al valore del terreno addizionale che sarebbe necessario per costruire lo stesso edificio nel rispetto del normale rapporto di densità.

Poiché in realtà siamo interessati non tanto al reale caso francese quanto alla considerazione di tipi possibili di imposta, procederemo sulla base di ipotesi. Si assuma dapprima che il valore unitario del terreno che serve per la definizione dell'imposta sia stabilito con riferimento a zone periferiche nei cui riguardi le previsioni di libero mercato configuravano un'edificazione a densità pari ad 1, previsioni confermate per ipotesi dal piano, e sia a tale valore.

Prima dell'imposta, il valore edilizio y dei terreni più pregiati di quello assunto come riferimento — valore che risulta ovviamente correlato in senso inverso alla distanza l dei terreni dal centro ur-

bano — può essere idealmente scomposto in due parti: la parte y_1 , legata unicamente alla distanza, che fornisce il valore dei terreni in ipotesi di densità edificatoria uniformemente uguale ad 1; e la parte y_2 attribuibile alla convenienza di edificare con densità d maggiore di 1. Tenendo presente che la densità che si determinerebbe in libero mercato e che concorre a determinare il valore pre-piano dei suoli è funzione decrescente o quanto meno non crescente della distanza dal centro urbano e ipotizzando ragionevolmente che il piano rispetti tale funzione della densità, risulta che l'importo del tributo $T = a(d - 1)$ diventa anch'esso funzione decrescente o quanto meno non crescente della distanza e tuttavia tale da lasciare immutata la graduatoria dei valori fondiari pur comprimendone le differenze assolute.

Nel peggiore dei casi, infatti, i proprietari non marginali (intendendo come tali i proprietari dei terreni più pregiati di quello assunto come riferimento fiscale) perderebbero la componente del valore originario y_2 ma rimarrebbero con la componente legata all'ubicazione y_1 .

Questo risultato-limite dovrebbe prodursi nell'ipotesi che il valore fondiario di riferimento per l'imposizione fosse non già pari al valore del terreno periferico o a qualsiasi altro valore fisso, come appena ipotizzato, ma fosse correlato per ciascun terreno al valore di mercato dei terreni adiacenti (come sembra essere il reale caso francese).

Tradotta in questi termini, l'imposta in esame si configura quindi come una variante della *betterment levy* con aliquota inferiore al 100 % che ai proprietari di terreni edificabili impone una perdita assoluta inversamente correlata alla distanza dal centro urbano mentre lascia sopravvivere parte della rendita differenziale. Come nel caso della *betterment levy*, la parità di trattamento fra proprietari richiede che il prezzo di esproprio di ciascun terreno sia fatto pari al valore dopo l'imposta dei terreni adiacenti lasciati all'edificazione privata.

2.3.6. In sintesi, in tutti i casi considerati sembra possibile raggiungere un ragionevole grado di equità tra i proprietari terrieri; ma in tutti i casi i prezzi del terreno sono destinati a cadere rispetto ai precedenti livelli di libero mercato se vale l'ipotesi, invero realistica, che il mercato stesso non aveva pienamente scontato le rigide regole della pianificazione pubblica e l'estensione dell'esproprio. I risultati empirici dipenderanno naturalmente dal tipo e dall'aliquota dell'imposta.

Qui si può soltanto notare che, eccettuato il caso dell'imposta al 100 % sul sovrappiù di valore urbano rispetto al valore agricolo, tutte le forme di tassazione specifica sopra esaminate lasciano almeno una parte della rendita differenziale che era già incorporata nei valori di mercato. È molto probabile che un risultato del genere sia recepito come più equo e che dunque diminuisca l'opposizione politica al piano rispetto a una acquisizione totale della rendita da parte dell'autorità pubblica.

2.3.7. Esula dai limiti della presente nota una completa analisi comparativa delle tre imposte sopra considerate che producono risultati analoghi, e cioè: l'imposta parziale sul sovrappiù di valore urbano rispetto a quello agricolo, l'imposta di tipo francese, l'imposta di tipo italiano riferita ai costi di costruzione. Appare opportuno tuttavia qualche breve commento.

a) Mentre in sede previsionale è sempre possibile configurare uno scenario di piano che dia risultati identici, occorre tener conto degli scostamenti che poi il piano può subire in sede di attuazione. In Italia, per esempio, l'attività di edilizia pubblica è di gran lunga inferiore al previsto, dal che consegue che la terra lasciata per l'edilizia privata subisce un aumento di valore superiore al previsto, poiché su di essa si scarica quasi tutta la pressione della domanda. È allora evidente che la percentuale della rendita prelevata con l'imposta diventa inferiore al previsto e che di conseguenza non sarà più garantito l'uguale trattamento dei proprietari, poiché i prezzi di esproprio rimangono legati ai meccanismi e ai livelli stabiliti nel piano. Un risultato del genere non si verificherebbe con le altre due imposte: l'imposta sul sovrappiù terrebbe conto automaticamente dell'imponibile superiore alle previsioni, e l'imposta di tipo francese terrebbe conto automaticamente dell'aumentato valore dei terreni simili a quello cui si applica l'imposta (a meno che tale valore non sia predeterminato nel piano, nel qual caso il risultato sarebbe equivalente a quello dell'imposta italiana).

b) I costi di applicazione sono pure diversi nei tre casi. A prima vista, essi appaiono più elevati per l'imposta sul sovrappiù, la quale richiede la definizione del valore di ciascuna area fabbricabile, mentre per l'imposta di tipo francese è probabilmente sufficiente un valore medio del terreno in ciascuna zona di piano. Qualcosa del ge-

nere potrebbe tuttavia essere concepito anche per la prima imposta. In ogni caso, l'imposta italiana sembra la più facile da applicarsi, poiché essa risulta da un valore ufficiale predeterminato che viene moltiplicato per una misura fisica dell'edificio.

c) Un giudizio finale sull'ordine di preferenza delle tre imposte richiederebbe pertanto una valutazione empirica dei loro meriti relativi dal duplice punto di vista appena considerato.

3. Alcuni cenni, per finire, alle relazioni tra la tassazione specifica fin qui esaminata e la finanza locale.

E da notare innanzitutto che tutte le imposte considerate, prevedendo il pagamento al momento dell'edificazione, hanno la positiva caratteristica di fornire gettito proprio quando si verifica l'espansione urbana con i connessi costi pubblici (14). Quanto all'ammontare del gettito, è ovvio che esso dipenderà dal tipo e dall'aliquota dell'imposta nonché dall'imponibile; che avrà come limite massimo il sovrappiù di valore urbano sul valore agricolo dell'insieme delle aree edificate nell'anno considerato; e infine che tale limite sarà raggiungibile solo dall'imposta al 100 % su tale sovrappiù oppure da un'imposta correlata a dati esterni al valore del suolo come nel caso italiano. E altrettanto ovvio che il gettito, anche a livello massimo, non necessariamente assicurerà l'integrale copertura dei costi pubblici.

A parte il livello massimo, è chiaro che in astratto ogni altro livello è raggiungibile da tutte indistintamente le imposte considerate. In sede previsionale esse potrebbero venire configurate in modo da ottenere, appunto, lo stesso gettito; e la previsione in oggetto dovrebbe essere più agevole ed attendibile che non in ipotesi di libero sviluppo urbano, dato che nell'ambito di una pianificazione rigida le imposte non comportano alterazioni al margine dei calcoli indivi-

(14) L'esperienza dimostra che « l'entrata trascina la spesa », con la conseguenza che un'entrata R al tempo x non è di fatto la stessa cosa di un flusso anticipato di entrate correnti (fornite, ad esempio, da un'imposta annua sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili che hanno il montante R al tempo x : a tale momento è probabile che le entrate del secondo tipo, anche se idealmente finalizzate alle spese pubbliche di urbanizzazione, siano già state spese in erogazioni che a posteriori vengono giudicate di minore rilevanza sociale. La differenza, tuttavia, si verifica solo in ipotesi di espansione irregolare, poiché un processo continuo e regolare di crescita urbana si accompagnerebbe ad un gettito continuo e regolare sia con imposte periodiche sia con imposte prelevate al momento dell'edificazione.

duali ma influiscono soltanto sulla scelta tra il costruire nei modi e tempi stabiliti dal piano o il non costruire affatto (15).

Le differenze sorgono a posteriori, se risulta che lo sviluppo è stato diverso dal previsto, ed esse sono implicite in quanto detto al precedente punto 2.3.7. In particolare si noti che:

a) se avviene che il valore delle aree al momento dell'edificazione è inferiore al previsto, le imposte ancorate al valore del suolo comporteranno sicuramente un gettito inferiore alle previsioni a causa del minore imponibile medio, mentre l'imposta di tipo italiano potrebbe produrre una caduta di gettito solo se si verificasse una minore edificazione, solo cioè se per alcune aree il suo onere risultasse a posteriori superiore al sovrappiù di valore urbano o tale comunque da portare l'introito per il proprietario-costruttore a livello inferiore al prezzo di esproprio;

b) se avviene invece che il valore delle aree diventa superiore al previsto, non per questo l'imposta italiana reca maggior gettito, al contrario di quanto avviene con le altre imposte.

Dall'altro lato sembra legittimo considerare un pregio dell'imposta italiana il fatto che il suo gettito è meglio collegato all'effettiva espansione urbana e ai costi pubblici che essa comporta. Basti pensare che lo stesso incremento di valore può verificarsi in una area residenziale ubicata vicino al centro urbano ed edificata con una certa densità edilizia, oppure in un'area periferica di dimensione molto maggiore ed edificata per un numero molto superiore di famiglie: il gettito di un'imposta sul sovrappiù sarebbe identico nei due casi, ma i servizi pubblici necessari per l'area periferica risulterebbero molto maggiori. In altre parole, la crescita spaziale e demografica della città e quindi l'ammontare dei servizi pubblici che essa comporta trovano un'indicazione più attendibile nei costi di costruzione e di urbanizzazione, che formano la base dell'imposta italiana, che non in qualsiasi misura del valore dei suoli.

(15) Se la conseguenza del non costruire fosse l'esproprio a prezzo agricolo (o il suo equivalente rappresentato dalla inedificabilità perpetua), è chiaro che le imposte ancorate al valore del suolo comporterebbero sempre una scelta a favore dell'edificazione, arrivando alla indifferenza nel caso dell'imposta confiscatoria del sovrappiù; sicché un esito diverso potrebbe scaturire solo dall'imposta di tipo italiano che è ancorata a dati esterni e che dunque potrebbe avere un'incidenza superiore al 100 % su tale sovrappiù. Quando invece l'esproprio avvenga a prezzi superiori al valore agricolo, è chiaro che ambedue gli esiti diventano possibili anche con le imposte agganciate al valore del suolo, sicché la previsione del pianificatore deve effettivamente occuparsi non solo della pressione della domanda ma anche delle conseguenze che essa comporta sul valore del suolo e sul connesso atteggiamento dei proprietari delle aree.

Anche da questo punto di vista, che si potrebbe definire finanziario puro, non sembra dunque possibile affermare con sicurezza in via generale la superiorità di qualche forma impositiva sulle altre.

GILBERTO MURARO

*Straordinario di Scienza delle finanze e diritto finanziario
nell'Università di Venezia*

BIBLIOGRAFIA

- ARNOTT R. J. - STIGLITZ J. E. (1979), *Aggregate Land Rents, Expenditure on Public Goods, and Optimal City Size*, in *The Quarterly Journal of Economics*, (Nov.), pp. 471-500.
- BECKER A. P. (ed.) (1969), *Land and Building Taxes, Their Effects on Economic Development*, University of Wisconsin Press, Milwaukee, Wisconsin.
- DENMAN D. R. (1971), *Lessons from the Land Commission*, in *The Three Banks Review*, pp. 30-44.
- HARRIS C. L. (1972), *Land Value Increment Taxation: Demise of the British Betterment Levy*, in *National Tax Journal*, vol. 32, pp. 551-558.
- MAGNANI I. (1971), *La teoria pura dell'equilibrio della città e gli effetti delle imposte*, Angeli, Milano.
- MAGNANI I. - MURARO G. (1978), *Edilizia e sviluppo urbano*, Il Mulino, Bologna.
- MAGNANI I. - MURARO G. (1981), *Taxation and Urban Growth in the Free Market and in Rigid Urban Planning*, relazione presentata al 37° Congresso dell'International Institute of Public Finance, Tokyo, (mimeo).
- MURARO G. (1981), *Imposte, tariffe e sviluppo urbano*, in *Economia Pubblica*, n. 1-2, pp. 11-14.
- NEUTZE G. M. (1973), *The Price of Land and Land Use Planning: Policy Instruments in the Urban Land Market*, O.E.C.D., Environment Directorate, Paris.
- PRUD'HOMME R. (1981), *Les fonctions de la fiscalité dans la planification des villes*, in ROSKAMP K. W. - FORTE F. (a cura di), *Reforms of Tax Systems*, Wayne State University Press, pp. 365-380.

IMPOSTE ED UTILIZZO DEL GETTITO
IN UNO SCHEMA RICARDIANO:
ALCUNI EFFETTI SULL'ALLOCAZIONE DEI FATTORI
E LA DISTRIBUZIONE DEL REDDITO

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Effetti di imposte lineari sulle rendite. — 3. Effetti di una imposta lineare sui profitti. — 4. Effetti di un'imposta lineare sui salari. — 5. Effetti di un'imposta lineare sulla produzione. — 6. Osservazioni conclusive.

1. Ricardo dedica 12 dei 32 capitoli dei Principi all'esame degli effetti dei vari tipi di imposte, ma raramente qualifica i risultati raggiunti specificando il modo in cui lo stato spende il gettito raccolto. L'eccezione più rilevante è forse costituita dal capitolo dedicato allo studio degli effetti delle imposte sui salari in cui egli distingue tra il caso in cui il gettito serva a finanziare un sussidio ad un altro stato, che a sua volta lo utilizza in modo tale da non influenzare in alcun modo la domanda di beni e servizi del paese erogatore, e quello in cui il gettito serva a pagare lavoratori impiegati nel settore pubblico.

Come è noto, queste qualificazioni sono superflue quando la economia studiata gode della proprietà di non sostituzione, vale a dire quando vi è un'unica risorsa scarsa, non vi sono fenomeni di produzione congiunta e ciascun processo di produzione gode di rendimenti di scala costanti, dal momento che, in queste circostanze, spostamenti della domanda da un settore all'altro non alterano i costi di produzione al netto delle imposte, ma comprensivi dei profitti normali. Tuttavia esse diventano necessarie quando anche una sola di queste condizioni non è soddisfatta. Spostamenti della domanda da un settore all'altro provocano allora variazioni nei costi di produzione al netto delle imposte per effetto del mutamento della scala di produzione e/o del prezzo di equilibrio dei fattori produttivi scarsi.

L'introduzione delle imposte ha quindi in genere due effetti sui prezzi dei beni: uno immediato, dovuto alla variazione dei costi di

Ringrazio R. Artoni, S. Baldone, P. D. Giarda, L. L. Pasinetti, P. Varri e S. Zamagni per i commenti su una precedente versione di questo lavoro. Ringrazio inoltre un anonimo referee della Rivista per le sue osservazioni.

produzione al lordo delle imposte; ed uno secondario, dovuto agli spostamenti di domanda provocati dall'acquisizione da parte dello stato di redditi che altrimenti sarebbero finiti nelle mani dei privati ed all'utilizzo di queste risorse per il raggiungimento dei fini propri di questo ente. Quale dei due effetti risulti prevalente dipende, naturalmente, dalle caratteristiche della particolare economia in esame.

Questi fatti sono ben presenti alla maggior parte degli autori che hanno studiato l'effetto delle imposte in periodi recenti. Essi si sono accorti che calcolare gli effetti secondari, o anche semplicemente determinare il loro segno, in modelli sufficientemente generali può essere impresa estremamente ardua. Si è quindi tentato di eliminare questa difficoltà introducendo delle ipotesi *ad hoc*. Ad esempio, in Pedone (1962) si è supposto esplicitamente che « le quantità di beni da produrre siano date » (pag. 538), o si ipotizza, sulla scia di Harberger (1962), che lo stato utilizzi le risorse di cui viene a disporre nella stessa maniera in cui le avrebbero utilizzate i privati.

Non si intende qui discutere l'opportunità o l'utilità di queste ipotesi come mezzo per ottenere in modo semplice indicazioni sui probabili effetti di alcune imposte, ma è opportuno ricordare almeno un loro ovvio limite. Se, come afferma Samuelson (1947), è difficile trovare imposte che siano effettivamente di tipo *lump-sum*, occorre tener presente che imposte distorsive quasi necessariamente influenzano il livello del reddito del sistema in cui vengono introdotte, e che, in particolare in un'economia caratterizzata da piena occupazione delle risorse, possono farlo diminuire. Il tentativo di mantenere la domanda data, sia in livello che in struttura finisce allora per distruggere l'esistenza di soluzioni del modello utilizzato, ossia per renderlo incoerente.

I risultati ottenuti in questo lavoro dimostrano che, in taluni casi, le ipotesi di quantità date o di domanda pubblica puramente sostitutiva di quella privata non sono necessarie, come si può vedere osservando i casi *b* e *c* della sezione 1, ad esempio, e che, in altri casi, esse sono incompatibili con l'esistenza di un equilibrio dopo l'introduzione delle imposte, come si può vedere esaminando il caso *a* della sezione 2 a proposito degli effetti di un'imposta speciale sui profitti.

Quest'ultima eventualità è particolarmente importante. Si ritiene infatti sempre possibile, ad esempio nello studio dell'incidenza, separare gli effetti di una variazione nella struttura delle imposte da quelli dovuti a una variazione nella struttura della spesa pubblica. In realtà, perchè ciò accada occorre che una variazione nella struttura delle im-

poste, a parità di raccolta ed impiego del gettito, o una variazione nell'impiego del gettito, a parità di struttura delle imposte, siano compatibili con l'equilibrio del sistema. L'esempio sopra citato indica come possa ben accadere che una variazione nella struttura fiscale, a parità di gettito ed utilizzo del medesimo, sia incompatibile con l'equilibrio del sistema e quindi, come in taluni casi, effetti di una variazione nella struttura delle imposte ed effetti di una variazione dell'impiego del gettito non possano essere completamente separati.

Naturalmente la rilevanza di questa osservazione dipende dall'importanza che si attribuisce alla coerenza del modello impiegato. Da un punto di vista logico, la coerenza del modello sembra essere un requisito essenziale per la sua utilizzabilità. D'altra parte, non è detto che l'assenza di un modello rigorosamente coerente produca sempre risultati gravemente viziati. Certamente i classici non usavano modelli rigorosamente coerenti. Ciò non ostante, chi rinunciasse a studiarli per questo motivo farebbe un grosso errore. La presenza di incoerenza può essere più o meno grave a seconda della gravità dell'incoerenza (ma una teoria sulla misura dell'incoerenza « tollerabile » è solo ai suoi primordi) e a seconda dell'uso che si fa del modello. È anche vero che usare un modello rigoroso ha i suoi costi. Chi, giustamente, lamenta la povertà dei risultati ottenibili con modelli molto generali di equilibrio non fa che sottolineare uno di questi costi. Vi è quindi anche in questo campo la necessità di applicare un'attenta analisi dei costi e dei benefici di una tale scelta. Quando però i costi dell'uso di un modello coerente sono molto bassi, come nel caso in esame, sembra ingiustificato correre rischi.

In questo lavoro si è fatto ricorso ad una stilizzazione del modello ricardiano molto semplice, derivata direttamente da quella proposta in Pasinetti (1960), che consente di condurre un'analisi rigorosa senza incontrare particolari difficoltà.

Non sempre i risultati ottenuti coincidono con quelli di Ricardo, essenzialmente perchè egli trascura gli effetti riallocativi associati all'introduzione di una imposta e all'utilizzo del gettito. Quando si tien conto anche di questi, risulta evidente, ad esempio, l'infondatezza della credenza ancora assai diffusa sull'irrelevanza di un'imposta che colpisca i settori non base per quel che riguarda le variabili distributive.

Mentre si è prestata una certa attenzione ai problemi di esistenza e di unicità dell'equilibrio, l'analisi della stabilità è stata quasi del tutto trascurata. Questa limitazione deve essere tenuta presente nel

valutare i risultati di statica comparata ottenuti. Una seconda limitazione deriva dal fatto che ci si è limitati ad indicare la direzione in cui si muovono le variabili considerate per effetto di variazioni nelle aliquote d'imposta, senza misurare l'entità dello spostamento. Ma questa è una caratteristica comune a tutti i lavori su questo argomento.

In questo lavoro sono state considerate le imposte sui profitti, sui salari e sulla produzione, a ciascuna delle quali è dedicata una delle prime quattro sezioni. Ciascuna è stata studiata nell'ipotesi che lo stato utilizzi il gettito ottenuto alternativamente: *a*) per acquistare grano destinato a sussidi ad altri stati, o per rimpinguare le proprie scorte; *b*) per acquistare oro da detenere nei propri forzieri o da destinare a sussidi; *c*) per pagare lavoratori improduttivi occupati nel settore pubblico. L'ultima sezione contiene un sommario esame delle divergenze dei risultati ottenuti in questo modello con quelli ottenuti da Ricardo.

Il resto di questa sezione è dedicato ad una breve presentazione delle principali relazioni che compaiono nel modello e che verranno utilizzate nell'analisi successiva. Per una giustificazione e discussione approfondita si rinvia direttamente a Pasinetti (1960).

L'obiettivo essenziale qui perseguito è quello di fornire una semplice caratterizzazione della posizione d'equilibrio e una dimostrazione di esistenza intuitiva. L'equilibrio dell'economia in assenza di imposte costituisce poi il termine di confronto utilizzato per indicare gli effetti dell'introduzione o modificazione delle varie imposte sia sul livello di occupazione nel primo settore, N_1 , sia sul prezzo d'equilibrio del grano, indicato con p_1 . Come si vedrà, queste due variabili giocano un ruolo fondamentale anche nello studio degli effetti delle imposte sulle altre grandezze che compaiono nel sistema.

Sia X_1 la quantità di grano prodotta ed N_1 il numero dei lavoratori o delle unità di lavoro impiegate nel settore che produce grano.

$$1) \quad X_1 = f(N_1).$$

Naturalmente si suppone che f soddisfi le seguenti condizioni:

$$a) \quad f(0) \geq 0;$$

$$b) \quad \infty > f'(0) > \bar{x} \quad \text{e} \quad f'(\infty) < \bar{x};$$

$$c) \quad f''(N_1) < 0.$$

Ove $\bar{x}$ è il saggio di salario di sussistenza misurato in grano.

$$2) \quad R(N_1) = f(N_1) - N_1 f'(N_1),$$

ove R sono le rendite misurate in grano.

$$3) \quad W = N x,$$

ove W è il monte salari in termini di grano, N il numero dei lavoratori complessivamente occupati nel sistema ed x il saggio di salario, sempre misurato in grano.

$$4) \quad K = W,$$

l'intero capitale nelle mani dei capitalisti è costituito da beni di sussistenza e viene utilizzato per acquistare lavoro.

$$5) \quad P_1 = X_1 - R - N_1 x = N_1 (f'(N_1) - x),$$

ove P_1 sono i profitti guadagnati dai capitalisti che operano nel primo settore, misurati in grano.

$$6) \quad x = \bar{x},$$

oppure,

$$6') \quad N = \bar{N}.$$

$$7) \quad K = \bar{K}$$

il capitale iniziale è dato in termini fisici.

$$8) \quad X_2 = \alpha N_2,$$

la produzione del bene due, X_2 , è una funzione lineare dell'occupazione nel secondo settore; α è il prodotto in termini fisici di un'unità di lavoro impiegato per un periodo. Naturalmente la (8) implica l'esistenza di rendimenti costanti di scala nel secondo settore.

$$9) \quad N = N_1 + N_2,$$

il livello di occupazione complessivo è pari alla somma dei lavoratori occupati in ciascun settore.

$$10) \quad w = p_1 x,$$

ove w è il saggio di salario monetario e p_1 il prezzo del bene 1.

$$11) \quad \frac{P_1 p_1}{N_1 w} \geq \frac{P_2 p_2}{N_2 w} \quad \begin{array}{l} \text{se } N_1 = N \\ \text{se } 0 < N_1 < N \\ \text{se } N_1 = 0 \end{array}$$

il valore dei prodotti per unità di salario in termini monetari deve essere eguale nei due settori se entrambi i processi produttivi sono attivati; se uno solo dei processi è attivato, il valore dei profitti per unità di salario nel settore attivato non è inferiore a quello dei profitti che si otterrebbero attivando l'altro settore. Questa condizione è una delle implicazioni dell'ipotesi di eguaglianza dei saggi di profitto settoriali.

$$12) \quad P_2 p_2 = X_2 p_2 - N_2 w,$$

ove p_2 è il prezzo del bene due.

$$13) \quad \alpha p_2 = 1,$$

questa è la regola di normalizzazione dei prezzi adottata.

$$14) \quad p_2 X_2 = p_1 R.$$

Le rendite vengono interamente spese per acquistare il bene 2, salari e profitti vengono spesi per acquistare grano. Il valore della produzione del settore dell'oro deve essere pari al valore delle rendite. D'altra parte, il grano che può essere acquistato con i profitti ed i salari guadagnati nei due settori è pari a $P_1 + P_2 (p_2/p_1) + N x$. Questa è in pratica la domanda di grano proveniente dal sistema. In equilibrio, la domanda deve coincidere con l'offerta di grano, vale a dire con la produzione di grano. Quindi

$$P_1 + P_2 (p_2/p_1) + N x = f(N_1).$$

Utilizzando la condizione di eguaglianza dei saggi di profitto, questa equazione può essere ridotta alla più semplice

$$14') \quad N f'(N_1) = f(N_1).$$

La (14) e (14') devono essere usate in alternativa l'una all'altra. Infatti, per la legge di Say, l'equilibrio sul mercato dell'oro implica l'equilibrio del mercato del grano, e viceversa; quindi, tutte le volte che la (14) è soddisfatta, lo è anche la (14'), e viceversa.

Una condizione equivalente alla (11) è la

$$15) \quad \frac{P_2 p_2}{N_2} \leq \frac{p_1 (X_1 - R - N_1 x)}{N_1} \quad \begin{array}{l} \text{se } \bar{N}_1 = N \\ \text{se } 0 < N_1 < N \\ \text{se } N_1 = 0 \end{array}$$

o anche la

$$p_2 \alpha \begin{array}{l} \leq \\ \geq \end{array} p_1 f'(N_1) \quad \begin{array}{l} \text{se } N_1 = N \\ \text{se } 0 < N_1 < N \\ \text{se } N_1 = 0 \end{array}$$

Quest'ultima implica poi che se entrambi i settori sono attivati

$$16) \quad p_1 = 1 / f'(N_1).$$

Il modello presentato contiene 14 equazioni ed una disuguaglianza, quella relativa alla non negatività dei profitti, e 14 incognite. La condizione di non negatività dei profitti non compare nella formulazione di Pasinetti ed è difficile accertare se Ricardo la supponesse sempre soddisfatta o avesse preso in considerazione la possibilità che fosse violata. Per evitare problemi è opportuno introdurre un limite massimo alla quantità di capitale inizialmente disponibile, dato il numero dei lavoratori, ovvero, in maniera equivalente, un limite minimo al numero di lavoratori, dato il livello del capitale iniziale.

Sia x^0 il saggio di salario di equilibrio di mercato. Se $x^0 < f'(0)$, la condizione di non negatività dei profitti è soddisfatta se

$$K < \frac{f[N_1(x^0)]}{x^0} \quad \text{oppure} \quad N > \frac{f[N_1(x^0)]}{x^0}$$

ove $N_1(x^0)$ è la soluzione dell'equazione $f'(N_1) = x^0$, e se invece $x^0 > f'(0)$, occorre che

$$N \geq \frac{f(0)}{x^0} \quad \text{oppure} \quad K \leq f(0);$$

In quest'ultimo caso, se $f(0) > 0$, verrebbe attivato solo il settore che produce l'oro.

Si può dimostrare che, se la condizione di non negatività dei profitti è soddisfatta, il sistema (1)-(14) ammette sempre una soluzione. La dimostrazione è essenzialmente basata sullo studio della funzione di eccesso di domanda di grano che è pari alla somma dei profitti guadagnati nei due settori, misurati in grano, e dei salari pagati ai lavoratori

$$D_1 = P_1 + \frac{P_2 p_2}{p_1} + N x.$$

L'offerta di grano è pari, naturalmente, al grano prodotto nel sistema

$$S_1 = f(N_1).$$

L'eccesso di domanda di grano è perciò pari a

$$E_1 = D_1 - S_1 = P_1 + \frac{P_2 p_2}{p_1} + N x - f(N_1),$$

equazione che si riduce alla condizione di equilibrio del mercato del grano quando $E_1 = 0$.

Se $N_1^0 > 0$, essendo le rendite positive anche $\bar{N}_2^0 > 0$, ove 0 denota valori di equilibrio di tali variabili. In queste condizioni vi deve essere eguaglianza dei saggi di profitto guadagnati nei due settori e l'equazione per E_1 si riduce a

$$E_1 = N f'(N_1) - f(N_1).$$

E_1 è ovviamente una funzione continua di N_1 per $N_1 \geq 0$. Un attimo di riflessione basta per convincersi che $N_1^0 < N$. Infatti la convessità di $f(N_1)$ implica che, per ogni $N_1 > 0$,

$$N_1 f'(N_1) < f(N_1),$$

e quindi tale disuguaglianza deve valere anche per $N_1 = N$.

Inoltre, differenziando rispetto ad N_1 , per $N_1 > 0$, si ottiene

$$\frac{dE_1}{dN_1} = N f''(N_1) - f'(N_1) < 0.$$

Perciò, se N_1^0 esiste, deve appartenere all'intervallo $(0, N)$, e deve essere unico.

Se accade che

$$\lim_{N_1 \rightarrow 0} [N f'(N_1) - f(N_1)] > 0,$$

allora N_1^o deve essere strettamente positivo, come accade nella *Figura 1*, per un ovvio ragionamento basato sulla continuità di E_1 . In tal caso, risolvendo la (14') si ottiene N_1^o . Per quanto riguarda le altre variabili, X_1^o viene determinata dalla (1), R^o dalla (2), P_1^o dalla (5).

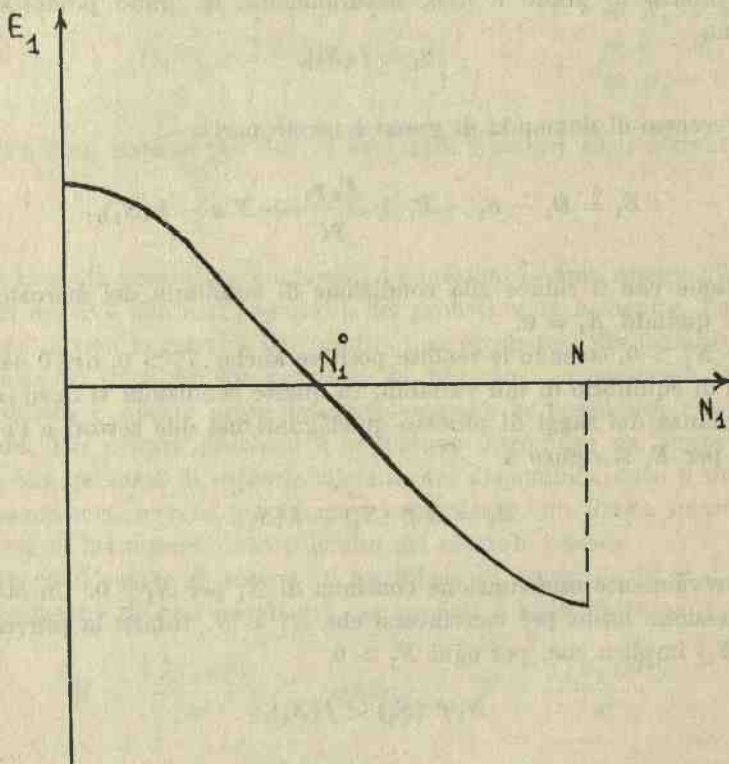


Figura 1

La (9) determina N_2^o , quindi la (8) dà X_2^o . Il prezzo di equilibrio del grano si ottiene dalla (11), con l'aiuto della (13). Infine dalla (10) si ottiene w^o e dalla (12) il livello di equilibrio dei profitti monetari guadagnati nel secondo settore.

Nessuna delle condizioni introdotte fino ad ora assicura però che $\lim_{N_1 \rightarrow 0} E_1 > 0$. Si supponga che $\lim_{N_1 \rightarrow 0} [N f'(N_1) - f(N_1)] \leq 0$. Allora $N_1^0 = 0$. Questo caso è illustrato nella *Figura 2*. Ponendo $N_1^0 = 0$ il sistema viene a perdere una incognita, ma, come si vedrà, esso perde anche un'equazione.

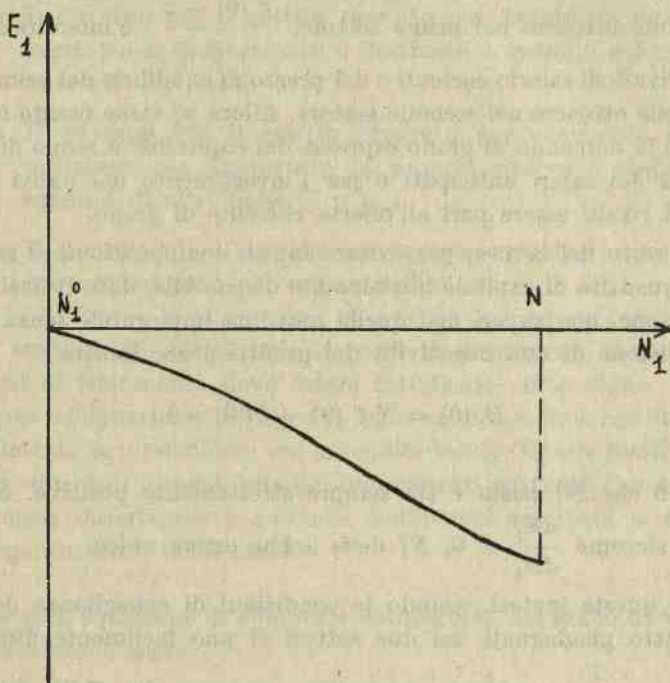


Figura 2

La (9) impone ora che $N = N_2^0$ e quindi determina X_2^0 . La (11) cessa di valere come eguaglianza e deve essere sostituita da una disequaglianza debole. Essa non consente più di determinare p_1^c . A questo scopo occorre invece utilizzare l'equazione di equilibrio del mercato del grano che si riduce a

$$\frac{P_2 p_2}{p_1} + N_2 x = f(0)$$

e utilizzando la (12), si ottiene

$$p_2 X_2^0 = p_1 f(0).$$

Una volta determinato p_1^0 , la (10) e la (12) determinano rispettivamente w^0 e $P_2^0 p_2^0$.

Il fatto che $N_1^0 = 0$ significa che il saggio di profitto massimo che è possibile ottenere nel primo settore, $\frac{f'(0) - x}{x}$, è inferiore a quello che, ai livelli di salario correnti e del prezzo di equilibrio del primo bene, è possibile ottenere nel secondo settore. Allora p_1^0 viene fissato in modo tale che la domanda di grano espressa dai capitalisti a scopo di reintegrazione dei salari anticipati e per l'investimento dei nuovi profitti ottenuti risulti essere pari all'offerta corrente di grano.

Nel resto del lavoro, per evitare inutili complicazioni, si supporrà che la quantità di capitale inizialmente disponibile, dato il livello della popolazione, non superi mai quella massima impiegabile senza violare la condizione di non negatività dei profitti e che inoltre

$$E_1(0) = N f'(0) - f(0) > 0$$

di modo che N_1^0 esista e sia sempre strettamente positivo. Naturalmente, siccome $\frac{dE_1}{dN_1} < 0$, N_1^0 deve anche essere unico.

Con queste ipotesi, usando le condizioni di eguaglianza dei saggi di profitto guadagnati nei due settori si può facilmente dimostrare che $p_1^0 = \frac{1}{f'(N_1^0)}$. Questa equazione, assieme alla (14'), fornisce i termini di confronto utilizzati per misurare gli effetti della introduzione di imposte.

2. Si supponga che il governo voglia introdurre un'imposta lineare sulle rendite pari a t_r , ovviamente con $0 \leq t_r \leq 1$. L'introduzione di una imposta di questo tipo non avrà alcuna influenza diretta sulle decisioni dei capitalisti. In particolare, a parità di occupati nel settore agricolo, la rendita pagata dai capitalisti, R_1 o rendita lorda, sarà pari a

$$R_1 = f(N_1) - N_1 f'(N_1).$$

La rendita percepita dai proprietari terrieri o rendita netta, R_n , sarà

$$17) \quad R_n = R_1 (1 - t_r).$$

In questa sezione si esamineranno gli effetti provocati dall'introduzione di un'imposta di questo tipo in tre ipotesi alternative sull'utilizzo del gettito.

Caso a: Il governo usa il gettito raccolto per acquistare grano, che verrà poi immagazzinato o destinato a sussidio a fondo perduto ad altri stati.

Caso b: Il governo usa il gettito ottenuto per acquistare oro che utilizzerà per aumentare le proprie riserve o destinerà a sussidio di altri paesi.

Caso c: Il governo usa il gettito per pagare lavoratori occupati improduttivamente nel settore pubblico.

Per studiare gli effetti delle imposte in discussione, il sistema di equazioni di riferimento deve essere modificato come segue. Occorre introdurre un'equazione, la (17), che leghi rendite lorde e rendite nette. Naturalmente la (2) definisce ora le rendite lorde. Occorre inoltre modificare le equazioni di equilibrio dei due mercati esistenti. Questi ultimi adattamenti differiscono a seconda dell'ipotesi accettata a riguardo del comportamento dello stato.

Caso a: L'equazione di equilibrio del mercato del grano deve essere modificata come segue:

$$14'-1a) \quad N f' (N_1) + t_r [f (N_1) - N_1 f' (N_1)] = f (N_1)$$

La quantità di grano prodotta deve essere pari a quella domandata dai capitalisti e dai salariati, aumentata della quantità di grano assorbita dallo stato. La modifica introdotta ha degli effetti anche sull'esistenza di un equilibrio di mercato, ma si può dimostrare che ogni volta che le condizioni di esistenza relative al modello di riferimento sono rispettate, un equilibrio esiste anche in presenza di imposte sulle rendite e che, se un equilibrio esiste, esso deve essere unico.

Da un punto di vista grafico, gli effetti della introduzione di questa imposta sul livello di occupazione di equilibrio nel primo settore possono essere rilevati facilmente osservando gli spostamenti della curva

di eccesso di domanda di grano rispetto al caso in cui non vi siano imposte (curva continua) (vedi *Figura 3*).

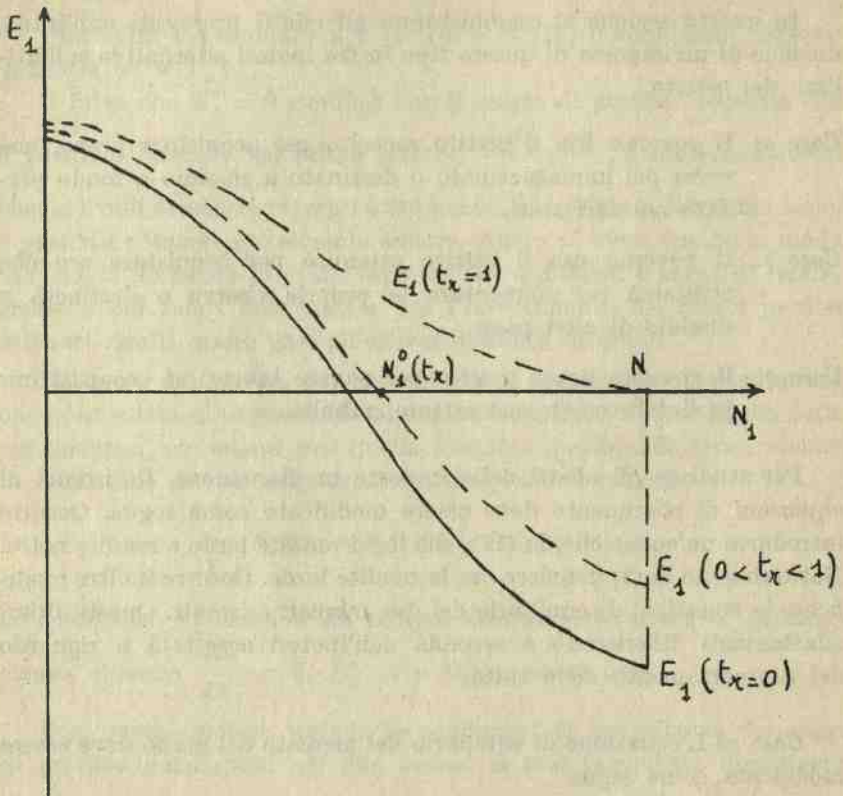


Figura 3

Se un equilibrio esiste, si può avere un'idea degli effetti di una variazione dell'aliquota di imposta t_r differenziando totalmente la (14'-1a) rispetto ad N_1 e a t_r . In questo modo si ottiene

$$\frac{dN_1}{dt_r} > 0.$$

Un aumento dell'aliquota di imposta sulle rendite provoca un aumento nel livello di occupazione di equilibrio nel primo settore, e diminuisce

occupazione e produzione nel secondo, essendo N dato. Dal momento che $p_1 = \frac{1}{f'(N_1)}$, essa provoca anche un aumento del prezzo del primo bene; infatti

$$\frac{dp_1}{dt_r} > 0.$$

Aumentano quindi tanto le rendite lorde quanto il gettito ottenuto dallo stato, $T = t_r R_1$, misurati in termini di grano;

$$\frac{dR_1}{dt_r} > 0 \quad \text{e} \quad \frac{dT}{dt_r} > 0$$

Naturalmente le rendite nette devono cadere. Infatti l'equazione di equilibrio del mercato dell'oro può anche essere scritta nel seguente modo

$$p_2 X_2 = N_2 = p_1 R_n.$$

Poichè al crescere di t_r , N_2 deve cadere mentre p_1 deve aumentare, le rendite nette devono diminuire tanto in termini di grano quanto in termini di oro.

Un aumento di occupazione nel primo settore fa cadere il saggio di profitto. Essendo dato K , i profitti totali misurati in grano devono diminuire. Anche il saggio di accumulazione deve perciò cadere. Ovviamente il monte salari in termini fisici non varia, ma aumenta il saggio di salario monetario.

Il peso dell'imposta non cade esclusivamente sui percettori di rendite, ma viene trasferito almeno in parte sui capitalisti ed incide sulla capacità di accumulazione del sistema. Il peso sopportato dai capitalisti è pari a dR/dt_r .

Caso b: In questa eventualità, l'equazione d'equilibrio del mercato del grano resta immutata. Perciò una variazione di t_r non ha alcun effetto sulla occupazione nel primo settore, nè sulle altre variabili, ad eccezione di R_n . Il peso dell'imposta grava quindi interamente sui percettori di rendita.

Caso c: La via più diretta per dedurre quali siano gli effetti dell'imposta in queste circostanze sembrerebbe essere quella di supporre che, avendo raccolto un gettito T nel periodo t^o , lo stato impieghi queste risorse nel periodo $t^o + 1$. Si introdurrebbe in questo modo un legame tra un periodo ed il successivo, il che renderebbe necessaria

la riformulazione del modello in termini sequenziali. Per evitare queste complicazioni si supporrà invece che lo stato conosca già all'inizio del periodo t^o l'ammontare di grano che sarà raccolto a titolo di imposta, e si faccia anticipare del grano disponibile all'inizio del periodo t^o emettendo un prestito ad un saggio di interesse pari al saggio di profitto, da rimborsare alla fine del periodo considerato con i proventi dell'imposta.

Il sistema di equazioni di riferimento va modificato come segue. La (9) deve essere sostituita dalla

$$N = N_1 + N_2 + N_3,$$

ove N_3 è il livello di occupazione nel settore pubblico. Oltre la (17) occorre poi aggiungere la

$$T' = t_r K_1.$$

Per ogni lavoratore occupato nel settore pubblico lo stato deve farsi anticipare un ammontare di grano pari ad x , e deve restituire alla fine del periodo un ammontare di grano pari a $P_1' N_1$, da versare a titolo di interesse, oltre ad x , vale a dire deve restituire un ammontare di grano per lavoratore occupato pari a $f'(N_1)$. Supponendo che la spesa pubblica sia pari a T , occorre che $N_3 = T/f'(N_1)$.

L'equazione di equilibrio del mercato del grano nell'ipotesi considerata risulta identica alla (14'), vale a dire

$$N f'(N_1) = f(N_1).$$

Va invece mutata come segue l'equazione d'equilibrio del mercato dell'oro

$$p_2 X_2 = (1 - t_r) p_1 (f - N_1 f').$$

Gli effetti dell'imposta risultano identici a quelli del caso b con un'unica differenza. I lavoratori che allora erano impiegati nella produzione dell'oro acquistato ed accumulato dallo stato sono ora impiegati nel settore pubblico.

Invece di costruire caso per caso le equazioni di equilibrio dei mercati rilevanti per i nostri scopi si può formulare una condizione di equilibrio più generale da cui ottenere quelle adatte allo studio dei vari casi attribuendo valori appropriati ai parametri che compaiono in essa. Siccome nelle sezioni successive verrà seguito questo metodo, vale la pena di risalire a questa condizione generale anche per questo tipo d'imposta.

L'equazione di bilancio per il settore pubblico può essere scritta come segue

$$p_1 N_3 x + p_1 N_3 \frac{P_1}{N_1} + p_1 S_1 + p_2 S_2 = p_1 t_r (f - N_1 f'),$$

ove S_1 ed S_2 sono rispettivamente le quantità di bene 1 e 2 che lo stato acquista e detiene nei propri magazzini o nel proprio tesoro. Di conseguenza $p_1 S_1 + p_2 S_2$ è il risparmio pubblico. Tenendo conto che tanto S_1 che S_2 potrebbero essere positivi, l'equazione di equilibrio del mercato del grano diventa

$$N f' (N_1) + S_1 = f (N_1),$$

mentre quella dell'oro diventa

$$p_2 X_2 = p_1 R_n + S_2 p_2.$$

Entrambe si possono ottenere partendo dalla produzione di ciascun bene ed eguagliandola alla domanda di quel bene espressa dai vari agenti. Si noti che il caso *a* corrisponde alla situazione in cui $N_3 = S_2 = 0$. L'equazione di equilibrio del mercato del grano si ottiene partendo da quella generale ora scritta e sostituendo S_1 tramite l'equazione di bilancio del settore pubblico. Le equazioni relative al caso *b* si ottengono ponendo $N_3 = S_1 = 0$, e quelle relative al caso *c* ponendo $S_1 = S_2 = 0$.

Secondo Ricardo: « *A tax on rent would affect rent only, it would fall only on landlords, and could not be shifted to any class of consumers* » (Ricardo (1817), p. 173). Come si è visto, ciò è vero solo nei casi *b* e *c*. Non è vero nel caso *a*. Nella *Tabella* che segue, per facilitare un confronto, si riportano i segni delle variazioni subite da alcune delle principali grandezze a seguito di un aumento di t_r .

	N_1	p_1	R_n	$p_1 R_n$	r	rK	x	w	T
Caso <i>a</i>	+	+	—	—	—	—	0	+	+
Caso <i>b</i>	0	0	—	—	0	0	0	0	+
Caso <i>c</i>	0	0	—	—	0	0	0	0	+
Ricardo	0	0	—	—	0	0	0	0	+

L'ipotesi sottostante il ragionamento di Ricardo sembra quindi essere stata la *b* o la *c*. Egli deve avere implicitamente supposto che lo stato avrebbe destinato i proventi di un'imposta sulle rendite a consumi improduttivi o all'acquisto di beni di lusso o di oro.

3. Sia t_1 il saggio di imposta che colpisce i profitti guadagnati nel primo settore, e t_2 quello sui profitti del secondo. Si indichi con $P_i p_i$ il profitto netto guadagnato nel settore *i*, il profitto lordo di questo settore diventa $P_i p_i (1 + t_i)$.

Le prime modifiche necessarie per tener conto degli effetti della introduzione delle imposte riguardano la (5) e la (12) che devono essere trasformate nelle seguenti

$$5-2) \quad P_1 (1 + t_1) = X_1 - R - N_1 x$$

$$12-2) \quad P_2 p_2 (1 + t_2) = X_2 p_2 - N_2 w$$

Ovviamente la (11) resta invariata ma impone ora l'eguaglianza dei saggi di profitto netto dei due settori.

L'equazione di bilancio per il settore pubblico, nell'ipotesi di assenza di imposte diverse da quelle che colpiscono i profitti, diventa

$$p_1 N_3 \left(x + \frac{P_1}{N_1} \right) + p_1 S_1 + p_2 S_2 = t_1 p_1 P_1 + t_2 p_2 P_2,$$

Dal lato delle spese, l'equazione è identica a quella usata nella sezione precedente è stata costruita seguendo la stessa logica. A destra del segno di eguale si trova ora il gettito raccolto con la nuova imposta.

Le equazioni di equilibrio dei due mercati diventano

$$14'-2) \quad (N_1 + N_2) w + P_1 p_1 + P_2 p_2 + N_3 \left(x + \frac{P_1}{N_1} \right) + p_1 S_1 = p_1 f(N_1)$$

$$14-2) \quad p_1 R + p_2 S_2 = p_2 X_2$$

Caso a: Le equazioni relative a questo caso si ottengono ponendo $N_3 = S_2 = 0$ nelle precedenti condizioni di equilibrio. La condizione sul mercato del grano diventa quindi

$$(N_1 + N_2) w + P_1 p_1 + P_2 p_2 + t_1 p_1 P_1 + t_2 p_2 P_2 = p_1 f(N_1)$$

che, usando la (5-2) e la (11), si riduce a

$$14'-2a) \quad N_1 f' + N_2 (f' - x) \frac{1 + t_2}{1 + t_1} + N_2 x = f$$

ovvero

$$14^o-2a) \quad N f' + \frac{t_2 - t_1}{1 + t_1} N_2 (f' - x) = f.$$

Anche in questo caso non sorgono problemi rilevanti in tema di esistenza e di unicità di soluzioni del modello.

La funzione di eccesso di domanda di grano diventa

$$E_1(N_1) = N f'(N_1) + \frac{t_2 - t_1}{1 + t_1} N_2 (f'(N_1) - x) - f(N_1).$$

Gli effetti della introduzione di queste imposte sul livello di occupazione di equilibrio del primo settore possono essere facilmente illustrati graficamente (*Figura 4*) osservando gli spostamenti della funzione d'eccesso di domanda del grano.

Da un punto di vista analitico gli stessi risultati possono essere ottenuti differenziando totalmente la (14'-2a) rispetto a t_1 , t_2 ed N_1^o , tenendo conto che, essendo N dato, $dN_1 = -dN_2$. Riscrivendo e semplificando opportunamente si ottiene infine

$$\frac{\partial N_1}{\partial t_1} < 0 \quad \text{e} \quad \frac{\partial N_1}{\partial t_2} > 0.$$

Un aumento di t_1 fa cadere il livello di occupazione di equilibrio del primo settore, mentre un aumento di t_2 lo fa aumentare. Il contrario succede ad N_2 .

Per vedere cosa succede ai prezzi relativi occorre, anche in questo caso, partire dalla condizione di eguaglianza dei saggi di profitto netto, espressa dalla (11). Sulla base della (5-2) e della (12-2), e, facendo uso della (2), (8) e (13), si arriva a

$$16-2) \quad p_1 = \frac{1 + t_1}{f'(1 + t_2) + x(t_1 - t_2)}$$

Nel caso in cui $t_1 = t_2$, la (16-2) si riduce alla (16), come è naturale; vale a dire, un'imposta generale sui profitti non muta i prezzi relativi se non causa riallocazioni dei fattori tra il primo ed il secondo settore

riallocazioni che dipendono però dal modo in cui il gettito viene utilizzato dallo stato.

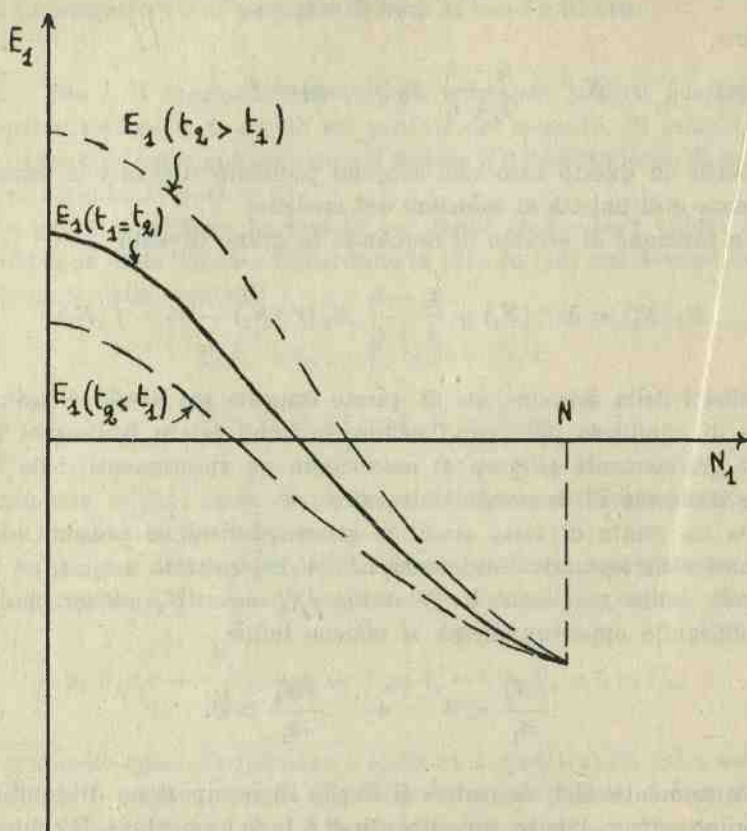


Figura 4

Gli effetti di una variazione di t_1 o di t_2 su p_1 si ottengono derivando la (16-2)

$$\frac{\partial p_1}{\partial t_1} = \frac{(f' - x)(1 + t_2)}{(f'(1 + t_2) + x(t_1 - t_2))^2} - \frac{(1 + t_1)(1 + t_2)f''}{(f'(1 + t_2) + x(t_1 - t_2))^2} \frac{\partial N_1}{\partial t_1}$$

e

$$\frac{\partial p_1}{\partial t_2} = -\frac{(f' - x)(1 + t_1)}{(f'(1 + t_2) + x(t_1 - t_2))^2} - \frac{(1 + t_1)(1 + t_2)f''}{(f'(1 + t_2) + x(t_1 - t_2))^2} \frac{\partial N_1}{\partial t_2}$$

Gli effetti di un'imposta generale sui profitti si ottengono facilmente considerando ciò che succede alle formule precedenti quando si pone $t_1 = t_2$. Dal momento che $\partial N_1 / \partial t_1$ diventa eguale a $\partial N_1 / \partial t_2$, nel caso *a*, un'imposta generale sui profitti non provoca alcuna riallocazione di lavoratori tra primo e secondo settore. Inoltre essa non provoca alcuna variazione nei prezzi relativi. Tanto le rendite quanto i salari non subiscono alcuna variazione, siano essi misurati in grano od in oro. Gli unici effetti sono a carico dei capitalisti. Rimanendo inalterato il saggio di profitto lordo, deve cadere tanto il saggio di profitto netto che il profitto netto totale da essi percepito, ed il processo di accumulazione deve rallentare.

Gli effetti di un'imposta speciale sui profitti guadagnati nel primo settore si ottengono ponendo nelle formule precedenti $t_2 = dt_2 = 0$. È facile vedere che un aumento di t_1 nelle circostanze esaminate fa cadere il livello di occupazione di equilibrio nel primo settore. Ciò si traduce immediatamente in una diminuzione delle rendite misurate in grano. Il saggio di profitto lordo guadagnato nel primo settore aumenta. Tuttavia il saggio di profitto netto deve diminuire. Infatti il saggio di profitto netto r_n deve essere pari a $\frac{f'(N_1) - x}{x(1 + t_1)}$. Derivando rispetto a t_1 , si ottiene $\frac{\partial r_n}{\partial t_1} < 0$.

Un aumento di t_1 cade quindi in parte sui capitalisti ed in parte sui percettori di rendite, quando le rendite sono misurate in grano, dal momento che esso provoca una diminuzione dell'occupazione e quindi della produzione nel primo settore. La diminuzione delle rendite in termini di grano risulta pari a $-N_1 f'' \cdot \partial N_1 / \partial t_1$.

Per quanto riguarda le grandezze monetarie, vale a dire quando tutte le grandezze espresse in termini fisici sono moltiplicate per i rispettivi prezzi calcolati usando la regola di normalizzazione contenuta nella (13), è chiaro che un aumento di t_1 deve tradursi in un aumento di p_1 . Infatti

$$\frac{\partial p_1}{\partial t_1} > 0.$$

Questa variazione è la risultante di due spinte in direzioni opposte.

Da un lato, un aumento di t_1 fa cadere il saggio di profitto netto nel primo settore. Data la condizione di eguaglianza dei saggi di profitto netti, essendo dato p_2 , ciò deve tradursi in un aumento di p_1 che fa cadere anche il saggio di profitto guadagnato nel secondo set-

tore. Tuttavia l'aumento di t_1 , provocando una caduta di N_1 , fa anche diminuire la quantità di lavoro necessaria a produrre l'ultima unità di grano, e quindi tende a far diminuire p_1 , e limita la caduta del saggio di profitto nel primo settore.

Una caduta di N_1 deve però tradursi in un aumento di N_2 , e quindi di X_2 ; essendo p_2 dato, ciò equivale a dire che $p_1 R$ deve aumentare. Quindi le rendite cadono se misurate in grano, ma vedono aumentare il loro potere d'acquisto misurato in oro.

Naturalmente, aumentando i prezzi, i saggi di salario in termini monetari devono aumentare.

Gli effetti di un'imposta speciale sui profitti guadagnati nel secondo settore sono quasi completamente simmetrici rispetto a quelli dell'imposta speciale sui profitti del primo. Un aumento di t_2 fa aumentare il livello di occupazione di equilibrio nel primo settore. Se N_1 non variesse, e la condizione di eguaglianza dei saggi di profitto netto dovesse continuare ad essere rispettata, l'introduzione di questa imposta speciale si tradurrebbe in un'aggiunta alla domanda di grano, aggiunta dovuta alla domanda statale, a cui non corrisponde un aumento di offerta. Poichè la domanda di grano degli altri agenti rimane inalterata, ciò si traduce in un eccesso di domanda su questo mercato. Se si permette ad N_1 di aumentare, la caduta del saggio di profitto che ciò comporta tende a riportare il mercato in equilibrio, riducendo la domanda di grano dei capitalisti.

Se si misura tutto in grano, un aumento di t_2 provoca un aumento delle rendite. Anche il valore della produzione totale misurato in grano deve aumentare. Infatti il valore della produzione totale realizzata nel sistema deve essere pari alla quantità di grano prodotta, $f(N_1)$, aumentata del valore della produzione di oro misurato in grano, vale a dire R ; quindi il valore della produzione complessiva del sistema misurato in grano è pari a $2f(N_1) - N_1 f'(N_1)$. Se deriviamo questa grandezza rispetto a t_2 otteniamo $(f'(N_1) - N_1 f''(N_1)) \frac{\partial N_1}{\partial t_2} > 0$. Questa variazione è scomponibile in due parti: una è la variazione nel livello delle rendite, $-N_1 f''(N_1) \frac{\partial N_1}{\partial t_2}$, l'altra è la variazione subita da tutte le altre grandezze, $f'(N_1) \frac{\partial N_1}{\partial t_2}$. Nelle circostanze esaminate, l'aumento delle rendite è inferiore all'aumento del valore totale della produzione. D'altro lato, attraverso l'aumento di N_1 , un aumento di p_1 fa cadere il saggio di profitto netto per unità di grano anticipata, e, dato K ,

fa quindi cadere la quantità di grano acquistata dai profitti netti. La differenza tra aumento del valore della produzione complessiva misurata in grano, e variazione della quantità di grano attribuita ai redditi e domandata dai capitalisti a scopo di reinvestimento dei profitti misura la quantità di grano di cui si può appropriare lo stato.

Per quanto riguarda le grandezze monetarie, un aumento di t_2 deve provocare una caduta di p_1 . Infatti $\partial p_1 / \partial t_2$ è negativa. Questa variazione può essere scissa in due componenti di segno opposto, come si è già visto nel caso dell'imposta speciale sui profitti guadagnati nel primo settore. Siccome un aumento di t_2 deve tradursi in una caduta di N_2 e quindi di X_2 , diminuisce la quantità di oro che i proprietari terrieri possono acquistare, nonostante l'aumento della quantità di grano che essi ricevono. La caduta di p_1 fa cedere anche i saggi di salario in termini monetari.

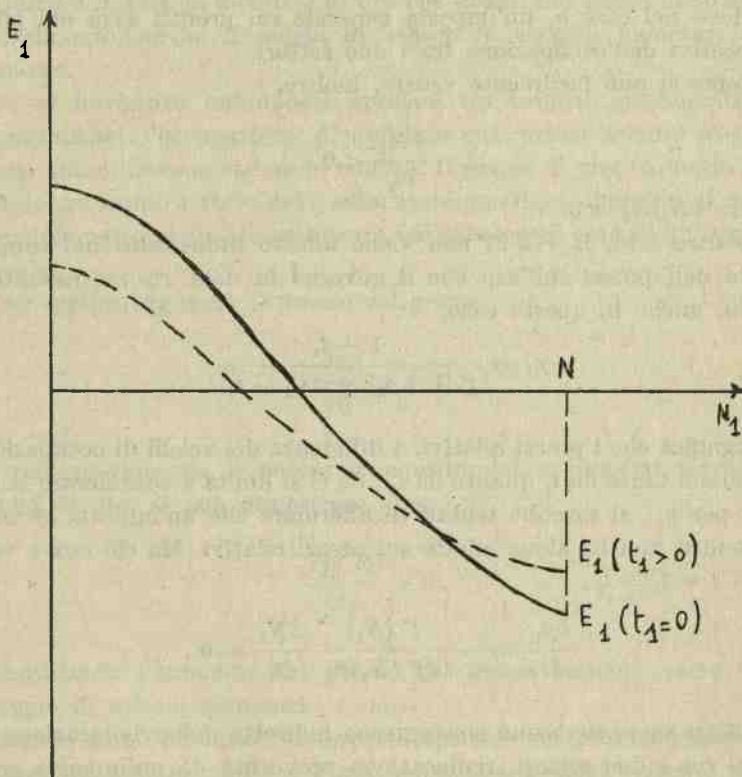


Figura 5

Caso b: L'equazione di equilibrio del mercato del grano diventa ora

$$14'-2b) \quad N \left(x + \frac{f'(N_1) - x}{1 + t_1} \right) = f(N_1)$$

Gli effetti dell'introduzione dell'imposta sul livello di occupazione d'equilibrio nel primo settore, in queste circostanze, possono essere illustrati col solito metodo (vedi *Figura 5*), osservando gli spostamenti della funzione di eccesso di domanda di grano, che può anche essere scritta come segue

$$E_1 = \frac{N f'(N_1) + t_1 N x}{(1 + t_1)} - f(N_1).$$

È peculiare il fatto che in quest'ipotesi il livello della occupazione nel primo settore è sensibile a variazioni nel livello di t_1 , ma non dipende in alcun modo da t_2 . In particolare, a differenza di ciò che eccedeva nel caso *a*, un'imposta generale sui profitti avrà ora effetti riallocativi dell'occupazione fra i due settori.

Come si può facilmente vedere, inoltre,

$$\frac{\partial N_1}{\partial t_1} < 0$$

mentre $\partial N_1 / \partial t_2 = 0$.

D'altro lato, la (16-2) non viene affatto influenzata dal cambiamento dell'ipotesi sull'uso che il governo fa delle risorse raccolte, e quindi, anche in questo caso,

$$p_1 = \frac{1 + t_1}{f'(1 + t_2) + x(t_1 - t_2)}$$

Ciò significa che i prezzi relativi, a differenza dei livelli di occupazione, dipendono tanto da t_1 quanto da t_2 . Se ci si limita a considerare la formula per p_1 , si sarebbe tentati di affermare che un'imposta generale sui profitti non ha alcun effetto sui prezzi relativi. Ma ciò non è vero.

Se $t = t_1 = t_2$,

$$\frac{\partial p_1}{\partial t} = \frac{f''(N_1)}{[f'(N_1)]^2} \frac{\partial N_1}{\partial t_1} < 0.$$

Gli effetti su p_1 sono una conseguenza indiretta della riallocazione del lavoro tra i due settori, riallocazione provocata da un'imposta generale sui profitti.

Se tutte le grandezze sono misurate in grano, un aumento dell'aliquota dell'imposta generale sui profitti provoca una diminuzione dell'occupazione e della produzione realizzata nel primo settore. Devono quindi cadere le rendite percepite dai proprietari terrieri. Naturalmente il saggio di profitto lordo guadagnato nel primo settore deve aumentare. Ma il saggio di profitto netto deve diminuire. Infatti

$$\frac{dr_n}{dt} < 0.$$

Per quanto riguarda le grandezze monetarie, un'imposta generale sui profitti, facendo cadere il prezzo del primo bene, riduce la quantità di oro che esse, già diminuite in termini di grano, possono acquistare. D'altro lato, la occupazione e la produzione del secondo settore aumentano. La differenza fra l'oro prodotto e quello acquistato dai proprietari terrieri misura la quantità di oro che finisce nel tesoro dello stato. Naturalmente, anche il saggio di salario in termini monetari deve diminuire.

Se si introduce un'imposta speciale sui profitti guadagnati nel primo settore, l'occupazione d'equilibrio nel primo settore viene a cadere, quindi devono cadere le rendite. Il saggio di profitto lordo guadagnato nel primo settore deve aumentare, ma deve diminuire il saggio di profitto netto, nella stessa misura indicata per il caso di un'imposta generale.

Per quanto riguarda il prezzo del grano

$$\frac{\partial p_1}{\partial t_1} > 0.$$

Per quanto riguarda il potere d'acquisto dei proprietari terrieri in termini di oro, si può dimostrare che

$$\frac{\partial p_1 R}{\partial t_1} > 0.$$

Naturalmente l'aumento del prezzo del grano trascina verso l'alto il saggio di salario monetario.

Infine, se si introduce un'imposta speciale sui profitti guadagnati nel secondo settore, come si è già detto, non accadrà nulla al livello d'occupazione di equilibrio del primo settore e quindi non accadrà

nulla alla produzione di grano e di oro, come non accadrà nulla a tutte le altre grandezze misurate in termini fisici. In particolare, sia il saggio di profitto lordo che quello netto guadagnato nel primo settore non subiranno alcuna variazione.

Tuttavia il prezzo del primo bene deve cadere, e con esso deve cadere la quantità di oro che è possibile acquistare con le rendite. In effetti, l'intero peso dell'imposta cadrà sui percettori di rendite in quanto unici consumatori del bene. Quindi un'imposta sulle rendite è equivalente ad un'imposta sui profitti guadagnati nel secondo settore che dia lo stesso gettito in termini di oro, quando i proventi delle imposte sono utilizzati per acquistare oro a scopo di tesoreggiamento o per finanziare l'occupazione di lavoratori nel settore pubblico.

Caso c: Usando le ipotesi esaminate in dettaglio nel caso *c* della sezione 1 sul finanziamento della spesa pubblica si può facilmente constatare che, anche in questa circostanza, gli effetti di un'imposta sui profitti sono identici a quelli osservati nel caso *b*. L'unica differenza è costituita dal fatto che i lavoratori che nell'ipotesi *b* risultano impiegati nella produzione dell'oro acquistato dallo stato diventano ora lavoratori impiegati improduttivamente nel settore pubblico.

Nel confrontare i risultati ottenuti in questa sezione con le conclusioni di Ricardo è opportuno procedere riferendosi prima al caso di un'imposta generale sui profitti, poi al caso di un'imposta speciale sui profitti del primo settore, che è anche l'unico settore base nello schema adottato, ed infine al caso di un'imposta speciale sui profitti guadagnati nel secondo settore che è un settore non base.

Per quanto riguarda gli effetti di un'imposta generale sui profitti Ricardo scrive: « ... *if a tax in proportion to profits were laid on all trades, ... the price of no commodity would rise, each man would give an equal proportion of his income, and everything would be as before* ». (Ricardo (1817), p. 206-206). In maniera abbastanza caratteristica, Ricardo pone l'attenzione sulle variazioni dei prezzi relativi e trascura invece gli effetti riallocativi. Ma l'interpretazione dominante afferma che in presenza di un'imposta di questo tipo non vi sono effetti riallocativi.

Nella *Tabella* che segue sono riportati i segni delle derivate di alcune delle grandezze principali rispetto al saggio di imposta generale.

Come si vede, l'analisi di Ricardo porta ai risultati ottenuti nel caso in cui si ipotizzi che lo stato usi il gettito per acquistare grano da detenere nei propri magazzini o da utilizzare come sussidio in natura ad altri stati.

Per quanto riguarda gli effetti di un'imposta speciale sui profitti guadagnati nel primo settore, vale a dire nel settore base, i risultati raggiunti in questa sezione differiscono, almeno in parte, da quelli

	N_1	p_1	R	p_1R	r_1	r_n	r_nK	x	w
Caso <i>a</i>	0	0	0	0	0	—	—	0	0
Caso <i>b</i>	—	—	—	—	+	—	—	0	—
Caso <i>c</i>	—	—	—	—	+	—	—	0	—
Ricardo	0	0	0	0	0	—	—	0	—

di Ricardo. Ciò che sembra essere al centro della sua attenzione è la necessità dell'eguaglianza dei saggi di profitto netto guadagnati nei vari settori. Ma egli sembra dimenticare che una variazione nei livelli di profitto si traduce in una variazione nella domanda dei vari beni in cui il profitto viene impiegato. Egli, come quasi tutti i suoi commentatori, ragiona come se N_1 fosse dato. Ma una simile ipotesi è incompatibile con l'equilibrio del mercato del grano.

Infatti, si supponga che N_1 sia dato e resti costante. Un aumento di t_1 si traduce in una caduta del saggio di profitto netto nel settore del grano. Quindi la quantità di grano che i capitalisti che operano nel secondo settore potranno acquistare con i loro profitti deve cadere. Per quanto riguarda il settore agricolo, alla domanda di grano dei capitalisti che lavorano in tale settore si sostituisce la domanda di grano dello stato. Ma non vi è nessuna nuova domanda che vada a sostituire quella che vien meno per la caduta dei profitti guadagnati nel secondo settore. In definitiva, se N_1 restasse inalterato, vi sarebbe un eccesso di offerta sul mercato del grano.

D'altra parte, se N_1 diminuisce, il saggio di profitto netto guadagnato in agricoltura aumenta rispetto a quello associato all'ipotesi in cui N_1 resta costante. Quindi aumenta la quantità di grano che i capitalisti di entrambi i settori domanderanno con i propri profitti, riportando il mercato verso l'equilibrio.

Siccome N_1 deve cadere, non è vero che « *[a] tax on the profits of stock always leaves corn rent unaltered, and therefore money rent varies with the price of corn* » (Ricardo (1817), pp. 211-212).

Per facilitare un confronto tra le conclusioni di Ricardo ed i risultati raggiunti in questa sezione si è costruita la *Tabella* che segue, il cui contenuto è analogo a quello delle *Tabelle* precedenti.

	N_1	p_1	R	p_1R	r_1	r_n	r_nK	x	w
Caso <i>a</i>	—	+	—	+	+	—	—	0	+
Caso <i>b</i>	—	+	—	+	+	—	—	0	+
Caso <i>c</i>	—	+	—	+	+	—	—	0	+
Ricardo	0	+	0	+	0	—	—	0	+

Se si trascurano gli effetti dell'imposta sul livello di occupazione d'equilibrio nel primo settore, le analisi concordano nel dire che il prezzo del primo bene deve aumentare e che la quantità di oro che i proprietari terrieri possono acquistare con il grano ricevuto a titolo di rendita deve aumentare.

Per quanto riguarda gli effetti di un'imposta speciale sui profitti guadagnati nel secondo settore, le divergenze tra le conclusioni di Ricardo ed i risultati dell'analisi di questa sezione sono tutte riconducibili, nei casi in cui esistono, al fatto che Ricardo sembra supporre che N_1 resti costante. Come si vede dalla *Tabella* che segue, vi è almeno un caso in cui si ottengono gli stessi risultati di Ricardo, il caso in cui lo stato utilizza il gettito raccolto per acquistare oro o per pagare i lavoratori occupati nel settore pubblico.

	N_1	p_1	R	p_1R	r_1	r_n	r_nK	x	w
Caso <i>a</i>	+	—	+	—	—	—	—	0	—
Caso <i>b</i>	0	—	0	—	0	0	0	0	—
Caso <i>c</i>	0	—	0	—	0	0	0	0	—
Ricardo	0	—	0	—	0	0	0	0	—

Nelle ipotesi *b* e *c*, come Ricardo dice, « *the farmer would have the same corn income as before ...* » (Ricardo (1817), p. 210).

Vi sono alcuni passaggi in cui egli sembra affermare che vi sono alcuni tipi di imposte che producono effetti benefici sulla situazione dei proprietari terrieri senza danneggiare quella dei capitalisti. Ciò è curioso dal momento che, almeno nel lungo periodo, il peso di ogni imposta deve cadere su queste due classi. Egli scrive: « *That the profits of the farmer only should be taxed and not the profits of any other capitalist, would be highly beneficial to landlords. It would, in fact, be a tax on the consumers of raw produce, partly for the benefit of the State, and partly for the benefit of landlords* » (Ricardo (1817), p. 212, n). E più avanti aggiunge: « *By taxing the profits of the farmer you do not burden him more than if you exempted his profits from the tax, and the landlord has a decided interest that his tenants profits should be taxed, as it is only on that condition that he himself continues really untaxed* » (Ricardo (1817), p. 213).

L'analisi condotta conferma l'opinione di Ricardo circa la posizione dei proprietari terrieri. Infatti, tanto un'imposta speciale quando un'imposta generale che colpisca i profitti guadagnati nel primo settore non può far aumentare il livello di occupazione di equilibrio in agricoltura, anzi, in genere deve farlo diminuire e quindi deve far diminuire la quantità di grano che va alle rendite. Ma, allo stesso tempo, esse provocano un movimento in direzione opposta dei prezzi del grano così forte da far aumentare la quantità di oro che i proprietari terrieri possono acquistare. Tuttavia, in tutti questi casi, il saggio di profitto netto guadagnato dai capitalisti deve cadere, sia che essi operino nel primo, sia che operino nel secondo settore.

Sempre a proposito degli effetti di un'imposta che colpisca i profitti guadagnati in tutti i settori ad eccezione di quelli del settore agricolo, Ricardo scrive: « *If the profits of all trades were taxed, excepting the profits of the farmer, all goods would rise in money value, excepting raw produce (...). The landlord ... would be precisely in the same situation, he would have the same corn, and the same money rent as before, if all commodities rose in price, and money remained at the same value ...; so that ..., though his income were not directly taxed, he would indirectly contribute towards the money raised* » (Ricardo (1817), p. 210). Come scrive a proposito dell'imprenditore agricolo che acquista beni di lusso, per il percettore di rendite una simile imposta « *would be to him a tax on expenditure* » (Ricardo (1817), p. 210). I risultati dell'analisi condotta portano a risultati molto simili, come si può vedere osservando

le varie *Tabelle* e tenendo conto che, nello schema adottato, le regole di normalizzazione dei prezzi impongono che solo il prezzo del grano possa variare, e nel caso in questione deve muoversi verso il basso. Le affermazioni di Ricardo coincidono perfettamente con i risultati raggiunti nel caso in cui lo stato utilizzi il gettito ottenuto per acquistare oro o per pagare lavoratori improduttivi. Se lo stato acquista invece grano occorre tener conto anche degli effetti riallocativi che Ricardo trascura.

Anche sulla base di questa conclusione si potrebbe supporre che l'ipotesi implicita adottata da Ricardo sull'utilizzo del gettito sia quella associata al caso *b* o al caso *c*, ipotesi che giustificavano anche le sue conclusioni in tema d'imposta sulle rendite. Tuttavia se si adottano queste ipotesi non si possono salvare le conclusioni di Ricardo sugli effetti di un'imposta generale sui profitti. Per giustificare queste ultime occorre supporre che lo stato impieghi il gettito per acquistare grano che verrà poi immagazzinato come riserva. E d'altra parte, se si accetta quest'ultima ipotesi, non solo si devono modificare le conclusioni di Ricardo in tema di effetti di un'imposta speciale sui profitti del secondo settore, ma si deve anche rinunciare ad una credenza condivisa da molti dei più autorevoli interpreti di Ricardo sugli effetti di un'imposta sui profitti guadagnati nei settori non base. Se lo stato utilizza il gettito per acquistare grano, un'imposta sui profitti guadagnati nel settore non base si traduce in una diminuzione del saggio netto di profitto guadagnato dai capitalisti, qualunque sia il settore in cui operano. Questo fenomeno sembra essere essenzialmente dovuto all'ipotesi di rendimenti variabili di scala che caratterizza il settore agricolo ed agli spostamenti di domanda che l'introduzione della imposta comporta.

Se si vuol valutare l'effettiva rilevanza pratica delle divergenze tra le conclusioni di Ricardo e quelle raggiunte in questa sezione ciò che si deve tener presente è la velocità con cui variano i rendimenti marginali in agricoltura e l'entità della spesa pubblica. Da un punto di vista pratico le conclusioni raggiunte risulterebbero praticamente identiche se la spesa pubblica costituisse una componente assai piccola della domanda globale, così che variazioni nella sua destinazione porterebbero a riallocazioni limitate, e se in agricoltura prevalessero rendimenti che decrescono solo lentamente al crescere della scala di produzione.

4. Si indichi ora con x_n il saggio di salario netto espresso in unità di grano, e con x_1 il saggio di salario lordo, sempre espresso in grano.

Si ponga poi $x_1 = x_n (1 + t_x)$, ove $\frac{t_x}{1 + t_x}$ è l'aliquota d'imposta che colpisce i salari. Mentre nella sezione precedente era irrilevante, almeno da un punto di vista formale, specificare se si supponeva dato N , per cui x veniva determinato mediante le (3), (4) e (7), o se si supponeva dato x , qui diventa importante distinguere tra i due casi. Si considereranno quindi separatamente due ipotesi:

A) è dato N ed x_1 viene determinato mediante le (3), (4) e (7);

B) è dato x_n ed N viene determinato mediante le (3), (4) e (7).

L'ipotesi A) serve per studiare gli effetti dell'imposta sull'equilibrio di mercato, mentre la B) serve principalmente per studiare l'equilibrio naturale.

L'equazione di bilancio per il settore pubblico può essere scritta come segue:

$$N_3 p_1 x_n + p_1 S_1 + p_2 S_2 = W \frac{t_x}{1 + t_x}.$$

Si supporrà che le imposte sui salari, come i salari stessi, vengano pagate all'inizio del periodo, per cui lo stato non ha bisogno di ricorrere a prestiti per il finanziamento delle spese per i salari dei dipendenti pubblici.

L'equazione d'equilibrio per il mercato del grano diventa

$$14'-3) \quad p_1 (N_1 + N_2) x_n (1 + t_x) + p_1 P_1 + p_2 P_2 + N_3 p_1 x_n (1 + t_x) + p_1 S_1 = f(N_1) + (N_1 + N_2 + N_3) t_x x_n$$

mentre quella per il mercato dell'oro diventa

$$14.-) \quad p_1 (f(N_1) - N_1 f'(N_1)) + p_2 S_2 = p_2 X_2$$

Nella (14'-3), $(N_1 + N_2) p_1 x_n (1 + t_x)$ sono i salari anticipati dai capitalisti ai lavoratori occupati nel settore privato, mentre $p_1 P_1 + p_2 P_2$ sono i profitti che i capitalisti vogliono convertire in grano e che, in base ai soliti ragionamenti, risultano essere pari a $(N_1 + N_3) (f'(N_1) - x_n (1 + t_x))$; i salari pagati agli occupati nel settore pubblico sono pari a $N_3 p_1 x_n (1 + t_x)$ e, infine, S_1 è la quantità

di grano acquistata dallo stato. La somma di queste componenti dà la domanda di grano proveniente dai vari agenti. Naturalmente $f(N_1)$ è la quantità di grano prodotta durante il periodo ed $(N_1 + N_2) x_n t_x$ è la quantità di grano disponibile all'inizio del periodo ma non immessa nel processo produttivo perchè incamerata direttamente dallo stato. La somma di queste due grandezze dà l'offerta totale di grano.

Ipotesi A: Si supponga che la forza lavoro sia data e pari ad $\bar{N}$. Di conseguenza $x_1 = W/\bar{N}$. L'imposta si traduce quindi in una diminuzione del saggio di salario reale netto rispetto a quello lordo.

Caso a: Ponendo, come al solito, $N_3 = S_2 = 0$, l'equazione d'equilibrio del mercato del grano diventa

$$14'-3Aa) \quad \bar{N} x_n + \bar{N} (f'(N_1) - x_n (1 + t_n)) + S_1 = f(N_1)$$

Dall'equazione di bilancio per il settore pubblico si ha poi

$$S_1 = W \frac{t_x}{1 + t_x} = \bar{N} x_1 \frac{t_x}{1 + t_x} = \bar{N} x_n t_x.$$

Sostituendo nell'equazione di equilibrio per il mercato del grano e semplificando si ottiene

$$\bar{N} f'(N_1) = f(N_1)$$

da cui segue che $dN_1/dt_x = 0$.

L'introduzione di un'imposta sui salari in queste condizioni non provoca alcuna riallocazione tra i settori della forza lavoro.

Si può agevolmente dedurre dalla condizione d'eguaglianza dei saggi di profitto che $p_1 = 1/f'(N_1)$ e quindi che $dp_1/dt_x = 0$.

L'introduzione di un'imposta di questo tipo, nelle ipotesi esaminate, non ha quindi alcun effetto su nessuna delle grandezze che compongono nel sistema, comunque misurate, tranne che sui salari netti. Il peso dell'imposta cade unicamente sui lavoratori senza incidere sul livello di occupazione.

Caso b: Ponendo $N_3 = S_1 = 0$ e riscrivendo opportunamente, la equazione d'equilibrio del mercato del grano diventa

$$14'-3Ab) \quad \bar{N} f'(N_1) - t_x \bar{N} x_n = f(N_1)$$

che differisce dalla (14'-3Aa) solo per il fatto che viene meno la domanda di grano dello stato.

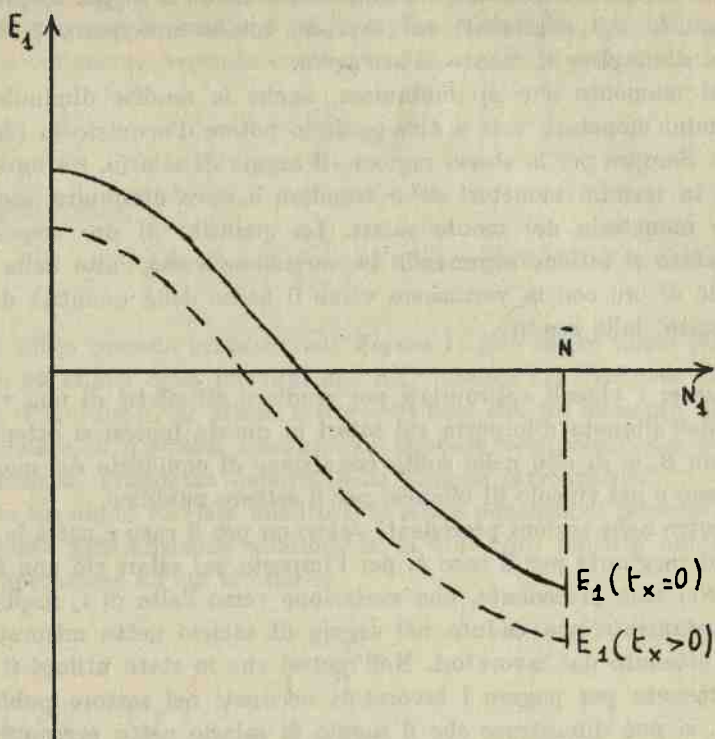


Figura 6

Differenziando totalmente la (14'-3Ab) rispetto ad N_1 e a t_x si ottiene

$$\frac{dN_1}{dt_x} < 0.$$

D'altro lato, l'equazione per p_1 rimane $p_1 = 1/f'(N_1)$ da cui si deduce che

$$\frac{\bar{a}p_1}{dt_x} < 0.$$

L'introduzione di un'imposta sui salari, in queste circostanze, sposta lavoro dal primo settore al resto del sistema, come si può facilmente vedere ricorrendo al solito metodo di rappresentazione grafica (vedi Figura 6). Cade perciò la produzione di grano, cadono le

rendite misurate in grano. La produttività marginale del lavoro occupato nel settore agricolo aumenta. Ma aumentano i profitti totali misurati in grano. Quindi deve aumentare anche il saggio di profitto guadagnato dai capitalisti sul capitale totale anticipato. Naturalmente, diminuisce il monte salari netto.

Dal momento che p_1 diminuisce, anche le rendite diminuiscono in termini monetari, vale a dire perdono potere d'acquisto in termini di oro. Sempre per la stessa ragione, il saggio di salario, sia lordo sia netto, in termini monetari deve scendere e deve diminuire anche il valore monetario del monte salari. La quantità di oro acquistata dallo stato si ottiene sommando la variazione verso l'alto della produzione di oro con la variazione verso il basso della quantità di oro acquistata dalle rendite.

Caso c: I vincoli appropriati per studiare gli effetti di una variazione dell'aliquota d'imposta sui salari in questa ipotesi si ottengono ponendo $S_1 = S_2 = 0$ nella solita condizione di equilibrio del mercato del grano e nel vincolo di bilancio per il settore pubblico.

Mentre nelle sezioni precedenti valevano per il caso *c* tutte le conclusioni raggiunte per il caso *b*, per l'imposta sui salari ciò non è più vero. Nel caso precedente, una variazione verso l'alto di t_x implicava necessariamente una caduta nel saggio di salario netto misurato in grano ottenuto dai lavoratori. Nell'ipotesi che lo stato utilizzi il gettito ottenuto per pagare i lavoratori occupati nel settore pubblico, invece, si può dimostrare che il saggio di salario netto percepito dei lavoratori misurato in grano rimane invariato, qualunque sia il saggio d'imposta. Dato $\bar{N}$, non è più x_n a variare ma x_l . Infatti si deve avere

$$(N_1 + N_2 + N_3) x_n (1 + t_x) = \bar{K} + (N_1 + N_2 + N_3) t_x x_n.$$

Il monte salari lordo pagato ai lavoratori deve essere pari al capitale anticipato dai capitalisti aumentato delle imposte raccolte dallo stato ma subito rimesso in circolo attraverso la spesa pubblica. Da ciò segue che $x_n = \bar{K}/\bar{N}$.

L'equazione d'equilibrio del mercato del grano, dopo ovvie semplificazioni e ponendo $N_1 + N_2 = \tilde{N}$, diventa

$$14'-3Ac \quad \tilde{N} f'(N_1) = f(N_1)$$

Dal lato della domanda scompare la domanda di grano dello stato, pari a $N_3 x_n (1 + t_x)$, mentre dal lato dell'offerta scompare l'offerta

di grano dello stato, derivante dalla raccolta delle imposte, pari a $(N_1 + N_2 + N_3) x_n t_x$, due componenti che devono assumere lo stesso valore in forza dell'equazione di bilancio per il settore pubblico, che si può scrivere in maniera più semplice come $\tilde{N} x_n t_x = N_3 x_n$. Da questa equazione, tenendo conto che $dN_3 = d\tilde{N}$, si ottiene anche che

$$\frac{d\tilde{N}}{dt_x} < 0.$$

In questo caso,

$$E_1(N_1) = \frac{\tilde{N}}{1 + t_x} f'(N_1) - f(N_1).$$

Il solito metodo grafico (vedi *Figura 7*) può essere usato per illustrare gli effetti della introduzione dell'imposta sul livello di occupazione d'equilibrio nel primo settore. Si noti che un aumento di t_x fa ora cadere la quantità massima di capitale occupabile con profitto nel sistema, grandezza definita nella sezione introduttiva.

Da un punto di vista analitico, le stesse conclusioni possono essere raggiunte differenziando totalmente la (14'-3Ac) rispetto ad N e a N_1 , operazione da cui si ottiene

$$\frac{dN_1}{d\tilde{N}} > 0.$$

per cui

$$\frac{dN_1}{dt_x} = \frac{dN_1}{d\tilde{N}} \frac{d\tilde{N}}{dt_x} < 0.$$

Anche in questo caso,

$$\frac{dp_1}{dt_x} < 0,$$

vale a dire, un aumento dell'aliquota d'imposta sui salari fa cadere il prezzo del grano per effetto della riallocazione della forza lavoro dal primo settore al resto dell'economia provocato dall'imposta stessa quando il gettito viene utilizzato per pagare i lavoratori occupati nel settore pubblico.

Gli effetti sulle grandezze monetarie di una variazione dell'imposta sono del tutto simili a quelli considerati nel caso *b*, tranne che per quel che riguarda il saggio di profitto ed i profitti totali. Mentre nell'ipotesi *b*

un aumento dell'imposta faceva aumentare i profitti totali, in questa nuova situazione, ogni aumento di t_x deve far cadere i profitti. Infatti

$$\frac{d}{dt_x} \{N (f' (N_1) - x_n (1 + t_x))\} < 0 .$$

Questo semplice cambiamento nell'ipotesi sull'utilizzazione del gettito da parte dello stato fa rovesciare le conclusioni sull'incidenza dell'imposta. Nel caso *b*, essa cadeva in parte sui salariati, che vedevano ridursi il saggio di salario netto misurato in grano dell'intero valore dell'imposta pagata, ed in parte sui proprietari terrieri, che vedevano diminuire le rendite sia in termini di grano che di oro, mentre i capitalisti si vedevano avvantaggiati dal fatto di ricevere un più alto sag-

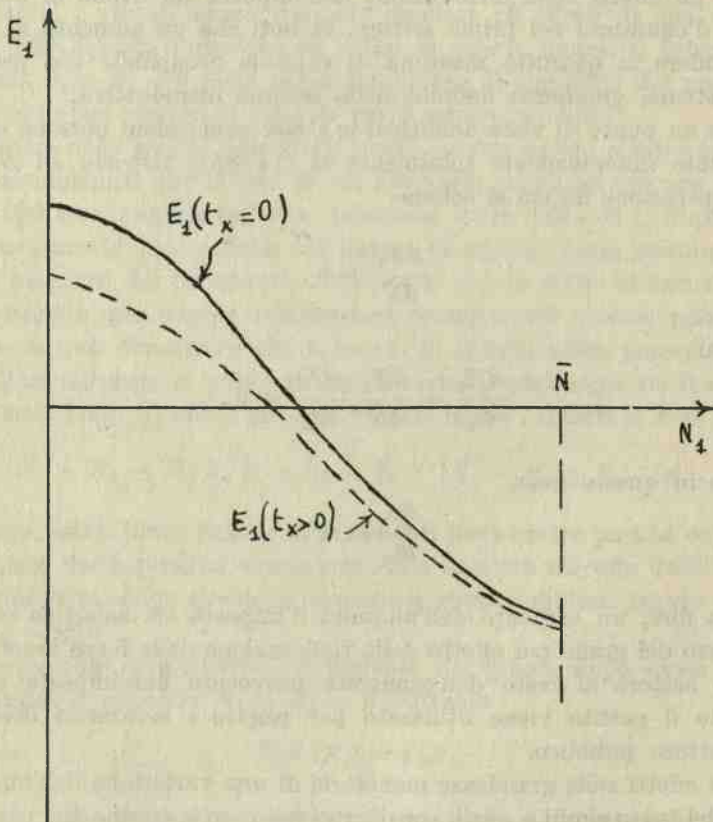


Figura 7

gio di profitto, e addirittura un maggior ammontare di profitti totali in termini di grano. Nella nuova situazione, l'imposta non incide in alcun modo sui lavoratori, mentre continua a cadere sui percettori di rendite, e cade invece per la maggior parte sui capitalisti che vedono diminuire tanto i profitti totali in termini di grano che il saggio di profitto.

Nelle sezioni precedenti, il fatto che le conclusioni raggiunte nel caso *b* fossero identiche a quelle relative al caso *c* poteva sembrare intuitivamente giustificato dal fatto che in entrambe le situazioni l'imposta veniva usata per consumi improduttivi. Tale intuizione risulta contraddetta in questo caso dal momento che ancora lo stato utilizza in maniera improduttiva il gettito raccolto, ma ciò nonostante gli effetti prodotti dall'imposta in materia di incidenza divergono notevolmente.

Ipotesi B: Si supponga ora che sia dato il saggio di salario netto, $\bar{x}_n$. L'introduzione di un'imposta sui salari con aliquota $t_x / 1 + t_x$ fa salire il saggio di salario lordo pagato dai capitalisti per unità di lavoro occupato a $x_1 = (1 + t_x) \bar{x}_n$.

Caso a: Dato t_x , il numero dei lavoratori occupati sarà

$$N = \frac{\bar{K}}{(1 + t_x) x_n}$$

da cui si deduce che

$$\frac{dN}{dt_x} = - \frac{\bar{K}}{(1 + t_x) x_n} < 0.$$

L'equazione di equilibrio per il mercato del grano, dopo opportune semplificazioni, diventa

$$14'-3Ba) \quad N f'(N_1) = f(N_1)$$

Si ponga $\bar{N} = \bar{K} / \bar{x}_n$. Ovviamente, $\bar{N} > N$. Sebbene la (14'-3Ba) sia molto simile alla (14'-3Aa) da un punto di vista grafico, esse hanno un significato diverso.

La *Figura 8* permette di visualizzare immediatamente gli effetti della introduzione dell'imposta in queste circostanze sul livello d'occupazione d'equilibrio nel primo settore. Da un punto di vista analitico,

le stesse informazioni si ottengono differenziando totalmente la (14'-3Ba) rispetto ad N e ad N_1 , da cui si ottiene

$$\frac{dN_1}{dN} > 0,$$

da cui segue che

$$\frac{dN_1}{dt_x} < 0.$$

L'equazione che determina p_1 resta immutata per cui $p_1 = 1 / f' (N_1)$ e quindi

$$\frac{dp_1}{dt_x} < 0.$$

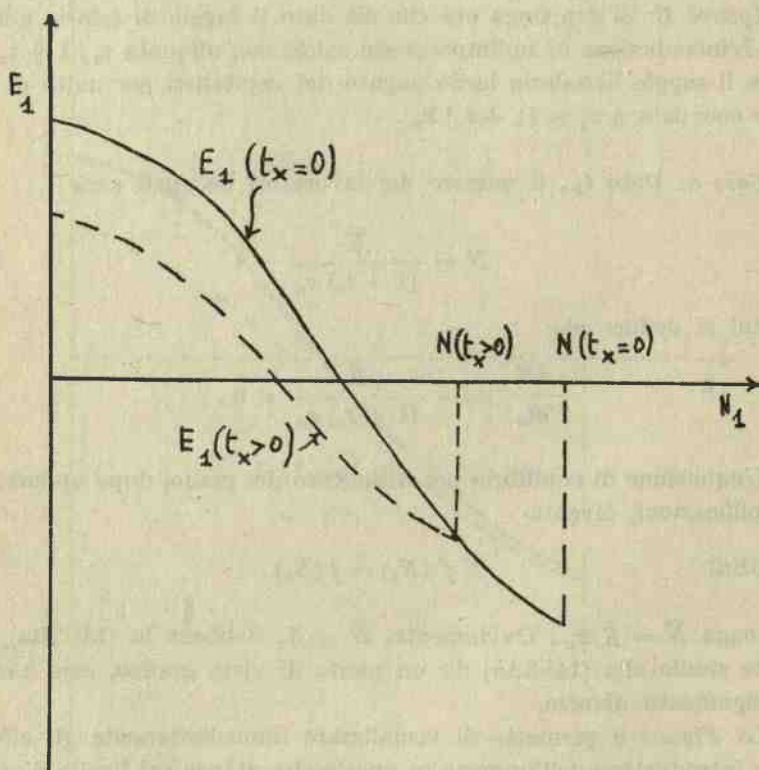


Figura 8

Nelle ipotesi esaminate, un aumento dell'aliquota dell'imposta sui salari riduce il numero delle persone che possono trovare occupazione nel sistema e riduce anche il livello di occupazione d'equilibrio del primo settore. Questo implica una minor produzione di grano e quindi una caduta nel livello delle rendite in termini di grano. Con un procedimento simile a quello usato per il caso *c* della ipotesi *A* si può dimostrare che il livello dei profitti totali misurati in grano deve cadere e che deve cadere il saggio di profitto. Dal momento che anche p_1 deve diminuire per effetto dell'aumento dell'imposta sui salari, a causa della diminuzione dell'occupazione nel settore agricolo, tanto le rendite quanto i profitti devono cadere anche in termini monetari. Naturalmente l'effetto principale dell'imposta è quello di far cadere il monte salari netto, comunque esso sia misurato.

Caso b: Per le ragioni già esaminate nel caso precedente, anche ora $dN/dt_x < 0$. L'equazione di equilibrio per il mercato del grano diventa

$$14'-3Bb) \quad N(f'(N_1) - x_x t_x) = f(N_1).$$

Nella *Figura 9* si illustrano gli effetti della introduzione delle imposte sui salari, nel caso in esame, per quanto riguarda il livello di occupazione d'equilibrio nel primo settore. Essi possono essere dedotti analiticamente come segue. Differenziando totalmente la (14'-Bb) si ottiene

$$\frac{dN_1}{dN} > 0,$$

per cui

$$\frac{dN_1}{dt_x} < 0.$$

Anche in questo caso l'eguaglianza dei saggi di profitto impone che $p_1 = 1/f'(N_1)$, per cui

$$\frac{dp_1}{dt_x} < 0.$$

Da un punto di vista qualitativo gli effetti di una variazione di t_x sulle varie grandezze sono identici a quelli visti nel caso *a*.

Caso c: Nel caso *c* dell'ipotesi *A* si era visto che l'introduzione dell'imposta sui salari non avrebbe avuto alcun effetto sui saggi di salario netti in termini di grano. Accade qui un fenomeno simile. Nell'ipotesi *A* si era visto che solitamente l'imposta finiva per incidere sui saggi di salario netti. Nell'ipotesi *B* essa non può incidere su di essi, ma incide negativamente sul livello di occupazione. Tuttavia, nelle circostanze che stiamo ora esaminando, ciò non può accadere; vale a dire, il livello di occupazione risulta essere indipendente

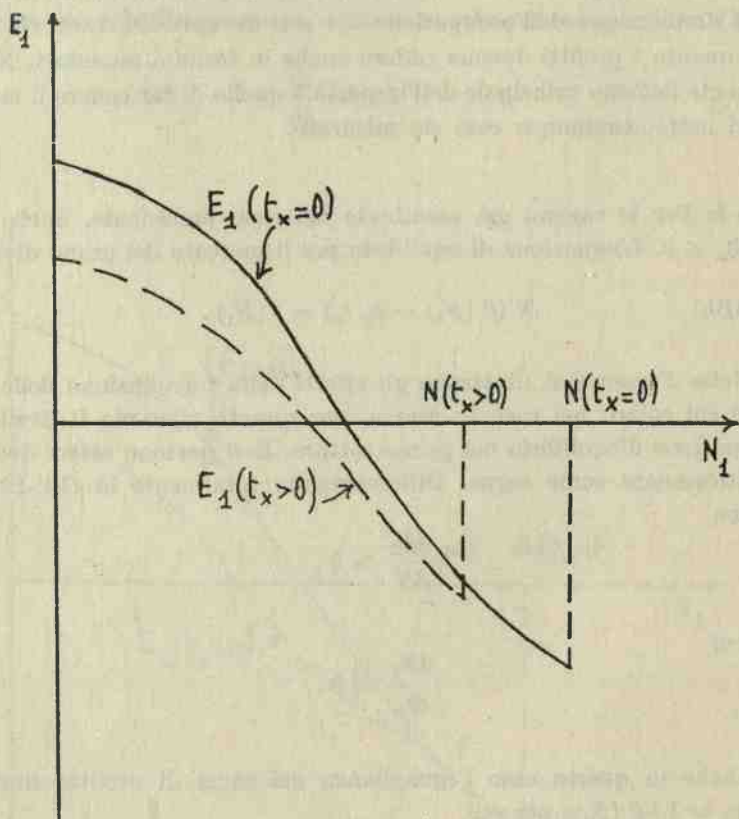


Figura 9

dal saggio dell'imposta sui salari. Una variazione di t_x incide però negativamente sui livelli di occupazione nel settore privato della economia.

L'analisi può essere condotta in maniera formalmente identica a quella adottata per il caso *c* della ipotesi A. Ovviamente anche le conclusioni risultano identiche, e possono essere tutte fatte derivare dal fatto che tanto dN_1/dt_x quanto dp_1/dt_x sono negative.

L'imposta sui salari, riducendo il monte salari disponibile per il settore privato, riduce l'occupazione in questo settore, ed in particolare in quello che produce grano. Ciò porta ad una caduta delle rendite, dei profitti totali, del saggio di profitto quando queste grandezze sono misurate in grano. Siccome il prezzo del primo bene deve cadere, queste stesse grandezze devono cadere anche in termini monetari.

Il capitolo dedicato alle imposte sui salari è l'unico in cui Ricardo sottolinea l'importanza della specificazione dell'uso che lo stato fa del gettito raccolto. Appoggiando la tesi di Smith e criticando Buchanan, egli sostiene che l'imposta non può cadere sui lavoratori usando due argomenti.

Basandosi sulla teoria Malthusiana egli nega che, almeno nel lungo periodo, l'imposta possa cadere sui lavoratori facendo scendere il saggio di salario sotto il livello naturale. Nel breve periodo, egli dice, la popolazione è però data. Variazioni nel saggio di salario farebbero sentire i loro effetti Malthusiani solo su un orizzonte temporale più ampio. Nel breve periodo, essendo data la popolazione, è il fondo salari che determina il saggio di salario. L'introduzione dell'imposta, egli afferma, non comporta necessariamente una riduzione di questo fondo perchè, normalmente, « *the fund raised by the tax is employed by the Government in maintaining labourers, unproductive indeed, but still labourers* » (Ricardo (1817), p. 220). Vi è una sola eccezione. « *If when the tax were levied, Government at once exported the produce of it as a subsidy to a foreign state, and if therefore these funds were devoted to the maintainance of foreign, not of English labourers, such as soldiers, sailors, etc. etc., then, indeed, there would be a diminished demand for labour, and wages might not increase, although they were taxed; ... less labour could be employed at home* » (Ricardo (1817), p. 227).

Quindi, se il numero dei lavoratori è dato, e l'imposta riduce il monte salari netto, il saggio di salario netto deve cadere, mentre rimane costante il saggio di salario lordo. Questa situazione sembra essere quella dei casi *a* e *b* dell'ipotesi A.

Nella *Tabella* che segue si riporta, seguendo la convenzione già usata, l'indicazione degli effetti dell'imposta. Ricardo non esprime valutazioni in proposito.

	N_1	p_1	R	p_1R	r	rK	x_1	x_n	w_1	w_n
Caso <i>Aa</i>	0	0	0	0	0	0	0	—	0	—
Caso <i>Ab</i>	—	—	—	—	+	+	0	—	—	—

L'ipotesi che Ricardo esamina più da vicino è quella in cui « *[t]axes on wages will raise wages* » (Ricardo (1817), p. 215) che è ciò che accade nel caso *c* dell'ipotesi A ed in ogni caso dell'ipotesi B, sebbene egli non creda che i salari aumenterebbero nella stessa misura dell'imposta che cade su di essi. A questo proposito egli afferma che « *towards a tax on wages ..., neither the stock-holder, the landlord, nor any other class but the employers of labour will contribute* » (Ricardo (1817), p. 215).

Come si può agevolmente notare leggendo la *Tabella* sottostante, l'analisi condotta in questa sezione porta a risultati che concordano con quelli di Ricardo ad eccezione che per quanto riguarda gli effetti dell'imposta sul livello delle rendite.

	N	N_1	p_1	R	p_1R	r	rK	x_1	x_n
Caso <i>Ae</i>	0	—	—	—	—	—	—	+	0
Caso <i>Be</i>	0	—	—	—	—	—	—	+	0
Ricardo	0	0	0	0	0	—	—	+	0

Ricardo critica Smith per aver sostenuto che il peso dell'imposta cade alla fin fine totalmente sulle rendite e sostiene invece che esso cade interamente sui profitti. Dall'analisi condotta si deve concludere che, almeno in parte, esso finisce per gravare sui percettori di rendite che vengono colpiti in due maniere. In primo luogo si riduce la quantità di grano che essi ricevono a titolo di rendita. In secondo luogo, cade il prezzo del grano rispetto a quello dell'oro e ciò contribuisce a ridurre ulteriormente il loro potere d'acquisto in termini di oro. L'in-

tuizione di Smith viene quindi parzialmente vendicata, anche se il suo ragionamento deve essere quasi interamente abbandonato.

Anche in questo caso le differenze tra le conclusioni di Ricardo e quelle raggiunte in questa sezione si possono tutte ricondurre al fatto che egli non tien conto degli effetti riallocativi dell'imposta. Inoltre Ricardo sembra dimenticare che anche se il fondo salari netto non varia per effetto dell'introduzione dell'imposta, varia la quantità di lavoro che è possibile impiegare nel settore privato dell'economia. È per questa ragione che l'occupazione nel primo settore deve diminuire, ed è per ciò che il peso sopportato dai capitalisti viene in parte ad attenuarsi, dal momento che aumenta la produttività marginale del lavoro nel settore agricolo, e ciò limita la caduta del saggio di profitto rispetto al caso in cui N_1 resta costante.

Da ultimo si noti che gli effetti di un'imposta sui salari sono praticamente identici a quelli di un'imposta sui profitti nel caso in cui il gettito venga utilizzato per pagare i lavoratori impiegati nel settore pubblico.

Per completezza, nella *Tabella* che segue vengono riportati gli effetti dell'imposta sui salari nel caso in cui il saggio di salario netto sia dato, ma il gettito venga utilizzato per acquistare grano oppure oro.

	N	N_1	p_1	E	$p_1 R$	r	rK	x_1	x_n
Caso <i>Ba</i>	—	—	—	—	—	—	—	+	0
Caso <i>Bb</i>	—	—	—	—	—	—	—	+	0

5. Quando lo stato si appropria di una percentuale t_i della produzione del bene i , X_i , la quota di prodotto che resta nelle mani dei capitalisti una volta pagata l'imposta diventa $(1 - t_i) X_i$. Questo fatto richiede che la (2), la (5) e la (12) vengano modificate. Sia N_1 il livello di occupazione nel primo settore. La quantità di prodotto che il capitalista che opera in questo settore riceve per una variazione infinitesima nella quantità di lavoro impiegata è pari a $(1 - t_1) f'(N_1)$. La variazione del livello delle rendite per unità di lavoro aggiuntiva impiegata sarà poi pari a

$$\frac{dR}{dN_1} = (1 - t_1) (f'(y) - f'(N_1)).$$

Integrando si ottiene

$$R = \int_0^{N_1} (1 - t_1) (f'(y) - f'(N_1)) dy = (1 - t_1) (f(N_1) - N_1 f'(N_1)).$$

In presenza di un'imposta sulla produzione del bene 1 con aliquota t_1 deve accadere che

$$R + P_1 + N_1 x = (1 - t_1) f(N_1).$$

Da questa condizione si deduce che

$$5-4) \quad F_1 = N_1 ((1 - t_1) f'(N_1) - x)$$

D'altra parte,

$$12-4) \quad P_2 p_2 = p_2 X_2 (1 - t_2) - N_2 x p_1 = N_2 (1 - t_2 - x p_1)$$

Naturalmente, la condizione di non negatività dei profitti pone dei limiti su t_1 e t_2 . In particolare, $P_1 > 0$ impone che

$$t_1 \leq \frac{f'(N_1) - x}{f'(N_1)}.$$

Si indichi con θ_1 l'aliquota massima d'imposta sulla produzione del primo bene compatibile con la non negatività dei profitti. $\theta_1(N_1)$ risulta essere una funzione decrescente di N_1 . Ciò equivale a dire che un'imposta sulla produzione del primo bene di aliquota data diventa sempre più gravosa man mano che il processo di accumulazione ha luogo, come era già stato sottolineato da Ricardo a proposito degli effetti delle decime pagate alla chiesa (Ricardo (1817), p. 178).

Similmente, $P_2 p_2 \geq 0$ implica che

$$t_2 \leq 1 - x p_1 \quad \text{se } N_1^o > 0$$

mentre

$$t_2 \leq \frac{f(0) - N x}{f(0)} \quad \text{se } N_1^o = 0.$$

Quest'ultima disuguaglianza impone che la quantità di grano che lo stato ottiene attraverso l'imposta sulla produzione del bene 2 sia non superiore a quella di cui si sarebbero appropriati i capitalisti in assenza di imposte.

La condizione di eguaglianza dei saggi di profitto guadagnati nei due settori implica che

$$16-4) \quad p_1 = \frac{1 - t_2}{(1 - t_1) f'(N_1)}$$

che si riduce alla (16) quando $t_1 = t_2$.

L'equazione di bilancio per il settore pubblico diventa

$$p_1 N_1 \left(x + \frac{P_1}{N_1} \right) + p_1 S_1 + p_2 S_2 = p_1 t_1 f(N_1) + p_2 t_2 X_2;$$

a sinistra del segno di uguale si trovano le varie spese dello stato per acquisti di beni e di servizi, a destra il gettito generato dalle imposte sulla produzione dei due beni.

L'equazione di bilancio per il mercato del grano diventa

$$14'-4) \quad (N_1 + N_2) x p_1 + P_1 p_1 + P_2 p_2 + p_1 N_3 \left(x + \frac{P_1}{N_1} \right) + p_1 S_1 = p_1 f(N_1)$$

Caso a: Per ipotesi $N_3 = S_2 = 0$ e quindi $N_1 + N_2 = N$. La (14'4) diventa ora, in forza anche della (5-4) e della (12-4)

$N x p_1 + p_1 N_1 ((1 - t_1) f(N_1) - x) + p_1 t_1 f(N_1) + p_2 t_2 X_2 = p_1 f(N_1)$. Dalla (8) e dalla (13) del modello di riferimento segue che $p_2 X_2 = N_2$; sostituendo poi p_1 mediante la (16-4), semplificando e riordinando opportunamente, dall'ultima equazione si ottiene

$$14'-4a) \quad (N - t_2 N_1) f'(N_1) = (1 - t_2) f(N_1)$$

Non vi sono problemi di rilievo nè per quanto riguarda l'esistenza, nè per quanto riguarda la unicità della soluzione. Nella *Figura 10* si è usato il solito metodo grafico per illustrare gli effetti di un aumento dell'aliquota di imposta sulla produzione del secondo bene sul livello di occupazione di equilibrio nel primo settore. È infatti interessante notare che il livello di occupazione d'equilibrio nel primo settore dipende unicamente dal saggio di imposta sulla produzione del bene non base, mentre non dipende affatto da t_1 . Le stesse indicazioni si possono ottenere analiticamente differenziando totalmente la (14'-4a) rispetto a N_1 , t_1 e t_2 , operazione da cui si ottiene $\partial N_1 / \partial t_1 = 0$, e

$$\frac{\partial N_1}{\partial t_2} > 0.$$

Una variazione dell'aliquota d'imposta sulla produzione del primo bene non ha alcun effetto riallocativo del lavoro tra i due settori, mentre un aumento di t_2 provoca uno spostamento del lavoro dal secondo al primo settore.

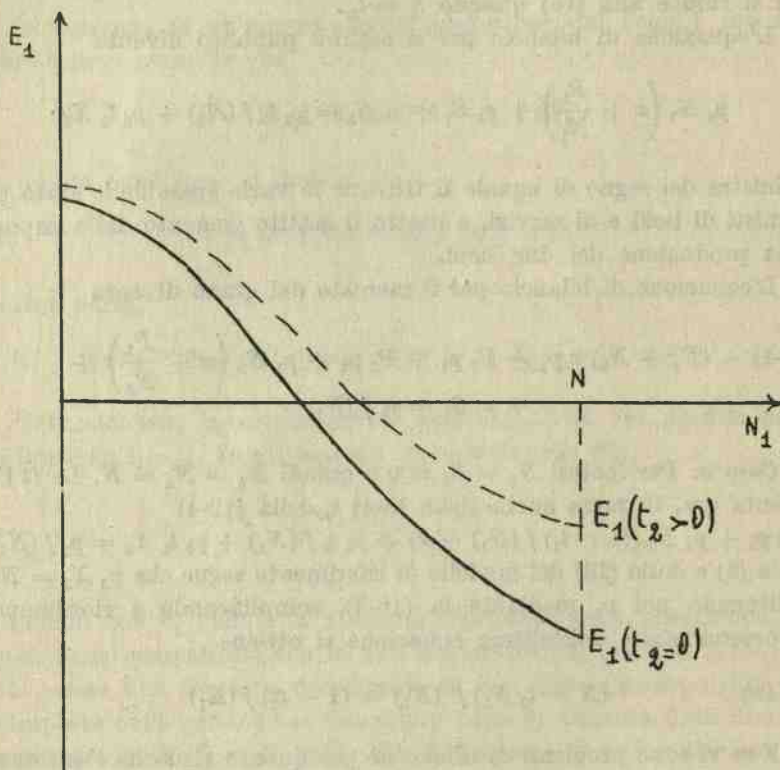


Figura 10

Per quanto riguarda gli altri effetti di una variazione di t_1 si può dimostrare che

$$\frac{\partial R}{\partial t_1} < 0,$$

cade quindi la quantità di grano ottenuta dai proprietari terrieri a titolo di rendita e cade il saggio di profitto guadagnato dai capitalisti in quanto

$$\frac{\partial r}{\partial t_1} = - \frac{f'(N_1)}{x}$$

Un aumento di t_1 provoca anche un aumento del prezzo del primo bene. Infatti

$$\frac{\partial p_1}{\partial t_1} = \frac{1 - t_2}{(1 - t_1) f'(N_1)} > 0.$$

Questo aumento di p_1 compensa esattamente i proprietari terrieri delle diminuzione delle rendite in termini di grano nel senso che li mette in grado di acquistare la stessa quantità di oro che riuscivano ad acquistare prima della variazione della imposta. Infatti

$$p_1 R = (1 - t_2) \frac{f(N_1) - N f'(N_1)}{f'(N_1)}$$

e quindi $\partial p_1 R / \partial t_1 = 0$.

Un aumento di t_2 si traduce invece in un aumento della quantità di grano percepita dai proprietari terrieri a titolo di rendita, dal momento che

$$\frac{\partial R}{\partial t_2} > 0.$$

Esso provoca anche una diminuzione del saggio di profitto guadagnato dai capitalisti poichè

$$\frac{\partial r}{\partial t_2} = (1 - t_1) \frac{f''(N_1)}{x} \frac{\partial N_1}{\partial t_2} < 0.$$

variazione che è dovuta interamente agli effetti riallocativi dell'imposta. D'altro lato,

$$\frac{\partial p_1}{\partial t_2} < 0.$$

Ciò fa sì che la quantità di oro che i proprietari terrieri possono acquistare con le rendite diminuisca, nonostante aumenti il grano di cui dispongono. Infatti

$$\frac{\partial p_1 R}{\partial t_2} < 0.$$

Naturalmente il saggio di salario misurato in grano non varia al variare di t_1 e t_2 purchè la condizione di non negatività del saggio di profitto continui a valere, mentre un aumento di t_1 deve provocare un aumento del saggio di salario in termini monetari, ed un aumento di t_2 si deve tradurre in una diminuzione di questo saggio.

Caso b: Per ipotesi, $N_3 = S_1 = 0$, e quindi $N_1 + N_2 = N$. L'equazione di equilibrio del mercato del grano, con opportune sostituzioni e modificazioni, si riduce a

$$14'-4b) \quad (1 - t_1) N f'(N_1) = f(N_1).$$

Anche in questo caso non sorge alcuna difficoltà nella dimostrazione di esistenza ed unicità della soluzione del modello, dimostrazioni che vengono pertanto omesse. Gli effetti di un aumento delle aliquote

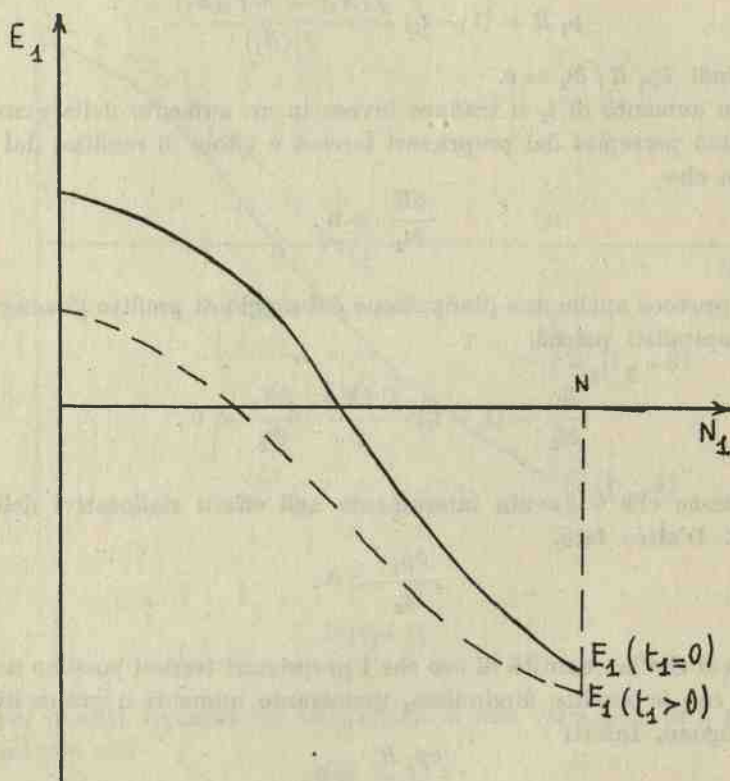


Figura 11

di imposta sono illustrati nella *Figura 11*. Si noti però che ora, a differenza di quanto accadeva prima, il livello di occupazione d'equilibrio nel primo settore dipende unicamente da t_1 , mentre t_2 non ha alcuna influenza. Anche qui, gli effetti di una variazione di t_1 e di t_2 su N_1^0

si possono ottenere differenziando totalmente la (14'-4b), operazione da cui si deduce che

$$\frac{\partial N_1}{\partial t_1} < 0,$$

mentre $\partial N_1 / \partial t_2 = 0$.

Per quanto riguarda gli effetti di variazioni di t_1 e di t_2 su rendite e profitti si osservi che

$$\frac{\partial R}{\partial t_1} < 0,$$

mentre $\partial R / \partial t_2 = 0$, e che

$$\frac{\partial r}{\partial t_1} < 0,$$

mentre $\partial r / \partial t_2 = 0$.

Gli effetti sui prezzi relativi si deducono facilmente derivando la (16-4). Si può dimostrare che

$$\frac{\partial p_1}{\partial t_1} > 0,$$

mentre

$$\frac{\partial p_1}{\partial t_2} < 0.$$

Infine, per quanto riguarda gli effetti sulla capacità dei proprietari terrieri di acquistare oro si noti che

$$\frac{\partial p_1 R}{\partial t_1} > 0,$$

mentre

$$\frac{\partial p_1 R}{\partial t_2} < 0.$$

Un aumento di t_1 nelle circostanze considerate provoca una riallocazione del lavoro dal primo settore al secondo, quindi causa una caduta nella produzione di grano, nel livello delle rendite misurate in grano, ed una diminuzione del saggio di profitto, limitata in parte dal fatto che, riducendosi N_1^o , $f'(N_1^o)$ aumenta.

D'altro lato, l'aumento di t_1 fa aumentare il prezzo del primo bene. Ciò più che compensa i proprietari terrieri della diminuzione delle rendite in grano e, naturalmente, fa aumentare il saggio di salario in termini monetari.

Un aumento di t_2 nelle circostanze ora in esame non ha effetti riallocativi, quindi non ha influenza né sulla quantità di grano prodotta, né sul livello delle rendite misurato in grano, e neppure su quello dei profitti sempre espressi in grano. Esso provoca però una caduta di p_1 e di conseguenza riduce il valore delle rendite in termini di oro e fa diminuire il saggio di salario monetario.

Si noti che in questo caso un'imposta sulla produzione del secondo bene ha i medesimi effetti di un'imposta sui profitti guadagnati in questo settore quando i profitti vengono utilizzati per acquistare lavoro o per pagare lavoratori impiegati nel settore pubblico. Le differenze tra i risultati della sezione 2b e quelli di questa sono puramente formali. Esse verrebbero meno, ad esempio, se nella sezione 2b i profitti lordi venissero indicati con $P_2 p_2$ ed i profitti netti con $P_2 p_2 (1 - t_2)$.

Caso c: Le conclusioni sono identiche a quelle raggiunte per il caso b con le solite qualifiche.

Ricardo concentra la sua attenzione essenzialmente sugli effetti di un'imposta sulla produzione del primo bene e distingue due casi. Parlando delle decime, egli considera il caso di una imposta che assorba una percentuale data della produzione fisica di grano. Ma nel capitolo sulle imposte sul prodotto grezzo prende in considerazione un'imposta che assorba una percentuale data del valore della produzione realizzata. La differenza principale tra queste due imposte sta nel fatto che mentre la prima fa sì che la quota di prodotto agricolo ottenuta dallo stato non vari al variare del livello di occupazione nel primo settore, la seconda fa sì che tale quota aumenti. Infatti, se $T = t_1 f(N_1)$, allora $\partial T / \partial N_1 = t_1 f'(N_1)$, mentre se $T = t_1 p_1 f(N_1)$, allora

$$\frac{\partial T}{\partial N_1} = t_1 p_1 f'(N_1) + t_1 f(N_1) \frac{\partial p_1}{\partial N_1}$$

e quindi

$$\frac{\partial T / \partial N_1}{p_1} = t_1 f'(N_1) - t_1 \frac{f(N_1) f''(N_1)}{f'(N_1)}$$

A parte questa differenza, passare da una forma di imposizione all'altra non comporta alcuna modifica della formula della rendita e quindi neppure di quella dei profitti. Infatti il ricavo addizionale ottenuto dal singolo capitalista per l'impiego di un'unità di lavoro

addizionale è pari a $(1 - t_1) p_1 f' (N_1) = (1 - t_2)$. Perciò

$$p_1 R = \int_0^{N_1} \frac{(1 - t_2)}{f' (N_1)} (f' (y) - 1) dy = \frac{1 - t_2}{f' (N_1)} (f (N_1) - N_1)$$

da cui segue che

$$R = (1 - t_1) (f (N_1) - N_1 f' (N_1)).$$

Di conseguenza, da un punto di vista formale l'analisi condotta in questa sezione vale per entrambi i casi.

Nel capitolo sulle decime Ricardo afferma: « *Neither tithes nor a money tax will affect the money rent of landlords, but both will materially affect corn rent ... a money tax operates on corn rents and ... a similar effect would be produced by tithes* » (Ricardo (1817), p. 177). Per quanto riguarda gli effetti di quest'imposta sul prezzo del grano egli scrive: « *A tax on corn ... would fall on the consumers of corn, and would rise its value as compared with all other commodities, in a degree proportioned to the tax* ». Ma poichè la classe dei lavoratori « *... is never able to bear any considerable proportion of taxation ... wages would inevitably and necessarily rise; and in proportion as they rose, profits would fall* » (Ricardo (1817), p. 159). Dal momento che nè il potere d'acquisto dei proprietari terrieri misurato in oro, nè quello dei lavoratori misurato in grano diminuiscono, questo tipo di imposte è parziale nel senso che cade solo sui profitti dei capitalisti.

La Tabella sottostante serve a confrontare le conclusioni di Ricardo con quelle ricavate dall'analisi condotta in questa sezione a proposito degli effetti di un aumento dell'imposta sulla produzione del primo bene.

	N_1	p_1	R	$p_1 R$	r	rK	x	w
Caso a	0	+	—	0	—	—	0	+
Caso b	—	+	—	+	—	—	0	+
Caso c	—	+	—	+	—	—	0	+
Ricardo	0	+	—	0	—	—	0	+

Come si vede facilmente, i risultati ottenuti da Ricardo coincidono con quelli ottenuti per il caso *a*, vale a dire nell'ipotesi che lo stato utilizzi le imposte per acquistare grano.

Per quanto riguarda le imposte sulla produzione dei beni di lusso Ricardo scrive: « ... *a tax on luxuries would have no other effect than to rise their price. It would fall wholly on the consumer, and could neither increase wages nor lower profits* » (Ricardo (1817), p. 243-244).

La solita *Tabella* di raffronto è la seguente:

	N_1	p_1	R	p_1R	r	rK	x	w
Caso <i>a</i>	+	—	+	—	—	—	0	—
Caso <i>b</i>	0	—	0	—	0	0	0	—
Caso <i>c</i>	0	—	0	—	0	0	0	—
Ricardo	0	—	0	—	0	0	0	—

Si rammenti che nello schema usato in questo lavoro p_2 non può variare, quindi l'aumento del prezzo del bene di lusso di Ricardo si traduce in una diminuzione del prezzo del primo bene. I risultati di Ricardo corrispondono quindi a quelli ottenuti nell'ipotesi che lo stato utilizzi i proventi dell'imposta per acquistare oro o per pagare i lavoratori occupati nel settore pubblico.

6. Ciò che emerge dalle sezioni precedenti è il fatto che, per una corretta valutazione degli effetti dei vari tipi di imposte in tema di incidenza, è necessario rendere esplicita l'ipotesi adottata sull'utilizzazione del gettito raccolto dallo stato. Spostamenti della domanda statale da un settore all'altro possono alleggerire od aggravare il peso che ricade sui vari tipi di reddito. L'importanza di questa qualificazione di un modello estremamente semplice come quello adottato in questo lavoro dipende essenzialmente dalla esistenza di rendimenti decrescenti nel settore agricolo.

Gli effetti provocati da mutamenti nella destinazione del gettito saranno tanto più forti quanto maggiore sarà la variazione nella produttività marginale dei fattori stessi. Come si è detto, tutti i problemi scomparirebbero se si adottassero ipotesi di rendimenti costanti di

scala, di assenza di produzioni congiunte e di esistenza di un unico fattore di produzione scarso. Ma essi riemergerebbero, ad esempio, in modelli in cui non vi sono produzioni congiunte e tutte le funzioni di produzione sono omogenee di primo grado se vi sono più fattori produttivi scarsi.

Per quanto riguarda l'analisi di Ricardo si deve osservare che le ipotesi sulla destinazione del gettito necessarie per ottenere i suoi risultati variano da imposta ad imposta e talvolta non tutte le sue conclusioni sugli effetti di una particolare imposta sono riconducibili all'impiego di una determinata ipotesi sulla destinazione del gettito. Nella maggior parte dei casi le sue conclusioni possono essere raggiunte supponendo che lo stato utilizzi le proprie entrate per pagare i lavoratori occupati nel settore pubblico. Ma vi sono casi in cui le sue conclusioni sono compatibili solo con l'ipotesi che il gettito venga utilizzato per acquistare grano.

In quasi tutta la sua analisi egli suppone che le quantità in cui ciascun bene sarà prodotto siano date. Come si è visto, questa ipotesi è in taluni casi logicamente incompatibile con il resto del modello. Ma da un punto di vista pratico, l'entità dell'errore è pure essa legata alla forza con cui opera la legge dei rendimenti decrescenti e dall'ammontare di risorse ottenute dallo stato tramite l'imposta. L'errore sarà quindi trascurabile se il gettito costituisce una parte « piccola » del volume complessivo della produzione e se i rendimenti di scala, pur essendo decrescenti, decrescono lentamente.

Queste affermazioni vanno ulteriormente qualificate tenendo conto del fatto che la stilizzazione del suo modello di cui si è fatto uso non è sempre perfettamente fedele alle sue idee sulle caratteristiche del sistema economico; per alcuni aspetti essa è più complessa, per altri molto meno ricca di dettagli.

CARLO BERETTA

*Istituto di Scienze Economiche
dell'Università di Parma*

BIBLIOGRAFIA

- A. C. HARBERGER (1962), *The incidence of the corporation income tax*, in *Journal of Political Economy*, vol. LXX, n. 3.
- N. KALDOR (1955-56), *Alternative theories of distribution*, in *Review of Economic Studies*, vol. XXIII, n. 2.
- L. L. PASINETTI (1960), *A mathematical formulation of the Ricardian system*, in *Review of Economic Studies*, vol. XXVII, n. 2; trad. it. in L. L. PASI-

NETTI (1977), *Sviluppo economico e distribuzione del reddito*, Bologna, Il Mulino.

A. PEDONE (1962), *Imposte sui profitti ed imposte sui salari nell'analisi ricardiana*, in *Giornale degli Economisti ed Annali di Economia*, vol. XXI.

D. RICARDO (1817), *On the principles of political economy and taxation*, London. Le citazioni si riferiscono all'edizione: P. SRAFFA - M. DOBB (a cura di) (1951), *The works and correspondence of D. Ricardo*, Cambridge: Cambridge University Press.

P. A. SAMUELSON (1947), *Foundations of economic analysis*, Cambridge, Mass. Harvard University Press.

II. SILENZIO NEL DIRITTO TRIBUTARIO (*)

SOMMARIO: 1. Premessa. — 2. Lo stretto collegamento tra la disciplina del silenzio e l'esercizio del diritto al rimborso. — 3. Il silenzio nel procedimento regolato dall'art. 16 del D.P.R. n. 636 del 1973 e dagli artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602 del 1973. — 4. (*segue*): la sua natura di silenzio insignificativo. — 5) (*segue*): la sua funzione processuale di mero presupposto per l'esperimento dell'*actio indebiti*. — 6. Il silenzio nel procedimento regolato dagli artt. 47 del D.P.R. n. 63 e 75 del D.P.R. n. 634 del 1972. — 7. Conclusioni.

1. La disciplina del silenzio nel diritto tributario è passata attraverso diverse fasi e non facili dibattiti dottrinali, prima di giungere al testo attuale contenuto nella norma generale dell'art. 16, ult. comma del D.P.R. n. 636 del 26 ottobre 1972, così come emendato dal D.P.R. n. 937 del 3 novembre 1981. Accanto a tale disposizione ne sono in vigore, poi, altre specifiche relative:

a) alle imposte di registro e di successione (artt. 47 D.P.R. n. 637 e 75 D.P.R. n. 634 ambedue del 26 ottobre 1972), di contenuto parzialmente diverso;

b) alle ritenute dirette (art. 37 D.P.R. n. 602 del 29 settembre 1973) e ai versamenti diretti (art. 38 dello stesso D.P.R.) delle imposte sui redditi, che hanno, invece, una disciplina concidente con quella del cit. art. 16, quanto al meccanismo di formazione del silenzio e diversa, quanto ai termini della tutela giurisdizionale della situazione giuridica soggettiva del privato.

Rispetto a queste disposizioni l'art. 16 si presenta come una norma di carattere generale, applicabile per ogni tipo di tributo e, in definitiva, per ogni fattispecie che non abbia una propria specifica regolamentazione del silenzio. E altrimenti non potrebbe essere dovendo, in assenza di precise indicazioni legislative, il coordinamento tra le diverse norme in materia avvenire in base al criterio della prevalenza della norma speciale sulla norma generale (anche se suc-

(*) Lo scritto puntualizza gli argomenti già trattati dall'Autore nella relazione al convegno di Varenna su « Il silenzio della pubblica amministrazione: aspetti sostanziali e processuali » (23-25 settembre 1982) ed è destinato agli studi in onore di Gian Carlo Venturini di prossima pubblicazione a cura della Facoltà di Giurisprudenza dell'Università di Parma.

cessiva) (1). Poiché si ritiene che le suddette specifiche disposizioni sul silenzio sono in rapporto di specialità rispetto a quella dell'art. 16, a ciascuna di esse dovrà, quindi, farsi riferimento e, comunque, da ciascuna di esse dovrà partire ogni indagine diretta ad individuare, riguardo alle suindicate fattispecie, sia il significato e la natura da attribuire al silenzio dell'amministrazione finanziaria sia i tempi del suo manifestarsi. Solo ove manchino tali disposizioni, potrà trovare applicazione il disposto dell'art. 16.

Il che, in via di prima approssimazione, significa che detto articolo non si applica, in linea di massima e salvo l'emergere di lacune all'interno delle specifiche regolamentazioni:

— alle imposte di registro e di successione e a quelle, la cui disciplina del silenzio è frutto di un mero rinvio all'imposta di registro (imposte catastali e ipotecarie, ai sensi dell'art. 9 D.P.R. n. 635 del 1972 e INVIM, ai sensi dell'art. 32 D.P.R. n. 643 stesso anno);

— alle imposte dirette corrisposte, come si è visto, mediante ritenute dirette e versamenti diretti.

Una più esatta linea di demarcazione fra le diverse discipline, con l'individuazione dei relativi punti di coincidenza e di divergenza, potrà, comunque, essere tracciata più avanti, in sede di definizione dei concreti contenuti da dare ai richiamati articoli.

2. In tutte le anzidette disposizioni, la disciplina del silenzio risulta strettamente correlata a quella dell'esercizio del diritto al rimborso di tributi « indebitamente corrisposti » o, anche, di tributi « regolarmente percetti », ma da restituire in forza di un evento giustificativo posteriore al pagamento (2).

Ciò non vuol dire, ovviamente, che non possano trovare applicazione anche nel diritto tributario le regole sul silenzio-rifiuto o sul silenzio-rigetto elaborate nel campo del diritto amministrativo. Seppur non frequentemente, possono verificarsi ipotesi di richieste invase di provvedimenti, che non hanno per oggetto prestazioni pecuniarie (di rimborso) e alle quali si applicano le disposizioni sollecitatorie previste nella legislazione amministrativa. Così come può

(1) Cfr. CAPACCIOLI, *La nuova disciplina del contenzioso tributario*, in *Atti Convegno San Remo sul contenzioso tributario*, in *Atti*, Padova, 1975, pp. 16-17 e RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pp. 567-568.

(2) In questo secondo caso — e in tutte le ipotesi di rifusione di somme non collegate ad un pagamento indebito — si parla più propriamente di restituzione (è questo, ad esempio, il caso dell'art. 47 D.P.R. n. 637, di cui si tratterà più avanti, e quello dei crediti d'imposta IVA).

accadere che la stessa legislazione tributaria preveda e regoli espressamente altri casi di silenzio non legati necessariamente all'esercizio di un diritto al rimborso. È l'ipotesi, ad esempio, del silenzio-assenso previsto, in tema di determinazione del reddito d'impresa, dall'art. 75 del D.P.R. n. 597 del 1973. L'autorizzazione dell'ufficio ad adottare certi criteri di valutazione e di impostazione contabile piuttosto che altri, nell'ambito di quelli previsti dalla legge (art. 75, 1° comma), o criteri di valutazione delle rimanenze diversi da quelli stabiliti dagli artt. 62 e 63 dello stesso D.P.R. (art. 75, 2° comma) interviene a conclusione di un procedimento, in cui alla mancata tempestiva risposta dell'ufficio alla richiesta scritta del contribuente è attribuito il chiaro significato di assenso (e, quindi, un effetto autorizzatorio) (3).

Si capiscono agevolmente le ragioni che hanno portato il legislatore tributario ad abbinare strettamente l'esercizio del diritto di rimborso all'istituto del silenzio ed a dedicare proprio a tale materia una espressa e dettagliata disciplina. Il fenomeno dell'inerzia dell'amministrazione, che già di per sé è uno degli elementi che più ostacolano il corretto agire amministrativo, in materia di rimborso di imposte assume aspetti ancora più negativi in quanto viene ad incidere su diritti soggettivi del contribuente di contenuto patrimoniale. Tali sono, infatti, quei diritti derivanti dal rapporto obbligatorio che si instaura tra l'ufficio, che illegittimamente ritiene somme indebitamente percepite a titolo di tributo, e i soggetti che ne richiedono, invano, il rimborso. Il disagio è ancora più evidente nelle ipotesi in cui l'obbligazione di rimborso è indiscutibile, o perché essa è la normale conseguenza dell'operare del meccanismo legale di applicazione di un tributo o perché, addirittura, è posta a carico dell'ufficio a seguito dell'emergere di errori materiali o duplicazioni dovuti proprio ad esso. Basti pensare alle ipotesi in cui

(3) In ogni caso, la problematica del silenzio non si differenzia da quella propria del silenzio-assenso elaborata dagli amministratori. Ricordo, però, che l'amministrazione finanziaria ritiene che, nel caso di adozione di criteri diversi da quelli stabiliti dalla legge (art. 75, 2° comma), non si sia in presenza di un silenzio-assenso, ma sia necessaria una espressa autorizzazione (v. risoluzione Ministero delle Finanze, Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 9/1890 di 17 novembre 1981). A parte ciò, l'unico problema posto dall'art. 75 cit. non attiene all'istituto del silenzio, ma riguarda l'impugnabilità presso le commissioni tributarie dell'esplicito atto che nega l'autorizzazione. Tale atto, infatti, non è ricompreso tra quelli autonomamente impugnabili, elencati tassativamente dall'art. 16, 1° comma del D.P.R. n. 636. È noto al riguardo come tale possibilità sia stata negata e si sia invece ritenuto che l'unico organo giurisdizionale competente a decidere su tale tipo di ricorso è quello amministrativo.

lo squilibrio delle aliquote « manda cronicamente a rimborso » le imprese (è il caso dell'IVA all'esportazione disciplinata dagli artt. 8, 9, 9-bis D.P.R. n. 633 del 1972 e di quella applicata nel settore dell'agricoltura ai sensi dell'art. 34 stesso D.P.R.) o a tutte quelle altre ipotesi di crediti derivanti al contribuente dalla differenza tra l'ammontare delle ritenute di acconto effettuate e il minor ammontare delle imposte liquidate dagli uffici in base alla dichiarazione annuale (art. 41, 2° comma D.P.R. n. 602 del 1975). È quasi eclatante al riguardo, almeno dal punto di vista dell'entità, il caso degli ingenti crediti verso l'erario accumulati dalle banche e dagli istituti di credito a seguito dell'applicazione delle ritenute di acconto sugli interessi interbancari (art. 26, 2° e 3° comma D.P.R. n. 600 del 1973).

In questa materia si presentava come necessaria l'adozione di precisi strumenti normativi che, nel persistere dell'inerzia degli uffici oltre un certo periodo di tempo, consentissero l'accertamento giurisdizionale del diritto di credito del privato e l'eventuale condanna dell'amministrazione ad effettuare il rimborso.

Non può negarsi che la disciplina che ne è scaturita consente di raggiungere tale obiettivo, ponendo limiti temporali ben precisi all'inerzia dell'amministrazione ed impedendo, nel contempo, il rinvio a tempo indefinito dell'esercizio della tutela giurisdizionale.

3. La scelta dei suddetti strumenti, però, non è stata sempre univoca e sicura. Senza riandare troppo indietro nel ricordo dei precedenti legislativi, basta soffermarsi e considerare il passaggio dalla disciplina del T.U. delle leggi sulle imposte dirette del 1958 a quella attuale. Si è partiti da una disposizione, quella dell'art. 171 del T.U., in cui per l'ipotesi di riscossione mediante ritenuta o di versamento in tesoreria si era previsto, da una parte, il ricorso del contribuente all'intendente di finanza per errore materiale, duplicazione o inesistenza totale o parziale dell'obbligazione tributaria e, dall'altra, per l'ipotesi che l'intendente non ritenesse di accogliere il ricorso, l'obbligo di questi di trasmetterlo alla competente commissione tributaria entro 60 giorni dalla data di ricezione. In questa disposizione il silenzio era accompagnato dal comportamento positivo della trasmissione del ricorso alla commissione tributaria e dal conseguente instaurarsi del contraddittorio. Ed era questa trasmissione che rappresentava la manifestazione esplicita della volontà

dell'intendente di finanza di non accogliere il ricorso e che consentiva, quindi, di attribuire al silenzio il significato di rifiuto o diniego.

Da tale disposizione si passava, nel 1972, alla più rigida (per il contribuente) disciplina dell'art. 16 del D.P.R. n. 636 in cui, nella scia della normativa di diritto amministrativo sul silenzio-rifiuto (4), si dava una diversa e più esplicita regolamentazione dell'istituto del silenzio. Dopo aver elencato nel 1° comma gli atti autonomamente impugnabili dinanzi alle commissioni tributarie (l'avviso di accertamento, l'ingiunzione, il ruolo, il provvedimento che irroga le sanzioni pecuniarie), detto articolo, nel suo 3° ed ultimo comma, aggiungeva che « nei casi in cui il pagamento del tributo ha avuto luogo senza preventiva imposizione e nei casi in cui il contribuente afferma essere sopravvenuto il diritto al rimborso, si considera imposizione il rifiuto di restituzione delle somme pagate, ovvero il silenzio dell'amministrazione per 90 giorni dalla intimazione a provvedere notificata a mezzo di lettera raccomandata con ricevuta di ritorno e il ricorso deve essere proposto, salve diverse disposizioni dalle singole leggi d'imposta, entro 60 giorni dal rifiuto o dalla scadenza dei 90 giorni ».

Come si vede, non sono lievi le differenze con la precedente disciplina dell'art. 171 T.U. cit. Basti rilevare che, a norma dell'art. 16 3° comma, l'azione di indebito innanzi alla commissione tributaria deve essere sempre preceduta dalla domanda di rimborso rivolta all'ufficio competente e può essere promossa nello stretto termine perentorio di 60 giorni, solo dopo che sia intervenuto il rifiuto esplicito o solo dopo che si sia formato il silenzio-rifiuto (considerato imposizione) con l'inutile decorso di 90 giorni dall'intimazione a provvedere. Nel meccanismo dell'art. 171 T.U. tutto ciò manca: il sistema è, infatti, meno macchinoso, in quanto, in luogo dell'autonoma domanda di rimborso e dell'intimazione-messa in mora, è previsto solo il ricorso del contribuente che viene trasmesso, su impulso d'ufficio, alla commissione in caso di mancato suo accoglimento da parte dell'intendente (5). L'art. 16 ha, pertanto, sot-

(4) L'art. 5 del T.U. della legge comunale e provinciale del 1934, n. 383 e l'art. 25 del T.U. 10 gennaio 1957, n. 3, innovati, nel 1971, dall'art. 6 D.P.R. 24 novembre 1971, n. 1199 e, dall'art. 20, L. 6 dicembre 1971, n. 1034.

(5) Un meccanismo analogo a quello dell'art. 171 T.U. cit. è stato invece adottato recentemente nell'art. 10 D.P.R. n. 787 del 1980 per quanto riguarda il ricorso contro i ruoli formati dai centri di servizio e il rimborso dagli stessi

tratto all'ufficio il potere di impulso processuale, lo ha trasferito al contribuente, imponendogli anche l'onere di sollecitare l'ufficio a fornire una risposta entro un più ampio lasso di tempo ed ha attribuito alla mancata risposta significato di diniego del rimborso.

Il nuovo testo dell'art. 16, frutto delle modifiche apportate nel 1981 con il D.P.R. n. 937 cit., pur rimanendo nell'alveo del testo originario, muta ancora e, per certi versi, semplifica il meccanismo di formazione del silenzio.

Esso, con il suo 1° comma, conferma innanzi tutto il carattere tassativo degli atti impugnabili presso le commissioni tributarie, aggiungendo, a quelli indicati nel precedente testo e sopra elencati, anche l'avviso di liquidazione dell'imposta, l'avviso di mora e il « provvedimento » che respinge l'istanza di rimborso (6). Modifica, poi, radicalmente il procedimento di rimborso, affermando nel suo 4° comma che « in caso di versamento diretto o qualora manchino o non siano stati notificati gli atti indicati nel 1° comma, il contribuente che ritiene di avere *diritto al rimborso* ne fa istanza all'ufficio tributario competente nei termini previsti dalle singole leggi di imposta o, in mancanza di disposizioni specifiche, entro 2 anni dal pagamento, ovvero se posteriore, dal giorno in cui sia sorto il diritto alla restituzione ».

La disciplina del silenzio si riduce alla seguente disposizione dell'ultimo comma: « trascorsi almeno 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso, senza che sia stato notificato il provvedimento dell'ufficio tributario sulla stessa, il ricorso può essere proposto fino a quando il *diritto al rimborso* non è prescritto ».

Si può rilevare subito come siano state cancellate la frase « nei casi in cui il pagamento del tributo ha avuto luogo senza preventiva imposizione... » e quella « si considera imposizione il rifiuto di restituzione della somma pagata ovvero il silenzio dell'amministrazione... », che, sotto il vigore del precedente testo, tanti problemi interpretativi avevano fatto sorgere sulla natura o meno di atto o di provvedimento ovvero di mero comportamento da attribuire al fatto del silenzio protratto oltre i termini di legge.

centri disposto in caso di riconoscimento in via amministrativa della fondatezza del ricorso.

(6) La tassatività di tali atti e la esclusività della giurisdizione delle commissioni tributarie erano da qualche autore poste in dubbio nel vigore del vecchio testo (v. al riguardo F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, n. 257 ss. e 267 ss.).

Ricordo solo, al riguardo, che tale frase aveva offerto a diversi autori consistenti argomenti per sostenere l'equiparazione del silenzio agli atti impugnabili di cui al 1° comma, con la conseguenza di accedere ad una ricostruzione, da un lato, dell'istituto del silenzio in termini di silenzio-provvedimento negativo e, dall'altro, del relativo processo come processo di impugnativa di detto atto: alla stessa stregua, insomma, del giudizio di impugnativa degli atti di cui al 1° comma (7). Un altro autore, fondandosi anche sul dato letterale dell'art. 16 e pur non negando la natura di mero comportamento del silenzio, aveva addirittura sostenuto la tesi del silenzio-imposizione, del silenzio cioè idoneo da solo a costituire l'obbligazione tributaria (e a manifestare il diritto di ritenzione dell'imposta). Egli era giunto, in particolare, a tale conclusione argomentando sul fatto della asserita equipollenza del silenzio all'atto impositivo e traendone il corollario sia della degradazione a interesse del diritto soggettivo al rimborso — ancorché come tale fosse espressamente qualificato dall'art. 16 — sia della natura costitutiva della pronuncia diretta ad elidere la qualificazione legale e l'effetto del comportamento-imposizione (8).

(7) V. per tutti MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 584 ss.; TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, p. 658, il quale, peraltro, successivamente, nel suo *Profili sistematici del processo tributario*, 1980, p. 134 ss., ha riveduto tale posizione avvicinandosi a quella da me qui sostenuta. Giustamente ha fatto rilevare tale autore, a sostegno della sua mutata opinione, che in materia di rimborso si evidenziano esclusivamnete il diritto soggettivo del privato e l'obbligo dell'ufficio. Per cui, se questo concede il rimborso, lo fa perché vi è obbligato e, se no lo concede, non adempie ad una sua obbligazione. Come si vede, non vi sarebbe posto in questa costruzione per l'emissione di atti provvedimenti (su ciò v. *infra* nota 8 e pp. 9, 15 e 16).

(8) V. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 163 ss. Riguardo a questa posizione rinvio alla convincente critica di TESAURO, *Profili*, cit. p. 137, nota 8 e 140 e 141 nota 20. Il problema è di quelli che affondano le loro radici nella teoria generale del diritto tributario e non è questa la sede migliore per affrontarlo in modo esaustivo, anche perché il nuovo testo dell'art. 16, come rileviamo sopra, consente di ritenerlo superato. Vorrei solo far presente che tutta la normativa sul rimborso — e anche ciò sarà chiarito meglio sopra — è imperniata sulla presupposta esistenza di un diritto soggettivo del privato di natura creditoria e che la circostanza che tale diritto non può essere fatto valere, se non a fronte di un rifiuto espresso o di un silenzio persistente, non può avere, come invece TREMONTI ritiene, l'effetto *tranchant* di degradarlo ad interesse o, addirittura, di far negare l'esistenza di qualsiasi posizione soggettiva tutelata (finché il rifiuto o il silenzio non siano posti in essere). A mio avviso, tale circostanza vuol dire solo che la legge, al fine di tutelare il diritto soggettivo del privato, ritiene di dover adottare un procedimento che, attraverso la previa domanda di rimborso (respinta o rimasta senza risposta), culmina in un pieno accertamento giurisdizionale di tale diritto e della correlativa obbligazione legale dell'amministrazione. E ciò, vedremo, porta semplicemente ad attribuire al silenzio la natura di mero

Il nuovo testo dell'art. 16, pur ponendo per altri versi nuovi problemi, contiene ora sicuri argomenti letterali a favore della natura non provvedimentale del silenzio, che, indipendentemente dalle opzioni teoriche esercitabili, consentono a mio parere di superare ambedue le ricordate tesi. La normativa, intanto, abbandona il precedente linguaggio, a volte oscuro e denso di implicazioni teoriche. Le ipotesi in cui, ai sensi dell'art. 16, si può proporre la domanda di rimborso e procedere alla correlativa messa in moto del meccanismo di formazione del silenzio sono espressamente ricondotte a quelle, già ricordate, dei versamenti diretti e della mancanza degli atti (impugnabili) indicati nel 1° comma. Si è eliminato, così, ogni riferimento alla nozione di imposizione e alla equipollenza del silenzio all'atto impositivo: quale primo importante risultato, si è, pertanto, tolto ogni fondamento testuale alla già incerta tesi del silenzio-imposizione.

Inoltre, mentre si qualifica espressamente come provvedimento — e cioè come atto con effetti di diritto sostanziale incidenti sul diritto al rimborso (9) — l'atto con cui l'ufficio respinge l'istanza di

presupposto processuale per l'esperimento dell'*actio indebiti*. Ma non può avere certo l'effetto di depotenziare il diritto soggettivo di credito del privato e di assorbire il procedimento di rimborso nel procedimento di imposizione fino al punto di attribuire all'ufficio la potestà di costituire esso, attraverso il silenzio, il rapporto obbligatorio. Il silenzio e il rifiuto non sono atti di imposizione perché non sono in alcun modo espressivi di tale potestà, attengono esclusivamente al primo procedimento ed hanno, di conseguenza, per oggetto un diritto al rimborso, anche se poi l'accertamento giurisdizionale di tale diritto richiede strumentalmente l'accertamento del dovere contributivo (sul punto v. *infra* nota 9 e pp. 15 e 23 ss.).

(9) Con ciò viene risolta *ex auctoritate legis* l'annosa diatriba tra coloro che, nel vigore del precedente testo, tale atto consideravano in via interpretativa « provvedimento » e coloro, la maggioranza della dottrina amministrativistica, che lo qualificavano, invece, più correttamente come una mera dichiarazione di non voler emettere il provvedimento o di non voler adempiere (v. LEDDA, *Il rifiuto del provvedimento amministrativo*, Torino, 1964, p. 151). Non resta forse che inchinarsi di fronte all'espressa qualificazione legislativa. Rimangono solo, almeno come fatto storico, dubbi di ordine concettuale sulla possibilità che l'atto di rifiuto sia produttivo di effetti diversi da quelli procedurali, propri di ogni « condizione » posta all'esperimento dell'azione di rimborso. Sul piano logico, invero, può sembrare comunque non necessaria la qualifica di provvedimento: se il rifiuto fosse un vero e proprio atto autoritativo, avremmo la conseguenza, abbastanza macchinosa, che la sua emissione estinguerrebbe un preesistente valido diritto al rimborso e, nel contempo, l'impugnativa contro di esso, accertandone l'illegittimità e annullandolo, farebbe rivivere tale diritto. Nell'inesistenza, poi, di un diritto al rimborso, il rifiuto si presenterebbe addirittura come inutile, perché costituirebbe un secondo titolo di acquisizione puramente confermativo di un già esistente potere dell'ufficio di ritenere le somme infondatamente richieste. Tali conseguenze incongrue sono state acutamente poste in evidenza da TESAURO, (*Profilo*, cit., p. 134), prima dell'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 16. Si vedano, comunque, le altre osservazioni che facciamo più avanti nel testo (paragr. 4 e nota 14).

rimborso, contemporaneamente si disciplina il meccanismo di formazione del silenzio, in modo da sganciarlo dal riferimento a qualsiasi equipollenza agli atti di cui al 1° comma e, quindi, da negarne la natura di atto o di comportamento avente gli effetti di un vero e proprio provvedimento reiettivo. Ed infatti, a differenza del precedente, il nuovo ultimo comma dell'art. 16 non prende affatto posizione sul significato da dare al silenzio protrattosi « almeno » per 90 giorni, ma si limita a far conseguire dalla mancata notificazione all'istante di un provvedimento, positivo o negativo, la legittimazione del privato a proporre ricorso giurisdizionale entro il termine prescrizioneale di due anni (o entro quello maggiore o minore previsto dalle singole leggi di imposta), decorrenti dal pagamento o dal giorno in cui il diritto al rimborso è sorto.

La situazione di fatto, alla base della normativa generale dell'art. 16, può così sintetizzarsi:

1) il privato, come lo stesso 5° comma dell'art. 16 specifica, vanta nei confronti dell'amministrazione finanziaria un vero e proprio diritto soggettivo al rimborso della maggiore somma pagata;

2) egli, però, non può ottenerne la diretta tutela giurisdizionale, ma, in forza del meccanismo creato dallo stesso art. 16, deve prima mettere in moto un procedimento in cui la soddisfazione del suo diritto sostanziale passa attraverso l'esercizio del diritto procedimentale alla pronuncia fino a concludersi, in caso di inerzia dell'ufficio protratta per un certo lasso di tempo, con l'accertamento giurisdizionale della fondatezza del suo diritto e, quindi, con l'accertamento dell'obbligo dell'ufficio al rimborso.

L'art. 16 si innesta, così, nelle reciproche situazioni soggettive di diritto e di obbligo procedimentalizzando l'esercizio del diritto al rimborso del privato, senza però attribuire alcun significato all'inerzia dell'ufficio: scaduto l'anzidetto termine di 90 giorni, dinanzi al comportamento omissivo dell'amministrazione, gli interessati possono finalmente ricorrere per veder accertato il loro diritto al rimborso (né negato, né accolto dall'ufficio).

Lo stesso meccanismo è previsto nelle specifiche disposizioni degli artt. 37 e 38 del D.P.R. n. 602 per quanto attiene il rimborso, rispettivamente, delle ritenute dirette e dei versamenti diretti. Infatti, il ricorso alla commissione tributaria è anche qui condizionato al trascorrere di 90 giorni dalla data di presentazione della domanda di rimborso, senza che sia intervenuta la decisione dell'am-

ministrazione. Le differenze di contenuto normativo — certamente importanti, ma non ai fini della qualificazione del silenzio — sono che, in ambedue i casi, la richiesta di rimborso (che nell'ipotesi dell'art. 37 ha la veste formale di ricorso) è diretta all'intendente di finanza e non all'ufficio delle imposte competente; essa, inoltre, deve avere come motivazione l'esistenza di un errore materiale nonché la duplicazione o l'inesistenza, totale o parziale, dell'obbligazione tributaria, in caso di ritenuta diretta, e la duplicazione o l'inesistenza, totale o parziale, del solo obbligo di versamento, nel caso di versamento diretto. Questa limitazione della disciplina del rimborso dei versamenti diretti alla sola duplicazione e inesistenza dell'obbligo di versamento e non dell'obbligazione tributaria ci offre il destro per constatare in via incidentale che, quando si deduce a sostegno della domanda di rimborso la duplicazione o l'inesistenza solo di quest'ultima, va applicata la disciplina generale dell'art. 16, con la conseguente presentazione dell'istanza all'ufficio delle imposte competente (e non all'intendente di finanza) ed applicazione del termine di prescrizione biennale di esercizio dell'azione (10).

Questo termine è invece sostituito con quello ordinario nel caso di esperimento, a norma dell'art. 37, dell'azione di rimborso delle ritenute dirette e con quello decadenziale di 18 mesi nel caso di esercizio, a norma dell'art. 38, del diritto al rimborso del versamento diretto dipendente da errore materiale, duplicazione o inesistenza dell'obbligo di versamento.

4. In presenza di una normativa « neutra » come quella degli artt. 37 e 38 D.P.R. n. 602 e dell'art. 16 D.P.R. n. 636, appare, dunque, assai difficile costruire il silenzio come atto equivalente ad un provvedimento negativo contro cui esperire il ricorso (o anche solo come un comportamento negativo equipollente ad un provvedimento di rifiuto) e il relativo giudizio come un giudizio di impugnativa di tale provvedimento. Si è invece al cospetto di una inerzia, cui la legge non ha inteso dare alcun significato che non sia quello di un comportamento puramente omissivo, né negativo, né positivo, né intermedio. Da questo punto di vista, forse, stante l'esistenza di un diritto del privato alla pronuncia (positiva o negativa) e ferma restando, comunque, la mancanza di discrezionalità dell'ufficio in ma-

(10) Cfr. DE MITA, *Le iscrizioni a ruolo delle imposte sui redditi*, Milano, 1979, p. 309 e F. TESAURO, *Il rimborso*, cit., p. 191.

teria di rimborso, potrebbe meglio cogliere — ma solo in una prima, rozza approssimazione — l'essenza del fenomeno, la ricostruzione dell'inerzia dell'amministrazione in termini di silenzio-inadempimento (11). Sta di fatto, comunque, che sia che si accetti quest'ultima denominazione sia che si aderisca a quella, comune, di silenzio-rifiuto, l'insignificanza del silenzio fa sì che sul piano processuale il successivo ricorso del privato, sostanziato nella *condictio indebiti*, non abbia per oggetto il rifiuto di emettere l'atto o un comportamento negativo equipollente ad un provvedimento reiettivo, bensì (l'accertamento de) il diritto al rimborso.

Nell'ambito del procedimento delineato dall'art. 16 ult. comma (e dagli artt. 37 e 38 D.P.R. n. 602) e rispetto alla fase giudiziale, il persistere dell'inerzia rileva, in definitiva, come un mero fatto materiale, il cui verificarsi consente l'esercizio giurisdizionale del diritto di rimborso o, meglio, come un presupposto processuale per la proposizione di un *actio indebiti* di natura dichiarativa (ed eventualmente condannatoria) presso l'organo del contenzioso tributario. Il silenzio dell'amministrazione svolge in sostanza, né più né meno, che quella semplice funzione che in altri rami del diritto svolgono quegli atti o fatti il cui compimento è dalla legge posto come pregiudiziale alla tutela giurisdizionale del diritto dell'interessato.

Se così non fosse, si sarebbe costretti a forzare (12) la interpretazione dell'art. 16 attribuendo, contro la stessa lettera della legge, al silenzio un significato di diniego che invece, stante appunto la sua insignificanza, non ha e non può avere. Si dovrebbe, insomma, compiere la difficile operazione ermeneutica tendente a rendere omogeneo il giudizio « originato » dal silenzio a quello sugli atti impugnabili di cui all'art. 16 (e soprattutto a quello sull'atto espresso di rifiuto). Ma allora, a parte le decisive considerazioni finora svolte sulla natura meramente comportamentale dell'inerzia, non si capirebbe davvero la ragione della diversa disciplina normativa del termine per ricorrere nel caso di silenzio insignificativo e nel caso di rifiuto espresso. Si è visto, infatti, che, nel primo caso, il termine non è

(11) Cfr. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, vol. I, p. 607 ss. e vol. II, p. 1225; IDEM, *Sul regime attuale del silenzio-inadempimento della pubblica amministrazione*, in *Il processo amministrativo*, Scritti in onore di G. MIELE, p. 501 ss. e SCOCA, *Il silenzio della P.A.*, Milano, 1971.

(12) Come taluno, per mantenere un'assoluta coerenza alla teoria costitutivista, ha fatto (MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria nell'ambito della giurisdizione amministrativa*, in *Boll. trib.*, 1982, p. 584 ss. e *Atti impugnabili e funzioni del processo avanti alle Commissioni tributarie*, *ibidem*, 1976, pp. 1389 ss. e 1557).

più quello, decadenziale, di 60 giorni previsto dal precedente testo dell'art. 16 (quando il silenzio era considerato dalla stessa legge « imposizione »), ma quello di prescrizione biennale, che inizia il suo decorso dallo scadere dei 90 giorni dalla presentazione dell'istanza di rimborso e spira, però, con l'ultimo giorno assegnato dalla legge, appunto, per la prescrizione del diritto al rimborso. Nel caso di rifiuto espresso, invece, il termine per ricorrere rimane un termine decadenziale di impugnazione ed è quello di 60 giorni dalla notifica dell'atto formale che lo contiene. La diversa disciplina temporale dettata per l'esercizio dell'azione può essere giustificata — nella logica (non del tutto ineccepibile) del legislatore del 1981 — solo dalla diversa natura attribuita dal legislatore stesso al fatto del silenzio (considerato un comportamento omissivo) e all'atto di rifiuto (considerato un atto-« provvedimento » impugnabile alla stregua degli altri atti elencati al 1° comma dell'art. 16) e, corrispondentemente, all'azione « originata » dal silenzio (dichiarativa) e a quella proposta contro il rifiuto (impugnatoria e di annullamento). In altri termini, pur non essendo logicamente e « tecnicamente » necessario, al cospetto di un diritto soggettivo al rimborso, attribuire all'atto di rifiuto espresso la natura di provvedimento (13), è tuttavia evidente che il legislatore ha ragionato ed ha, di conseguenza, disciplinato la materia presupponendo pragmaticamente una diversa rilevanza processuale, tra il fatto del silenzio e l'atto di rifiuto espresso. Ed ha ritenuto tale diversità giustificativa da sola del diverso regime temporale delle azioni. Il legislatore ha regolato cioè la tempistica dei gravami giurisdizionali tenendo proprio conto che solo nel caso del rifiuto espresso si evidenzia senza equivoci una formale manifestazione di volontà negativa, contenuta in un atto dichiarato espressamente impugnabile nel normale termine di decadenza di 60 giorni (14).

(13) Su ciò v. *retro* nota 9.

(14) Tutto ciò, mentre offre la conferma dell'intenzione del legislatore di non attribuire alcun significato al silenzio e di costruire in modo diverso dall'atto di rifiuto il corrispondente processo, potrebbe per un altro verso sollevare seri dubbi di costituzionalità proprio sulla diversa disciplina temporale adottata. Trattandosi, infatti, del medesimo diritto soggettivo al rimborso da tutelare, si potrebbe ravvisare una irragionevole disparità di trattamento tra il contribuente che si vede respingere l'istanza di rimborso (che ha solo 60 giorni per ricorrere impugnando l'atto di rifiuto) e il contribuente alla cui domanda l'amministrazione non dà alcuna risposta (che ha invece due anni, e, secondo alcuni, addirittura dieci per fare accertare giurisdizionalmente il suo diritto).

Un corollario importante della qualificazione del silenzio in termini di comportamento omissivo è che esso, in quanto insignificativo, non può che « cedere » rispetto alla successiva emissione di un atto di rifiuto espresso, anche se questo interviene oltre il termine di 90 giorni (trascorso il quale è consentita la presentazione del ricorso). Sono la natura non provvedimentale, la mancanza di motivazione e, in sostanza, la insignificatività del silenzio che vietano di farlo prevalere sull'atto, seppur successivo e intempestivo, di rifiuto espresso. Si può dire, anzi, che il ricordato ampio termine prescrizione previsto per l'esercizio del diritto di rimborso ha anche lo scopo di consentire all'ufficio di emettere, in un maggior lasso di tempo, un atto espresso di non accoglimento, piuttosto che far permanere lo stato di inerzia insignificativa. Il potere dell'ufficio tributario di dare un significato, positivo o negativo, al suo silenzio deve essere, quindi, sicuramente riconosciuto, se non altro perché raggiunge tale scopo attraverso l'emissione di un atto che, almeno secondo la lettera dell'art. 16, avrebbe l'efficacia giuridica di provvedimento. L'esternazione, seppur tardiva, del rifiuto comporta, dunque, il mutamento del tipo di azione esperibile « contro », rende di conseguenza inutile la permanenza del termine prescrizione previsto per l'azione di rimborso dipendente dal silenzio insignificativo e impone l'applicazione del termine decadenziale di 60 giorni.

Il potere dell'ufficio di emettere l'atto esplicativo di rifiuto trova però, a mio avviso, un limite invalicabile nell'avvenuto esperimento dell'azione di ripetizione dell'indebito dinanzi alla commissione tributaria nell'ambito del termine prescrizione. Ciò, perché la questione di rimborso, anche se non sotto la forma dell'impugnativa, risulta già sottoposta al giudice speciale e, quindi, le motivazioni di un eventuale rifiuto o la decisione di accedere alla domanda di rimborso possono sempre essere fatte presenti nel corso del giudizio, senza la creazione di un atto amministrativo e la conseguente duplicazione del giudizio (15).

5. Ciò detto sulla natura non provvedimentale dell'inerzia e sul rapporto col provvedimento esplicito di rifiuto, è appena il caso di sottolineare che il sistema del contenzioso tributario in tema di rimborso, quale emerge dalla normativa finora esaminata, non consente

(15) Cfr. in questo senso MAFFEZZONI, *La giurisdizione tributaria*, cit., p. 536 nota 6-*quinquies*.

di recepire fino in fondo la ricordata costruzione del silenzio-inadempimento elaborata con prevalente riferimento alla tutela di interessi legittimi. E da escludere, cioè, la possibilità di limitare l'oggetto del ricorso all'accertamento del solo diritto alla pronuncia e, conseguentemente, di assumere a base della decisione della commissione tributaria solo la dichiarazione dell'esistenza di un obbligo di pronunciarsi (16). Si deve dire, anzi, che la natura di autentica situazione di diritto soggettivo dell'interesse tutelato nel giudizio tributario non soffrirebbe, in linea di principio, nemmeno l'apposizione del limite amministrativo dell'art. 16 alla soddisfazione di un diritto di credito del privato (17). Si pensi, quindi, quanto poco essa soffrirebbe l'ulteriore ostacolo di una decisione interlocutoria sul detto obbligo di pronuncia (18)!

È vero che, accanto ad un preciso obbligo strumentale di pronuncia ed al correlativo diritto, pienamente tutelato, del privato sta un obbligo dell'amministrazione di provvedere al rimborso, dotato di un grado di vincolatività meno intenso (nel senso, cioè, che l'amministrazione è sempre obbligata a pronunciarsi, mentre è obbligata ad emettere il provvedimento di rimborso solo se viene accertata l'esistenza del diritto corrispondente). Ma è anche vero che l'esistenza di tali due obblighi e il diverso grado di vincolatività di uno di essi non possono comportare di per sé il frazionamento della tutela giurisdizionale in due distinte fasi, intercalate dall'emissione di una decisione amministrativa negativa.

La constatazione è, direi, quasi lapalissiana, in assenza di alcun potere discrezionale dell'ufficio in materia di rimborsi e in presenza di una giurisdizione di diritti soggettivi, la quale, in mancanza di un atto negatorio impugnabile, ha appunto per oggetto l'accertamento del rapporto sostanziale (19). È sufficiente ragionare sul te-

(16) V. SANDULLI, *Manuale*, cit. voi. I, pp. 601-602; G. ROEHRSEN, *Nuove osservazioni sulla tutela del cittadino dinanzi al silenzio della pubblica amministrazione*, in *Rivista amministrativa della Repubblica italiana*, 1979, p. 25 dell'estratto.

(17) Ma escluderei che ciò possa giustificare, addirittura, dubbi di legittimità costituzionale della normativa dell'art. 16, come invece ritiene P. Russo, *Il contenzioso tributario, orientamenti giurisprudenziali e contenzioso tributario*, in *Dir. tribut. tra sistema e prassi*, *Atti dell'incontro di studio e documentazione per i magistrati*, Firenze, 25-31 marzo 1979, p. 205.

(18) Eppure, questa sarebbe la conseguenza logica se, prima dell'emissione del « provvedimento » di rifiuto o del « manifestarsi » del silenzio, si ritenesse il privato titolare di una situazione di interesse e non di diritto soggettivo (v. sul punto *retro* nota 8).

(19) Naturalmente, l'opinione fondata sulla natura di mero comportamento omissivo del silenzio insignificativo, se è tesa a contrastare la tesi del

sto dell'art. 16, 7° comma per rendersi conto che quando — verificatasi l'inerzia — si parla di ricorso da proporre « fino a quando il diritto al rimborso non è prescritto », ciò a cui il legislatore tributario guarda e finalizza tutta la normativa è esclusivamente la piena, diretta tutela di questo diritto di credito, da assicurarsi attraverso la proposizione del ricorso.

Del resto, nella pratica della giurisdizione tributaria nessuno ha mai avuto alcun dubbio sul fatto che il tipo di *petitum* da svolgere in materia di rimborsi sia l'accertamento del credito del ricorrente e — dopo l'entrata in vigore del nuovo testo dell'art. 20, 4° comma del D.P.R. n. 636 (che prevede l'esperimento dell'azione di condanna in ogni grado del giudizio) — la stessa condanna dell'amministrazione al rimborso con il rilascio, ai sensi dell'art. 38 del medesimo D.P.R., della relativa sentenza in forma esecutiva ove tale condanna sia divenuta definitiva (20).

silenzio-provvedimento negativo e, a maggior ragione, quella del silenzio-imposizione (con il suo corollario della degradazione del diritto di rimborso a interesse), non costituisce tuttavia un argomento per non aderire alla tesi della natura provvedimentoale (e impositiva) dell'atto di accertamento e del carattere impugnatorio del giudizio tributario quando, come è nel caso dell'art. 16, 1° comma, esso verta su tale atto e sugli altri dallo stesso articolo elencati.

Senza dover entrare in questa sede nel dibattito più generale sulla natura dell'atto di accertamento e del processo da esso originato, mi pare quanto meno intuitiva la differenza di situazioni tra colui, che ha corrisposto in via di autotassazione (o in sede di ritenuta) un tributo e vanta un diritto al rimborso della maggiore somma indebitamente versata, e colui nel cui confronti l'ufficio procede all'accertamento di « materia » imponibile e al tal fine emette un atto (di imposizione) che incide sulla sua situazione giuridica soggettiva. Nel primo caso, il privato fa valere un suo diritto soggettivo sostanziale (di natura creditoria) al ristabilimento della sua situazione patrimoniale senza dover togliere di mezzo alcun atto esprimente la pretesa dell'ufficio. Nell'ultimo caso, egli è indotto a contestare tale pretesa per il fatto della notifica dell'atto impositivo. Ed il diritto fatto valere è un mero diritto (processuale) alla tutela giurisdizionale e, quindi, al controllo della legittimità degli atti compiuti dall'ufficio, controllo che produce la rimozione dell'atto notificato (v. sul punto MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1979, p. 230 ss.).

(20) La previsione legislativa della possibilità di emettere una sentenza di condanna sembra dar ragione *a posteriori* a P. RUSSO, che tale possibilità ha sempre sostenuto anche prima della entrata in vigore del nuovo art. 20 (v. *Il contenzioso* cit. *retro* p. 214). Consente, comunque, di superare i diversi problemi, sorti sotto il vigore del precedente testo — molti dei quali assillano ancora gli amministrativisti (cfr. F. MERUSI, *Verso un'azione di adempimento?*, in *Processo amministrativo*, Scritti in onore di G. MIELE, Milano, 1979, p. 332) — sulla possibilità di decisioni ordinarie, sulla modalità di esecuzione della decisione, sull'invocabilità a tal fine delle norme relative al giudizio di ottemperanza e, ancora, sull'ammissibilità della sostituzione del giudice amministrativo all'ufficio nell'emissione del provvedimento. Si noti al riguardo che l'art. 20, riconoscendo espressamente l'esperimento dell'azione di condanna in ogni grado del giudizio, deroga al principio generale che vieta l'esercizio dello *ius novorum* nel

Le considerazioni finora svolte offrono, dunque, la conferma, in via conclusiva, della natura non provvedimentale del silenzio previsto dagli artt. 16 D.P.R. n. 636 e 27 e 38 D.P.R. n. 602, con tutte le conseguenze di cui si è detto in ordine alla sua funzione di mero presupposto processuale per l'esperimento dell'*actio indebiti* e all'indole dichiarativa (di un diritto soggettivo al rimborso) del processo. Nel contempo, danno ragione dell'impossibilità, anche sul piano teorico e di principio, di tenere distinti, in sede di tutela giurisdizionale, i due tipi di rapporto, l'uno procedimentale, attinente alla relazione tra il privato che richiede la pronuncia e l'ufficio che è obbligato a renderla, e l'altro, sostanziale, corrente tra il soggetto che si vanta creditore della somma richiesta e l'ufficio che tale somma indebitamente ritiene.

Le stesse considerazioni potrebbero forse spingerci a superare, in un più ampio respiro sistematico, certe incongruenze terminologiche della normativa vigente fino a portare l'istituto del silenzio più a ridosso della disciplina civilistica. Si è constatato, infatti, che in tema di rimborsi c'è poco spazio per l'emissione di provvedimenti in senso tecnico e cioè di atti incidenti sulla sostanza delle situazioni giuridiche soggettive del privato. In un sistema di norme di relazione, quello che comunemente si definisce provvedimento di rimborso si ridurrebbe, in altri termini, ad un semplice atto di adempimento dell'obbligo legale (21) di rimborso dell'ufficio e il rifiuto esplicito varrebbe, a dispetto della sua denominazione legislativa di provvedimento, manifestazione della volontà di inadempimento di tale obbligo. Per questa strada potrebbe giungersi a considerare, conseguentemente, la domanda di rimborso quale domanda di adempimento di un obbligo e, insieme, uno strumento di messa in mora dell'ufficio debitore ex art. 1219 c.c. E sotto questo profilo, eliminata

gradi di giudizio successivi al primo. Tale deroga può, peraltro, ritenersi giustificata dal carattere consequenziale dell'azione di condanna rispetto all'azione principale d'impugnazione o di accertamento.

(21) Si è in presenza, in particolare, di un'obbligazione legale pubblica dell'ente impositore che nasce con il verificarsi della causa giustificativa del rimborso e che si pone in rapporto di correlazione con il diritto di credito del privato (v. M. S. GIANNINI, *Le obbligazioni pubbliche*, Roma, 1964, p. 55 ss. e BARRETONI ARLERI, voce *Obbligazioni pubbliche*, in *Enc. dir.*, p. 404; di questo autore si veda anche lo scritto, *Rimborsi per le ritenute d'imposta e bilancio statale*, in *Banche e banchieri*, n. 6, 1981, p. 523 ss., che riguarda la problematica pubblicistica relativa all'esercizio dell'obbligazione legale di rimborso della differenza tra l'ammontare delle ritenute di acconto sugli interessi di cui all'art. 26 D.P.R. n. 600, e il minore ammontare delle imposte liquidate in sede di dichiarazione annuale).

ogni traccia evocativa di impostazioni in termini provvedimentali, si capisce quanto si attenui la differenza tra la mancata risposta intesa come manifestazione della volontà di inadempimento dell'obbligo di pronuncia e la mancata risposta intesa come manifestazione della volontà di inadempimento dello stesso obbligo di rimborso (22).

Va da sé, infine, che il fatto di negare l'impugnabilità della mera inerzia e di assegnarle il ruolo di presupposto processuale non ha certo il significato di tenere indenne l'amministrazione finanziaria dal suo comportamento illegittimo o, peggio ancora, di lasciare il cittadino insoddisfatto o non tutelato. La posizione sostanziale del privato è, infatti, pienamente tutelata attraverso l'*actio indebiti* promossa davanti alle commissioni tributarie nel rispetto delle scadenze procedurali fissate dall'art. 16 ed assegnando all'inerzia la funzione di mero presupposto processuale di tale azione. Si pone, cioè, ugualmente riparo in sede giurisdizionale all'inerzia dell'amministrazione investendo direttamente il giudice dell'accertamento sulla spettanza del diritto di credito e sull'esistenza delle condizioni per la sua proposizione, senza rinunciare a stimolare l'ufficio a decidere esso stesso sull'esistenza del credito.

La preoccupazione di lasciare senza tutela il cittadino negando autonomia processuale al fatto dell'inerzia può forse giustificarsi nel campo della giustizia amministrativa (23). Qui, infatti, il tipo e la struttura del processo e la prevalente natura di interessi legittimi delle situazioni soggettive tutelate possono agevolare una costruzione in cui il congegno del silenzio è utilizzato per ottenere un'autonoma tutela giurisdizionale del diritto alla pronuncia e la conseguente emissione di un atto amministrativo motivato. E ciò allo scopo, più che comprensibile, di evitare che il giudice si sostituisca

(22) Questa ricostruzione ci appare anche la più logica e rispondente ad evidenti esigenze di giustizia: se al silenzio si attribuissero effetti provvedimentali si ipotizzerebbe, infatti, un potere dell'amministrazione di incidere su un diritto ineliminabile del privato. Il che sarebbe come se si consentisse al debitore di disporre egli del suo debito a suo piacimento, riducendolo o negandolo contro la volontà del creditore.

(23) Cfr. ROEHRSEN, *Nuove osservazioni*, cit., pp. 28 e 29 ss.; sembra meno sensibile a questo ordine di preoccupazioni M. S. GIANNINI, (*Diritto amministrativo*, Milano, 1970, vol. I, p. 647 ss., vol. II, p. 938 ss.), il quale parrebbe orientato ad inserire il silenzio che manifesta la volontà di non pronunciarsi tra gli inadempimenti di obblighi procedurali non aventi autonoma rilevanza processuale, con la conseguenza che la tutela giurisdizionale del diritto alla pronuncia dovrebbe avvenire solo in sede di accertamento della situazione-base (e cioè in sede di tutela dell'interesse, rispetto al quale l'obbligo di pronuncia si pone in situazione di stretta strumentalità ed ha un ruolo servente).

all'amministrazione in tutte le ipotesi in cui il silenzio insignificativo nasconda il « non esercizio » di un potere discrezionale. Ma, è appena il caso di ribadirlo, questa preoccupazione non ha ragione d'essere in sede di giurisdizione speciale tributaria in cui, almeno secondo l'orientamento della Corte di Cassazione e della Commissione Centrale Tributaria (24), la tutela giurisdizionale, anche quando si tratta di impugnativa di atti, tende ad essere la più piena possibile, fino a consentire al giudice speciale di alzare il velo dell'atto e di portare la sua indagine sull'interezza del rapporto tributario sottostante. Ora, se ciò è sostenuto per il processo tributario in generale (25) e, quindi, seppur non unanimemente, anche per l'ipotesi che questo abbia per oggetto atti espressamente indicati dalla legge, a maggior ragione può sostenersi per l'ipotesi di un giudizio, come quello di rimborso, « originato » dal silenzio insignificativo. Tale giudizio, infatti, astrae del tutto dall'esistenza di qualsiasi tipo di atto impugnabile ed investe l'accertamento dell'obbligo tributario in funzione della tutela di una situazione giuridica soggettiva che, per espressa statuizione legislativa, non è certo di interesse legittimo, ma esclusivamente di diritto soggettivo (di credito).

6. A conclusioni diverse in ordine alla natura giuridica del silenzio si deve invece pervenire se si prendono in esame le fattispecie disciplinate dagli artt. 47 del D.P.R. n. 637 e 75 del D.P.R. n. 634, ambedue del 23 ottobre 1972 relative, la prima, al rimborso delle imposte di successione « regolarmente percepite » — e cioè da restituire non perché indebitamente versate, ma per il verificarsi, successivamente alla percezione, di altre cause giustificative della richiesta — e, la seconda, al rimborso di quelle di registro e « tipo » registro.

La normativa sul silenzio è pressoché la stessa per i due tributi ed anche qui presuppone l'esercizio del diritto di rimborso. Esamina-

(24) V., tra le altre, l'ultima sentenza della Cassazione a SS.UU. n. 1471 del 5 febbraio 1980 (in *Boll. trib.*, 1980, p. 548) in tema di sospensione cautelare degli atti di riscossione dove è espressamente (e abbastanza apoditticamente) affermato che « le commissioni tributarie non sono organi della giustizia amministrativa... », né « la tutela giurisdizionale loro affidata si realizza con l'annullamento degli atti della pubblica amministrazione », ma sono organi di giurisdizione speciale, la quale ha per oggetto « l'accertamento del rapporto con efficacia dichiarativa dell'obbligazione tributaria... ».

(25) V. in dottrina CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in questa *Rivista*, 1976, I, 1 ss.; Russo, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria* Mulano, 1969, pp. 21 ss., 90 e 330; BASCU, *Contributo allo studio dell'obbligazione tributaria*, Napoli, 1966, pp. 91 e 229.

mo il meccanismo di formazione del silenzio come risulta descritto dagli artt. 47 e 75:

a) il rimborso dell'imposta e dell'eventuale sopratassa deve essere richiesto all'ufficio del registro competente, a pena di decadenza, entro tre anni dal giorno di pagamento o, se posteriore, da quello in cui ne sia stato definitivamente acquisito il diritto;

b) trascorsi i 90 giorni dalla data di presentazione, la domanda si considera respinta (26).

Si rileva subito al riguardo come in tale procedimento l'inerzia persistente dell'amministrazione sia resa equivalente, per espressa qualificazione normativa, ad un provvedimento negatorio del rimborso e abbia perciò, nella sostanza, gli stessi effetti del provvedimento di rifiuto espresso. A differenza dell'ipotesi del silenzio insignificativo, è perciò possibile, data la non discrezionalità del potere, risalire dall'inerzia qualificata alla ragione del diniego e dare ad essa una puntuale sostanza.

Si ripropone qui, *mutatis mutandis*, la stessa problematica che poneva l'art. 16, vecchio testo, riguardo al vero e proprio silenzio-rifiuto e, cioè, al silenzio che aveva il significato di « non accoglimento ». L'inerzia dell'ufficio non è, infatti, un mero comportamento omissivo, neutro: è la legge stessa ad offrire gli elementi formali che la qualificano come comportamento reiettivo e che danno la sicurezza giuridica della determinazione dell'ufficio a respingere l'istanza. La norma lascia intravedere non nulla, ma la chiara volontà di respingere l'istanza di rimborso. Il silenzio, quale comportamento negativo, assume, dunque, il « valore legale tipico » proprio dell'atto amministrativo di rifiuto.

Ponendosi da questo angolo visuale, si può forse giustificare, almeno sul piano formale, l'opinione di coloro (27) che in questo caso considerano oggetto del giudizio instaurato presso l'organo giurisdizionale lo stesso diniego di rimborso, quale provvedimento negativo, e qualificano l'azione introdotta con il ricorso come un'azione di impugnativa di un atto, alla stessa stregua, insomma, dell'azione avente per oggetto l'annullamento di atti di cui al 1° comma dell'art. 16. Gli interessati sarebbero, in altri termini, legittimati a far valere l'eventuale illegittimità degli effetti indirettamente provocati dall'amministrazione finanziaria attraverso il silenzio, proprio allo stesso

(26) La disciplina riecheggia quella dell'art. 5 del T.U. comunale e provinciale del 1934 cit. in tema di silenzio-rigetto.

(27) MAFFEZZONI, *La giurisdizione*, cit., p. 584 ss.

modo che se questi fossero stati prodotti attraverso un atto amministrativo (28). Questa opinione è indubbiamente corroborata dalla natura decadenziale espressamente attribuita al termine triennale entro il quale esperire il ricorso giurisdizionale: segno questo, indubbiamente, di una volontà legislativa di mantenere la stretta analogia con il giudizio sugli atti c.d. impositivi (29).

Credo però, a ben riflettere, che anche in questo caso sia più corretto qualificare il processo come un processo sul rapporto, avente in definitiva per oggetto l'accertamento della illegittimità della situazione giuridica scaturente dal silenzio-diniego o, meglio ancora, dell'esistenza di un diritto al rimborso (accompagnato, se richiesto, dalla condanna conseguenziale dell'amministrazione ad emettere il relativo provvedimento di rimborso). Mi pare infatti che, nonostante la significatività dell'inerzia e a dispetto della indubbia equipollenza normativa di essa al provvedimento di rifiuto, l'indagine del giudice attenga pur sempre ad un comportamento seppur qualificato. Per cui, se si insistesse nel ritenere la natura impugnatoria del giudizio, ci sarebbe certamente da domandarsi, nell'assenza di un vero e proprio provvedimento, in che cosa possa consistere nella specie l'effetto caducatorio proprio dei giudizi di annullamento, se non in una inutile finzione giuridica.

7. Da quanto finora esposto emergono delle considerazioni, tutto sommato, confortanti per chi ha a cuore l'uniformità o, quanto meno, una certa omogeneità della disciplina in materia di rimborso e, quindi, di silenzio. Abbiamo potuto constatare, infatti, che, pur atteggiandosi diversamente l'inerzia dell'amministrazione finanziaria nelle fattispecie regolate dall'art. 16 D.P.R. n. 636 e dagli artt. 37 e 38 D.P.R. n. 602 e in quelle regolate dagli artt. 47 del D.P.R. n. 637 e 75 del D.P.R. n. 634 (30), non cambia tuttavia nella sostanza né l'intensità della tutela giurisdizionale né, in ultima analisi, la natura del processo « originato » dal silenzio.

(28) V. SANDULLI, *Manuale*, cit., vol. I, pp. 598-599 e *Sul regime*, cit., p. 502 ss.

(29) Ciò, peraltro, sempre che si accetti la tesi che, fornendo giustificazione teorica alla qualificazione data dall'art. 16, vede nel rifiuto un provvedimento vero e proprio; sul che, si è visto (v. *retro* nota 9), nutro non pochi dubbi.

(30) Si è visto che, in un caso, il silenzio è insignificativo e, nell'altro, è, invece, reso equipollente al provvedimento di rifiuto.

Si è dimostrato, infatti, che sia nell'uno che nell'altro caso il silenzio si pone come un mero comportamento negativo (omissivo o negatorio), che svolge, nell'ambito del procedimento per il rimborso, la funzione di presupposto processuale per l'esperimento di un'azione dichiarativa (ed eventualmente condannatoria). Come tale, in ambedue i casi l'azione è volta ad ottenere una decisione che conclude il rapporto sostanziale attraverso l'accertamento della spettanza del diritto al rimborso (31).

Più concretamente, può dirsi che la tutela giurisdizionale si realizza con l'accertamento dell'obbligo di « provvedere » al rimborso secondo le norme tributarie sostanziali e con l'indicazione all'amministrazione del contenuto dell'atto da emettere.

In definitiva, è soprattutto la natura di diritto di credito della situazione soggettiva del privato che consente di unificare la tutela giurisdizionale di questi sotto il denominatore comune del processo sul rapporto sostanziale, superando alcuni aspetti formali — quale l'attribuzione al silenzio dell'effetto legale tipico del provvedimento di rifiuto — che potrebbero, nel caso appunto del silenzio « non accoglimento », far propendere verso un processo di annullamento.

Ciò che invece in via generale deve rilevarsi come eventuale dato negativo è che la nuova formulazione dell'art. 16 induce, ancor più che sotto il vigore del precedente testo, a prospettare due tipi di processo tributario a seconda che siano posti in essere gli atti di cui al 1° comma, compreso l'atto di rifiuto espresso, o si sia in presenza, invece, di un silenzio insignificativo e, per chi come me ne nega la natura provvedimentale, anche di un silenzio-non accoglimento. Ed in effetti, mentre nel primo caso il processo sarebbe di impugnativa, nel secondo caso, invece, sarebbe di mero accertamento del rapporto. E tutto ciò dipenderebbe esclusivamente dal comportamento concreto dell'ufficio tributario, al quale è lasciato il potere di emettere, ad esempio, un avviso di accertamento (direttamente impugnabile indipendentemente dall'istanza di rimborso) o un provvedimento espresso di rifiuto o, ancora, a sua discrezione, di mantenersi inerte sottostando all'*actio indebiti* del contribuente. Il che rasenta forse l'assurdo, come forse un po' troppo catastroficamente fa notare MAFFEZZONI (32) ed è, in effetti, anacronistico. Ma non mi sembra che possa essere evi-

(31) Accompagnata, nel caso dell'art. 16, anche dal previo accertamento, per lo più implicito, dell'illegittimità dell'inadempimento del dovere di provvedere (o dell'obbligo di rimborsare).

(32) *Op. ult. cit.*, p. 584.

tato in via meramente interpretativa almeno finché è vigente l'attuale normativa o non si aderisca — ma al riguardo ho personalmente fondati dubbi — alla già ricordata tesi di CAPACCIOLI secondo cui tutto il processo tributario, anche quando investe atti, si risolve in un processo di mero accertamento di un'obbligazione tributaria e, quindi, in un processo sul rapporto.

Voglio, infine, ricordare in via veramente conclusiva che la ricostruzione da me accolta del silenzio in termini di presupposto processuale non porta argomenti a favore di nessuna delle due tesi che da tempo si fronteggiano nella dottrina tributaristica riguardo alla nascita dell'obbligazione tributaria. Sostenere che il silenzio non è né atto impugnabile né tanto meno atto di imposizione — come invece poteva forse indurre a ritenere la lettera dell'originario testo dell'art. 16 — non significa, infatti, né che ne esca indebolita la teoria costitutivista, che tale obbligazione, quando c'è, fa sorgere solo all'emissione di un provvedimento, né che di conseguenza sia irrobustita quella dichiarativista che, al contrario, fissa il momento della sua nascita *ex lege* nel verificarsi del presupposto e conferisce all'eventuale atto posto in essere dall'ufficio solo l'effetto di renderla liquida e certa. Circoscrivendo la disciplina del rimborso (e del silenzio) alle sole ipotesi di somme corrisposte o attraverso il procedimento di versamento diretto o senza l'emissione di atti di cui al 1° comma dell'art. 16, si è visto che il legislatore tributario ha inteso aver riguardo, in definitiva, solo a quei versamenti effettuati « spontaneamente » per vincolo di legge sia dai contribuenti stessi (è il caso di versamento dell'IRPEF, dell'IRPEG e dell'ILOR dovute in base a dichiarazione annuale) sia dal sostituto d'imposta a titolo di ritenuta alla fonte. Le somme di cui si può richiedere il rimborso attraverso il meccanismo dell'art. 16, 6° e 7° comma, sono, in altri termini, solo quelle versate nell'ambito di un modulo impositivo che, appunto perché privo di atti impositivi, viene definito « senza imposizione » (33).

(33) Il che è ammesso anche dai fautori della teoria costitutivista o, comunque, da chi crede nella pluralità di schemi attuativi della norma tributaria (v. per tutti MICHELI, *Corso*, cit., Torino, 1979 e ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1955), in quanto per essi non è detto che l'obbligazione tributaria sia un « dato » immancabile del prelievo tributario e che, quindi, ogni versamento di somma a titolo di tributo abbia necessariamente la sua origine in un atto di imposizione produttivo di tale obbligazione: vi possono essere, insomma, anche dei versamenti (spontanei) di tributi — come quelli effettuati per vincolo di legge nell'ambito della c.d. autotassazione — senza che necessariamente sia posto in essere un procedimento di imposizione o esista una corrispondente obbligazione tributaria (ed un correlativo diritto dell'ente impositore).

È chiaro, infatti, che ove fossero stati posti in essere degli atti di accertamento, di liquidazione o delle ingiunzioni od ogni altro atto previsto dal 1° comma dell'art. 16 come impugnabile, questi atti avrebbero « coperto » e comunque dato una ragione all'acquisizione della somma ritenuta indebita. La domanda di rimborso e la conseguente tutela giurisdizionale del creditore sarebbero, perciò, rimaste assorbite nell'impugnativa di tali atti entro 60 giorni dalla loro notificazione e non avrebbero potuto avere quella disciplina autonoma che passa attraverso l'atto di rifiuto o il silenzio protratto nel tempo.

Ora, se questa è la ricostruzione esatta della *ratio* dell'art. 16, mi pare di tutta evidenza che il silenzio, sia significativo che insignificativo, non incide affatto sulla qualificazione degli atti interessati al procedimento di imposizione e, quindi, non sposta i termini del problema relativo alla nascita dell'obbligazione tributaria. Esso, infatti, in quanto mero comportamento, omissivo o negatorio, non può avere la veste di atto amministrativo né tanto meno di atto (autoritativo) di imposizione come, invece, molti degli atti elencati nell'art. 16, 1° comma. Sarà, semmai, solo la decisione della commissione tributaria che nega il rimborso a confermare, con effetto definitivo, la debenza della somma e, quindi, il diritto di ritenzione dell'amministrazione finanziaria, senza con ciò attribuire, seppure *a posteriori*, alcun effetto di imposizione al fatto materiale del silenzio (34).

Sotto questo profilo non si dovrebbe avere alcuna difficoltà a sostenere, senza con ciò impingere in alcuna delle due tesi, che oggetto dell'accertamento giurisdizionale è, in via strumentale alla decisione sul rimborso, anche l'esistenza dell'obbligo tributario. Trattandosi, come si è detto, di tributi riscossi nell'ambito di un procedimento senza (atto di) imposizione, questo accertamento avverrebbe senza che sia necessario rimuovere un atto e, quindi, senza dover affrontare il problema, nodale, della natura autoritativa (e impositiva) o meno di tale atto. Si è visto, infatti, che in questo tipo di procedimento l'Era-rio si limita ad acquisire la somma corrisposta a titolo di tributo

(34) Naturalmente le cose si complicherebbero qualora si accedesse alla tesi che, nell'equipollenza normativa del comportamento negativo al provvedimento di rifiuto, vede la creazione di un provvedimento (o di un fatto materiale) avente in ogni caso effetto di imposizione. Si è visto che questa tesi, nella difesa parossistica della teoria costitutivista, tende a fornire la riprova della validità di tale teoria anche con riguardo al tema del silenzio, riproponendo la centralità del provvedimento (o di un'entità equipollente) quale atto produttivo dell'obbligazione tributaria e ribadendo la natura impugnatoria del processo tributario. Ma su tali applicazioni estreme della teoria costitutivista ho già espresso il mio motivato dissenso nelle pagine che precedono.

dal privato. Ed è questi che — verificatasi l'inerzia — successivamente fa valere, autonomamente e senza contestare alcun atto dell'ufficio (che, del resto, non c'è), il suo diritto al rimborso dell'intera somma o di parte di essa. La cognizione del giudice è « mossa », in altri termini, esclusivamente dalla richiesta di tutela di un diritto di credito, anche se l'accertamento di tale diritto comporta pure, necessariamente, la ricognizione, senza effetti costitutivi, sull'esistenza o meno di un obbligo tributario. Nei procedimenti c.d. « con imposizione », invece, l'una tesi torna a « riprendere le distanze » dall'altra: non c'è spazio per l'applicazione del meccanismo del silenzio e la situazione processuale appare capovolta. Secondo la ricostruzione che a me sembra preferibile, è l'amministrazione che attraverso l'atto di accertamento (o altro atto ad effetti equipollenti) fa valere la sua pretesa tributaria ed è avverso tale atto che il privato ricorre e fa valere il suo diritto soggettivo (processuale) al controllo giurisdizionale della legittimità dell'atto medesimo, col fine esplicito di rimuoverlo e, conseguentemente, se ne esistono le condizioni (e cioè l'avvenuta corresponsione di somme a titolo di tributo), ottenere la condanna al rimborso di quanto nel frattempo indebitamente pagato. Qui è l'atto che si pone al centro della cognizione del giudice speciale ed è, a mio avviso, dall'annullamento o meno di tale atto che consegue il riconoscimento dell'eventuale diritto di credito del privato.

Sempre riguardo a tale tema, un problema assai delicato che si pone è, poi, quello se l'accertamento dell'obbligo tributario in sede di giudizio sul rimborso precluda un'eventuale successivo accertamento dello stesso obbligo in altra sede, amministrativa o giurisdizionale (è il caso, ad es., della successiva emissione di un atto di accertamento nel termine decadenziale di legge e del giudizio di impugnativa di questo atto).

Non è il caso di soffermarsi qui su tale problema, che esula dall'oggetto della presente indagine fino a toccare, forse, in alcune ipotesi, la spinosa questione dell'ammissibilità dell'azione di accertamento negativo in materia tributaria: basti tener presente che, se si pervenisse alla soluzione — che mi sembra la più corretta — di attribuire efficacia di giudicato alla decisione anche sul punto dell'obbligazione tributaria, si potrebbero avere, sul piano pratico, effetti particolarmente negativi per lo svolgimento dell'azione programmata di accertamento degli uffici. A questi sarebbe, infatti, precluso di effettuare controlli in tutti i casi in cui oggetto dei controlli stessi siano fatti od atti ed, in genere, ogni altro presupposto d'imposta già accer-

tati nel giudizio di rimborso. È vero al riguardo che l'ufficio è parte in tale giudizio e, quindi, può far valere nel contraddittorio le sue ragioni in ordine all'esistenza o meno di eventi produttivi degli obblighi tributari, ma è anche vero che la sua presenza nel processo difficilmente può essere preceduta dallo svolgimento di quella complessa e approfondita attività di verifica e di controllo, che costituisce il dato saliente del nuovo sistema di accertamenti selettivi e parziali introdotto dalla legge finanziaria n. 147 del 1980 e sviluppato nelle successive, più recenti leggi d'imposta.

FRANCO GALLO

Università di Napoli

LEGGE FINANZIARIA : PROFILI FORMALI E VICENDE DELL'ATTUAZIONE (*)

SOMMARIO: 1. Introduzione. — 2. Genesi della riforma del bilancio. — 3. Dalla legge di finanza alla legge finanziaria. — 4. La legge finanziaria in base alla legge 468/1978. — 5. La legge finanziaria in relazione al suo contenuto. — 6. Profili procedurali della legge finanziaria in relazione alla forma. — 7. In particolare l'approvazione della legge finanziaria. — 8. Profili dell'attuazione. — 9. La legge finanziaria per il 1982. — 10. Il disegno di legge finanziaria per il 1983: le modifiche procedurali e i contenuti. — 11. Conclusioni.

1. Tra le esigenze che portarono all'emanazione della legge n. 468 del 1978 risultava preminente quella di predisporre un nuovo terreno — diverso da quello costituito dall'approvazione del bilancio di previsione — dove si potesse discutere e determinare l'indirizzo politico finanziario del Paese.

Per l'attuazione di questo scopo le norme hanno dotato il Governo di numerosi strumenti tra i quali il principale è costituito dalla predisposizione della legge finanziaria.

Contemporaneamente, sono stati attribuiti al Parlamento nuovi mezzi di controllo dell'azione governativa in campo finanziario. Tra questi va segnalato un flusso costante di informazioni che avrebbero dovuto trasformare il momento della discussione dei documenti contabili, in una sede di concrete scelte di indirizzo politico finanziario (1).

La necessità di preconstituire un nuovo terreno per la discussione dell'indirizzo politico si delinea in anni relativamente recenti, a seguito della progressiva crisi del bilancio dello Stato, divenuto la registrazione contabile di decisioni già prese.

Una volta, nello Stato parlamentare puro, il Parlamento, nel momento in cui approvava il bilancio, manifestava la propria adesione all'indirizzo politico del Governo. Approvato il bilancio, salvo casi ec-

(*) *Questo scritto è destinato agli studi in memoria di Donatello Serrani.*

(1) Completando in tal modo il disegno Stammati iniziato con la legge n. 209 del 1976 che fissava per la prima volta l'obbligo del Ministro del Tesoro di presentare al Parlamento le previsioni di cassa.

cezionali, non si tornava più a discutere l'indirizzo politico in esso contenuto (2).

Con il trascorrere degli anni, la stratificazione delle leggi di spesa mutò la situazione ora descritta.

Da un lato, il Parlamento cominciò a perdere il ruolo di codeterminatore dell'indirizzo politico che prima esercitava. Inoltre, l'approvazione del bilancio non fu più l'unica sede, o la più importante, per la discussione di quell'indirizzo. Infatti, le occasioni per metterlo in discussione, divennero, nel tempo, molto più numerose. Leggi particolarmente importanti, fatti interni ed eventi internazionali erano capaci di scatenare vivaci discussioni in questo campo.

La stessa introduzione dell'art. 81 Cost., intervenuta per evidenti motivi « politici » ebbe l'effetto di « pietrificare » il bilancio ad un mero contenuto ricettizio.

Infine, a seguito del mutato ruolo dello Stato, si verifica una crescita smisurata della spesa pubblica. Le grandezze del bilancio diventano ragguardevoli ed esso appare di difficile lettura e interpretazione.

Il principio di specializzazione delle spese comporta che le somme stanziare in bilancio siano dislocate in capitoli di spesa in maniera frammentaria e disordinata. A capitoli con importi cospicui si alternano capitoli con dotazioni esigue o addirittura irrilevanti. Anche per questo motivo, il bilancio diviene un documento estremamente complesso, attraverso il quale risulta difficile individuare con chiarezza la politica economica del Governo.

In presenza di questi limiti, l'approvazione del bilancio da parte del Parlamento, perde ulteriormente peso. Essa avviene, di regola, in aule semivuote e nel disinteresse generale. Inoltre, il controllo parlamentare diviene largamente inutile per l'elevato grado di disattualizzazione delle disposizioni che discendono dal bilancio (3).

Ciò avviene nel momento in cui la spesa pubblica comincia ad assumere una progressiva rilevanza tanto da renderla quasi coincidente con la nozione di attività amministrativa; la parte più importante di quest'ultima si realizza, infatti, attraverso l'erogazione di denaro pubblico.

(2) M. S. GIANNINI, *Intervento al VII Convegno di studi di politica economica e finanziaria*, Napoli 16-17 febbraio 1963, Giuffrè, Milano, 1964, 67 ss. P. LALUMIERE, *Les finances publiques*, Armand Colin, Paris, 1973, 33 ss.

(3) S. CASSESE, *Controllo della spesa pubblica e direzione dell'amministrazione*, in *Politica del diritto*, n. 1, 1973. Cfr. anche le osservazioni di G. SALERNO, *La nuova legge di contabilità*, in *Dir. e soc.*, n. 1, 1979.

Ma anche i meccanismi di controllo sulla spesa pubblica entrano rapidamente in crisi.

La spesa pubblica, infatti, tende a crescere in corso d'anno aggirando i principi fissati dall'art. 81, 3° comma, Cost. Essa, inoltre, cresce meccanicamente, senza che si eserciti un reale controllo al momento della predisposizione del disegno di legge sul bilancio. Il Ministro per il Tesoro concede, infatti, a ciascuna amministrazione aumenti percentuali, commisurati alle somme iscritte in bilancio per l'anno precedente. Solo occasionalmente vengono esaminati i programmi e le funzioni che dovrebbero costituire la giustificazione logica di quelle somme e di quegli aumenti. La procedura dell'aumento in percentuale mira ad evitare consistenti incrementi dei bilanci pubblici realizzando il freno della spesa, principio che improntava la normazione del 1923-24. Ma in pratica si ottiene solo che le spese pubbliche crescano in maniera meccanica senza che ne sia valutata la loro convenienza sostanziale.

Nello stesso modo, senza alcun controllo reale sulla convenienza della spesa, si procederà quando, in anni più recenti, si profila l'esigenza dei « tagli » alla spesa pubblica. I tagli, infatti, come gli aumenti in percentuale, non toccheranno le singole funzioni svolte dalle amministrazioni pubbliche. Essi si limiteranno ad abbassare, cioè a ridurre in percentuale, la capacità di spesa di ciascuna amministrazione.

In questa situazione, l'emanazione della legge 468/1978 e, in essa, la previsione della legge finanziaria, mette in luce lo sforzo fatto per ridare alla determinazione dell'indirizzo politico e del controllo sulla spesa una sede idonea capace di porsi come il momento centrale del dibattito tra le forze politiche. Si cerca di ottenere questo risultato attraverso il potenziamento dei due organi, Governo e Parlamento, che presiedono costituzionalmente a questa attività.

Giudicare se questo sforzo del legislatore è riuscito e se, nella pratica attuazione della legge, il potere politico abbia saputo sfruttare gli strumenti che la legge 468 gli ha offerto, è ciò che si tenterà di verificare nelle pagine seguenti.

2. La situazione di crisi in cui versava il bilancio negli anni che precedettero l'emanazione della legge n. 468, può essere riassunta con la indicazione di tre elementi: il carattere ricettizio del bilancio, la sua disattuazione — dovuta in parte alla lentezza delle procedure,

che dava luogo a residui passivi, e all'essere, il bilancio, un bilancio di trasferimenti — e, infine, l'aumento incontrollato del *deficit*.

Quest'ultimo è progressivamente indicato come un fattore centrale dell'aggravarsi della crisi economica, apparendone, per altro verso, come una vistosa conseguenza.

L'esigenza di controllare il *deficit*, di determinarlo, di impedire che la spesa pubblica cresca eccessivamente, dissolve la concezione che la contabilità sia una « sottomateria » da lasciare in mano ai tecnici. Al contrario, si fa largo la convinzione che essa sia una componente dell'atteggiarsi dell'azione e dell'organizzazione politica e amministrativa (4).

Già da tempo, la situazione di crisi in cui versava il bilancio aveva suscitato, specie tra gli economisti, un ampio dibattito che aveva successivamente coinvolto le forze politiche ed economiche dentro e fuori il Parlamento (5).

Cominciano a delinarsi le *prime esigenze*, legate anche alla politica di programmazione che si cercava di introdurre in Italia negli anni sessanta. Queste ruotano intorno a tre punti fondamentali:

- a) la necessità di documenti programmatici per singoli settori;
- b) la necessità di un orizzonte pluriennale della spesa;
- c) l'esigenza di un collegamento tra programmazione, leggi di spesa e bilancio.

Si prospettano le prime soluzioni. Tra le quali: a) un *bilancio di cassa* da contrapporre al bilancio di competenza (la soluzione adottata dalla legge n. 468 sarà quella di *affiancare* ad un bilancio di competenza un bilancio di cassa); b) un *bilancio per progetti* che precisi gli obiettivi generali, collegato a leggi di programma. Queste determineranno i singoli adempimenti necessari a portare i progetti sul piano operativo, mentre al bilancio spetterà la funzione di determinare, annualmente, le quote di spesa.

E proprio sul bilancio per progetti che si incontra il primo scoglio. Si fa strada il dubbio che un programma possa non trovare pieno riscontro nella realtà. Fattori non previsti e non prevedibili

(4) U. ALLEGRETTI, *Verso un nuovo modello di contabilità pubblica?* in *Problemi di finanza e amministrazione regionale e locale*, FORMEZ, n. 1, Napoli 1980, 9 ss. APS, VIII, SCUTARI, *Intervento*, seduta del 15 giugno 1978. V. le osservazioni di M. T. SALVEMINI, *La programmazione pluriennale della spesa pubblica*, in « *La riforma del Bilancio dello Stato* » a cura di A. Tramontana, Rimini, 1982, 19 ss.

(5) Basti ricordare l'indagine conoscitiva della V commissione (bilancio) su « i problemi della spesa e della contabilità pubblica ». Camera dei Deputati doc. n. 14, 1972 Roma.

possono imprimere alla dinamica economica un corso diverso da quello ipotizzato. Ciò implica l'esigenza di un *periodico aggiornamento* dei dati e delle prospettive per tenere conto dei mutamenti intervenuti. E poiché con la legge di bilancio questi mutamenti non possono essere decisi, si pensa ad uno strumento capace di modificare, legge per legge, sul versante delle entrate e su quello delle uscite, tutte le previsioni.

Si profila, in altri termini, un'esigenza nuova. Nuova sotto l'aspetto della gestione del bilancio ma nuova, soprattutto, sotto quello della concezione stessa del bilancio, quale delineata dall'art. 81 Cost. Il bilancio, in base a questa esigenza, deve presentarsi non più come un documento statico ma come un documento dinamico. Esso non deve più essere imm modificabile, « con la legge di approvazione del bilancio non si possono stabilire nuovi tributi e nuove spese », ma necessariamente modificabile sul versante delle entrate e su quello delle spese.

Ed è in questo momento che appare nel « Progetto '80 » la indicazione di uno strumento capace di operare le modificazioni e gli aggiornamenti sopraindicati. Questo strumento prende il nome di legge di finanza.

3. La legge di finanza del « Progetto '80 » è la traduzione del termine francese *loi de finances*, introdotta in Francia nel 1956, il cui ruolo è stato precisato nel 1959.

Per la Francia, come poi avverrà per l'Italia l'introduzione della *loi de finances* è il punto terminale di un processo di riesame del ruolo del bilancio che dura oltre mezzo secolo.

Alla fine del secolo scorso e, poi, all'inizio di questo secolo, il bilancio in Francia, è un documento che copre tutto l'orizzonte della finanza pubblica.

In questo periodo il bilancio può essere definito come l'atto attraverso il quale si autorizzano le entrate e le spese annuali. Inoltre, prevale il principio che, a fronte delle maggiori spese si debbono aumentare le entrate. Queste ultime sono discusse e approvate dopo l'approvazione delle spese.

Dopo il 1956, il principio si capovolge. Le spese perdono quel carattere di ineluttabilità una volta posseduto. Penetra nella concezione contabile il principio che le spese di investimento e di trasferimento possono essere aumentate e ridotte secondo la congiuntura. Da questo momento è la possibilità di entrata, più che l'ampiezza dei bisogni, che determina il livello della spesa.

Questa modificazione si riflette anche sulla procedura di bilancio. Contrariamente a quel che avveniva in passato, le entrate vengono approvate prima delle spese (art. 40 ordinanza 2 gennaio 1959).

Negli anni cinquanta, si comincia, inoltre, a parlare di razionalizzazione delle scelte di bilancio e di equilibrio finanziario. Questo equilibrio, è determinato, ogni anno, dalla *loi de finances* (6).

Il bilancio, quindi, non è più il documento centrale che domina la finanza pubblica; esso è influenzato dalla presenza della *loi de finances*.

Spetta alla *loi de finances* (in base alla Costituzione art. 34), determinare la natura e l'ammontare di tutte le spese e di tutte le entrate, fissando l'equilibrio economico finanziario generale.

Il bilancio diviene il documento che registra le entrate e le spese dello Stato riferite all'anno finanziario (7).

Per attribuire alla *loi de finances* non solo la capacità di fissare gli equilibri finanziari, ma anche quella di operare in funzione di manovra, l'ordinamento francese prevede la coesistenza, con differenti funzioni, di due tipi di *loi de finances*.

a) la *loi de finances de l'année* cui spetta di fissare l'equilibrio economico e finanziario per l'anno in corso, determinando l'ammontare delle entrate e delle spese;

b) *les lois de finances rectificatives* che correggono, in corso d'anno, la determinazione delle entrate e delle spese secondo le necessità sopravvenute.

Infine, un terzo strumento, la *loi de réglemant* costituisce una determinazione *a posteriori* con la quale, constatati i risultati finanziari della gestione, si approva la differenza tra le previsioni iniziali e i risultati finali.

Di tutte le leggi di finanza la più importante è la *loi de finances de l'année*. Essa rappresenta il documento finanziario fondamentale di cui il bilancio appare come la esplicitazione contabile.

4. Mutuata dall'ordinamento francese, è approdata in Italia, la *loi de finances*, si modifica profondamente. Comincia col cambiar no-

(6) Cfr. P. M. GAUDEMET, *Précis de finances publiques*, ed. Montchrestien, 1970, 227 ss.

(7) P. M. GAUDEMET, *Précis*, cit., 229 ss. e 236; P. LALUMIERE, *Les finances*, cit., 53 ss. La definizione è data dall'art. 16 dell'ordinanza 2 gennaio 1959.

me e diventa legge finanziaria. Viene previsto un solo tipo di legge finanziaria (anziché due). Simili tuttavia sono i rapporti tra legge finanziaria e bilancio.

Il bilancio pur mantenendo un'ampia discrezionalità al momento dell'attuazione, appare, infatti, come il documento che recepisce una « manovra » fissata in una sede diversa.

La legge finanziaria in Italia è una cerniera che si pone tra bilancio e legislazione di entrata e di spesa. Nei confronti di quest'ultima, la legge finanziaria può compiere tutte le operazioni di integrazione e modificazione che sono, viceversa, precluse al bilancio.

In base all'art. 11 della legge n. 468, con la legge finanziaria « possono operarsi modifiche e integrazioni a disposizioni legislative aventi riflesso sul bilancio dello Stato, su quelli delle aziende autonome e su quelli degli enti che si ricollegano alla finanza statale ».

Con questi contenuti, non stupisce che la legge finanziaria sia stata salutata come una delle innovazioni più significative e qualificanti della legge n. 468.

Ma non è solo il ruolo del bilancio a cambiare. È l'intero sistema creato dall'art. 81 Cost. che muta radicalmente per effetto dell'introduzione della legge finanziaria.

Il bilancio perde la sua principale caratteristica: non è più l'atto fondamentale di politica economica. L'atto fondamentale di politica economica è la legge finanziaria cui, in vario modo, il bilancio si adegua.

Così, mentre il bilancio di previsione prima della riforma del 1978 si limitava a recepire la legislazione che era stata approvata dal Parlamento, la legge finanziaria è creata per modificare ed integrare quella legislazione. Infine, mentre la legge di approvazione del bilancio era una mera legge di autorizzazione, la legge finanziaria — cui spetta tra l'altro il compito di fissare l'ammontare del ricorso al mercato, le nuove maggiori spese che possono finanziarsi sui fondi globali e l'eventuale determinazione delle quote annuali contenute in leggi pluriennali, — appare, in primo luogo, come una legge sostanziale, avente finalità di controllo-programmazione.

Ed è attraverso questa constatazione che si intravede il motivo della riforma del bilancio operata con la legge n. 468. Esso va, infatti, visto nel mutato ruolo dell'ordinamento cui corrisponde una differente strategia.

La nuova strategia, non si limita più al freno della spesa pubblica — come avveniva in base alla concezione contabile del 1923-24

— ma cerca di approntare strumenti nuovi serventi al nuovo scopo.

Di questi strumenti il più noto e il più discusso è la legge finanziaria anche se non vanno sottovalutate le innovazioni costituite dal bilancio di cassa, l'individuazione del settore pubblico allargato, la formazione di un bilancio pluriennale.

L'attuazione del nuovo sistema, così come realizzato in questi primi anni di funzionamento della legge n. 468, può indurre ad affermare che al sistema disciplinato dall'art. 81 Cost., si è sostituito un nuovo sistema, disciplinato da una legge ordinaria del Parlamento, senza passare per una formale modifica della Costituzione. E questa è una vicenda del tutto nuova per il nostro ordinamento.

Va osservato, inoltre, che la trasformazione del sistema di contabilità ha anche comportato una modificazione del ruolo delle parti.

Infatti, in base all'art. 81 Cost., il bilancio di previsione si presentava come un atto del Governo nel quale erano iscritte entrate e spese previste da leggi già in precedenza approvate dal Parlamento.

Con il bilancio non potevano essere previste nuove entrate e nuove spese. Ne conseguiva che la discussione per la sua approvazione poteva solo riguardare la ridefinizione dell'articolazione interna del bilancio. Ad esempio, poteva essere modificata l'entità delle somme stanziare nei capitoli di spesa; la denominazione di un capitolo eccessivamente generica; alcuni capitoli potevano essere soppressi e altri nuovi potevano essere creati, sempre all'interno dell'ammontare delle somme presentate nel bilancio.

Nello svolgimento di questa attività, peraltro non marginale, il Parlamento aveva però mostrato scarso interesse e ridotte capacità, limitandosi più a subire i contenuti del bilancio che a tentare di determinarli.

A seguito dell'introduzione della legge finanziaria, la posizione del Governo e del Parlamento si modifica.

Infatti, attraverso la presentazione del disegno di legge finanziaria alle Camere, il Governo può proporre decisioni che influiscono sulle leggi già approvate e può modificare, fino ad annullarle, autorizzazioni di spesa già assunte (8).

Il Parlamento, a sua volta, può negare l'approvazione alle proposte contenute nella legge finanziaria; può modificarle; può rideci-

(8) Cfr. le osservazioni di A. AMATUCCI, *Funzioni e discipline del bilancio dello Stato*, Napoli, 1970, 122.

dere, con una visione non più settoriale ma globale, ciò che aveva già deciso settorialmente.

Al ruolo passivo del Parlamento nel corso della approvazione del bilancio si sostituisce — secondo l'ottica della legge n. 468 — un ruolo più attivo.

Il momento dell'approvazione della legge finanziaria non rappresenta solo il momento in cui si possono rettificare decisioni già assunte. Esso diviene — proprio in quanto atto che propone una riconsiderazione globale degli interventi che hanno influenza sul bilancio dello Stato — la sede per la discussione è l'approvazione dell'indirizzo politico da seguire.

Considerate queste sue caratteristiche esamineremo partitamente la legge finanziaria, sia sotto il profilo dei suoi contenuti, sia sotto l'aspetto procedurale.

5. Quanto al suo contenuto, la legge finanziaria ha una *doppia capacità*, quella di incidere sul passato e sul futuro.

Con riferimento al passato può modificare la legislazione di entrata e di spesa esistente, già approvata dal Parlamento. In tal modo influisce sui contenuti del bilancio di previsione.

Con riferimento al futuro può assumere decisioni che condizionano il divenire nel tempo delle entrate e delle spese.

Con riferimento al passato, la legge finanziaria è una legge di spesa emanata per consentire al Governo una « manovra » sul fronte della spesa e su quello delle entrate.

Va osservato che, di per sé, la possibilità di modificare la legislazione precedente è ammessa, per tutte le leggi, in quanto *leges posteriores*. Ma è l'ampiezza di contenuti a differenziare la legge finanziaria dalle altre leggi. Essa nasce, in primo luogo, con il proposito di riconsiderare la legislazione di entrata e spesa precedente sul presupposto che essa non risulta più coerente con la strategia di politica economica che il Governo intende perseguire. Inoltre, dato il suo carattere sostanziale, la legge finanziaria può introdurre anche nuove disposizioni di spesa, sia pure con le limitazioni stabilite dall'art. 4 8° comma della legge n. 468 (9).

(9) Art. 4 8° comma. Il saldo netto da finanziare costituisce sede di riscontro per la copertura finanziaria di nuove o maggiori spese del conto capitale previste dalla legislazione di spesa a carico degli esercizi finanziari considerati dal bilancio pluriennale. Per le nuove e maggiori spese di parte corrente e per il rimborso di prestiti, invece, la relativa copertura finanziaria

In altre parole, se la legge finanziaria è una legge di « manovra » deve poter « manovrare » sul vecchio e sul nuovo (10), modificando, cioè, decisioni già prese e determinando, nel contempo, i contenuti di quelle non ancora assunte.

Con riferimento al futuro, un problema che si pone riguarda la possibilità di poter modificare, in corso d'anno, i contenuti della legge finanziaria. In particolare, l'ammontare del livello massimo del ricorso al mercato.

In generale, poiché si tratta di modifica a contenuti che interagiscono tra loro, è stato affermato che non si possono rimettere in discussione durante l'anno, le decisioni già prese. Ciò toglierebbe efficacia alla manovra finanziaria (11).

L'affermazione potrebbe essere in parte rettificata osservando che, se lo scopo principale della legge finanziaria è quello di consentire una manovra di politica economica, dovrebbe essere anche resa possibile la correzione di quella manovra, sia pure in corso d'anno, ove ciò apparisse necessario.

Il problema, in questi casi, è l'individuazione della sede o dello strumento con cui operare.

Non è, certamente, possibile ammettere modifiche surrettizie ai contenuti della legge finanziaria attraverso strumenti predisposti per altri scopi. Ad esempio, utilizzando l'assestamento di bilancio di cui all'art. 17 1° comma della legge n. 468.

Infatti l'assestamento di bilancio è una verifica dei conti a metà anno per la considerazione delle dotazioni di cassa. La sua utilità sta nel fatto che, quando si prepara il bilancio di previsione, da marzo a settembre, non si può conoscere l'ammontare dei residui. Di qui l'idea di fare un calcolo preciso dei residui, dopo la fine del-

deve rinvenirsi sulla base della legislazione vigente, esclusivamente nel miglioramento della previsione per i primi due titoli delle entrate rispetto a quella relativa alle spese di parte corrente. Cfr. in proposito le osservazioni di G. SALERNO, *Prime esperienze della « legge finanziaria »*, in *Dir. e soc.*, n. 1, 1980, p. 119; Id., *La nuova legge di contabilità*, cit.; P. DE IOANNA, *Copertura finanziaria delle legge di spesa: orientamenti delle commissioni parlamentari bilancio e programmazione economica*, in questa *Rivista*, n. 4, 1981; IDEM, *Parlamento e legislazione di spesa: note sugli orientamenti consultivi delle Commissioni bilancio in materia di copertura finanziaria*, in *La riforma del bilancio*, cit., 39 ss.

(10) Sul problema cfr. G. SALERNO, *Prime esperienze della legge finanziaria*, cit., 117. Cfr. inoltre, CENTRO STUDI DELLA FONDAZIONE OLIVETTI, *Rapporto sulla riforma del bilancio*, Roma, 1980, 85 ss. Cfr. CORTE DEI CONTI, *dec. e rel. Rendiconto esercizio finanziario 1980*, 47, 50.

(11) APC, VIII, seduta del 30 novembre e del 1° e 2 dicembre nn. 591, 592, 593.

l'esercizio per aggiornare i calcoli di base, soprattutto ai fini della rideterminazione delle autorizzazioni di cassa.

La legge n. 468 non è molto chiara in proposito in quanto parla di un disegno di legge (per l'assestamento) che deve avere riguardo *anche* alla consistenza dei residui, facendo ritenere che nell'assestamento possano rientrare anche altre *decisioni* capaci di modificare gli equilibri fissati dalla legge finanziaria.

Questa scarsa chiarezza della norma indusse il Governo nel 1980 a presentare un assestamento contenente decisioni modificative delle impostazioni accolte nella legge finanziaria approvata. Tuttavia, il disegno di legge di assestamento, nella sua originaria impostazione fu rifiutato dal Parlamento, e il Governo dovette riportare l'assestamento nel suo alveo naturale.

Infatti, una cosa è l'adozione di misure *ad hoc* che si dovessero rendere necessarie, altra cosa è rimettere sistematicamente in discussione gli obiettivi fissati, addirittura con la surrettizia utilizzazione di atti che perseguono differenti finalità. Va da ultimo osservato che una vicenda analoga si è verificata nel 1982. Il Governo ha presentato alle Camere un disegno di legge di assestamento che ha modificato la legislazione sostanziale di spesa e i contenuti della legge finanziaria al fine di « riempire un vuoto » verificatosi a seguito di un gettito delle entrate inferiore al previsto.

La somma mancante, circa 10.000 miliardi è stata in parte ottenuta scontando gli effetti della manovra fiscale decisa in luglio 1982. In parte essa è stata « contabilmente recuperata » riducendo in sede di assestamento alcune voci di spesa che sono slittate agli anni successivi. Malgrado questi contenuti il disegno di legge di assestamento è stato approvato sia pure dopo un'animata discussione (11).

6. La legge n. 468 prevede che il disegno di legge finanziaria e la Relazione previsionale e programmatica siano presentati, ogni anno, entro il mese di settembre, insieme al disegno di legge di approvazione del bilancio di previsione. Nulla dice, però, sul momento dell'approvazione che è disciplinato, in base alla Costituzione, dai regolamenti parlamentari.

All'atto della prima applicazione della legge n. 468 è stato osservato che, se con la legge finanziaria si vuole recuperare spazio di manovra al Governo per fissare o aggiornare l'indirizzo politico, la logica vorrebbe che la legge finanziaria fosse approvata in un mo-

mento antecedente al bilancio in modo da consentire a quest'ultimo di recepirne i contenuti.

Si tratterebbe però di una *antecedenza logica, non giuridica* (12).

A questa situazione, che conferisce alla legge finanziaria un ruolo di preminenza, si è giunti attraverso una interpretazione letterale dell'art. 11, 2° comma, della legge n. 468.

Si è infatti, osservato che se la legge finanziaria deve indicare il livello massimo del ricorso al mercato e se tale ammontare concorre a determinare le disponibilità per la copertura di tutte le spese da iscrivere nel bilancio annuale, è necessario approvare prima la legge finanziaria e poi il bilancio.

Tuttavia, la precedenza attribuita, nella procedura di approvazione, al disegno di legge finanziaria su quella di bilancio, ha conferito un carattere di necessità alla legge finanziaria.

Il bilancio è, infatti, un atto dovuto in base alla Costituzione. *Se la legge finanziaria deve porsi temporalmente prima di un atto dovuto costituzionalmente*, per influenzarne i contenuti, anche l'approvazione di quest'ultima assume il carattere di atto necessario per portare a termine la procedura di approvazione del bilancio.

L'antecedenza attribuita alla legge finanziaria ha anche comportato che, nel primo momento dell'applicazione della legge n. 468, *il disegno di legge di bilancio, presentato in Parlamento, già contenesse tutte le modificazioni alla legislazione vigente presenti nel disegno di legge finanziaria*. In tal modo: a) si recepivano in bilancio disposizioni che non erano ancora legge per lo Stato; con la conseguenza di conferire al bilancio un carattere sostanziale, sia pure provvisorio, cui la Costituzione si oppone; b) in caso di esercizio provvisorio si sarebbe dovuto depurare il bilancio di tutte le modifiche recepite dal disegno di legge finanziaria non ancora approvato, che non potevano essere accolte in bilancio in base all'art. 81 Cost. Non si può, infatti, autorizzare l'esercizio provvisorio di un bilancio che recepisce una legge non ancora approvata (13); c) si rendeva illeggibile la « manovra » che il disegno di legge finanziaria mirava a mettere a punto.

(12) Sul necessario collegamento tra legge finanziaria e legge di bilancio cfr. P. DE IOANNA, *Legge finanziaria e approvazione del bilancio*, in *Dem. e dir.*, 1980, 1, 44.

(13) Cfr. L. SPAVENTA, *Riforma mancata o occasione di programmazione?*, in *Rinascita*, n. 11 del 13 marzo 1981.

Al contrario, un disegno di legge di bilancio, redatto in base alla legislazione esistente, confrontato con un disegno di legge finanziaria, contenente modifiche a quella legislazione, avrebbe reso la « manovra » evidente, attribuendo al bilancio annuale il ruolo di *evidenziatore contabile* delle novità introdotte con la legge finanziaria.

Inoltre, in caso di mancata approvazione del bilancio entro il 31 dicembre, sarebbe stato il disegno di legge di bilancio a legislazione invariata ad andare in esercizio provvisorio.

Si è osservato che l'antecedenza attribuita alla legge finanziaria è un'antecedenza logica e non giuridica.

Sotto il profilo giuridico è, infatti, possibile un'altra interpretazione che vede il bilancio — ovviamente presentato a legislazione invariata — approvato prima della legge finanziaria o insieme ad essa. Il bilancio, in un momento successivo, recepirebbe le modifiche apportate con la legge finanziaria.

Questa diversa concezione sulla procedura da seguire per l'approvazione del bilancio e della legge finanziaria è stata avanzata anche in sede parlamentare per rettificare il ruolo da quest'ultima assunto nei pochi anni della sua applicazione.

Sono stati, inoltre, avanzati suggerimenti procedurali che prevedono — se attuati — una discussione unica dei due disegni di legge davanti alle Camere. Secondo questi indirizzi una Camera dovrebbe approvare la legge finanziaria e trasferire le variazioni alla legislazione vigente nel bilancio dello Stato (con atto da definire) e, infine, approvare il bilancio. I due documenti passerebbero, poi, all'altra Camera che seguirebbe la stessa procedura.

In tal modo si avrebbe una soluzione intermedia tra le due; sia pure attraverso un abbinamento dei due documenti, la precedenza spetterebbe sempre alla legge finanziaria (14).

7. L'aspetto più appariscente della crisi che ha toccato la riforma introdotta con la legge n. 468, è stata *la difficoltà della approvazione della legge finanziaria*. Ciò ha comportato il ricorso costante all'esercizio provvisorio. Talvolta è stato necessario ridurre i conte-

(14) Andreatta, Min. del Tesoro. APC VIII, seduta del 26 aprile 1982.

Si vedano le osservazioni di S. RISTUCCIA in: *intervento al workshop « Lo scenario di oggi e di domani ai fini delle strategie aziendali »*, Villa d'Este 17-19 settembre 1982.

nuti della legge finanziaria, per rendere possibile l'approvazione di quest'ultima e del disegno di legge di bilancio entro il 30 aprile.

È appena il caso di osservare che l'entrata in vigore della legge finanziaria al momento in cui un terzo dell'esercizio è già trascorso svaluta il significato di ogni manovra.

La causa principale della difficoltà dell'approvazione della legge finanziaria risiede nei suoi contenuti.

La legge finanziaria, infatti, deve consentire una valutazione complessiva delle decisioni di entrata e spesa, del livello di indebitamento e del ricorso al mercato. La discussione della legge è, inoltre, il momento in cui si verificano le ragioni di certe spese, si suggeriscono tagli, si colpiscono inefficienze.

La legge finanziaria deve attuare una valutazione complessiva una volta sola, all'inizio dell'anno, delle decisioni di entrata e di spesa aventi influenza sul bilancio dello Stato.

L'eccezionalità della legge finanziaria è tutta qui, nel sostituire a una valutazione frammentaria (quale esisteva prima dell'emanazione della legge n. 468), una valutazione globale degli interventi che hanno influenza sul bilancio dello Stato.

La possibilità di modificare, attraverso l'approvazione di un unico atto, le decisioni di entrata e di spesa già assunte con leggi sostanziali, ha comportato un vivissimo interesse del Parlamento ai contenuti della legge.

In particolare, il Parlamento ha discusso lungamente per individuare l'ambito contenutistico della legge finanziaria e cioè le leggi che potevano trovare in quella integrale copertura e quelle che ne restavano fuori « in quanto non più coerenti con la manovra » decisa dal Governo.

Non è inopportuno ricordare che prima della emanazione della legge n. 468, ad eccezione della nota preliminare, non era previsto alcun atto formale che valutasse globalmente, anno per anno, le leggi di entrata e di spesa che si riflettevano sul bilancio dello Stato. Risultava dunque di difficile interpretazione — come in precedenza accennato — la linea politica del Governo.

Infatti, prima del 1978 le leggi di spesa venivano discusse e approvate dal Parlamento singolarmente. Una volta approvate, le leggi avrebbero trovato attuazione obbedendo ai tempi della tesoreria.

A seguito dell'emanazione della legge n. 468, l'approvazione di una legge di spesa o di entrata non è più un punto di arrivo; piut-

tosto appare il gradino intermedio di una procedura il cui atto finale è costituito dalla approvazione della legge finanziaria. Quest'ultima può comportare l'annullamento o la modificazione di quella legge, a seconda che essa possa trovare o no copertura — come già ricordato — nel *deficit* annuale, ma anche i tempi di attuazione si sono allungati. Affinché una legge di spesa passi nella fase esecutiva occorre che le previsioni siano confermate nella « rimodulazione » compiuta dalla legge finanziaria e, finalmente, autorizzata con il bilancio. In molti casi, per dare inizio al procedimento di erogazione è, tuttavia, necessario l'esame di un comitato interministeriale. Infine vi è un'ulteriore rimodulazione operata con i preventivi trimestrali dei pagamenti, redatti dalle amministrazioni e sottoposti al Tesoro che ne propone la « rimodulazione » al CIPE.

I direttori delle ragionerie centrali non daranno corso ai titoli di pagamento emessi in eccedenza ai limiti risultanti per ciascun trimestre dai preventivi predetti (art. 35 L. 7 agosto 1982, n. 526).

È indubbio, quindi, che in una situazione siffatta una legge di tale rilievo, qualitativo e quantitativo — che rimodula le leggi e indica anche quelle che possono finanziarsi sui fondi globali —, presenti difficoltà maggiori ad essere approvata, rispetto ad altre leggi.

Ai caratteri della legge finanziaria ora ricordati, che riguardano il suo contenuto, e che ne fanno il più discusso e il più importante atto di politica finanziaria del nostro ordinamento, si devono aggiungere altri due elementi contingenti che hanno ulteriormente reso difficile l'approvazione della legge.

In primo luogo la *recessione economica* che ha comportato la caduta delle attività economiche, con una diminuzione delle entrate tributarie, proprio nel momento in cui la richiesta di aiuto da parte delle imprese in difficoltà veniva a gravare sulla spesa pubblica.

In secondo luogo la *mancata attuazione delle riforme lungamente attese* in tema di finanza locale, pensioni e sanità, che hanno contribuito ad appesantire il contenuto della legge.

Anche se talune disposizioni relative a queste materie sono state poi stralciate « il loro inserimento iniziale nella legge finanziaria ne ha reso molto più lenta la partenza e incerto il cammino » (15).

Un'altra causa che ha, ulteriormente, contribuito al rallentamento dei tempi di approvazione della legge è legata al carattere ne-

(15) Così A. PEDONE, *Il percorso a ostacoli della legge finanziaria*, in *Il Messaggero* del 17 aprile 1982.

cessario che ha assunto l'approvazione della legge finanziaria. Infatti, malgrado le norme prevedessero che, con la legge in questione, si potessero modificare disposizioni legislative vigenti, *purché avessero riflessi sui bilanci pubblici*, il Governo non ha resistito alla tentazione di sfruttare la legge finanziaria ad altri fini.

Esso è stato portato ad inserire nella legge finanziaria le più diverse disposizioni, per le quali l'approvazione del Parlamento, — se presentate fuori da quel contesto — appariva difficile. Ma la presenza di queste disposizioni, estranee a qualsiasi manovra, ha reso più difficoltosa l'approvazione della legge finanziaria.

Scrive, a questo proposito, un noto economista: « A questa tentazione il governo cedette senza ritegno sia nel 1978 sia, soprattutto, nel 1979, quando nella legge finanziaria furono inflatte, tra l'altro la normativa sui superispettori e quella sulla finanza locale (poi trasferita in decreto). L'intrusione di materie eterogenee ed estranee a quelle indicate dalla legge di riforma impedisce naturalmente un coerente esame della manovra di politica economica e rallenta l'*iter* della legge. Non stupisce che il Parlamento si metta sovente sulla strada segnata dal Governo e che l'emendamento, il più delle volte, non riguardi il contenuto specifico delle disposizioni di variazione della legislazione di spesa o di determinazione delle quote annuali dei fondi globali, ma consista nell'aggiunta di norme sugli oggetti più svariati. Né stupisce che il governo mai eccepisca l'irricevibilità di emendamenti siffatti: che interesse avrebbe il più grande peccatore ad additare i peccati altrui? » (16).

Nel 1979 il disegno di legge finanziaria non riuscì ad essere approvato entro il 31 dicembre e si dovette seguire la strada dell'esercizio provvisorio. La legge finanziaria e il bilancio, vennero approvati nell'aprile del 1980.

In conseguenza di questa evenienza, l'approvazione previa del disegno di legge finanziaria rispetto a quello di bilancio, cominciò ad essere vista con sfavore. Ciò in quanto si osservava che, trattandosi di due atti estremamente complessi, ed essendo limitato il tempo a disposizione « sarebbe stato facile arrivare all'esercizio provvisorio » (17).

Va, a questo punto più in generale, osservato che ciò che mette in crisi la riforma operata con la legge n. 468 è proprio l'esercizio

(16) Cfr. L. SPAVENTA, *Riforma*, cit.

(17) Cfr. F. FORTE, *Il fiasco della legge finanziaria*, in *Mondoperaio*, 1982, n. 4, aprile e Id., *Un grosso pasticcio legislativo*, in *Avanti!* 9 aprile 1982.

provvisorio. Infatti, la nuova procedura ha un senso se si è in grado di esprimere, *in tempi giusti, una autentica capacità decisionale*.

Il tempo giusto è l'inizio dell'esercizio finanziario non già la sua metà, quando il processo di gestione della spesa è comunque già avviato (18).

D'altronde, la chiave di lettura della legge n. 468 è, certamente, quella di riportare tutto nell'esercizio finanziario.

In questo senso va anche letta la norma che vieta l'esercizio suppletivo (art. 1, 3° comma), esercizio che mal si concilierebbe con la introduzione del bilancio di cassa previsto dalla legge n. 468 (19).

Un secondo gruppo di problemi attinenti alla procedura oggi in via di soluzione, riguarda la possibilità di estendere al disegno di legge finanziaria tutti i vincoli che sono previsti per il disegno di legge sul bilancio.

Ad esempio:

a) l'esame del disegno di legge sul bilancio è accentrato in Commissione bilancio in sede referente previa espressione del parere da parte di tutte le altre Commissioni;

b) vi è una particolare disciplina per gli emendamenti;

c) vi è il divieto di riunire le Commissioni in sede legislativa mentre si discute in Assemblea il disegno sul bilancio.

Da notare che oggi è la stessa Corte dei conti ad auspicare l'accoglimento di alcune nuove proposte di modifica quali la creazione di una sessione autunnale dedicata alle decisioni di bilancio; la costituzione di una commissione speciale per l'esame del disegno di legge finanziaria e del progetto di bilancio in modo da superare

(18) Innanzitutto occorre valutare la questione dei tempi. Dal 1° ottobre al 24 dicembre i giorni lavorativi al Parlamento sono circa 70. Se si tiene conto dei giorni che trascorrono per la composizione tipografica, la correzione delle bozze e la stampa del testo dei due documenti, appare assai difficile, anche se non impossibile, che la legge finanziaria venga approvata entro il mese di dicembre. Ma negare la possibilità di approvare la legge finanziaria entro l'anno non solo porterebbe alla negativa conseguenza di considerare l'autorizzazione all'esercizio provvisorio fisiologica al sistema, ma per di più questa autorizzazione verrebbe concessa sulla base della legislazione vigente: non essendo stata approvata la legge finanziaria la gestione verrebbe autorizzata senza quelle manovre, caratterizzate dalla necessaria immediatezza dell'intervento, che individuano il contenuto normativo della legge finanziaria stessa. Ciò renderebbe di scarsa utilità una correzione che entrasse in vigore ad esercizio iniziato. Cfr. inoltre, CENTRO STUDI FONDAZIONE OLIVETTI, *Rapporto sul bilancio*, cit.

(19) A. BARETTONI ARLERI, *Contabilità di Stato*, in *Legislazione economica* (settembre 1977-agosto 1978) a cura di F. VASSALLI e G. VISENTINI, vol. II, 411 ss.

l'accentramento di competenze improprie presso le Commissioni bilancio dei due rami del Parlamento.

Un terzo gruppo di problemi, interessanti sotto il profilo della procedura, riguarda l'iniziativa della presentazione del disegno di legge finanziaria. Esiste una competenza « riservata » al Governo, come avviene per il disegno di legge sul bilancio? Sarebbe ipotizzabile un progetto di legge finanziaria del Parlamento?

Infine, la legge finanziaria definita come una legge di manovra che influenza sul versante delle spese e su quello delle entrate la legislazione di spesa vigente, può essere modificata da una legge ordinaria — che non abbia l'etichetta di legge finanziaria — in base al principio della *lex posterior*?

Giuridicamente nulla vieta che la legge finanziaria possa essere modificata. Quanto allo strumento, potrà senz'altro trattarsi di una legge ordinaria del Parlamento che, però, in quanto recante modifiche alla legge finanziaria assumerà il ruolo, se non la denominazione, di II legge finanziaria.

8. Come in precedenza osservato, la legge finanziaria nel corso dell'attuazione ha assunto un ruolo diverso da quello assegnatole dalla legge n. 468.

Essa è stata utilizzata come un mezzo per verificare la presenza di maggioranze politiche in Parlamento. È stata usata come strumento per attuare l'ostruzionismo parlamentare; è stato il veicolo attraverso il quale sono stati approvati provvedimenti che, se presentati da soli, difficilmente avrebbero ottenuto l'approvazione delle Camere.

Il senso e la portata della manovra finanziaria si è molto affievolito in questo contesto.

Per il 1978, la legge finanziaria n. 931/1977 ebbe una portata molto modesta. Si trattò di una legge di prova, emanata ancor prima che entrasse in vigore la legge 468/1978.

Per il 1979, la legge finanziaria 21 dicembre 1978, n. 843 ha avuto un'incidenza maggiore. Essa ha previsto un aumento della spesa pari allo 0,2 %. Questo basso tasso di incremento si è ottenuto con un taglio di circa 180 miliardi per alcune spese correnti. Notevoli anche agli spostamenti interni di spesa. È stato ridotto il maggior finanziamento all'ANAS proposto dal Governo e sono stati aumentati i finanziamenti agli enti locali. In tal modo, il bilancio del 1979 ne è risultato profondamente modificato, anche se sono state introdotte

norme assolutamente estranee alla manovra fiscale quale quella sui superispettori (20).

Per il 1980, la legge finanziaria n. 146 è stata approvata il 23 aprile 1980 dal Senato mentre il bilancio è stato approvato il 29 aprile, proprio allo scadere del termine dell'esercizio provvisorio. Il processo di decisione è dunque durato 7 mesi.

Non è, tuttavia, criticabile la lunghezza del processo di decisione in sé, quanto il fatto che esso non riesca ad intervenire all'inizio dell'anno nel corso del quale dovrebbe produrre i propri effetti.

La legge finanziaria per il 1980 non è riuscita a mettere in luce quel disegno programmatico che la legge n. 468 le aveva affidato.

Infatti, i suoi contenuti amplissimi che riguardano la finanza locale, la materia previdenziale, quella sanitaria, le opere pubbliche, le pensioni di guerra e l'ANAS, appaiono slegati, né è possibile vederne il collegamento con un disegno unitario di politica finanziaria. Le disposizioni sembrano più il frutto di spinte non sistematiche operate dalle singole amministrazioni che non il risultato di un chiaro disegno programmatico. Il risultato è stata una legge zeppa di contenuti eterogenei slegati tra loro si è trattato di una legge incrementale, non di una legge di manovra (21).

Per il 1980 i problemi procedurali si sono posti in maniera più decisa perché l'esercizio provvisorio e l'approvazione della legge finanziaria e del bilancio alla vigilia del termine fissato dalla Costituzione sono stati i segni più evidenti della crisi della legge finanziaria. Sotto altro aspetto la crisi è stata ricondotta anche alla mancata approvazione del bilancio pluriennale.

Per quanto riguarda i contenuti, la legge finanziaria per il 1980 presenta analogie con quella dell'anno precedente. Anche per il 1980 è mancato un intervento globale di politica finanziaria.

In materia di *quantificazione annuale delle leggi pluriennali di spesa*, « emerge subito il significato della manovra che ha riguardato circa 25 provvedimenti sul totale di 89 inclusi nell'ambito di intervento della legge finanziaria ». La manovra si è risolta essenzialmente nello *slittamento contabile*, sul 1981 e anni successivi, di alcune mas-

(20) Cfr. R. PEREZ, *La riforma del bilancio dello Stato e la legge n. 468 del 1978*, in *R.T.D.P.* n. 1, 1979.

(21) Già per il 1971 si era posto il problema procedurale in base al quale la legge finanziaria, secondo la Giunta Regolamento della Camera, doveva essere presentata insieme al bilancio, pur dando la precedenza all'approvazione della legge finanziaria.

sicce autorizzazioni di spesa deliberate dal Parlamento nazionale tra il 1976 e il 1979, per finanziare alcune leggi di programmazione « giudicate di grande rilievo politico ed economico ».

« La manovra è stata la notifica al Parlamento che queste leggi di programmazione settoriale sono sostanzialmente ferme » (22).

« Il significato generale dell'operazione di *maquillage* contabile non è sfuggito ai parlamentari che hanno seguito con maggior attenzione la discussione della legge finanziaria; ma non si è andati al di là di una generica denuncia della paralisi delle leggi di intervento settoriale » (23).

Anche per quel che riguarda la *determinazione del limite massimo del ricorso al mercato* esso non è stato un elemento al quale si sono aggiustate le altre misure, ma un dato residuale sul quale si sono scaricate decisioni assunte indipendentemente dalla legge finanziaria. In materia di *fondi speciali* si è rivelata molto diffusa nel 1980 la pratica di leggi di spesa a carico dei fondi globali, *finanziate con accantonamenti destinati ad altre spese*. Ciò identifica un cattivo funzionamento della legge n. 468, in base alla quale, al di là della copertura effettuata su tali fondi, il mantenimento del saldo di bilancio fissato dalla legge finanziaria, impone la copertura « reale » di eventuali nuove e maggiori spese (24).

In conclusione, si è ravvisata una scarsa significatività della legge finanziaria mentre i « diversi settori dell'Amministrazione hanno elaborato i propri conti come nel passato » (25).

Per il 1981, le vicende della legge finanziaria, L. 30 marzo 1981, n. 19, e del bilancio, hanno presentato profonde novità sotto il profilo della procedura.

Si è, infatti, presentato un disegno di bilancio a legislazione invariata senza tenere conto delle proposte di variazione contenute nel disegno di legge finanziaria. Si tratta, per la precisione, di un bilancio a « legislazione invariata » *sui generis*. Infatti, la direttiva della legislazione invariata non è stata sempre applicata. Essa, in particolare, è stata seguita per le spese ma non per le entrate. Per queste ultime si è tenuto conto di effetti di provvedimenti non an-

(22) P. DE IOANNA, *La decisione del bilancio 1980: appuntamento mancato per il Governo e per il Parlamento*, in *Città e Regione*, n. 4, agosto 1980, 85.

(23) P. DE IOANNA, *La decisione*, cit., 87.

(24) CORTE DEI CONTI, cit., 1980, 65. Cfr. A. MONORCHIO, *Principali aspetti contabili, giuridici ed economici del ricorso al mercato nella legge n. 468 del 1978*, in *La riforma del bilancio*, cit., 73 ss.

(25) P. DE IOANNA, *La decisione*, cit., 89.

cora vigenti (26). Ciò ha fatto sollevare alcuni interrogativi alla Corte dei Conti (27).

Il disegno di legge di bilancio avrebbe poi recepito con note di variazione le modifiche contenute nella legge finanziaria quando quest'ultima sarebbe stata approvata.

Quanto al contenuto, le vicende del disegno di legge finanziaria rispecchiano le vicende del Governo e del Paese.

Il primo disegno di legge finanziaria, presentato il 30 settembre era composto di 17 articoli. La crisi di Governo intervenuta quasi contemporaneamente alla presentazione dei documenti di bilancio, in concomitanza con la mancata conversione del decreto legge dell'agosto 1980, n. 503, imponeva la riconsiderazione di nuovi indirizzi. Ciò è avvenuto con il nuovo Governo e con un diverso Ministro del Tesoro (28).

Al momento in cui il Governo si apprestava a varare « un pacchetto di emendamenti ai disegni di legge finanziaria e di bilancio », interveniva il terremoto del 23 novembre 1980 che imponeva l'inserimento di altre voci di spesa per l'opera di ricostruzione.

In relazione a questi fatti il nuovo Governo, alla fine del mese di novembre, presentò una nota di variazione al disegno di legge di bilancio e alcuni emendamenti al disegno di legge finanziaria che era intanto passato da 17 a 44 articoli (29).

Nel marzo 1981 è intervenuta, inoltre, la svalutazione della lira e la necessità di operare drastici tagli sulla spesa pubblica mentre sorgevano violenti contrasti nel Governo e si levavano voci di una prossima crisi.

Quanto ai contenuti, la legge finanziaria per il 1981, approvata quasi ai limiti della scadenza costituzionale, ha previsto interventi in materia fiscale, di opere pubbliche, del Mezzogiorno, dei reparti operativi, della costituzione dei reparti operativi mobili delle forze armate, di amministrazione penitenziaria, di risparmio energetico, di agevolazioni creditizie all'artigianato, di agricoltura, di borse di studio, della istituzione della Commissione per la spesa pubblica,

(26) A.C. VIII, Relazione ddl n. 2036 (bilancio di previsione) e n. 2037 (legge finanziaria). Cfr. L. SPAVENTA, *Intervento sui ddl nn. 2036 e 2037*, A.C. VIII, 1980.

(27) CORTE DEI CONTI, *dec. e rel.* 1980, cit., 44. Nel corso dell'esame della situazione relativa al 1980 la Corte fa un espresso riferimento al 1981.

(28) Andreatta sostituiva Pandolfi al Tesoro nel 1° governo Forlani.

(29) A.S. COLELLA, *Relazione al ddl 1333*, 18 ss.

legando insieme provvedimenti finanziari settoriali e provvedimenti di tipo organizzativo estranei alla manovra finanziaria.

La legge finanziaria per il 1981 ha fatto sorgere inoltre almeno due questioni.

La prima riguarda la definizione sul bilancio, delle quote per il 1981 *delle leggi pluriennali di spesa*.

Questa definizione riguarda due tipi di legge. Le leggi *precedenti* all'emanazione della legge finanziaria dell'anno precedente, le cui quote, per il 1981, potevano essere variate.

Le leggi *successive* alla emanazione della legge finanziaria dello scorso anno che hanno affidato alla legge finanziaria il compito di fissare le quote per il 1981.

Ora, se il bilancio è a legislazione invariata e non è preceduto dalla previa approvazione della legge finanziaria, potrà tenere conto delle prestazioni relative a leggi già inserite nella legge finanziaria 1980 e non potrà fare nulla quanto alle altre.

Si può, però, ammettere che il bilancio dello Stato, così come quello delle Regioni possa operare le quantificazioni delle *tranches* annuali, *in assenza della legge finanziaria*.

La seconda questione riguarda il modo in cui il criterio della legislazione invariata è stato applicato ai fondi speciali.

Anche in questo caso si è fatta una distinzione tra :

a) fondi speciali previsti dalla legge finanziaria 1980 (relativi a disegni di legge non ancora perfezionati al 30 settembre 1980);

b) fondi speciali *pre*visi nel disegno di legge finanziaria 1981.

I primi sono stati tutti recepiti in bilancio perché già previsti da una legge.

Sotto il profilo formale nulla da eccepire ma sotto il profilo sostanziale? È possibile che *tutti i fondi speciali si riferissero a leggi non emanate ma delle quali era certa, al 30 settembre dell'anno successivo a quello in cui erano state previste, l'emanazione?*

A questo proposito è stato citato un caso clamoroso. « Sia nella legge finanziaria per il 1980, sia nel bilancio per il 1981, nella versione originaria, si rinveniva, tra i fondi speciali, una voce di 8.644 miliardi per ripiano dello squilibrio patrimoniale della gestione speciale per l'assicurazione invalidità, vecchiaia e superstiti dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri ». La legge per procedere a tale ripiano non fu presentata nel 1980 e si sapeva che non avrebbe potuto essere approvata nel 1981: perché dunque includere un così co-

spiquo fondo? Semplicemente per costituire una riserva alla quale attingere per il finanziamento di altre eventuali leggi di spesa, non indicate nei fondi speciali » (30). Ciò in violazione sostanziale del vincolo di bilancio.

9. Le vicende della legge finanziaria per il 1982 (n. 181 del 26 aprile 1982) sono state al centro di eventi che non è certo inopportuno ricordare.

Il disegno di legge finanziaria è stato presentato al Senato che ha seguita la procedura della discussione congiunta dei disegni di legge finanziaria e di bilancio (31).

La discussione è terminata con l'approvazione della sola legge finanziaria inviata subito alla Camera perché l'approvasse a sua volta. L'esame e l'approvazione del disegno di legge di bilancio era stata sospesa in attesa dell'approvazione della legge finanziaria.

Nella struttura della legge finanziaria si nota un'importante novità.

I tre articoli relativi alla fissazione del livello massimo del ricorso al mercato, alla riconsiderazione delle leggi pluriennali di spesa e alla dotazione dei fondi speciali, sono stati anticipati all'inizio della legge (artt. 1, 2, 3).

Ciò ha dato luogo ad una discussione sulle priorità da seguire sull'ordine delle votazioni, in particolare su quelle dell'art. 1.

Il senso della innovazione doveva essere quello di votare in primo luogo l'ammontare del *deficit* e, in secondo luogo, l'ammontare delle spese che su questo si finanziavano. In tal modo si attuava uno dei motivi ispiratori della riforma del 1978 nel senso che il *deficit non deve essere una conseguenza delle leggi di spesa ma deve essere fissato indipendentemente da queste*.

E inevitabile che il *deficit* venga determinato guardando agli interventi più significativi, nei vari settori (agricoltura, investimenti industriali, energia), esso tuttavia deve essere svincolato dalle leggi settoriali di spesa che comportano un suo incremento senza tener conto della coerenza dell'intervento.

(30) Così L. SPAVENTA, *La finanza pubblica tra riforma e sabotaggi*, in *Pol. ed ec.*, n. 1, 1981.

(31) Era stata deliberata l'iscrizione all'ordine del giorno del piano a medio termine (1982-84) al fine di meglio inquadrare i problemi della finanza pubblica. L'esame del Piano è stato successivamente abbandonato.

Il disegno di legge finanziaria per il 1982 è stato presentato alla Camera il 16 dicembre 1981. Poiché per il disegno di legge di bilancio si è seguita la via della legislazione invariata, la legge finanziaria ha messo in evidenza l'entità della manovra che si intendeva mettere a punto.

Ancora una volta non è stato presentato il bilancio pluriennale programmatico, cui spetterebbe il compito di evidenziare gli indirizzi di politica economica nazionale, di fissare il saldo netto da finanziare e il ricorso al mercato per il triennio. L'assenza del bilancio programmatico ha reso indecifrabile la manovra pluriennale.

Tuttavia, per tre materie comprese nel disegno di legge finanziaria, e cioè la previdenza, il conguaglio fiscale e le spese dei Comuni, il Governo, considerata l'urgenza degli interventi, aveva già emanato tre decreti legge. In tal modo la Camera si è trovata a dover discutere di quattro provvedimenti.

Quanto al contenuto, il presentarsi della legge finanziaria come una legge a sbocco assicurato ha fatto sì che essa divenisse un veicolo che ha accolto domande di interventi che poco o nulla avevano a che fare con la manovra finanziaria.

Così il disegno di legge finanziaria è stato utilizzato per introdurre interventi per il riscatto delle ferrovie in concessione, per le sovvenzioni alle case parrocchiali, per modificare l'organizzazione delle USL. Tutti provvedimenti estranei alla manovra finanziaria.

Nel corso della discussione alla Camera, a seguito dell'ostruzionismo dei radicali che cercavano di utilizzare l'approvazione della legge finanziaria per impegnare il Governo a stanziare somme per combattere la fame nel mondo, e per ridurre le spese della difesa, si è dovuti arrivare ad un secondo stralcio del disegno di legge che ha ridotto gli articoli della legge a 15 da 94.

Dopo l'approvazione della legge anche dalla Camera, sono in essa restati la fissazione del deficit in 63.000 miliardi e le spese pluriennali di cui alla tabella A della legge. In particolare: i contributi al Consorzio porto di Genova, quelli per la costruzione delle case per i lavoratori, quelli per il porto di Trieste, quelli per la Cassa per il Mezzogiorno, per il Piano di Rinascita sardo e per la difesa dei boschi dagli incendi. Sono, inoltre, stati autorizzati tre finanziamenti per leggi presumibilmente da approvare nell'anno e cioè gli sgravi fiscali; gli interventi in conto capitale che devono essere effettuati dal Tesoro; gli interventi a favore della disoccupazione.

I provvedimenti che sono stati stralciati si riferivano ad una miriade di interventi quali la prosecuzione del rapporto di lavoro per i giovani disoccupati, i finanziamenti alla Cassa artigiani, la statizzazione delle ferrovie secondarie del Lazio.

Così, per il 1982, la situazione dei documenti finanziari dello Stato si è presentata molto complessa.

Esistevano, infatti, almeno tre atti che avrebbero dovuto evidenziare la politica finanziaria del Governo. Una legge finanziaria di 15 articoli approvata nell'aprile del 1982 (che non contiene l'intera manovra finanziaria per l'anno considerato). Gli articoli stralciati dalla legge finanziaria approvati il 7 agosto 1982 l. n. 526, e, infine, la manovra fiscale del Governo presentata nel luglio 1982 con effetti sul 1982 e sul 1983.

Quest'ultima manovra, definita una delle più importanti manovre d'austerità del dopoguerra, prevedeva tagli alle spese sociali per 6.000 miliardi, nuove entrate fiscali per circa 10.000 miliardi ottenuti attraverso gli aumenti dell'IVA, e di numerosi altri beni di consumo.

Si tratta di contenuti molto più consistenti di quelli della legge finanziaria. Ciò può forse essere un indicatore della tendenza della « manovra » a fuggire dalla legge finanziaria e a trovare un'altra sede? O si deve ritenere, invece, che per il 1982 la legge finanziaria abbia ricevuto una correzione a causa del verificarsi di nuove situazioni e che dunque, il pacchetto costituirà, di fatto, una nuova legge finanziaria? O, infine, si deve presumere che la legge finanziaria è sempre quella approvata il 30 aprile ma si è semplicemente attuata una sua correzione?

Per la verità il profilo che andrebbe approfondito non è quello nominalistico della denominazione da attribuire a questi atti nei confronti della legge finanziaria.

Si è infatti già osservato, nelle pagine precedenti, come correzioni alle leggi finanziarie debbano considerarsi ammissibili purché adottate con strumenti *ad hoc* che facciano risaltare queste correzioni.

Tuttavia, mentre la manovra del pacchetto fiscale del luglio 1982 non pone problemi per quel che riguarda i suoi effetti sul 1983 — è stata, infatti, recepita nel disegno di legge finanziaria per il 1983 la cui presentazione è stata anticipata al 31 luglio 1982 — un interrogativo si può porre per le misure varate aventi effetto per il 1982.

Infatti, le maggiori spese previste dal pacchetto, ove approvate con legge, potrebbero trovare copertura sugli appositi fondi.

Ma è più difficile prevedere come le maggiori entrate fiscali e le minori spese sociali verranno rese operative.

10. Le incertezze emerse nel corso dell'applicazione della legge n. 468 per quanto riguarda i rapporti tra disegno di legge finanziaria e disegno di legge di bilancio, e, nel contempo, la volontà di mettere fine all'esercizio provvisorio, hanno indotto il Parlamento ad introdurre modifiche alle procedure di presentazione e approvazione dei documenti finanziari per il 1983.

Una prima modifica consiste nella anticipazione della presentazione del disegno di legge finanziaria e di bilancio dal 30 settembre — termine indicato nella legge n. 468 — al 31 luglio di ogni anno.

Questa anticipazione dovrebbe essere in grado di consentire un esame più prolungato e approfondito dei due documenti (32).

Con una seconda, più incisiva, modifica è stata adottata, *in via sperimentale una sessione di bilancio*, in vista dell'esame dei documenti finanziari relativi al 1983.

Va osservato che l'adozione, in via permanente, di una sessione di bilancio nella quale esaminare e approvare congiuntamente tutti i documenti finanziari e cioè: il disegno di legge di bilancio, il disegno di legge finanziaria e il rendiconto, comporta una modificazione del Regolamento della Camera, da votarsi a maggioranza assoluta dei componenti, secondo le modalità, fissate dall'art. 64 Cost.

Viceversa, per la discussione e approvazione dei documenti finanziari relativi al 1983 si è seguita, in via sperimentale, una procedura del tutto nuova, in attesa di una modifica delle norme regolamentari tuttora allo studio della Giunta per il Regolamento (33).

(32) La crisi di governo dell'agosto 1982 ha, di fatto, reso scarsamente incisivo questo provvedimento. In generale però, può osservarsi che il 31 luglio è un termine troppo a ridosso della chiusura estiva per tradursi in una sostanziale anticipazione della discussione. Con l'anticipo al 31 luglio, la discussione reale potrà iniziare alla fine di settembre — quando le tipografie avranno stampato il materiale da distribuire — anziché alla fine di ottobre come di fatto avveniva in base alla legge n. 468.

(33) Si riporta il testo base — che risulta essere il testo adottato dalla Giunta — per le modifiche al Regolamento:

L'articolo 74 è sostituito dal seguente: « 1. I progetti di legge implicanti entrate o spese sono distribuiti contemporaneamente alla *Commissione competente*, al cui esame sono stati assegnati, e alla *Commissione bilancio e programmazione*, per il parere sulle conseguenze sulla finanza pubblica e sulla programmazione economica nazionale, nonché sull'ottemperanza dei vincoli previsti dall'art. 81 della Costituzione e dai principi della legislazione sulla

L'adozione della sessione è avvenuta, infatti, mediante approvazione — da parte dell'assemblea — di un parere della Giunta per il

contabilità pubblica in materia di copertura finanziaria delle leggi. - 2. La Commissione competente, prima di concludere l'esame in sede referente del testo del progetto di legge, trasmette alla Commissione bilancio, per l'espressione del parere di cui al comma precedente, il progetto di legge nel testo all'esame della Commissione. Se il progetto di legge implica nuove o maggiori spese o riduzione di entrate, la richiesta del parere deve essere corredata da una apposita relazione nella quale sono analiticamente esposti gli elementi di calcolo della maggiore spesa o della riduzione di entrata, con riferimento ad ogni singola disposizione suscettibile di produrre oneri diretti o indiretti a carico del bilancio dello Stato o del bilancio degli enti compresi nel settore pubblico allargato. La quantificazione degli oneri è riferita per le spese correnti a carattere obbligatorio o inderogabile, al primo esercizio e a ciascuno dei successivi, fino all'esercizio nel quale è previsto che la legge abbia piena operatività o trovi completa applicazione. Negli altri casi la quantificazione degli oneri è riferita a ciascuno degli esercizi considerati dal bilancio pluriennale in vigore. - 3. Il termine di cui al secondo comma dell'art. 73 decorre, per l'espressione del parere della Commissione bilancio, dalla data della trasmissione a quest'ultima della relazione di cui al comma precedente. - 4. Se, successivamente alla trasmissione alla Commissione bilancio della relazione di cui ai commi precedenti, la Commissione competente introduce nel progetto di legge nuove disposizioni o, comunque, modificazioni che importino variazioni di entrata o di spesa, essa è tenuta a trasmettere il testo definitivo alla Commissione bilancio, prima di provvedere a licenziarlo per l'Assemblea; corredandolo di una relazione illustrativa delle modificazioni apportate, redatta secondo i criteri indicati nel precedente secondo comma. Dal giorno dell'invio di tale relazione decorrono nuovamente i termini previsti dall'art. 73. - 5. Il riscontro della idoneità della copertura finanziaria, ai fini del parere di cui al primo comma, si riferisce, oltre che al primo degli esercizi finanziari sul quale incideranno gli oneri prodotti dalle norme in esame, quanto meno ai due esercizi successivi al primo. Per le nuove o maggiori spese correnti a carattere obbligatorio, il riscontro si riferisce anche agli esercizi successivi fino a quello nel quale è prevista la piena operatività delle norme stesse, garantendo comunque, fin dal primo anno, la copertura degli oneri previsti per l'esercizio nel quale la legge avrà completa applicazione. - 6. Nel riscontro di cui ai commi precedenti, la Commissione bilancio accerta che la copertura finanziaria delle nuove o maggiori spese di parte corrente o per rimborso prestiti sia assicurata, sulla base della legislazione vigente, esclusivamente mediante il documentato miglioramento della previsione per i primi due titoli delle entrate rispetto a quella relativa alle spese di parte corrente, restando in ogni caso esclusa l'utilizzazione, per la copertura di nuove o maggiori spese di parte corrente, di fondi preordinati in bilancio per il finanziamento di spese in conto capitale, nonché di dotazioni dei capitoli iscritti nell'elenco delle spese obbligatorie e d'ordine ovvero nell'elenco dei capitoli le cui dotazioni possono essere integrate in via amministrativa con assegnazioni di bilancio. - 7. I pareri espressi dalla Commissione bilancio e programmazione ai sensi dei commi precedenti, sono stampati e allegati alla relazione scritta per l'Assemblea. - 8. Allorché la Commissione bilancio abbia espresso parere contrario, ovvero, pur esprimendo parere favorevole, l'abbia condizionato all'adeguamento del testo del progetto di legge ai vincoli derivati dalle disposizioni costituzionali o dai principi delle leggi sulla contabilità pubblica in materia di copertura finanziaria delle leggi e la Commissione competente non abbia provveduto ad apportare al testo del progetto di legge le conseguenti modificazioni, la Commissione bilancio nomina un proprio relatore per la discussione in Assemblea. In tal caso l'Assemblea, prima di passare alla discussione degli articoli del progetto di legge, delibera in via pre-

Regolamento, richiesto dalla Presidenza della Camera. La procedura seguita: richiesta del parere, parere della Giunta discusso nella Conferenza dei capigruppo, sua approvazione in aula e, infine, introduzione, in via provvisoria e sperimentale, di una sessione di bilancio, non ha mancato di sollevare obiezioni (34).

Superate le questioni di procedura, a seguito del voto, sono state previste numerose direttive cui uniformarsi per l'approvazione dei documenti finanziari. Esse riguardano: a) la presentazione congiunta del disegno di legge finanziaria e di bilancio (a legislazione invariata) e del rendiconto; b) l'esame congiunto in commissione e poi in assemblea dei tre documenti finanziari fino alla votazione finale, con estensione delle stesse procedure oggi previste per il bilancio (in base al capitolo XXIV del Regolamento). Da notare che, per il 1983, i documenti finanziari da discutere sono quattro, essendosi aggiunta anche la nota di variazione; c) la programmazione del lavoro delle commissioni parlamentari e dell'assemblea, finalizzata

giudiziale sull'ottemperanza dei vincoli derivanti dalle disposizioni costituzionali e dai principi della legislazione sulla contabilità pubblica in materia di copertura finanziaria, sentiti il relatore per la Commissione competente, il relatore per la Commissione bilancio, il Governo, e un deputato per gruppo per non più di quindici minuti. Se la votazione ha esito negativo, l'esame del progetto di legge è sospeso, fino a che la Commissione competente non presenti un nuovo testo che abbia ottenuto il parere favorevole della Commissione bilancio e programmazione». — *Aggiungere, alla fine del secondo comma dell'articolo 93, il seguente periodo:* « Per i progetti di legge in materia di entrata o di spesa si applicano i primi sette commi dell'articolo 74 ». — *Aggiungere, alla fine del terzo comma dell'articolo 93, il seguente periodo:* « Per i progetti di legge in materia di entrata o di spesa si applica l'ottavo comma dell'articolo 74 ». — *Aggiungere, dopo il terzo comma dell'articolo 93, il seguente comma:* « 4. I progetti di legge implicanti maggiori spese o diminuzione di entrate, se prevedono di far fronte agli oneri relativi mediante l'utilizzo di fondi preordinati in bilancio per il finanziamento di provvedimenti o interventi riguardanti l'ambito di competenza di altra Commissione permanente, sono inviati contemporaneamente anche a quest'ultimo, per il parere. Quando tale parere sia contrario, si applicano le disposizioni del comma precedente ». — *Aggiungere, alla fine del secondo comma dell'articolo 94, il seguente periodo:* « Per gli emendamenti implicanti maggiori spese o diminuzione di entrate, si applicano i commi quinto e sesto dell'articolo 74 ». — *Aggiungere, dopo il terzo comma dell'articolo 93, il seguente comma:* « 4. I progetti di legge implicanti maggiori spese o diminuzione di entrate, se prevedono di far fronte agli oneri relativi mediante l'utilizzo di fondi preordinati in bilancio per il finanziamento di provvedimenti o interventi riguardanti l'ambito di competenza di altra Commissione permanente, sono inviati contemporaneamente anche a quest'ultimo, per il parere. Quando tale parere sia contrario, si applicano le disposizioni del comma precedente ». — *Aggiungere, alla fine del secondo comma dell'articolo 94, il seguente periodo:* « Per gli emendamenti implicanti maggiori spese o diminuzione di entrate, si applicano i commi quinto e sesto dell'articolo 74 ».

(34) Cfr. APC, VIII, seduta del 12 ottobre 1982, n. 569. Si riteneva infatti illegittima una sperimentazione temporanea in materia di bilancio adottata volontariamente e non attraverso una modifica del Regolamento.

all'obiettivo dell'approvazione dei documenti finanziari entro il 31 dicembre; d) la sospensione di ogni attività legislativa nella prima settimana dedicata all'esame dei documenti finanziari da parte delle Commissioni; e) la non contemporaneità dei lavori delle Commissioni; f) la sospensione della discussione di tutti i disegni e proposte di legge comportanti nuove o maggiori spese o, riduzioni di entrate (ad eccezione dei decreti legge e degli altri atti la cui approvazione costituisce un atto dovuto).

L'adozione della sessione ha, tuttavia, subito un *impasse* al momento della fissazione del calendario dei lavori, per il quale è mancata l'unanimità nella Conferenza dei capigruppo. Il calendario, messo in votazione in Aula fissava i giorni da dedicare alla discussione *dando però tempi limitati a tutti gli oratori* al fine di approvare i provvedimenti finanziari entro il 31 dicembre (35).

Quanto alla *manovra di bilancio* essa è contenuta nel disegno di legge finanziaria presentato il 5 agosto alla Presidenza della Camera. Il disegno di legge si compone di 12 articoli (36) dei quali l'undicesimo prevede norme di delega al Governo perché emani atti aventi valore di legge in materia di sanità, previdenza, imposizione diretta comunale, partecipazione dei comuni all'accertamento e al gettito IVA e all'abusivismo edilizio.

Questa previsione desta perplessità in quanto mancherebbe una norma legislativa *ad hoc* che disciplini l'attività del Governo per una materia o gruppi di materie affini (37). Inoltre l'essere previste nel disegno di legge finanziaria, e non in un apposito atto, fa sì che queste deleghe siano molto ampie mentre i confini indicati dall'art. 76 Cost. sono enunciati in modo così ristretto da far ritenere la potestà delegata una mera attività esecutiva nei confronti di quella individuata attraverso la delega (38).

11. Agli interrogativi che ci eravamo posti e cioè se la legge n. 468 con la previsione della legge finanziaria abbia offerto al po-

(35) Il parere approvato indica, poi, un termine di tre settimane da riservare alla sessione. Una settimana per l'esame dei documenti da parte delle Commissioni di settore. Le successive due settimane dedicate alla discussione e approvazione in assemblea. Cfr. APC, VIII, sedute del 27 ottobre 1982, n. 577, 19 ss.

(36) ACP, VIII, doc. n. 3629.

(37) Cfr. C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, II, 763 ss. Padova, 1976; nello stesso senso cfr. T. MARTINEZ, *Diritto costituzionale*, Milano, 1981.

(38) L. PALADIN, *Gli atti con forza di legge nelle presenti esperienze costituzionali*, in *Giur. cost.*, 1974, 1503 ss.

tere politico gli strumenti per operare uno spostamento della sede della determinazione dell'indirizzo politico, si deve adesso rispondere che per i contenuti che può assumere essa rappresenta un validissimo strumento in questo senso. Senz'altro il più importante tra gli strumenti, sia per il momento in cui interviene, sia per il peso che può assumere, *a patto, però che la si sappia usare*.

Sino ad oggi, a volte per cause esterne a volte per cause interne la legge finanziaria ha mancato il perseguimento del suo obiettivo principale, quello cioè di rappresentare lo strumento razionalizzatore delle decisioni di spesa.

Tra le cause esterne che si sono opposte a questo risultato vanno ricordate: la mancanza di un bilancio pluriennale programmatico, la recessione economica e il mancato avvio di alcune riforme fondamentali.

Tra le cause interne vanno ricordate la dimensione assunta dalle leggi finanziarie, l'essersi tali leggi prestate ad accogliere provvedimenti di vario tipo e contenuto, l'essere state utilizzate come strumento di manovre politiche contro il Governo.

La somma di questi due gruppi di fattori e la lunghezza dei tempi di approvazione, inevitabilmente connessi ad una legge di questo tipo, hanno di fatto, alterato il senso della nuova riforma. Non tanto perché si sono impiegati in media sette mesi per l'approvazione della legge quanto perché l'approvazione è intervenuta troppo tardi. Queste vicende hanno avuto come conseguenza che, a pochissimi anni dall'emanazione della legge n. 468, già si sia cominciato a parlare di rigetto precoce della contabilità pubblica. Anche se sembra prematuro dare giudizi complessivi su questa materia si deve osservare che o le istituzioni sono cambiate molto in fretta — e quello che era l'*optimum* per il 1978 non è più desiderabile per il 1981 — oppure la debolezza politica del Governo con strette maggioranze in Parlamento ha inciso su una delle leggi-chiave dell'ordinamento. Infine, si può ricordare l'ipotesi, avanzata in questi ultimi anni, in base alla quale una riforma di tal fatta per potere funzionare richiede ben altro che norme contabili. « Richiede una trasformazione dell'organizzazione » e un « rinnovamento della legislazione amministrativa da ispirare al criterio della rilevanza complessiva dell'attività » (39).

(39) U. ALLEGRETTI, *Verso un nuovo*, cit., 38.

La legge finanziaria è stata vista come il momento dell'incontro, ma anche dello scontro dei poteri del Governo e di quelli del Parlamento che la legge n. 468/1978, ha voluto rafforzare.

Nella primissima fase di attuazione della legge, sembrò che il Governo, piuttosto che il Parlamento, fosse predestinato a uscire vincitore. La crisi tutta particolare in cui il Governo si è dibattuto nel corso del 1981 e nel 1982, ha avuto l'effetto di dare più respiro al Parlamento.

Molti tuttavia sono ancora i profili di approfondimento (40).

Al di là dei singoli contenuti della legge finanziaria le vicende di questi ultimi anni hanno mostrato l'esistenza di fattori di crisi che hanno le loro radici non tanto nei motivi ispiratori della riforma del 1978, tuttora validissimi, quanto nel funzionamento del sistema politico istituzionale e nei rapporti Governo-Parlamento.

Infatti, senza sottovalutare i difetti e le manchevolezze delle leggi finanziarie — che tuttavia potevano essere in parte corretti con una discussione in Parlamento — a non voler qui ricordare anche i poteri spettanti al Ministro del Tesoro — si ha dunque più di un segnale che le leggi finanziarie non abbiano trovato nel Governo e nel Parlamento organi sensibili e capaci di dare attuazione ai principi innovativi introdotti dalle norme del 1978.

RITA PEREZ

Università di Roma

(40) Cfr. in generale le osservazioni di M. T. SALVEMINI, *La programmazione pluriennale della spesa*, cit., 35 ss.

NOTAZIONI MINIME IN TEMA DI CLEMENZA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. La clemenza amministrativa. — 2. Gli aspetti costituzionali degli istituti di remissione della pena. — 3. La figura del c.d. condono tributario. — 4. Funzione e tipologia dei provvedimenti di condono. Condoni ad impulso di parte e condoni ad attuazione automatica. — 5. Effetti peculiari dei condoni ad attuazione automatica. — 6. Conclusioni.

1. L'occasione delle brevi riflessioni di cui si compone il presente scritto deriva dalla considerazione che una copiosissima giurisprudenza si è venuta a formare intorno alla figura del cosiddetto condono tributario — specie con riferimento al D.L. 5 novembre 1973, n. 660 — giurisprudenza che ha formulato una serie di principi ed individuato una riduttiva tipologia di fattispecie in cui si può far luogo all'applicazione dei provvedimenti di favore (1).

Va posto in rilievo che le pronunzie giurisprudenziali in materia possono, in un certo qual modo, concorrere a consolidare (2) principi in tema di clemenza in materia tributaria trascendenti il dato legislativo cui la giurisprudenza si è ispirata per porre una formula definitoria (anodina) che, peraltro, pregiudica la compiuta realizzazione degli effetti ai quali simili provvedimenti mirano.

Nel procedere ad una sommaria analisi dell'istituto in argomento dobbiamo innanzitutto precisare che non riteniamo opportuno formulare, in via astratta, una definizione di condono tributario. Né d'altro canto sul piano concettuale e sistematico, appare utile ed idoneo un meccanico raffronto con gli istituti di clemenza penale presenti nell'ordinamento positivo, anche se riteniamo che taluni elementi di contatto meritano di essere messi in rilievo.

(1) Cfr. la rassegna di sentenze raccolte da PODENZANA-BONVINO D., *Il condono fiscale*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 421 ss.; nonché *ibidem*, 1982, II, 377 ss. e veggansi *infra* le note 49 e 50.

(2) Cfr. al riguardo le critiche mosse dalla dottrina, ANDRIOLI V., *Massime consolidate della Corte di Cassazione*, in *Riv. dir. proc.*, 1948, 249 ss.; CARNELUTTI F., *Giurisprudenza consolidata*, *ivi*, 1949, 41 ss.; REDENTI E., *I nostri tesmoteti ovvero le «massime, consolidate» della Corte Suprema*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1949, 120 ss.; LUPOI M., *La Cassazione, l'università e l'elaboratore*, in *Politica del diritto*, 1973, 585 ss.

In primo luogo si deve sottolineare la mancanza, sia nella carta costituzionale che nella normazione sottordinata, di una disposizione legislativa che delinei e che ipotizzi astrattamente l'istituto in esame (3). Simile carenza non ha, probabilmente, consentito alla dottrina di elaborare a livello teorico un'analisi più esaustiva del fenomeno. A questo si aggiunga che la stessa natura dei provvedimenti di condono, dettati da necessità emergenti e strettamente contingenti, non ha certo recato aiuto all'inquadramento dogmatico dell'istituto.

La dottrina, salvo qualche sporadica eccezione (4), ha mostrato, per l'istituto di che trattasi, un'attenzione episodica generata dai singoli provvedimenti di clemenza, focalizzando, di volta in volta, una serie di problemi concernenti l'applicazione del condono in relazione a specifiche fattispecie (5).

A nostro avviso, la mancanza di un intervento sistematico del legislatore ordinario e costituente in un settore così peculiare come quello della remissione della sanzione nel campo tributario è strettamente connessa ad una visione « privatizzante » (6) del rapporto tributario ed alla conseguente impostazione della struttura punitiva,

(3) In tal senso ZAGREBELSKY G., *Indulto (diritto costituzionale)*, in *Enc. dir.*, XXI, Milano, 1971, p. 250. Né d'altro canto va sottaciuto che la trattazione sistematica dell'istituto sfugge del tutto alla tradizione della manualistica né riceve una collocazione nell'ambito delle opere giuridiche a carattere enciclopedico quali il Novissimo Digesto Italiano e la Enciclopedia del diritto, così GEMMA G., *Profili costituzionali dell'amnistia, dell'indulto e del condono fiscale*, in *Arch. giur.*, 1973, 36 nota 2.

(4) L'inquadramento dommatico dell'istituto è stato in modo particolare curato dal TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, p. 469; ID., *Obbligazione solidale tributaria e condono*, in questa *Rivista*, 1977, II, 258 ss.. Si veggano, inoltre, TESAURO F. e GLENDI C., *Solidarietà e condono*, in *Dir. prat. trib.*, 1976, II, 537 ss.; FERLAZZO NATOLI L., *La dichiarazione integrativa dei redditi nel procedimento tributario di accertamento*, in *Ann. Fac. Ec. Comm. Messina*, 1969, n. 2, Palermo, 1970, n. 184 ss..

(5) In particolare l'analisi della dottrina si è incentrata sull'esame delle ipotesi di ripetizione dell'imposta versata per fruire del condono allorché fosse stata fornita la prova della non debenza del tributo. Si veda in argomento BERLIRI A., *L'Amnistia fiscale ed il ricorso all'autorità giudiziaria*, in *Foro it.*, 1948, I, 865 ss.; GRIZIOTTI B., *Condono fiscale e ricorso contro l'imposta*, in questa *Rivista*, 1949, II, 59 ss.; TESAURO F., *A proposito di condono e di rimborso d'imposta*, in *Giur. it.*, 1975, III, 2, 23; DE FINA G., *In tema di condono fiscale*, in *Foro it.*, 1955, I, 500; COCIVERA B., *Condono di sanzioni non aventi natura penale e restituzione di tributi*, in *Riv. Guardia Fin.*, 1973, 795 ss..

(6) Cfr. FEDELE A., *La tassa*, (ed. provv.) Siena 1974, p. 5 ss.; MICHELI G.A., TREMONTI G., *Obbligazioni (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, p. 409 ss.; GALLO F., *I problemi di riforma del sistema penale tributario*, in questa *Rivista*, 1981, I, 227 ss.; cfr. altresì le osservazioni di D'AMATI N., *Teoria e critica del diritto finanziario*, Bari, 1981, p. 7 ss..

dubitandosi della stessa possibilità di configurare un illecito fiscale sanzionabile penalmente (7).

D'altro canto, la dottrina che aveva esaminato *funditus* la materia delle sanzioni amministrative rilevava che il condono di tali pene spettava direttamente al sovrano non in virtù dell'art. 8 dello Statuto Albertino (il Re può fare grazia e commutare le pene) sibbene per effetto di un diritto subbiettivo dell'amministrazione di rimettere i propri crediti (8).

Né siffatta impostazione poteva, considerarsi in contrasto con la normazione positiva vigente. Basti osservare che la stessa legislazione tributaria, pur nella previsione di sanzioni, offriva delle forme larvate di remissione della pena in particolari circostanze che rendevano del tutto inefficace il sistema punitivo. Vengono così rammentati numerosi precetti legislativi delineanti facilitazioni nell'applicazione delle multe (9), nonché veri e propri condoni di pena che vanificavano, nella prassi, gli aspetti sanzionatori delle stesse norme (10).

A ben vedere, anche la legge 7 gennaio 1929, n. 4, che ha unificato il sistema punitivo tributario, ha introdotto dei temperamenti nell'applicazione delle sanzioni tributarie. Infatti l'art. 63 di tale precetto legislativo, che delega il Ministro delle Finanze ad emettere

(7) Cfr. in tal senso MANTELLINI G., *Lo Stato e il codice civile*, I, Firenze, 1880, p. 243 ss.; IANNITI DI GUJANGA, *Natura delle cosiddette « pene pecuniarie » in alcune leggi fiscali*, in *Giur. it.*, 1909, IV, 65 ss. Solamente agli inizi del secolo gli aspetti criminali del diritto tributario hanno formato oggetto di esame da parte della dottrina. Per un'analisi sommaria delle posizioni assunte dagli studiosi dell'epoca si veda: TREMONTI G., *I precedenti storici della pregiudiziale tributaria assoluta e le ragioni della sua permanenza dal 1929 ad oggi*, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 644 ss.; FERRI G., *Sulla natura giuridica delle sanzioni fiscali prima della Legge 7 gennaio 1929, n. 4*, in *Sociologia del diritto tributario. Le fonti letterarie*, III, Bari, 1979, p. 37 ss.

(8) Così ZANOBINI G., *Le sanzioni amministrative*, Torino, 1924, p. 166 ss., il quale ammetteva la possibilità di remissione delle pene pecuniarie, in tema di tributi, senza necessità di un provvedimento legislativo salva la esplicita previsione di un veto in tal senso in un testo di legge. Così ad esempio l'art. 121 del R.D.L. 24 novembre 1919, n. 2162. Si veda, peraltro, in senso difforme, GIROLA C., *Sanzioni penali e sanzioni amministrative*, in *Riv. dir. pubbl.*, 1929, 429 ss.

(9) Cfr. FERRI G., *Sulla natura giuridica delle sanzioni fiscali*, cit., p. 46. Simili aporie del resto trovavano una giustificazione in relazione alla inadeguatezza dei mezzi di controllo, cfr. in argomento TESORO G., *Le penalità nelle imposte dirette*, Milano, 1930, p. 101; SCOCA S., *L'evasione all'imposta di R.M. ed il sistema dei controlli amministrativi e giurisdizionali*, in *Dir. prat. trib.*, 1928, 321 ss., 1929, 3 ss..

(10) Così TREMONTI G., *I precedenti storici della pregiudiziale tributaria assoluta*, cit., 645; GROSSO F. C., *Sanzioni penali e sanzioni amministrative, in Le evasioni fiscali*, AA.VV., Bari, 1979, p. 137 ss..

le norme necessarie per la determinazione delle riduzioni delle pene pecuniarie, ha consentito l'emanazione del D.M. 1 settembre 1931, ritenuto tutt'ora in vigore ed applicabile, secondo la dottrina, anche con riferimento ai tributi indiretti diversi da quelli esplicitamente indicati nell'art. 1 (11). La disciplina introdotta con il D.M. del 1931 consente all'Amministrazione finanziaria, in particolari circostanze che giustifichino un benevolo provvedimento, la possibilità di ridurre le pene pecuniarie irrogate (art. 1) ovvero di abbandonare totalmente le pene pecuniarie (art. 5) (12). Simile concessione, pur nella tipizzazione delle fattispecie in cui trova concreta applicazione, introduce a nostro avviso una figura ancipite che in realtà si pone da una parte con effetto di emenda delle censure e sanzioni ascritte e dall'altra con funzione di risoluzione per i casi di dubbia applicazione dei tributi.

In sostanza, quindi, può esser consentito l'abbandono delle pene pecuniarie nei casi di applicazione di norme tributarie dubbie e riconosciute come tali dall'Amministrazione centrale, con la conseguenza vuoi di condonare le sanzioni connesse a violazioni commesse nel passato, vuoi di fornire una sorta di principio ermeneutico (13) circa l'applicazione della regola dubbia, desanzionando, anche per l'avvenire, ipotesi similari.

In questi casi la clemenza amministrativa si porrebbe come strumento difforme rispetto alla clemenza ordinaria giacché la prima verrebbe utilizzata con il fine precipuo di adeguare il comportamento dell'amministrazione nelle ipotesi in cui sia venuta meno la *ratio puniendi* per una differente valutazione delle situazioni pregresse (14), ovvero si sia pervenuti ad un giudizio di invalidazione in re-

(11) Cfr. in tal senso l'analisi di PERRONE L., *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Le sanzioni in materia tributaria. Atti del Convegno*, Milano, 1979, p. 153 ss.; POTITO E., *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, p. 128; e si veda anche Comm. Trib. Centr., 2 giugno 1981, n. 1169, in *Boll. trib.*, 1982, 901. Non è ancora a tacere come si ritenga parimenti ammissibile la utilizzazione di simile istituto anche con riferimento alle imposte sui redditi (cfr. FALSITTA G., *Nuovi aspetti e problemi della disciplina delle sanzioni nelle imposte sui redditi a seguito del D.P.R. 930/1976*, in *Imp. dir. erariali e l'IVA*, 1977, I, 22 ss.).

(12) Cfr. PERRONE L., *op. loco ult. cit.*; RASTELLO L., *La pena pecuniaria nel diritto tributario*, Roma, 1959, p. 26 ss..

(13) La funzione di ausilio delle pronunzie ministeriali nell'analisi ermeneutica è posta con una serie di interessanti puntualizzazioni, da ANTONINI E., *Norma di legge, standard giuridico e risoluzione ministeriale*, in questa *Rivista*, 1979, I, 422 ss..

(14) Cfr. le argomentazioni di TREMONTI G., *Imposizione e definitività*, cit., p. 326 ss. e p. 414 ss., con riferimento ad ipotesi diverse da quella della

lazione ad un mutamento fondato sul « disvalore dei fatti consacrato nella legislazione successiva » (15).

L'intento degli artefici della riforma appariva, peraltro, incentrato nell'attribuire il potere di dichiarare non dovute le pene pecuniarie agli organi del contenzioso tributario (16) dacché sia in tema di imposte sui redditi (art. 55, ultimo comma, del D.P.R. n. 600/1973) sia in tema di imposta sul valore aggiunto (art. 48, ultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972) si reperiscono norme consimili al menzionato art. 5 del D.M. del 1931 (17). Viene infatti rimesso al giudice tributario siffatto potere (18) allorquando la violazione commessa dal soggetto passivo è giustificata da obiettive condizioni di incertezza (19) sulla portata e sull'ambito di applicazione delle di-

clemenza ma in relazione all'esercizio dello *ius poenitendi* del Fisco nelle situazioni in cui per effetto di « sopravvenute mutazioni della realtà sostanziale presupposte » si rende necessario il ricorso alla potestà di autotutela.

(15) Si veda in tal senso ZAGREBELSKY G., *Amnistia, indulto e grazia - Profili costituzionali*, Milano, 1974, p. 19 ss., con riguardo agli istituti codificati di remissione della pena. Non va, peraltro, sottaciuto che, per quel che attiene le disposizioni penali delle leggi finanziarie, l'art. 20 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 ne statuisce il principio dell'ultrattività (cfr. MICHELI G. A., *Corso di diritto tributario*, Torino 6a, 1981, p. 69; NUVOLONE P., *Principi generali del diritto penale tributario*, in *Le sanzioni in materia tributaria*, op. cit., p. 33) che la Corte Costituzionale con sentenza n. 164 del 1974 (in *Giur. it.*, 1975, I, 1, 1558) ha ritenuto costituzionalmente legittimo. In conseguenza un provvedimento legislativo di clemenza può in tali casi rendersi necessario.

(16) La competenza funzionale del giudice tributario a conoscere delle sanzioni amministrative in materia tributaria è specificamente attribuita dall'art. 16 del D.P.R. n. 636/72. Si veda in argomento MICHELI G. A., *Corso*, cit., p. 252 ss.; RUSSO P., *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, p. 351 ss.; ANDRIOLI V., *Le impugnazioni alla commissione centrale e all'autorità giudiziaria ordinaria, in Il contenzioso tributario - Risultati e prospettive della riforma*, Padova, 1975, p. 64 ss.; CAPACCIOLI E., *Esclusività e pienezza della competenza delle commissioni tributarie*, in *Riv. Guardia Finanza*, 1975 ed ora in *Diritto e processo*, Padova, 1978, p. 774 ss..

(17) Cfr. PERRONE L., *Le sanzioni amministrative*, op. cit., p. 154, il quale rammenta, inoltre, come non venga applicata la pena pecuniaria nell'ipotesi di morosità nel pagamento di imposte riscosse mediante ruolo (art. 97, 5° comma D.P.R. n. 602) allorché il contribuente provi che il mancato pagamento è stato determinato da impossibilità economica. Si veda anche PORTRO E., *op. cit.*, p. 126 ss..

(18) Il giudice tributario non incontra, quindi, alcun limite nell'esercizio del suo potere a differenza del giudice penale che per espressa previsione legislativa (artt. 132 e 133 c.p.) deve seguire dei criteri determinati sicché si dubita in dottrina circa l'effettività di un potere discrezionale in tali casi (cfr. PERRONE L., *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*, op. cit., p. 153 nota 13). Potere discrezionale che per converso è conferito all'ente impositore all'atto dell'applicazione della pena pecuniaria (in argomento veggasi FALSITTA G., *Note critiche sulla disciplina delle sanzioni fiscali nelle nuove imposte sui redditi*, in *Imp. dir. erariali e IVA*, 1974, I, 6 ss.) cfr. anche MORETTI G.C., *Profili del procedimento sanzionatorio in materia finanziaria*, in *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, p. 196 ss..

(19) Le obiettive condizioni di incertezza che legittimerebbero le commissioni tributarie a dichiarare non dovute le pene pecuniarie ex art. 248 del-

sposizioni che si assumono violate (20). Permaneva, tuttavia, una fascia di tributi indiretti nei confronti dei quali non trovava applicazione simile criterio. La dottrina più attenta aveva, peraltro, auspicato (21) un'estensione anche alle altre imposte; estensione che del resto risultava non solo più aderente ad una visione unitaria della struttura sanzionatoria tributaria, ma si coordinava anche alla piena attribuzione di competenza giurisdizionale al giudice tributario in tema di impugnazione dei provvedimenti di irrogazione delle sanzioni (22). Il legislatore con l'intento di ampliare il principio di scu-sabilità dell'errore (23) ha, con il D.P.R. 3 novembre 1981, n. 739, introdotto nel contesto della disciplina sul contenzioso tributario una disposizione specifica al riguardo (art. 39-bis). Con siffatta previsione viene, quindi, esplicitata la regola della piena attribuzione alle Commissioni Tributarie del potere di dichiarare non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie. Assegnandosi a tale locuzione una portata che ricomprende tutte le ipotesi sanzionatorie previste nel diritto tributario (24).

2. Esula dalla presente breve analisi, il raffronto fra i provvedimenti collettivi di clemenza previsti dall'ordinamento positivo, occorre, tuttavia, porre in rilievo che la dottrina più attenta ha approfondito l'esame degli aspetti costituzionali dei provvedimenti

l'abrogato T.U. n. 645 del 1958 sono state individuate dalla Suprema Corte nell'assenza di norme legislative e di pronunzie giurisdizionali (Cass. 27 novembre 1979, n. 6203, in *Rass. trib.*, 1979, II, 327; cfr. inoltre Comm. trib. centr., 2 giugno 1981, n. 1169, in *Boll. trib.*, 1982, 901). Per un *excursus* storico intorno al precetto legislativo in esame si veda MAGNANI C., *La tutela giurisdizionale contro i provvedimenti sanzionatori dell'amministrazione finanziaria*, in *Le sanzioni in materia tributaria*, cit., p. 171 ss..

(20) Si veda in argomento MAGNANI C., *La tutela giurisdizionale*, op. cit., p. 171 ss., il quale pone in rilievo come l'esimente in esame può essere concepita con l'esigenza di normativizzare il momento contenzioso della fattispecie, con l'intento di attribuire al giudice e non solo alla stessa finanza il potere di indagine in ordine alla legittimità della sanzione.

(21) Cfr. PERRONE L., *Le sanzioni amministrative in materia tributaria*, op. cit., p. 154.

(22) Cfr. sul punto se pur con differenti sfumature MAGNANI C., *La tutela giurisdizionale*, op. cit., p. 167 ss.; RUSSO P., *Il nuovo processo tributario*, op. cit., p. 350 ss., p. 517 ss.; TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, p. 91.

(23) Cfr. la relazione illustrativa al D.P.R. n. 739 del 1981, in *Tributi*, 1982, 82.

(24) Per una partizione delle fattispecie sanzionatorie non penali cfr. per tutti MICHELI G. A., *Corso*, cit., p. 270 ss..

stessi (25); è quindi possibile soffermarci su alcune evidenti analogie con l'istituto che ci apprestiamo ad esaminare.

Appare indubbio che i provvedimenti di condono vengono a produrre per certi versi un effetto destabilizzante nell'ordinamento positivo, comportando un'alterazione palese di precedenti equilibri; ciò in quanto la clemenza legislativa produce una situazione di disparità nella risoluzione di fattispecie similari, se non addirittura identiche, che pervengono a soluzioni differenti allorché il provvedimento agevolativo non risulta applicabile a tutti i casi per motivi meramente temporali (26).

Simile assunto del resto trova una conferma nelle numerose pronunzie che i giudici della Consulta hanno emesso con riferimento al più recente provvedimento di clemenza tributaria (27). Invero la dottrina che più diffusamente e perspicuamente ha esaminato *ex professo* la materia non giunge ad un giudizio di illegittimità co-

(25) In particolare ZAGREBELSKY G., *Amnistia, indulto e grazia*, cit., *passim*; Id., *La formazione delle leggi*, t. II, in *Comm. Cost.* a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1979, p. 116 ss.; GEMMA G., *Profili costituzionali*, cit., 35 ss.; Id., *Amnistia e indulto: revisione costituzionale o nuova giurisprudenza?*, in *Pol. dir.*, 1971, 645 ss.; PIZZETTI F., *Corte Costituzionale e Presidente della Repubblica considerazioni su due non recenti sentenze*, in *Giur. cost.*, 1970, 1460 ss.; PALMERINI M., *Profili costituzionali dell'amnistia e dell'indulto*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1954, 70 ss.; BARTIOLINI S., *La delegazione legislativa in materia di amnistia e indulto*, *ivi*, 1955, 481 ss..

(26) Così in particolare PULITANO D., *Il significato della clemenza*, in *Quale giustizia*, 1970, fasc. 2, 109 ss.; BORTOLOTTI D., *Il principio costituzionale della clemenza*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1978, 1694 ss.. Tale circostanza del resto non sfugge ai giudici costituzionali (cfr. sentenza n. 32 del 1976 cit.), in argomento si veda anche GEMMA G., *Un'altro monito della Corte Costituzionale contro l'abuso di clemenza*, in *Giur. cost.*, 1976, 647 ss.; cfr. inoltre i rilievi mossi dalla dottrina nei riguardi dell'istituto in esame: BERLIRI A., *Sulle cause della incertezza nell'individuazione e interpretazione della norma tributaria applicabile ad una determinata fattispecie*, in *Dir. prat. trib.*, 1979, I, 44; DUS A., *L'amnistia, l'indulto ed il condono in materia tributaria*, *ivi*, 1959, I, 329 ss.; COCIVERA B., *Riflessi sul condono tributario*, *ivi*, 1964, I, 488 ss..

(27) Rilievo particolare, invero, assume la circostanza che il *cahiers de doléances* dei giudici a quibus fosse incentrato sulla situazione di disegualianza provocata, quale effetto indotto dal provvedimento di condono; per conseguenza le censure di costituzionalità riguardavano per lo più il contrasto con l'art. 3 della Cost. (cfr. Corte Costituzionale sent. n. 32 del 19 febbraio 1976 in *Giur. cost.*, 1976, 122; n. 79 dell'11 giugno 1980, in *Foro it.*, 1980, I, 1823; n. 96 del 25 giugno 1980, *ivi*, 1980, I, 2100. Nelle sentenze nn. 119 del 23 luglio 1980, *ivi*, 1980, 2378 e 33 del 26 febbraio 1981, *ivi*, 1981, 913, le censure vengono anche estese all'art. 53 della Cost.). Il richiamo all'art. 3 della Cost. costituisce una costante in tema di clemenza tributaria, cfr. sent. n. 85 del 22 dicembre 1965, in *Giur. cost.*, 1965, 1244; n. 121 del 23 novembre 1967, *ivi*, 1967, 1590; n. 148 del 15 dicembre 1967, in *Foro it.*, I, 339; mentre, a quanto ci consta, l'unica pronunzia della Corte Costituzionale in materia che faccia esclusivo riferimento agli artt. 23 e 53 è la sentenza n. 185 dell'8 luglio 1975, in *Dir. prat. trib.*, 1975, II, 784.

stituzionale — con riferimento al principio di eguaglianza — delle figure di remissione collettiva della pena (28) che, peraltro, lo stesso giudice costituzionale ritiene pienamente legittime (29). Muovendosi in questa ottica, si è giunti all'affermazione che la potestà legislativa incontrerebbe al contrario un limite nella *ratio* giustificatrice che deve presiedere la scelta del legislatore (30).

La necessità del ricorso al principio di ragionevolezza si pone, invero, con maggior rigore in relazione agli effetti tipicamente derogatori che un istituto, quale il condono tributario, viene a creare nell'*iter* dell'attività impositiva (31).

L'essenza stessa del potere di clemenza che è alla base della previsione costituzionale di cui all'art. 79, può esser individuata nella « eccezionalità » della situazione che richiede una pacificazione tra cittadino e potere tributario.

Giova, inoltre, rilevare come la caratteristica tipizzante che il legislatore costituente ha inteso assegnare ai provvedimenti nominati di clemenza, sia costituita dalla necessaria retroattività conseguente al divieto di applicazione di tali istituti con riferimento a reati commessi posteriormente alla proposta di delegazione (art. 79 Cost.).

Si è antecedentemente rammentato come nella normazione sulla legislazione non esista alcun riferimento al condono tributario e come la mancanza di ogni analisi al riguardo da parte della dottrina sia ricollegabile allo studio delle sanzioni amministrative in

(28) Così infatti ZAGREBELSKY G., *Amnistia, indulto e grazia*, cit., p. 82 ss.; Id., *La formazione delle leggi*, cit., p. 139 ss.; GEMMA G., *Profili costituzionali*, op. cit., 35 ss.; Id., *Amnistia e indulto: revisione costituzionale o nuova giurisprudenza?*, cit., 646 ss..

(29) Con la sentenza n. 171 del 23 dicembre 1963 (in *Giur. cost.*, 1963, 1690) i Giudici della Consulta hanno posto in rilievo come la previsione esplicita dell'istituto della clemenza nell'art. 79 della Costituzione induca a ritenere che « è inconcepibile considerarlo in sé per sé incompatibile » con la carta costituzionale (cfr. peraltro le argomentazioni svolte dalla stessa Corte nella sentenza n. 175 del 14 luglio 1971, in *Giur. cost.*, 1971, 2109, sempre in tema di clemenza, in cui si è affermato che l'art. 3 Cost. si pone come norma inderogabile anche con riferimento alle altre norme della Costituzione), veggasi, inoltre, CERRI A., *L'uguaglianza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, Milano, 1976, p. 66; PITZORUSSO A., in nota alla sentenza della Corte Costituzionale n. 110 del 20 dicembre 1962, in *Giur. it.*, 1963, I, 1, 569 ss..

(30) Così in particolare ZAGREBELSKY G., *Amnistia, indulto e grazia*, cit., p. 84 ss.; Id., *La formazione delle leggi*, cit., p. 139 ss.; GEMMA G., *Profili costituzionali*, op. cit., 46 ss..

(31) La necessità del ricorso al principio di ragionevolezza con riferimento a norme particolari e derogatorie, quali appunto potrebbero configurarsi i provvedimenti di condono, è posta dal SANDULLI A. M., *Il principio di ragionevolezza nella giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto e società*, 1975, 563. Si veda, inoltre, LAVAGNA C., *Ragionevolezza e legittimità costituzionale*. In *Studi in memoria di Carlo Esposito*, III, Padova, 1973, p. 1573 ss..

genere e, tributarie in particolare, che è rimasto recessivo rispetto ad altri aspetti della materia.

Si è ipotizzato anche per l'istituto in questione il ricorso all'analogia e l'applicazione conseguente della disciplina dell'art. 79 Cost., osservandosi, peraltro, come, pur essendo astrattamente ammissibile l'analogia in relazione a norme costituzionali, simile procedura non sarebbe stata « inverata dai fatti » (32).

Occorre porre in luce, pervero, che la previsione costituzionale ha una funzione oltre che politica anche e specialmente di natura giuridico-sociale, giacché l'inapplicabilità della remissione della sanzione penale per i reati commessi successivamente alla proposta di delegazione « viene a togliere ogni preoccupazione sul pericolo della speculazione sull'amnistia e sull'incoraggiamento a commettere reati mentre si discute il provvedimento » (33).

L'indagine su questo tema è tutt'altro che ininfluente poiché l'opinione secondo cui anche il condono tributario opera sempre quale provvedimento *post factum* dovrebbe parimenti condurre a ritenere, secondo l'insegnamento di autorevole ed accreditata dottrina, che al provvedimento stesso non potrebbe riconoscersi alcuna efficacia normativa. Tali provvedimenti infatti (non dispiegando effetti che per situazioni già temporalmente esaurite e consolidate, e perciò stesso riferentesi a soggetti individuati e seppur astrattamente determinabili) si appaleserebbero, siccome provvedimenti concreti, carenti di tutte le caratteristiche proprie degli atti legislativi (34).

(32) L'espressione è mutuata dallo ZAGREBELSKY G., *Indulto*, op. cit., p. 249; cfr. anche GEMMA C., *Profili costituzionali*, op. cit., 37; cfr. inoltre, implicitamente OTTAVIANO V., *Sulla nozione di ordinamento amministrativo e di alcune sue applicazioni*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1958, 858, n. 21.

(33) Il passo è estrapolato dagli atti preparatori dell'Assemblea Costituente riportati in *La Costituzione della Repubblica italiana illustrata con i lavori preparatori* da V. Falzone, F. Palermo, F. Cosentino, Roma, 1948, p. 135. Simile principio, che costituisce un indubbio deterrente alla commissione di violazioni (v. PIRAINO LEO A., *Profili costituzionali e dell'amnistia e dell'indulto*, in *Foro it.*, 1959, IV, 279 ss.) nelle more dell'iter parlamentare, è stato pressoché attuato dal Legislatore, anche se non sempre è agevole, in caso di molteplicità di disegni di legge, identificare la proposta *prior in tempore* specie allorchando vengano unificate varie proposte di legge (cfr. *Corte Cost.*, 27 maggio 1968, n. 51, in *Giur. cost.*, 1968, 778).

(34) Così ZAGREBELSKY G., *Amnistia, indulto*, op. cit., p. 78 ss.; Id., *La formazione*, op. cit., p. 136 ss., il quale rileva come « la loro formulazione generale o per categorie non pare di per sé sufficiente a farli rientrare fra gli atti » normativi o sostanzialmente legislativi. È indubbio, infatti, che le fattispecie di reato rientranti nei provvedimenti di clemenza sono unicamente quelle realizzate prima della proposta di delegazione e per conseguenza la sfera dei possibili destinatari è almeno ipoteticamente determinabile (cfr. in tal senso anche CRISAFULLI V., *Fonti del diritto (dir. cost.)*, in *Enc. dir.*, XVII,

Seguendo tale ottica si dovrebbe pervenire ad una sicura censura di illegittimità, stante l'applicazione travalicatrice — sotto il profilo costituzionale — che il legislatore ha attuato mediante l'emanazione di provvedimenti di clemenza tributaria (ne è un tipico esempio quello del 1973) che non avevano le caratteristiche tipiche dei provvedimenti di emenda nominati. Ad esempio, il condono del 1973 offriva a coloro che avevano chiesto di definire con i criteri di automaticità previsti le pregresse situazioni concernenti le imposte dirette, la possibilità di protrarne l'efficacia anche per un lasso di tempo riguardante il futuro (35). In effetti, la legge attribuiva una sorta di premio per quei soggetti i quali — anche indipendentemente dalla pendenza di una lite tributaria — intendevano porsi in una situazione di piena collaborazione con l'ente impositore e che venivano, quindi, a beneficiare di un bimestre bianco (36). Si creava cioè un periodo in cui, ancorché in presenza di una fattispecie imponibile, comportante un debito tributario maggiore o minore rispetto a quello derivante dall'applicazione del condono, l'efficacia estintiva di tale provvedimento avrebbe impedito comunque la realizzazione di ogni e qualsivoglia effetto impositivo (naturale).

L'analogia tra provvedimenti penali di clemenza e l'istituto del condono tributario appare anche per tale verso più apparente che reale (37) e ciò non solo e non tanto in relazione alla mancanza di

Milano, 1968, p. 938 nt. 26). Si veggano inoltre in ordine a tale problematica ID., *Atto normativo*, in *Enc. dir.*, IV, Milano, 1959, p. 253 ss.; SANDULLI A. M., *Sugli atti amministrativi generali a contenuto non normativo*, in *Foro it.*, 1954, IV, 217 ss.; MORTATI C., *Le leggi provvedimento*, Milano, 1968, p. 5 ss.; GROTANELLI DE' SANTI, *Profilo costituzionali della irretroattività delle leggi*, Milano, 1970, p. 100 ss.; CERRI A., *Leggi retroattive e costituzione spunti critici e ricostruttivi*, in *Giur. cost.*, 1975, 517 ss..

(35) L'art. 4, 1° comma, del D.L. n. 660 del 1973, nel testo modificato dalla legge di conversione n. 823 del 1973, statuiva esplicitamente: « I contribuenti che abbiano chiesto di definire a norma degli artt. 2 e 3 tutte le pendenze relative ai periodi d'imposta ivi indicati possono chiedere anche la determinazione, a norma dei seguenti commi, di tutte le imposte relative al periodo per il quale il termine per la dichiarazione scade dopo il 30 ottobre 1973. La domanda deve essere presentata nel termine stabilito per la dichiarazione unica dei redditi relativa al detto periodo ». Lo stesso Ministero delle Finanze (cfr. *Circ.* 16 gennaio 1974, cit., 99) precisava al riguardo che tale normativa mirava all'automatica definizione degli imponibili, per i quali alla data del 30 ottobre 1973 non era scaduto il termine di presentazione della dichiarazione, sulla base di quelli già definiti — per effetto del condono — per il periodo d'imposta precedente. Rimanevano tuttavia escluse da tale agevolazione le ipotesi concernenti redditi o componenti di redditi aventi carattere di straordinarietà (plusvalenze ecc.).

(36) Così COSCIANI C., *Note sul condono fiscale*, in *Bancaria*, 1974, 686 ss..

(37) L'assimilazione con tali istituti è esplicitamente ammessa in dottrina da alcuni autori ed in particolare cfr. GIULIANI G., *Manuale di diritto repressivo tributario*, Milano, 1966, p. 288; ID., *Violazioni e sanzioni delle*

una esplicita previsione nella carta costituzionale che conseguentemente svincola il legislatore dal seguire, sia per quel che concerne la forma sia per quel che attiene la sostanza, la procedura indicata nell'art. 79, ma principalmente perché, come vedremo più avanti, l'istituto in esame può non assolvere unicamente e necessariamente ad una funzione di cancellazione delle violazioni e/o degli aspetti puramente punitivi (non penali) scaturenti dall'attuazione delle norme tributarie.

Per converso dobbiamo manifestare le nostre perplessità in ordine alla legittimità di quei provvedimenti che consentendo la definizione di situazioni future vengono praticamente a desanzionare anche aspetti esclusivamente penali eludendo di fatto il principio della necessaria retroattività. Così ad esempio seri dubbi di costituzionalità presenta l'amnistia concessa (D.P.R. 22 dicembre 1973, n. 834) per i reati riferibili alle pendenze ed alle situazioni definite e regolarizzate secondo le disposizioni e con le modalità indicate nel D.L. 5 novembre 1973, n. 660. Tale provvedimento non recava alcun requisito temporale circa la sua applicabilità, bensì solamente una efficacia subordinata alla condizione di aver definito o regolarizzato una posizione di anti giuridicità, già concretizzata o potenziale, per effetto del condono (38).

Facilmente si comprende come, potendosi estendere gli effetti del condono anche per un periodo futuro, surrettiziamente si sia pervenuti ad un pratico aggiramento del precetto costituzionale in relazione al momento temporale in cui si collocava la proposta di dele-

leggi tributarie, Milano, 1981, p. 166; CARBONE C.-TOMASICCHIO T., *Le sanzioni fiscali*, Torino, 1959, p. 73 ss.; MARTORANA A., *Natura del condono sugli illeciti amministrativi tributari e dell'esonero previsto dalla legge 3 gennaio 1951, 25 e jus repetendi*, in questa *Rivista*, 1966, II, 345 ss..

(38) Dubbi di costituzionalità sono stati sollevati con riferimento alla situazione di disuguaglianza determinatasi per la esclusione implicita dall'amnistia (v. Cass. pen., 18 marzo 1975, in *Boll. trib.*, 1976, 229; Cass. pen., 3 luglio 1977, in *Cass. pen. mass.*, 1979, 298) per i contribuenti le cui posizioni tributarie siano state già definite in base al regime ordinario rispetto, invece, alle ipotesi in cui il contribuente avesse richiesto e conseguentemente beneficiato delle norme di maggior favore del condono tributario giacché in tal caso avrebbe altresì usufruito dell'amnistia). I giudici costituzionali peraltro non hanno ravvisato alcuna disparità di trattamento argomentando che gli ammessi al beneficio sono soggetti che si trovano potenzialmente o in atto, in una posizione di contrasto con il fisco, mentre gli esclusi non hanno più motivo di contrasto con il fisco (così Corte Cost., 19 febbraio 1976, n. 32; in *Giur. cost.*, 1976, 122; Corte Cost. (ord.), 6 dicembre 1976, n. 240, *ivi*, 1976, 1871, Corte Cost. (ord.), 22 dicembre 1977, n. 157, *ivi*, 1977, 1503; Corte Cost., 11 giugno 1980, n. 79, cit. Negli stessi termini Cass. pen., 10 aprile 1975, n. 4280, in *IVA trib. erar.*, 1976, 1271 e cfr. inoltre al riguardo GEMMA G., *Un altro monito della Corte Costituzionale contro l'abuso di clemenza*, cit., 647 ss.).

gazione rispetto agli eventi, anche successivi, che di riflesso, a seguito dell'applicazione del condono, sarebbero rientrati nell'amnistia (39).

3. Si è dianzi osservato come nella normazione positiva tributaria si rinvergano una serie di disposizioni tendenti ad introdurre delle esimenti e delle attenuanti, ma, in effetti, giova rammentare come canone fondamentale e precipuo del diritto tributario sia il criterio della irrinunciabilità ed indisponibilità della pretesa tributaria, talché l'amministrazione finanziaria non può rinunziarvi se non in presenza di una esplicita previsione legislativa come appunto uno dei provvedimenti legislativi normalmente designati come « condono » (40). Orbene, la utilizzazione di siffatta nomenclatura appare oltremodo riduttiva e non idonea a delineare la figura in argomento, la cui natura composita impedisce la riunificazione sotto una unica tipologia categoriale.

(39) Il decreto Presidenziale condizionato di concessione di amnistia in materia di reati finanziari pur recando come data di emanazione il 22 dicembre 1973 derivava dalla legge di delegazione del 20 dicembre 1973, n. 830 che a sua volta scaturiva dalla proposta di delegazione risalente al 7 novembre 1973. Dagli atti parlamentari (*VI Legislatura - Atti Parlamentari Camera dei Deputati, Disegno di legge n. 2476*, proponente Ministro delle Finanze Colombo E.) risulta infatti che non solo il provvedimento di amnistia trasse origine esclusivamente dal disegno di legge n. 2476, ma anche la volontà di ricomprendere nelle norme di favore tutte quelle ipotesi definite per effetto del condono, precisandosi che l'amnistia avrebbe operato « negli stessi limiti temporali entro i quali hanno efficacia le norme del decreto legge *sul condono* (corsivo nostro) concernenti, rispettivamente, le imposte dirette e quelle indirette ». Sorge quindi spontaneo il dubbio che siffatta procedura sia affetta da vizi di costituzionalità anche in relazione al fatto che comunque lo stesso decreto di amnistia è entrato in vigore il 29 dicembre 1973 e conseguentemente in un momento antecedente, ancorché brevissimo, a quello del 31 dicembre termine di efficacia temporale del condono. Una simile evenienza non si sarebbe al contrario verificata ove avesse avuto seguito la proposta di legge VISENTINI (Cfr. *Relazione*, cit., 367, *VI Legislatura - Atti Parlamentari - Camera dei Deputati - Proposta di legge n. 1468* presentata in data 12 gennaio 1973). Si veggano, intorno alla procedura che il Parlamento deve adottare in simili circostanze, CICONETTI S. M., *Riflessi sulla procedura parlamentare del 2° comma dell'art. 79 della Costituzione*, in *Giur. cost.*, 1968, 782 ss.; ZAGREBELSKY G., *La formazione delle leggi*, cit., p. 134; KOSTORIS S., *Amnistia e indulto*, Padova, 1978, p. 177.

(40) Così MICHELI G. A., *Corso*, cit., p. 114. Al riguardo la letteratura è assai vasta si rammentano comunque per tutti TESORO G., *Principii di diritto tributario*, Bari, 1938, p. 451; GIANNINI A. D., *Circa l'inderogabilità delle norme regolatrici dell'obbligazione tributaria*, in questa *Rivista*, 1953, II, 291; FALSITTA G., *Azione di ripetizione dell'indebito non preceduta da ricorso contro il ruolo e preteso difetto di giurisdizione del giudice ordinario*, in *Giur. it.*, 1970, I, 1049 ss..

L'assenza di un precetto legislativo, seppur di natura definitiva, induce necessariamente ad una parcellizzazione della figura in esame dovendosi riferire l'analisi esegetica ai singoli provvedimenti di condono (41).

Tralasciando di condurre un'analisi, che tenga conto del rapporto di derivazione genetica con i provvedimenti di clemenza nominati (42) ovvero degli effetti estintivi che in virtù del condono, si verificano sui rapporti giuridici pendenti (43) sembra opportuno soffermarsi su taluni aspetti dell'istituto.

Si deve innanzi tutto rilevare il carattere asistematico e multiforme insieme dei provvedimenti di favore in materia tributaria, giacché la primigenia formulazione ed applicazione legislativa del termine « condono » riguardava unicamente i provvedimenti diretti alla semplice remissione delle sanzioni amministrative-tributarie (44).

La dottrina, invero, tendeva ad enucleare una tipologia precisa di istituti attraverso i quali era possibile ottenere non solo una riduzione della pena, ma altresì una diminuzione quantitativa del tributo, quali gli abbuoni concessi in occasione dei concordati (45), nonché le ipotesi di cosiddetta dispensa tributaria (46). In tale ottica e sulla base di simili pregresse vicende, sia la Corte Suprema che la Corte Costituzionale hanno emesso una serie di pronunzie (47) relative al condono del 1973. La ricognizione dell'istituto si è fondata principalmente su un'analisi che ha tenuto conto, oltre che del dato

(41) Cfr. ZAGREBELSKY G., *Indulto*, op. cit., p. 249.

(42) Veggasi al riguardo l'analisi operata da MARTORANA A., *Natura del condono sugli illeciti amministrativi tributari*, op. cit., 345 ss..

(43) Si veda in particolare in argomento l'acuta analisi del TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., p. 46 ss. cui adde TESAURO F., GLENDI C., *Solidarietà e condono*, cit., 537 ss..

(44) Così ZANOBINI G., op. cit., p. 166 ss.; ROMANO SANTI, *Principi di diritto amministrativo italiano*, Milano, 1906, p. 308.

(45) Sul punto si veda PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nella imposizione tributaria*, Milano, 1969, p. 164 ss.; PUOTI G., *Spunti critici in tema di concordato tributario*, in questa *Rivista*, 1964, I, 337 ss.; TESORO G., *Le penalità*, op. cit., p. 101.

(46) Così POMINI R., *Note sull'attività discrezionale della pubblica amministrazione in materia tributaria*, in questa *Rivista*, 1962, I, 226 ss., il quale raggruppava sotto l'unico denominatore della dispensa tributaria ipotesi quali la proroga tributaria, la non riscossione e il condono d'imposta concesso dalla stessa Amministrazione come ad esempio il provvedimento di annullamento dei crediti d'imposta (art. 12 Reg. 22 maggio 1910, n. 316). Veggasi, inoltre, BODDA P., *La dispensa amministrativa*, Torino, 1943, p. 72 ss..

(47) Cfr. *infra* note 49 e 50.

testuale normativo, anche, ed in maniera rilevante, dei lavori parlamentari preparatori (48).

Sulla base di tali pronunzie è possibile la ricostruzione dogmatica dell'istituto *de quo* partendo da una impostazione che ha tenuto conto dei criteri ispiratori del provvedimento di favore e quindi della sua struttura. Il sillogismo che si è ricavato può essere sinteticamente riportato nel modo seguente: la *ratio* delle disposizioni contenute nella legge di condono, così come esposta nei lavori preparatori, risulta ispirata da un lato alla esigenza di eliminare le controverse tributarie pendenti e dall'altro alla necessità di realizzare, anche se in misura ridotta, un'entrata per l'erario (49).

(48) Il richiamo ai lavori preparatori è esplicitamente contenuto in varie sentenze ed in particolare cfr. Cass., 15 marzo 1975, n. 1015, in *Giust. civ.*, 1975, I, 1523; Cass. 13 ottobre 1975, n. 3226, in *Riv. leg. fsc.*, 1976, 271; Cass., SS.UU. 7 novembre 1978, n. 5063, in *Rass. trib.*, 1979, II, 10; si veda inoltre Corte cost., 19 febbraio 1976, n. 32, in *Giur. cost.*, 1976, 122. È ben noto, invero, come gli atti prodromici all'emanazione di una legge possano costituire un valido sussidio ermeneutico (così CRISAFULLI V., *Sulla motivazione degli atti legislativi*, in *Riv. dir. pubbl.*, I, 1937, 433 ss.; cfr. inoltre PALADIN L., *Lavori preparatori*, in *Novissimo dig. it.*, IX, Torino, 1975, p. 480; MOLteni F., *Influenza dei lavori preparatori ai fini dell'interpretazione della legge*, in *Rass. dir. pubbl.*, 1958, 379 ss.) ma non valgono certo ad integrare ed a ricostruire la *mens legis* (cfr. Cass., 21 maggio 1973, n. 1455, in *Mass. giur. it.*, 1973; Cass., 19 maggio 1975, n. 1955, in *Foro it.*, 1975, I, 2244. Veggasi altresì BETTI E., *Interpretazione della legge e degli atti giuridici*, Milano, 1971, p. 262, il quale non riconosce ai lavori preparatori alcun valore se non puramente euristico). Non va, peraltro, sottaciuto come la Corte Costituzionale al contrario faccia ricorso vieppiù ai lavori preparatori ma con l'intento di vagliare se sia stato violato il principio costituzionale di eguaglianza. In tal caso la valutazione dell'attività funzionale del legislatore diviene rilevante (cfr. in argomento CERRI A., *Violazione del principio di eguaglianza ed intervento della Corte Costituzionale*, in *Giur. cost.*, 1968, 619 ss.; Id., *L'eguaglianza nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, cit., p. 95 e cfr. *ivi*, nota 45, la summa di sentenze riportata) in relazione ai criteri informativi della scelta operata che non deve condurre alla creazione di situazioni diseguali (così AGRÒ A., *Contributo ad uno studio sui limiti dalla funzione legislativa in base alla giurisprudenza sul principio costituzionale di eguaglianza*, in *Giur. cost.*, 1967, 900 ss. ed in part. 914). Infine un valore peculiare è riconosciuto all'esame dei lavori preparatori per quel che attiene il sindacato di costituzionalità in tema di leggi personali e retroattive (PALADIN L., *In tema di leggi personali*, *ivi*, 1961, 1262 ss.; RESCIGNO G. U., *Leggi di interpretazione autentica e leggi retroattive, non penali, incostituzionali*, *ivi*, 1964, 741 ss.).

(49) Simili proposizioni costituiscono infatti il *leit-motiv* della univoca giurisprudenza della Suprema Corte. Si veggano in particolare fra le tante Cass., 15 marzo 1975, n. 1015 cit.; Cass., 16 novembre 1976, n. 4254, in *Mass. giur. it.*, 1976; Cass., 12 aprile 1976, n. 1271, in *Riv. leg. fsc.*, 1976, 1160; Cass., 27 ottobre 1978, n. 4901, in *Mass. giur. it.*, 1978; Cass., 6 marzo 1979, n. 1401, in *Comm. trib. Centr.*, 1979, II, 794; Cass., 2 luglio 1980, n. 4190, in *Mass. giur. it.*, 1980; Cass., 6 aprile 1981, n. 1935, in *Riv. leg. fsc.*, 1981, 1645.

Da tali proposizioni è scaturita la conclusione della non applicabilità del condono a tutte le questioni in cui non fossero ravvisabili entrambe le premesse indicate (50).

Siffatto criterio, che presuppone l'esistenza necessaria di una relazione biunivoca tra pagamento del tributo e remissione della sanzione quale caratteristica di un provvedimento di clemenza tributaria, non risulta appagante anche in assenza di un modello astratto dell'istituto del condono, giacché in tal modo si tende ad una unificazione e parificazione di fattispecie diverse. A portare cioè sotto una medesima struttura un provvedimento agevolativo (*lato sensu*) ed un provvedimento di sanatoria o condono che dir si voglia (51). E questa considerazione è tutt'altro che ininfluyente ove si consideri che essa travalica, ovviamente, il modello temporale costituito dalla legge del 1973.

A ben vedere, la costante giustificazione che più frequentemente viene adotta per la clemenza tributaria risiede in finalità ben

(50) In particolare intendiamo operare un riferimento alla giurisprudenza formatasi con riguardo alle ipotesi previste dall'art. 6 del citato D.L. n. 660 del 1973 in tema di imposte indirette. Si veggano in argomento Cass., 15 marzo 1975, n. 1015 c.it.; Cass., 16 ottobre 1976, n. 3515, in *Giust. civ.*, 1976, I, 1555; Cass., 20 gennaio 1976, n. 159, in *Riv. leg. fisc.*, 1976, 737; Cass., 20 gennaio 1977, n. 271, in *Comm. trib. Centr.*, II, 635; Cass., 11 maggio 1977, n. 1815, in *Riv. leg. fisc.*, 1977, 1835; Cass., 16 febbraio 1978, n. 727, *ivi*, 1978, 1559; Cass., 27 ottobre 1978, n. 4901, in *Giur. it.*, 1979, I, 1, 1926; Cass., 8 giugno 1979, n. 3251, in *Giur. imp.*, 1980, 709; Cass., 16 febbraio 1978, n. 727, in *Comm. trib. centr.*, 1978, II, 856; Cass., 6 marzo 1979, n. 1401, *ivi*, 1979, II, 794; Cass., 21 febbraio 1979, n. 1105, *ivi*, 1979, II, 740; Cass., 10 gennaio 1979, n. 160, *ivi*, 1979, II, 578; Cass., 29 luglio 1980, n. 4873, *ivi*, 1980, II, 1755; Cass., 2 luglio 1980, n. 4190, *ivi*, 1980, II, 1608; Cass., 24 luglio 1980, n. 4809, *ivi*, 1980, II, 1752; Cass., 25 febbraio 1980, *ivi*, 1980, II, 723; Cass., 2 giugno 1981, n. 3550, in *Riv. leg. fisc.*, 1981, 1670. I giudici di merito nella primigenia interpretazione, antecedente cioè all'indirizzo espresso dalla Suprema Corte, ritenevano al contrario che il condono potesse trovare applicazione anche per quel che atteneva controversie concernenti aspetti collaterali del tributo, quali interessi, sopratasse e pene pecuniarie ancorché il relativo tributo fosse stato versato in un momento temporale anteriore all'entrata in vigore del provvedimento di favore (così App. Milano, 24 dicembre 1974, in *Massime*, 1975, 95; Trib. Milano, 3 novembre 1975, in *Giur. it.*, 1976, I, 2, 97; App. Milano, 25 ottobre 1974, n. 2870 e App. Milano, 31 gennaio 1975, n. 44 entrambe inedite ma richiamate nella motivazione della sentenza del tribunale di Milano cit.), in senso favorevole a tale orientamento si veda BENATTI F., *Obbligazione di interessi e legge di condono*, in *Boll. trib.*, 1975, 1060 ss. Il consolidato orientamento trova ora conforto anche nella sentenza n. 33 del 26 febbraio 1981 emessa dalla Corte Costituzionale (in *Giur. cost.*, 1981, 211 ss.) su cui peraltro cfr. *infra* nota n. 65.

(51) Per un'analisi dei provvedimenti agevolativi cfr. LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, p. 126; FEDELE A., *Profilo dell'imposta sugli incrementi di valore delle aree fabbricabili*, Napoli, s.d. (ma 1966); Id., *Rapporti civili*, in *Comm. Cost.* a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1978, p. 102 nota n. 21; POMINI R., *op. cit.*, 225 ss. (cfr. *infra* testo e note nn. 65 e 66).

delimitate, ed in alcuni casi concorrenti, quali l'eliminazione di un accumulo di arretrato sia presso l'Amministrazione finanziaria sia presso gli organi del contenzioso tributario, la necessità di reperire con celerità entrate all'erario e l'intendimento di instaurare « corretti rapporti tra fisco e contribuente » (52).

L'esemplificazione, pur schematica, riportata consente di porre in rilievo come la ragionevole giustificazione dell'istituto della clemenza possa, concretamente, individuarsi nella effettiva necessità in cui versa l'Amministrazione allorché un radicale mutamento legislativo (quale la recente riforma tributaria) ristruttura l'intero sistema tributario, necessità che può indurre il legislatore all'emana- zione di un provvedimento che spinga i contribuenti ad una definizione dei rapporti controversi (53).

Senza ovviamente voler giungere ad una codificazione della fattispecie in cui il ricorso all'istituto in esame può trovare applicazione, appare innegabile — come del resto posto in rilievo da autorevole dottrina — che la situazione di antigiuridicità venuta a crearsi può benissimo esser ricollegata a violazioni di norme di organizzazione e di procedimento (54).

Si pensi infatti al diverso atteggiarsi della situazione soggettiva di chi ha posto in essere una infrazione di natura puramente formale, che, pur correlata con la irrogazione di una sanzione, può spesso comportare la non debenza di alcuna somma a titolo di imposta.

In simili ipotesi, non operando una distinzione tra illecito di natura sostanziale e di natura formale, si segue un metodo non ac-

(52) In tal senso cfr. GEMMA G., *Profili costituzionali*, op. cit., 60. Si veggia in particolare la *Relazione della I Commissione Parlamentare della Camera dei Deputati*, in *Nuova Rassegna*, 1970, p. 1807 nonché VISENTINI B., *Relazione al disegno di legge contenente norme per la definizione delle pendenze tributarie*, in questa *Rivista*, 1973, I, 350 ss..

(53) Cfr. al riguardo le osservazioni di PUOTI G., *Istruzione e prova nel procedimento d'imposizione*, Roma, 1979 (ed. provv.), p. 62 nonché LICCARDO G., *I presupposti per l'attuazione della riforma tributaria*, in *Dir. prat. trib.*, 1971, I, 833. Un mutamento legislativo che introduca delle modifiche sostanziali al sistema tributario può giustificare invero il ricorso all'istituto della clemenza. Così ad esempio il d.d.l. n. 1507 (*atti Camera, VII legislatura*), recante norme per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, tendente all'abolizione della c.d. pregiudiziale tributaria nel processo penale, prevede (artt. 18 ss.) delle disposizioni concernenti il condono e l'amnistia per i reati tributari (si veggia il testo del provvedimento e la relazione, in *Dir. prat. trib.*, 1980, I, 602 ss.).

(54) Così CAPACCIOLI E., *Principi in tema di sanzioni amministrative*, in *Le sanzioni in materia tributaria*, cit., p. 143.

cettabile (55). Appare evidente come la differente impostazione seguita dal supremo organo giurisdizionale sia censurabile sotto vari profili; tra questi il più evidente è offerto, indubbiamente, dalla differente prospettazione che viene ad aversi nella valutazione etico-giuridica della violazione commessa. Quella di natura formale, infatti, non viene di regola percepita con rigore dalla collettività sociale, che sempre più avverte il senso della previsione costituzionale del principio concernente la capacità contributiva (56); parimenti, va sottolineata l'inesistenza, per simili ipotesi, di una coscienza repulsiva che tende a non collocare tali illeciti nella sfera delle infrazioni finalizzate ad una forma, se pur larvata, di evasione tributaria (57).

Vien fatto allora di rilevare come un provvedimento normativo tendenzialmente informato alla eliminazione del solo aspetto sanzionatorio, in presenza di violazioni essenzialmente formali, ponga notevoli perplessità di qualificazione in considerazione del prospet-

(55) Paradigmatico appare, invero, l'orientamento della Cassazione in tema di condono per l'IGE. Infatti sulla base di una discutibile lettura dell'art. 8 della l. n. 823 del 1973 si è pervenuti in un primo tempo ad affermare che il condono per inosservanza di formalità spetta sia nell'ipotesi in cui l'inosservanza abbia avuto come effetto l'applicazione delle sole sanzioni e sia quando l'inosservanza abbia determinato anche l'applicazione del tributo (Cass., 9 maggio 1977, n. 1178, in *Le imp. dir. erar. e l'IVA*, 1977, II, 127) giungendo, invece successivamente a ritenere che l'inosservanza di formalità non può considerarsi sanata senza pagamento del tributo (Cass., SS. UU., 7 novembre 1978, n. 5063, in *Giust. civ.*, 1979, I, 483 con nota adesiva di CARBONE C., Cass., 24 febbraio 1981, n. 1120, in *Riv. leg. fisc.*, 1981, 1364). Per converso di contrario avviso appare l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria « nelle ipotesi in cui le violazioni siano di natura formale, l'organo cui spetta decidere in ordine alla vertenza abbandonerà il tributo e la relativa penalità, anche non in presenza della domanda del contribuente, emettendo declaratoria in tal senso » (così Min. fin., *Circ.* 16 gennaio 1974, n. 1, in *Dir. prat. trib.*, 1974, I, 134). Soggiungendo, altresì, che nell'ambito dell'IGE erano ipotizzabili molteplici obblighi formali la cui inosservanza comportava una presunzione di vendita o di acquisto con la conseguenza che unitamente all'applicazione di sanzioni il soggetto passivo era, inoltre, tenuto al pagamento dello stesso tributo.

(56) Si veggano in argomento MICHELI G. A., *Considerazioni di un tributarista sulle sanzioni penali in materia tributaria e sulla loro attuazione*, in *Le sanzioni in materia tributaria*, cit., p. 25; CONSO G., *Relazione introduttiva al convegno di S. Remo*, *ibidem*, p. 13.

(57) Per un'analisi delle ipotesi concretizzanti forme di evasione d'imposta e che induce ad escludere dal novero di queste le violazioni formali cfr. GALLO F., *Studio sull'erosione ed evasione dell'IVA*, in *Aspetti del sistema tributario italiano*, Roma, 1980, p. 166 ss.; MANZONI I., *Prime considerazioni sul disegno di legge governativo n. 1507 per la repressione dell'evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto*, in questa *Rivista*, 1981, I, 248 ss.; NUVOLONE P., *La frode fiscale e il falso in bilanci nella nuova legislazione*, in *Imp. amb. p.a.*, 1977, I, 286 ss..

tato binomio inscindibile (contestazione-debito d'imposta) che dovrebbe sussistere nei provvedimenti di clemenza fiscale.

Alla stregua dei concetti fin qui svolti non appare incongruo sostenere che la figura del condono costituisca un *genus* nell'ambito del quale si colloca anche la *species* dianzi delineata; il che induce, peraltro, ad una ricostruzione del fenomeno in una visione atomistica.

La casistica storico-legislativa starebbe a dimostrare che il legislatore ha utilizzato una nomenclatura che non induce ad ambiguità semantiche giacché provvedimenti di « condono » sono stati utilizzati sia nell'una che nell'altra ipotesi (58). Infatti, dalla prassi legislativa è possibile rilevare che, quantomeno nel periodo post-bellico, si è provveduto alla emanazione di « condoni » per la remissione di sanzioni non connesse ad un illecito penale con riferimento a fattispecie tipiche concernenti ipotesi di pregresse violazioni sia di natura sostanziale che di natura formale, scisse dall'enunciato paradigma concettuale contestazione-debito d'imposta.

Conseguentemente è agevole affermare che, se l'applicazione del condono può essere condizionata al pagamento del tributo, ciò purtuttavia, non deve indurre ad escludere dal provvedimento di clemenza tutte quelle ipotesi in cui non vi sia alcun nesso relazionale tra infrazione commessa e debito d'imposta.

4. Da tali premesse discende (specie al lume di quanto si dirà più avanti), non seguendosi la soluzione *tranchant* della incostituzionalità, una configurazione indubbiamente eterogenea (59) dell'istituto in esame che consente tuttavia di sceverare i due aspetti eventualmente coesistenti in simili provvedimenti. Da una parte la funzione di premialità e di incentivazione idonea a promuovere un'attività del soggetto passivo che, in difetto, non sarebbe stata posta in

(58) Così ad esempio veggasi: D. Legisl. Luog. 26 ottobre 1944, n. 261; D. Legisl. Pres. 27 giugno 1946, n. 24; D. Legisl. 31 gennaio 1948, n. 109; L. 30 luglio 1959, n. 559; L. 31 ottobre 1963, n. 1458; L. 23 dicembre 1966, n. 1139. Cfr. inoltre i testi legislativi in tema di remissione delle sanzioni tributarie in PERSEO S., *Il codice degli atti di clemenza annotati con la giurisprudenza*, Piacenza, 1963; GORGOGNONE G., *I decreti di clemenza*, Milano, 1966. Si veda inoltre l'analisi operata da GEMMA G., *Profili costituzionali*, op. cit., 68 ss. note 72 ss..

(59) Cfr. al riguardo TREMONTI G., *Imposizione e definitività*, op. cit., p. 47, nt. 93, il quale pone in rilievo come le norme sul condono « ispirate sempre ad una ideologia graziosa » non possono esser inquadrare come un *corpus* unitario.

essere e la finalizzazione ad introiti immediati con la correlativa eliminazione di un contenzioso esistente ovvero *in fieri*. Dall'altra, sia l'opportunità di pacificazione, con la non applicazione delle sanzioni connesse alle infrazioni di natura formale, sia la necessità di alleggerire il carico di lavoro degli organi giudicanti per effetto della riduzione del contenzioso (60).

A tale stregua non può non riconoscersi la funzione promozionale svolta proprio dal diritto tributario attraverso l'emanazione di norme di agevolazione e di esenzione per incentivare o rendere più favorevole un determinato tipo di attività (61).

(60) Intendiamo peraltro precisare che lo scopo di alleggerimento degli organi del contenzioso e della stessa amministrazione finanziaria concerne un aspetto sicuramente consequenziale nell'ottica di simili provvedimenti. Anzi un provvedimento dettato con simile funzione pone dei fondati dubbi di legittimità costituzionale in relazione al criterio di ragionevolezza che deve esser presente nella *mens legislatoris* (cfr. infatti sempre con riferimento al condono tributario anche se in diverso contesto Corte Cost., 22 dicembre 1965, n. 85, in *Giur. cost.*, 1965, 1244; Corte Cost., 22 novembre 1967, n. 121, *ivi*, 1967, 1590. Si veggano inoltre in argomento le perplessità manifestate dall'AGRO A. S., *Principi fondamentali*, in *Commentario della Cost.* a cura di G. Branca, Bologna-Roma, 1975, p. 148, in relazione allo sgravio per gli uffici tributari da pratiche e lavori per effetto dell'applicazione del condono (condizionato). Né d'altro canto può trascurarsi che una clemenza funzionalizzata e finalizzata a tale scopo concretizzi « una surroga di mancate riforme » (così PULITANO D., *Il significato della clemenza*, cit., 113; cfr. altresì VISENTINI B., *Quando il condono fiscale è un segno d'inefficienza*, in *Corriere della Sera*, 22 settembre 1981).

(61) I provvedimenti di condono che vengono anche ad incidere sul *quantum* dell'obbligazione tributaria (cfr. *infra* testo e nota 68) sembrano infatti per molti versi assimilabili alle c.d. leggi di incentivazione che com'è noto vanno individuate sulla base di tre elementi qualificanti: 1) lo Stato attraverso l'emanazione di tali leggi tende a far sì che il privato compia determinate specifiche attività; 2) la legge per ottenere l'attività desiderata predispone un vantaggio a favore del privato; 3) la mancanza di una legge siffatta non indurrebbe il privato al compimento dell'attività sollecitata o comunque tale attività sarebbe compiuta in forma diversa rispetto a quella ritenuta più confacente all'interesse collettivo (cfr. in particolare GUARINO G., *Sul regime costituzionale delle leggi di incentivazione e di indirizzo*, in *Scritti di diritto pubblico della economia e di diritto dell'energia*, Milano, 1962, p. 125 ss.; MICHELI G. A., *Corso*, cit., p. 94; *Id.*, *Profili in tema di potestà d'imposizione*, in questa *Rivista*, 1964, I, 27 ss.; GIANNINI M. S., *Diritto pubblico dell'economia*, Bologna, 1977, p. 228 ss.; ANTONINI E., *I regimi fiscali sostitutivi*, Milano, 1969, p. 120 ss.; IERI N., *L'età della decodificazione*, Milano, 1979, p. 18 ss.). E appena il caso di sottolineare come, ovviamente, una assimilazione del provvedimento di condono con le leggi di incentivazione urti *prima facie* con la posizione di anti giuridicità che dovrebbe assumersi (quanto meno in via presuntiva) quale presupposto per l'applicazione del provvedimento di favore; al contrario per quel che inerisce le leggi di incentivazione per le quali la situazione di legittimità costituisce presupposto implicito essenziale. A ben vedere, tuttavia, pur nell'estrema latezza con cui viene assunto il termine condono, è possibile individuare quei provvedimenti diretti non solo all'eliminazione degli aspetti sanzionatori ma anche ad una diminuzione quantitativa dell'imposta ovvero ad una quantificazione automatica. Per l'applicazione di simili prov-

L'ordinamento giuridico provvede, quindi, attraverso l'impiego di sanzioni positive (62) ad eliminare e nello stesso tempo a ricondurre sotto il suo controllo tutta una serie di rapporti che scientemente o colposamente ne erano rimasti esclusi (63).

Basti pensare a tutte quelle fattispecie in cui, pur non sussistendo una controversia con l'Amministrazione finanziaria, ovvero la consumazione di una violazione di cui il fisco non fosse a conoscenza, poteva parimenti richiedersi l'applicazione del provvedimento di favore con criteri automatici, ottenendo un aumento predeterminato rispetto ai redditi o valori dichiarati (argomenta dagli artt. 4, 1° comma, e 6, 1° comm., del D.L. n. 660 del 1973).

Ma la postulata esistenza di una relazione necessaria tra applicabilità del condono tributario e sussistenza del debito di imposta viene ad infrangersi contro le evidenziate finalità delle norme di favore. La conclamata premialità (64) della figura in esame dovrebbe a maggior ragione esistere laddove il debito d'imposta sia stato precedentemente assolto piuttosto che nei casi in cui il debito stesso ancora è in essere al momento di emanazione del provvedimento (65). Infatti nella prima ipotesi la finanza non ha specifico

vedimenti è altresì necessario un elemento volitivo qualificato (istanza) la cui produzione non configura affatto, secondo la dottrina più sensibile, il riconoscimento di un debito nei confronti della Finanza (cfr. TESAURO F., *Solidarietà e condono*, cit., 539; nello stesso senso Cass., 23 febbraio 1978, n. 893, in *Rass. trib.*, 1978, II, 101; Cass., 18 luglio 1979, n. 4267; *ivi*, 1979, II, 239). Talché non appare ultroneo delineare siffatti provvedimenti come del tutto scissi da una violazione pregressa giacché il soggetto passivo è indotto a richiederne l'applicazione avendo come mira la possibilità di «profittare d'un beneficio previsto dalla legge» (così TESAURO F., *op. loco ult. cit.*; cfr. altresì, *ivi*, GLENDI C.; veggasi inoltre FIORENZA S., *In tema di effetti del condono tributario*, in *Giur. it.*, 1979, I, 1, 1927 ss.).

(62) Cfr. al riguardo le pregnanti osservazioni di BOBBIO N., *Sulle sanzioni positive*, in *Scritti dedicati ad Alessandro Raselli*, Milano, 1971, I, p. 229 ss., cui adde *Le sanzioni positive*, in *Dalla struttura alla funzione. Nuovi studi di teoria del diritto*, Milano, 1977, p. 33 ss.; *Id.*, *Sanzione*, in *Novissimo dig. it.*, XVI, Torino, 1969, p. 534 ss..

(63) Così TREMONTI G., *Imposizione e definitività*, cit., p. 50; FINZI E., *Studi sulle nullità del negozio giuridico*, Bologna, 1920, p. 26 ss.; cfr. inoltre le osservazioni di FERLAZZO NATOLI L., *La dichiarazione integrativa dei redditi nel procedimento tributario di accertamento*, cit., p. 204 nt. 38.

(64) Così in particolare TREMONTI G., *Obbligazione solidale tributaria e condono*, cit., 275. Gli aspetti della premialità del diritto costituiscono una delle caratteristiche qualificanti del pensiero di BOBBIO N. e su tale argomento si vedano in particolare: *La funzione promozionale del diritto e L'analisi funzionale del diritto: tendenze e problemi*, in *Dalla struttura alla funzione*, op. cit., p. 13 ss. e p. 89 ss., nonché ARMELLINI S., *Saggi sulla premialità del diritto nell'età moderna*, Roma, 1976, p. 9 e 10.

(65) Sul punto si veggano le interessanti precisazioni di ROSA S., *Dubbi in tema di condono fiscale*, in *Giur. cost.*, 1981, 212 ss., il quale pone in luce come in una molteplicità di casi il pagamento del tributo si è reso necessario

interesse ad insistere nella pretesa per le sole sanzioni, essendo già stato percepito il tributo, mentre, ove sussista ancora la posizione debitoria, vi sarebbero *in nuce* tutte le caratteristiche morfologiche che dovrebbero al contrario sospingere alla percezione del tributo e delle sanzioni (66).

Per contro, ove l'applicazione del condono venga ipotizzata per situazioni di debenza del tributo ancora in essere, a maggior ragione dovrebbe trovare attuazione in ordine alle controversie per sole sanzioni, controversie socialmente non più avvertibili.

A questo principio si informa esplicitamente la recente sanatoria introdotta con la legge 22 dicembre 1980, n. 882 che all'art. 9 dichiara non applicabili le sanzioni tributarie per l'omesso o tardivo versamento del tributo a condizione che il tributo stesso sia stato versato entro il 31 agosto 1980 e, quindi, prima dell'entrata in vigore

in relazione al tipo di imposta od al tipo di tutela prescelto. Così l'art. 45 della previgente legge di registro, al 3° comma, statuisce la non sospensione degli atti esecutivi nel caso di reclamo in via amministrativa e comunque, nell'ipotesi in cui fosse stato adito il giudice ordinario, l'atto di opposizione avrebbe sospeso l'obbligo di pagamento limitatamente alle imposte suppletive e alle sopratasse. È evidente, quindi, come la coazione al pagamento rendeva possibile, all'atto di emanazione del provvedimento di condono l'esistenza di liti ove, pur sussistendo controversia sull'*an*, il tributo era stato necessariamente assolto mentre gli aspetti sanzionatori risultavano ancora esigibili. Seguendo l'orientamento giurisprudenziale della Corte Costituzionale e della Cassazione siffatte controversie rimarrebbero escluse dal provvedimento di clemenza.

(66) Esemplare al riguardo l'orientamento della Suprema Corte posto in evidenza *retro* alla nota n. 50, cui va ad aggiungersi il *self-restraint* interpretativo operato dalla stessa Corte nella sentenza n. 6280 del 1 dicembre 1979 (in *Rass. trib.*, 1979, II, 330). In tale pronunzia, a quanto è dato intendere dalla scarsa motivazione (che risente, a nostro avviso, un'efficacia riflessa del « consolidato indirizzo » dianzi rammentato), pur in presenza di una situazione in cui il rapporto sintagmatico contestazione-debito-sanzione appariva pienamente realizzato, non ha ritenuto di applicare integralmente la normativa di favore di cui al D.L. n. 660 del 1973 richiesta esplicitamente dai contribuenti. Trattavasi della fattispecie disciplinata dall'art. 6 3° comma del citato precetto legislativo, secondo cui avrebbero dovuto essere condonate, subordinatamente al versamento dei tributi dovuti ed all'adempimento delle formalità omesse, le sopratasse e le pene pecuniarie non ancora corrisposte per le violazioni in materia di tasse ed imposte indirette sugli affari. La Cassazione, coadiuvata anche da una non felice formulazione del provvedimento di clemenza (cfr. in argomento Russo P., *Questioni in tema di condono fiscale*, in *Giur. merito*, 1976, III, 159 ss.), pur considerando che la stessa Amministrazione aveva riconosciuto che il condono poteva essere applicato per gli aspetti sanzionatori veri e propri, ha poi escluso che per le ipotesi non concernenti questioni di valutazione potesse trovare attuazione altresì l'art. 10, 4° comma, riguardante l'abbandono degli aspetti para-sanzionatori quali gli interessi moratori (cfr. MICHELI G. A., *Corso*, cit., p. 290), per le imposte dovute in applicazione al provvedimento di cui trattasi (in senso inverso si esprime invece l'amministrazione finanziaria cfr. *Nota* 26 aprile 1976, n. 301512, in *Dir. prat. trib.*, 1976, I, 1014; *Risoluzione* 3 maggio 1979, n. 250147, in *Rass. trib.*, 1980, III, 166).

della legge, vuoi in presenza che in assenza di una formale contestazione della violazione.

Osservando i provvedimenti di clemenza tributaria in tale prospettiva trovano riscontro gli scopi evidenziati che vengono così ad aderire ragionevolmente alla realtà effettuale.

Sono, quindi, pienamente da condividersi le argomentazioni di quella dottrina che ravvisa le finalità dei provvedimenti di clemenza in una regolamentazione giuridica dei rapporti intercorrenti tra soggetto passivo e Finanza e rileva come, mediante l'emenda delle sanzioni, si tenda infine alla risoluzione delle controversie « in ordine alla regolarità dell'obbligazione tributaria alla sua fonte » (67).

A ciò aggiungasi l'ulteriore precisazione che la *pars destruens* delle sanzioni per mere irregolarità, contenuta nei provvedimenti di sanatoria, consente di distinguere teleologicamente gli stessi nelle categorie dei condoni *stricto sensu* da una parte e degli altri provvedimenti agevolativi dall'altra con la puntualizzazione che tale dicotomia non dà luogo a categorie antitetiche, bensì a provvedimenti che possono coesistere ed integrarsi reciprocamente.

Tra i condoni in senso stretto dovrebbero ricomprendersi unicamente quelli che consentono, in presenza o meno di un'attività del soggetto passivo, l'abbandono delle sanzioni tributarie o di altri effetti non penali della violazione, mentre, tra gli altri provvedimenti per la definizione agevolata, sarebbero da individuarsi quelli che investono l'entità dell'imponibile e, conseguentemente, del debito d'imposta i quali tutti, concretamente, si attuano solo a seguito di un impulso del soggetto passivo che costituisce l'elemento volitivo necessario (68).

Simile caratteristica può considerarsi una costante dei provvedimenti della seconda specie ed, infatti, nella legge 11 gennaio 1951, n. 25 e nella legge n. 823 del 1973 (69) che ne rappresentano il caso

(67) Cfr. TREMONTI G., *Imposizione e definitività*, op. cit., p. 46 ss.

(68) In relazione alla natura ed agli effetti dell'istanza diretta ad ottenere l'applicazione di simile normativa di favore cfr. TREMONTI G., *Obbligazione solidale tributaria e condono*, op. cit., 258 ss.; TESAURO F. - GLENDI C., *Solidarietà e condono*, op. cit., 537 ss.; GLENDI C., « *Revirement* » della *Suprema Corte in tema di solidarietà e condono*, in *Dir. prat. trib.*, II, 1978, 597 ss.; FIORENZA S., *In tema di effetti del condono tributario*, op. cit., 1927; DE NOVA G., *In tema di solidarietà tributaria e condono fiscale*, in *Giur. it.*, 1977, I, 1, 301 ss.

(69) Possono considerarsi come i testi base, configuranti entrambe le fattispecie di condono delineate nel testo, e sono stati emanati in occasione

paradigmatico, vi è la previsione relativa alla specifica istanza del soggetto passivo diretta ad ottenere l'applicazione della normativa di favore con conseguenze sia sull'*an* che sul *quantum* del debito d'imposta.

Una differente impostazione metodologica deve esser invece seguita per quel che attiene i provvedimenti (condoni in senso stretto) che non necessitano di attività del soggetto e che potremmo qualificare ad attuazione automatica giacché divengono operanti per il solo effetto della emanazione del provvedimento stesso. Tuttavia l'efficacia automatica pone, a nostro avviso, dei problemi in considerazione degli effetti ulteriori non tipicamente sanzionatori che, come si vedrà più avanti, possono permanere inalterati anche dopo l'emanazione del provvedimento. Il soggetto passivo potrebbe quindi avere interesse ad ottenere comunque una pronuncia giurisdizionale, con l'intento di eliminare anche gli ulteriori effetti riflessi.

Il criterio di automatismo prescelto in questi casi (argomenta ad esempio dagli artt. 3 e seguenti della l. n. 882 del 1980) dal legislatore crea inoltre dei dubbi di costituzionalità, giacché la omissione della previsione normativa dello *jus renuntiandi* all'applicazione del provvedimento di favore, non appare all'unisono con la giurisprudenza costituzionale che ha riconosciuto l'esistenza di un diritto alla rinuncia all'amnistia (70).

di mutamenti legislativi che modificavano l'intero sistema tributario (cfr. al riguardo COSCIANI C., *Note sul condono fiscale*, cit., 681 ss.) con l'intento di agevolare il passaggio tra il vecchio ed il nuovo sistema.

(70) Così ZAGREBELSKY G., *La formazione delle leggi*, op. cit., p. 143 ss., *Id.*, *Amnistia, indulto e grazia*, op. cit., p. 128 ss. La Corte Costituzionale, con la sentenza 14 luglio 1971, n. 175 (in *Giur. cost.*, 1971, 2109), ha infatti argomentato come la pretesa al regolare corso di un giudizio, che consente libertà di dedurre non solo prove a discolta e piena attuazione del contraddittorio ma precipuamente di ottenere il riconoscimento della completa innocenza, costituisca esplicazione del diritto di difesa costituzionalmente garantito. Sulle implicazioni connesse con l'affermazione di tale principio cfr. anche FASSONE E., *La generalizzazione del diritto di rinuncia alla amnistia e suoi riflessi sulla costruzione giuridica dell'istituto*, *ivi*, 1971, 2117 ss.; nonché SINISCALCO M., *L'amnistia «rinunciabile» in relazione al principio di legalità e al diritto di difesa*, *ivi*, 1968, 792 ss.; PECORARO-ALBANI A., *Considerazioni sulla legittimità costituzionale della c.d. rinuncia all'amnistia*, *ivi*, 1968, 1341 ss. Non sembra, quindi, possa esservi dubbio circa la possibilità di ricusare il condono giacché il diritto al giudizio esiste in campo tributario in modo non difforme rispetto a quella penale. Talché la previsione legislativa della possibilità di rifiuto (così FASSONE E., *La c.d. «rinuncia all'amnistia» al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1968, 865 che configura simile fattispecie quale espressione di un potere a contenuto positivo piuttosto che l'abbandono della titolarità di un rapporto giuridico; in relazione a tali aspetti cfr. anche FERRI L., *Rinunzia e rifiuto nel diritto privato*, Milano, 1960, p. 44 ss., nonché gli aspetti sostanziali della rinuncia trat-

5. Sembrano infine opportune ulteriori notazioni, con riferimento ai condoni della prima categoria, ed in particolare alla sanatoria di cui alla legge n. 882 del 1980, specie per quel che attiene agli effetti della violazione, diversi dalla possibilità di irrogazione della pena pecuniaria, che residuano nonostante l'applicazione della sanatoria stessa. Così ad esempio in tema di bolla di accompagnamento, l'art. 6 della legge n. 882, nel dichiarare non applicabili le pene pecuniarie previste dall'art. 7 del D.P.R. 6 ottobre 1978, n. 627 in alcune ipotesi di violazione, lascia impregiudicati altri effetti quali quelli previsti dal 1° e 3° comma del successivo art. 8 del D.P.R. n. 627. Residua cioè la possibilità di accertamento agli effetti dall'IVA, di controllo globale per tutti i tributi e di sospensione della patente di guida nel caso di recidiva, tenendo conto ai fini della recidiva stessa anche delle violazioni per le quali non è stata applicata la pena pecuniaria in virtù della sanatoria. Ciò conferma come tali norme di clemenza possano sanare anche solo in parte le conseguenze nascenti dall'illecito. D'altro lato simili provvedimenti possono invece non esaurire la loro funzione con la declaratoria di non applicazione delle sanzioni, specie laddove la sanzione in senso stretto non è l'unica conseguenza della violazione. Ciò si evidenzia allorché la norma di favore ritiene lecito *a posteriori* un comportamento, che, in base alle disposizioni in vigore all'epoca in cui è stato posto in essere, era da stimarsi viziato (71). Così ad esempio gli artt. 3 e 5, 1° comma, della legge n. 882 in virtù dei quali si considerano valide dichiarazioni che sarebbero invece da ritenersi nulle od omesse in quanto non conformi ovvero irritualmente prodotte. Attraverso siffatto meccanismo vengono a caducarsi le nullità e le omissioni che produrrebbero quali effetti la possibilità dell'accertamento d'ufficio (art. 41 del D.P.R. n. 600 del 1973) o dell'accertamento induttivo (art. 55 del D.P.R. n. 633 del 1972) conseguentemente rendendo inapplicabili altresì le sanzioni vere e proprie.

In conclusione, pur nella consapevolezza di una carenza di uniformità nei provvedimenti di favore, riteniamo che sia possibile assumere come tipica la sanatoria introdotta con la legge n. 882 del 1980, la cui disciplina si riconnette, nell'ambito di un processo

tati dal MICHELI G. A., *La rinuncia agli atti del giudizio*, Padova, 1937, p. 2 ss.) all'applicazione automatica del condono si pone come un elemento necessario ed essenziale per i provvedimenti di clemenza in genere.

(71) Cfr. BERLIRI A., *L'amnistia fiscale e il ricorso alla autorità giudiziaria*, cit., 866.

evolutivo unitario, a quella già prevista in altri testi legislativi aventi caratteristiche analoghe (72).

In questa ottica possono, quindi, enuclearsi, sempre tra i cosiddetti condoni in senso stretto, disposizioni: *a*) che reputano valido un comportamento viziato, venendo così ad eliminare qualsiasi aspetto della violazione (si pensi ad esempio all'ipotesi regolata dall'art. 3 n. 2 secondo cui sono considerate valide le dichiarazioni omesse perché pervenute ad ufficio competente oltre i termini previsti dalla legge); *b*) che dichiarano non applicabili le sanzioni tributarie non penali dirette, previste per violazioni il cui aspetto punitivo si esaurirebbe unicamente con l'applicazione delle sanzioni stesse (così ad esempio la fattispecie di cui all'art. 2 per effetto della quale non vengono applicate le sanzioni che non danno luogo ad accertamento; nella stessa categoria può esser riportata la sanatoria disposta dall'art. 1 del D.L. 1 luglio 1977, n. 351 prevedente la non irrogazione delle sanzioni per la tardiva presentazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 1976 e per il conseguenziale tardivo versamento, purché la dichiarazione stessa venisse prodotta entro i quindici giorni successivi alla scadenza del termine); *c*) che considerano non applicabili le sanzioni tributarie non penali dirette, lasciando peraltro impregiudicati altri effetti della violazione (il caso tipico è quello disciplinato dall'art. 6 in tema di bolla di accompagnamento, la cui problematica è stata già dianzi esposta).

Con riguardo alle ipotesi delineate *sub a*), concretamente realizzate — come si è detto — con l'art. 3 della legge n. 882, va notato che seguendo una simile prassi legislativa si perviene indirettamente ad una pratica esclusione non solo delle sanzioni amministrative tributarie, bensì anche di quelle penali. Infatti alle dichiarazioni considerate nulle od omesse possono esser correlate le sanzioni penali di cui all'art. 56 del D.P.R. n. 600 del 1973; conseguentemente, ritenendo valide dette dichiarazioni viene ad elidersi la norma che contempla la sanzione penale. Un'analisi, quindi, degli effetti indotti della disposizione potrebbe far sorgere un sospetto di legittimità costituzionale della procedura concretamente posta in essere per l'adozione del provvedimento, in quanto non conforme a quella prevista dall'art. 79 Cost. e cioè non attuata con legge di delegazione delle Camere.

(72) Vedi *retro* nota n. 58 i provvedimenti legislativi richiamati.

6. Entrambi i tipi di provvedimento dianzi menzionati, si ripetono, come si è visto, con una frequente cadenza temporale, pur con specifiche connotazioni, e rispettano il principio della retroattività, venendo così a perdere di fatto il carattere di eccezionalità. Non sono da escludersi, tuttavia, provvedimenti che, derogando a tali principii, mantengono il carattere di eccezionalità e si pongono come un *tertium genus* rispetto agli altri provvedimenti. Si rammenta a tale proposito la fattispecie, portata dal D.L. n. 660 del 1973, in virtù della quale poteva definirsi automaticamente un periodo d'imposta per il quale non si erano ancora verificati compiutamente i presupposti (73). Simile precetto disponeva non solo riguardo a situazioni *ex post facta* ma anche per eventi futuri e realizzava una fattispecie ad effetto impositivo (74) sul sorgere dell'obbligazione sostanziale determinando invece una imposizione da condono (75). Vale qui a giustificarne l'eccezionalità il momento di rinnovamento totale di un sistema tributario in cui il provvedimento stesso si colloca.

FRANCO PICCIAREDDA

Università di Roma

Postilla.

Quando il presente lavoro era già stato licenziato è stato emanato il D.L. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni nella

(73) Cfr. HENSEL A., *Diritto tributario*, Milano, 1956, p. 159, il quale prevede tra le ipotesi di estinzione del debito d'imposta il condono che potrebbe essere pronunciato ancor prima della nascita del debito d'imposta. Ma gli esempi contemplati da tale autore (*op. loco ult. cit.*, p. 60) sembrano per molti versi assimilabili alle fattispecie che la dottrina considerava come estintiva di un obbligo tributario già sorto e, ricollegate ad un potere discrezionale dell'Amministrazione finanziaria (cfr. BERLIRI A., *Il testo unico delle imposte dirette*, Milano, 1960, p. 129 ss.; PERRONE L., *Discrezionalità a norma interna*, *op. cit.*, p. 196 nota 194; TOMINI R., *Note sull'attività discrezionale*, *op. cit.*, 210 ss.). Ipotesi tutte che nella vigenza dell'attuale normazione positiva non hanno la medesima regolamentazione ed efficacia (argomenta ad esempio dagli artt. 27 e 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 597 rispetto all'art. 61 del T.U. II.DD del 1958). Per una disamina di fattispecie similari cfr. SCALTEUR C., *Temperamenti e tolleranze nell'applicazione della legge tributaria*, in *Riv. trib.*, 1964, 521 ss. e cfr. *retro* nota n. 17.

(74) Cfr. in ordine a tale nozione nell'ambito del diritto tributario FEDELE A., *Profilo dell'imposta*, *op. cit.*, p. 81 ss. e p. 102 ss.; ANTONINI E., *La formulazione della legge e le categorie giuridiche*, Milano, 1958, p. 64; BERLIRI A., *Principi di diritto tributario*, II, Milano, 1957, p. 220.

(75) Così TREMONTI G., *Obbligazione solidale tributaria e condono*, *cit.*, 276.

L. 7 agosto 1982, n. 516, recante norme per la repressione delle evasioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare la definizione delle pendenze in materia tributaria. Tale disciplina legislativa ripropone per molti versi la problematica da noi esaminata anche se, perverso, talune discrasie determinatesi in relazione alla formulazione del testo dell'art. 6, 3° comma, della L. 19 dicembre 1973, n. 823 (cfr. *retro* testo e note n. 50 e 65) non dovrebbero riproporsi per effetto dell'art. 31, 4° comma, dell'attuale provvedimento legislativo. Infatti viene considerata controversia pendente, per beneficiare del provvedimento agevolativo, anche quella concernente ipotesi di contestazione limitata ad aspetti puramente sanzionatori a condizione che il contribuente abbia già provveduto, ancorché in un momento anteriore, al versamento del tributo dovuto ed all'adempimento delle formalità omesse.

Tra gli studi pubblicati, dei quali peraltro non è stato possibile tenere conto nella nostra analisi, riteniamo di dover segnalare i seguenti lavori: TESAURO F., *Il condono in materia di imposte dirette*, in *Boll. trib.*, 1982, 1437 ss.; GRANELLI A. E., *Il « condono » e l'IN-VIM*, *ivi*, 1982, 1269; GLENDI C., *Gli effetti della domanda di condono*, in *Dir. prat. trib.*, 1982, I, 1057 ss.; MINERVINI G., *Repressione dell'evasione in materia di imposte e definizione delle pendenze tributarie*, *ivi*, 1982, 1050 ss..

PRIME OSSERVAZIONI SUI NUOVI RAPPORTI TRA PROCESSO PENALE E ACCERTAMENTO DEL TRIBUTO

1. Si vogliono qui mettere in luce, con brevi annotazioni, alcuni aspetti della legge 7 agosto 1982, n. 516, nella parte in cui ristrutturata radicalmente i rapporti già regolati dal controverso istituto della « pregiudiziale tributaria ».

L'esigenza di base, tutelata dalla nuova legge, è quella di garantire al pubblico ministero quella piena autonomia nell'esercizio dell'azione penale che, sancita dalla Costituzione e dal codice di procedura penale, non sembrava invece trovare piena attuazione nello specifico campo della repressione dei reati tributari. L'inizio dell'azione penale era infatti, come noto, subordinato alla definitività dell'accertamento operato dagli uffici finanziari.

Tale nodale questione è stata risolta dalla legge in esame col riportarla nell'ambito naturale del codice di procedura penale tramite l'abrogazione delle norme istituenti la cosiddetta « pregiudiziale tributaria » (art. 21 L. 7 gennaio 1929, n. 4; art. 56 D.P.R. 600/73; art. 58 D.P.R. 633/72).

L'azione penale per i reati tributari può dunque, così come per tutti gli altri, essere iniziata non appena pervenuta la *notitia criminis*, e può essere regolarmente proseguita.

Deve quindi ritenersi che il pubblico ministero abbia piena facoltà di dare inizio all'azione penale, ai sensi dell'art. 1 c.p.p.; i rapporti che gli uffici finanziari devono inoltrare all'autorità giudiziaria penale nel caso in cui riscontrino l'esistenza di una violazione sanzionabile penalmente (artt. 51, 1° comma D.P.R. 633/72 e 31, 1° comma D.P.R. 600/73) rientrano infatti nella più generica previsione dell'art. 2 c.p.p.

Non coordinata a questa impostazione del problema, che pure è perfettamente in linea con lo spirito della legge, sembra la disposizione dell'art. 11, 2° comma, che riproduce quella analoga dell'art. 21 L. 7 gennaio 1929, n. 4, ora abrogato. Ci riferiamo alla norma che prevede che la competenza per territorio del tribunale penale per il reato tributario sia determinata dal luogo di accertamento del reato stesso.

L'interpretazione di tale espressione, sotto la vigenza dell'articolo abrogato, aveva dato luogo a dubbi, determinati dal fatto che né la dottrina, né la stessa Corte di Cassazione, erano giunte ad una opinione concorde sul momento in cui un reato fiscale poteva dirsi « accertato » ai fini della norma in esame (1). Proprio in considerazione di tale am-

(1) « Il luogo di accertamento del reato deve intendersi il luogo dove è

biguità l'art. 11 dell'originario disegno di legge prevedeva che la competenza territoriale dovesse rientrare nel normale ambito del codice di procedura penale (2).

La questione assume nuovi profili in relazione alle mutate norme procedurali.

Ora, come abbiamo visto, la naturale costruzione dell'istituto prevede un autonomo potere di iniziativa del pubblico ministero; si rischia invece, tramite l'indiretto richiamo all'accertamento del reato, di complicare notevolmente le cose. Se si ritiene infatti che per «luogo dell'accertamento» debba intendersi il luogo di redazione del processo verbale, si stabilisce una necessaria preliminarità dell'operato dell'amministrazione finanziaria rispetto a quello del giudice penale, contrariamente al dichiarato obiettivo della legge in esame. In secondo luogo viene riproposta quella ambiguità del significato del termine «accertamento» che era possibile rilevare già nella legge del '29 (3).

Importa comunque sottolineare che, a nostro avviso, si potrebbe presentare, per quanto concerne l'IVA, il problema di stabilire a chi spetti

stata compiuta l'opera di ricerca e di raccolta degli elementi da cui trarre la prova della violazione della legge». Cass., 3 giugno 1963, in *Giust. pen.*, 1954, III, 31; conf. Cass., 16 giugno 1954, in *Riv. dir. proc. pen.*, 1954, 602; Cass., 9 ottobre 1964, in *Sched. giur. pen. Cass.*, 1974, 318. «Con la locuzione — luogo dove i reati sono stati accertati — deve intendersi non il luogo dove sono state svolte le indagini di polizia e dove si è proceduto alla raccolta delle prove, bensì il luogo in cui i reati sono stati constatati con la redazione del processo verbale». Cass., 14 marzo 1956, in *Riv. it. dir. pen.*, 1956, 220; conf. Cass. 27 luglio 1974, in *Sched. giur. pen. Cass.*, 1975, 489. Analogamente si registrano dissensi in dottrina: il VINCIGUERRA (*Processo per i reati tributari*, in *Noviss. Dig. It.*, Torino, 1966, vol. XIII, p. 1180) sostiene la prima delle due tesi riportate, e conformemente si pronuncia il PISANI (*La competenza per territorio in materia di reati finanziari*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 1959, 1352). Altri AA. concordano invece sulla seconda interpretazione (SPINELLI, *La repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*, Milano, 1954, p. 220; CARBONE-TOMASICCHIO, *Le evasioni fiscali*, Milano, 1964, p. 225. La prima teoria viene sostenuta sulla base del disposto dell'art. 24 l. 1929 secondo cui le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale. A ciò si obietta che, nella legge di 1929, la parola «accertamento» designa diverse attività: non solo la redazione del verbale, ma anche quanto ne è il presupposto, e cioè la presa di conoscenza dei reperti obiettivi comprovanti la commissione di un reato (artt. 30; 31 3° comma; 32 1° e 2° comma; 34; 55).

(2) Art. 39 c.p.p.: «La competenza per territorio è determinata dal luogo in cui il reato fu consumato».

(3) Così, mentre l'art. 11 si riferisce all'accertamento del reato, nel successivo art. 12, 2° comma, si tratta dell'accertamento operato dall'ufficio finanziario, che può ancora non essersi verificato, per espressa disposizione di legge, quando il processo penale è già definitivamente concluso (v. *infra*). Analogamente, negli artt. 34 e 55 della legge del 1929 l'accertamento è quello relativo alla violazione avente mero carattere civile, che viene constatata mediante processo verbale (art. 24), e la relativa competenza è affidata sia alla polizia tributaria che agli altri organi indicati dalla legge. Altrove la parola «accertamento» designa non solo la redazione del verbale, ma anche quanto ne è il presupposto, cioè la presa di conoscenza dei reperti obiettivi comprovanti la commissione del reato (artt. 30; 31, 3° comma; 32 1° e 3° comma). Cfr. CARBONE-TOMASICCHIO, *Le evasioni fiscali*, Milano, 1964, p. 225.

di effettuare l'accertamento del reato tributario. Infatti l'art. 30 L. '29, tuttora vigente e che per disposto dell'art. 60 della stessa legge si applica unicamente alle imposte indirette, stabilisce che: « L'accertamento delle violazioni delle disposizioni contenute nelle leggi finanziarie, le quali costituiscono reato, spetta: 1) agli ufficiali ed agli agenti della polizia tributaria; 2) agli ufficiali ed agli agenti della polizia giudiziaria ordinaria ». Sembrerebbe quindi che il rapporto che l'ufficio inoltra, ai sensi dell'art. 51 D.P.R. 633/72, all'autorità giudiziaria penale ogni qualvolta rileva una violazione che potrebbe costituire reato, non sia, per il pubblico ministero, una *notitia criminis* qualificata, come invece prescritto dalla legge del '29, ed atto ad originare il promovimento dell'azione penale. Così, stabilita eventualmente una competenza esclusiva di tali organi di polizia, una autonoma iniziativa del pubblico ministero in materia di reati finanziari non sarebbe forse più ipotizzabile.

Come avverrà invece, con tutta probabilità, nella pratica, si avrà un quasi contemporaneo avvio dell'accertamento da parte dell'ufficio finanziario e del procedimento istruttorio nel processo penale, manifestandosi perciò l'opportunità di uno scambio di dati e notizie. Le azioni repressive amministrativa e penale operano infatti, sia pure con fini diversi e non diversi effetti, sul medesimo campo. Il giudice penale, nella repressione dei reati di cui agli artt. 1 e 2 della legge in esame deve affrontare problemi di quantificazione del tributo dovuto, benché le nuove norme siano nate anche col proposito di eliminare dalle fattispecie dei reati tributari qualsiasi questione estimativa, proprio al fine di rendere più facile l'opera del giudice penale. Si presenterà quindi l'esigenza di avvalersi di dati in possesso dell'ufficio finanziario.

L'amministrazione, invece, stante il vincolo del segreto istruttorio, non potrà probabilmente venire a conoscenza di elementi utili al fine dell'accertamento che il giudice penale, grazie alla maggiore estensione dei suoi poteri di indagine, ha potuto acquisire (4). Ciò avrà, come conseguenza, un probabile allargamento del divario tra la ricostruzione del fatto in sede penale ed in sede amministrativa.

2. L'aspetto della più completa indipendenza, nelle conclusioni, tra il processo penale ed il processo tributario sul medesimo illecito, costituisce la maggiore novità della struttura del procedimento repressivo dei reati tributari ed è sancito dalla deroga che l'art. 12 della legge in esame fa all'art. 3 c.p.p. Ciò non solo rispetto alla vecchia normativa, ma riguardo a tutta la struttura generale dell'ordinamento: infatti, benché il citato articolo del c.p.p. disponga la sospensione del giudizio civile con l'inciso « quando la legge non dispone altrimenti », non consta che esistano altri casi di deroga. Il sistema del codice di procedura pe-

(4) « La sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale ».

nale, di cui l'art. 3 è il cardine, è teso, tramite la sospensione del giudizio civile o amministrativo in pendenza di un giudizio penale sui medesimi fatti, ad ottenere l'univocità delle pronunce, per lo meno riguardo ai fatti materiali che sono alla base della decisione, come disposto dall'art. 28 c.p.p. Ora, benché una disposizione analoga a quella dell'art. 28 c.p.p. sia riprodotta nell'art. 12 della legge in esame (4), è evidente che, in mancanza del collegamento con l'art. 3 c.p.p., tale norma sarà applicata solo nel caso in cui la conclusione del processo penale anticipi, cronologicamente, quella del processo tributario. La preminenza del processo penale sul civile e sull'amministrativo era invece sempre stata impostata come antecedenza logica, sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza, anche della stessa Corte Costituzionale, richiamandosi al principio dell'unità della funzione giurisdizionale (5).

In effetti, nello specifico caso, è tanto più probabile che i due giudici, il penale e l'amministrativo, giungano a conclusioni divergenti in merito al medesimo fatto, per il motivo che, mentre nel processo penale vige il principio della libera produzione delle prove, le varie leggi di imposta impongono al giudice tributario precise limitazioni nel campo (6). Gli inconvenienti cui abbiamo fatto e faremo cenno, ed il fatto che si tratti di una novità nell'ordinamento giuridico italiano, denotano il permanere del tenace orientamento, espresso dall'abolito istituto della « pregiudiziale tributaria » (7), secondo il quale la sede propria del giudizio estimativo sarebbe l'accertamento operato dal giudice tributario, piuttosto che quello del giudice penale. Si è voluta così conservare la maggiore autonomia possibile alla P.A., compatibilmente con i principi del codice di procedura penale.

Per quanto riguarda l'applicazione pratica della norma, va notato che, anche quando, per essersi concluso il processo penale prima del tributario, in quest'ultimo vengono recepiti i fatti materiali che furono oggetto della decisione nel processo penale, secondo quanto ordinariamente affermato dalla giurisprudenza al giudice amministrativo (o civile) non è precluso di effettuare nuove indagini in merito, né di valutare gli stessi fatti in maniera diversa (8). È appena il caso di notare,

(5) In materia tributaria: Corte Cost., n. 32 del 20 aprile 1968; Corte Cost., n. 89 del 12 maggio 1982; Cass., 4 giugno 1977, in *Rep. foro it.*, 1977, 1049; Cass., 14 dicembre 1976, in *Mass. Cass. pen.*, 1977, 622; Cass., 2 dicembre 1964, in *Mass. pen.*, 1965, 752.

(6) V. per le II.DD artt. 5 2° comma; 23 3° e 4° comma; 33 3° e 4° comma; 76 D.P.R. 597/73. Per l'IVA artt. 52 5° e 10° comma; 53, 59 u.c. D.P.R. 633/72.

(7) Opinione confermata, da ultimo, dalla stessa Corte Costituzionale nella recente sentenza n. 89/82.

(8) Sul valore del giudicato penale nel successivo processo amministrativo (o civile): T.A.R. Emilia-Romagna 19 dicembre 1975, in *Trib. amm. reg.*, 1976, I, 556; Cons. Stato, 20 gennaio 1978, in *Cons. Stato*, 1978, I, 61; Cass., 24 gennaio 1975, in *Giur. agr. it.*, 1976, 543; Corte Conti, 24 luglio 1975, in *L'ass. soc.*, 1975, II, 265; Cass., 28 luglio 1975, in *Arch. circ.*, 1976, 184; Cass., 29 ottobre 1975, in *Comm. trib. centr.*, 1976, II, 33; Cons. Stato, 26 febbraio 1976, in *Foro it.*, 1976, III, 366; Cass., 25 marzo 1977, in *Arch. circ.*, 1977, 390; Cass., 16 luglio 1980, in *Rep. Foro it.*, 1980, 1069; Cass., 22 aprile 1980, *loc. cit.*; Cass., 8 marzo 1980, in *Arch. circ.*, 1980, 540; Cass., 22 maggio 1980, in *Arch. civ.*, 1980, 648.

poi, che nel sistema della nuova legge, come in quello del codice di procedura penale, la sentenza penale fa stato nel processo tributario solo se pronunciata in seguito a giudizio, non rilevando quindi, a questo fine, le sentenze emesse in istruttoria.

Interessanti sono alcune notazioni che possono farsi sul concreto operare della norma in questione. Innanzitutto si può rilevare che nell'iter del processo tributario esiste una fase, e precisamente quella del ricorso in Cassazione *ex* art. 360 c.p.c. o *ex* art. 111 Cost., in cui non sono più esaminabili di fatto. Sarà quindi da determinare l'effetto esplicato dal sopraggiungere, in questa fase, dell'irrevocabilità della relativa sentenza penale con gli effetti che ne conseguono (9).

In secondo luogo è da rilevare che diverse sono le modalità con cui il giudice penale ed il tributario procedono all'accertamento dei fatti. Il secondo ha infatti, secondo l'art. 35 D.P.R. 636/72: «le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti, conferite agli Uffici finanziari dalle singole leggi di imposta», ben più ristrette dei poteri pressoché illimitati di indagine concessi al giudice penale (10). Si pone quindi, per il giudice tributario, il dovere di delibare preventivamente la sentenza del giudice penale per accertare se i fatti siano o meno tali quali conoscibili secondo le norme regolanti il processo tributario; o dovrà decidere comunque sulla base dei fatti accertati, anche con diversi poteri, dal giudice penale con la possibile conseguenza, probabilmente contraria alla Costituzione, che una medesima fattispecie sarebbe da lui diversamente conosciuta a seconda che sia o meno intervenuta sentenza penale irrevocabile in merito)? (11).

(9) Se ne potrebbe infatti dedurre che per ciò solo la Corte di Cassazione debba emettere sentenza di rinvio alla Corte d'Appello; oppure che, non dovendo per altri motivi decidere il rinvio, il processo sia giunto ad una fase in cui le questioni di fatto sopraggiunte, anche se non esaminate, non sono più esaminabili.

(10) Ad esempio il giudice tributario, come noto, non può ascoltare testimoni (art. 35 D.P.R. 636/72).

(11) Un simile problema si pone anche nel processo civile che sia stato sospeso a norma dell'art. 295 c.p.c.; questo, richiamando l'art. 3 c.p.p., dispone appunto la sospensione necessaria del processo civile in pendenza di un processo penale quando la cognizione del reato influisce sulla decisione della controversia. L'autorità del giudicato penale nel processo civile e nell'amministrativo è stabilita dall'art. 28 c.p.p., riprodotto nell'art. 12 della legge 516/82, di cui si tratta. Tale autorità è, dalla giurisprudenza, così delimitata: «A norma dell'art. 28 c.p.p. il giudice civile deve uniformarsi, quanto all'accertamento dei fatti materiali, al giudizio espresso dal giudice penale sull'esistenza o meno dei fatti predetti, in correlazione logico-giuridica con le statuizioni finali della sentenza, senza che egli debba compiere alcun esame delle risultanze probatorie sulle quali il relativo accertamento in sede penale si è concluso». (Cass., 25 marzo 1977, in *Arch. circ.*, 1977, 30). «Il giudice che fonda il proprio convincimento sulle risultanze di una sentenza penale non è tenuto a disporre la previa acquisizione degli atti del relativo processo e ad esaminarne il contenuto qualora, per la formazione di un razionale convincimento, ritenga sufficienti le risultanze della sola sentenza». (Cass., 8 gennaio 1980, in *Mass.*, 1980). All'accoglimento di una analoga soluzione per il processo tributario osta però, a nostro avviso, il fatto che in questo caso non opera

Ancora in proposito del collegamento tra i due processi, si può notare come il giudice penale potrebbe avere la facoltà, anche nel caso dei reati in esame, di avvalersi del disposto di cui all'art. 20 c.p.p., rimettendo al giudice tributario l'esame della controversia per la valutazione dell'illecito. Si noti che, naturalmente, affinché ciò sia possibile, deve esservi un processo (tributario) pendente, oppure esso deve essere iniziato, come si evince dal combinato disposto dagli artt. 20 e 21 c.p.p., su azione di una delle «parti» del processo penale, e concluso nel termine assegnato dal medesimo giudice penale. Il processo tributario può però avere origine, secondo l'art. 16 D.P.R. 636/72, solo dall'impugnazione di uno di quegli atti (accertamento, ingiunzione, ruolo ecc.), ivi espressamente previsti. Non è quindi possibile che venga iniziato se l'ufficio finanziario non ha emesso uno degli atti summenzionati. A parte il fatto che i termini di impugnazione dell'atto amministrativo sono brevi, e difficilmente si darà il caso che siano ancora pendenti, è da rilevare che nessun obbligo è fatto agli uffici di procedere ad accertamenti, prima della definitività della sentenza penale (art. 12 2° comma).

Si può ritenere, comunque, che la sospensione del processo penale ai sensi dell'art. 20 c.p.p. non sarebbe legittima a causa della presenza, nelle leggi d'imposta e quindi nel processo tributario, di numerosi criteri di prova legale, costituenti una limitazione alla prova del diritto oggetto della controversia che, ai sensi degli artt. 20 2° comma e 21 2° comma c.p.p., impedisce alla sentenza del giudice amministrativo di essere recepita e fare stato nel giudizio penale.

Come notavamo, l'indipendenza dell'inizio del procedimento penale da quello tributario fa sì che, teoricamente, si possa giungere ad una sentenza penale su un illecito finanziario senza che l'ufficio impositore abbia promosso accertamento a carico del contribuente imputato (12).

Tale possibilità è prevista nel 2° comma art. 12, ove dispone che gli uffici dei redditi o dell'IVA, intervenuta sentenza penale definitiva, devono, sulla base dei fatti materiali oggetto del giudizio penale, procedere ad accertamenti. È da rilevare che essi, tuttavia, non hanno in merito l'ampio potere di valutazione concesso al giudice tributario. Pertanto un accertamento emesso sulla base di una diversa valutazione dei medesimi fatti sarebbe probabilmente da ritenersi illegittima.

Il medesimo 2° comma art. 12 attribuisce invece agli uffici la mera possibilità, se non è scaduto il termine per l'accertamento, di integrare, modificare, revocare, accertamenti già notificati nonché irrogare o revo-

l'art. 3 c.p.p. Nel processo civile è ragionevolmente garantita, tramite l'istituto della sospensione necessaria, l'uguaglianza dei criteri di acquisizione della prova (per quanto anche non conformi ai criteri dettati dal c.p.c.) in situazioni consimili. Nel tributario, invece, il fatto che venga o meno recepito il contenuto della sentenza penale per quanto attiene ai fatti materiali, dipende solo da un casuale criterio di antecedenza cronologica, come prima notavamo, e ciò potrebbe dare adito ai dubbi di costituzionalità espressi.

(12) Al fine dell'auspicabile collegamento tra l'azione dell'Amministrazione e quella della magistratura sarebbe opportuna la partecipazione della prima al processo penale in qualità di parte civile.

care pene pecuniarie, sempre sulla base dei fatti materiali irrevocabilmente accertati in sede penale. Si esaurisce in questi termini, nelle previsioni della legge, la rilevanza della cosa giudicata penale nell'ambito amministrativo. Tale disposizione è integrata dal dispositivo del 3° comma art. 13, ove prevede la non applicazione delle norme dell'art. 22 L. '29 in materia di imposte sui redditi e di IVA per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (13).

Non essendo quindi operante il 2° comma art. 22 (14), risulta evidente che il giudicato penale non ha autonoma rilevanza nel procedimento amministrativo di imposizione, se non tramite la mediazione degli uffici o delle Commissioni secondo quanto previsto dall'art. 12. Qualora la sentenza penale definitiva intervenisse a processo tributario concluso, o scaduto il termine per l'accertamento, il contribuente non avrebbe alcun mezzo per ottenere il rimborso di quanto, per il giudice penale, indebitamente pagato. Se fosse intervenuto accertamento, pendenti ancora i termini per la sua rettifica, i suoi diritti resterebbero assai poco efficacemente tutelati dalla mera possibilità che il legislatore ha creduto di dover accordare agli uffici di integrare o revocare accertamenti già notificati (15).

LIVIA SALVINI

Università di Roma

(13) Rimane al di fuori di tale disposizione la materia relativa alle importazioni, per quanto riguarda l'ambito di applicazione dell'IVA; ciò perché tale materia ha sempre avuto, a causa della netta prevalenza dei profili della repressione penale dei reati di contrabbando su quella tributaria, un'autonomia regolamentazione.

(14) Che dispone: « Nel caso in cui il tribunale giudichi che il tributo non era dovuto ovvero era dovuto in misura inferiore a quella richiesta dall'autorità finanziaria, il contribuente, il quale abbia pagato il tributo, è ammesso a chiederne il rimborso totale o parziale ».

(15) Potrebbero prevedersi due estreme ipotesi di interagenzia dei giudicati: 1) la revisione *ex art.* 554 c.p.p. del giudizio penale nel solo caso in cui il giudice si sia avvalso della facoltà di cui all'art. 20 c.p.p. e la relativa sentenza del giudice tributario sia stata poi revocata; 2) la revocazione *ex art.* 395 c.p.c. della sentenza del giudice tributario qualora la sentenza del giudice penale recepita fosse poi annullata per revisione. Tale possibilità, adombrata, per quanto riguarda il processo civile, in una sentenza della Corte Costituzionale (Corte Cost. 19 febbraio 1965, n. 5, in *Giur. Cost.*, 1965, I, 37) è messa in dubbio dalla dottrina (cfr. CHIAVARIO, *Giudizi* (rapporto), in *Enc. dir.*, voi. XVIII, p. 994).

NUOVI LIBRI

SCIENZA DELLE FINANZE

R. ANTONIELLO - L. RAGAZZINI - *La legge sulla casa - Agevolazioni nelle nuove norme fiscali del settore immobiliare di cui alla legge 22 aprile 1982, n. 168 (Legge Formica).*

Rimini, Maggioli Editore, 1982, pp. 220, Lit. 13.500.

Si tratta di una breve guida-commento alla legge Formica, destinata all'operatore pratico. Scritta con linguaggio un po' arcaico proprio di una certa burocrazia, in essa prevale l'aspetto descrittivo rispetto al tentativo di interpretazione e ricostruzione del disegno generale. Ma forse ciò è più colpa della legge che degli autori come garbatamente sottolinea Vittorio Emanuele Granelli nella sua presentazione. Corredato dal testo di legge e dalla circolare ministeriale, il libro ha il torto di essere uscito troppo tempestivamente, prima cioè della ricordata circolare di cui non si è potuto tener conto se non per riprodurla in appendice.

GERELLI E. (a cura di) - *La politica per l'innovazione industriale: problemi e proposte.*

Milano, Franco Angeli, 1982, pp. 387, Lit. 14.000.

Punto focale dell'opera è l'analisi teorica ed empirica degli strumenti che il settore pubblico può utilizzare per il sostegno dell'innovazione tecnologica nell'industria. Si constata anzitutto come le tecnologie che si svilupperanno nel decennio corrente ci condurranno dinanzi ad un cambiamento che ha pochi precedenti nella storia dell'umanità. Sorge, allora, il quesito di come si collochi il nostro Paese in questa sfida, e, soprattutto, quali siano gli strumenti pubblici da utilizzare per farvi fronte. Giuseppe Lanzavecchia rileva la adattabilità del « sistema Italia », ma anche la sua incapacità a realizzare grandi cambiamenti strutturali. Roberto Artoni sottolinea come la scelta degli strumenti per l'intervento pubblico debba poggiare su adeguate basi interpretative della realtà; egli privilegia un modello fondato sulla selezione di determinati settori o processi tecnologici, ai quali destinare prioritariamente le risorse finanziarie pubbliche. Di conseguenza Giuseppe Bognetti e Claudio Virno pongono in rilievo (anche con indagini empiriche) il ruolo fondamentale che la domanda pubblica potrebbe svolgere — ma di fatto realizza assai scarsamente in Italia — per incentivare e guidare l'innovazione. Fra gli strumenti utilizzabili dal settore pubblico vengono analizzati con particolare attenzione gli organismi pubblici di ricerca (Ferdinando Amman) e gli strumenti finanziari, con specifica attenzione al Fondo IMI per la ricerca applicata (Valeria Termini). L'opera contiene anche interessanti contributi di Franco Momigliano e di

(*) 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.

Cristiano Antonelli sulle connessioni tra attività innovativa e struttura dell'impresa. Non manca poi un interessante quadro comparatistico degli strumenti pubblici usati in diversi paesi per incentivare l'innovazione. Il volume presenta quindi un panorama approfondito ed un adeguato quadro propositivo per una politica pubblica dell'innovazione industriale.

GHESSI G. - *La finanza pubblica in cifre: 1965-1981.*

Milano, Franco Angeli, 1982, Lit. 14.000.

« A buon intenditore, poche parole », potrebbe essere il motto di questo volume. La prosa infatti è in esso assai scarsa, limitandosi alla definizione di un'ampia messe di dati, presentati in una serie di tabelle e di grafici. Si tratta di un'intelligente fotografia quantitativa del settore pubblico. Nell'opera si parte infatti dal generale per andare al dettaglio, e si inizia perciò con la cornice « macro » dei conti economici nazionali; si abborda poi il settore pubblico, esponendo i dati del settore pubblico allargato, del settore statale, nonché quelli relativi al settore pubblico nelle definizioni della contabilità nazionale (da notare, a proposito di questi ultimi, l'esposizione di interessanti raffronti internazionali). Di regola, oltre ai dati assoluti, vengono esposte in questa parte anche le percentuali sul PIL, le valutazioni a prezzi reali, le elasticità. Si forniscono poi in dettaglio i dati del bilancio dello Stato, specificando le diverse fasi della spesa e dell'entrata. Anche qui le fonti ufficiali vengono completate sia con le utili elaborazioni indicate sopra, sia con integrazioni da fonti sussidiarie (ad es., nel caso dell'IRPEF e dell'IVA, con l'analisi strutturale per anno fiscale: numero dei contribuenti, disaggregazione per categoria di attività). Il lavoro è stato compiuto utilizzando un archivio automatico sul calcolatore, precedentemente predisposto. Esso potrà quindi essere facilmente aggiornato, e si presenta quale un utilissimo strumento di lavoro da tenere costantemente sottomano sul tavolo dell'esperto di finanza pubblica, ma anche assai adatto per uso didattico, vuoi quale base per una descrizione quantitativa del settore pubblico italiano, vuoi per la redazione di esercitazioni, tesi e tesine.

PALMERIO G. - VALIANI R., *La regolamentazione strumento della politica economica.*

Firenze, Le Monnier, 1982, pp. 180, Lit. 12.500.

Il volume inaugura la collana di studi di economia della LUISS, testimoniando la vitalità di questa istituzione, e, dopo un saggio di G. Carli, dedicato ai fondamenti ed alle prospettive odierne della legislazione bancaria, presenta una trattazione sistematica, che finora mancava, sui principali strumenti di regolazione che operano nell'economia italiana. Questo specifico pregio è tanto più rilevante se si considera da un lato il peso che gli interventi microeconomici hanno sempre avuto nella gestione economica del nostro paese, dall'altro l'ampiezza che il dibattito sulla *regulation* ha assunto negli anni '70, animato dalle esigenze, non necessariamente convergenti, di ricomposizione della struttura produttiva e di rivitalizzazione della funzionalità dei mercati. Alla sistematicità della trattazione ed al rilievo del suo oggetto, lo studio unisce poi una esposizione di taglio storico-problematico, senza difficoltà analitico-formali, e ciò ne fa uno strumento di riferimento davvero prezioso, anche per usi didattici, riguardo ai temi sempre meno evitabili di economia delle istituzioni (e di istituzioni dell'economia). Lo studio si apre con una introduzione a quattro mani, che individua la collocazione corretta della regolamentazione nell'armamentario contemporaneo della politica economica. Segue un primo capitolo dedicato

all'evoluzione degli strumenti di intervento nell'edilizia, sino all'approdo attuale caratterizzato in particolare dalla l. n. 10 del 1977 e vengono messi in rilievo i problemi di coordinamento che essa pone tra diversi enti pubblici e privati, nonché tra oneri e agevolazioni fiscali dell'edificazione. A P. è dovuto anche il capitolo successivo, sulla regolamentazione dell'attività industriale, dal quale emerge in particolare un *bias* dell'ordinamento a favore della piccola dimensione, che può contribuire a spiegarne il recente relativo successo rispetto alla grande impresa. A V. si devono invece i due capitoli che seguono. Il primo è una dettagliata disamina della legislazione sugli incentivi all'industria, dagli interventi del primo dopoguerra alla l. n. 675 del 1977: si evidenziano, in particolare, le diverse logiche dei soggetti coinvolti, con il contrasto tra gli obiettivi programmatici delle leggi e le valutazioni di economicità aziendale della fase esecutiva. Nel secondo capitolo, V. considera invece gli investimenti pubblici, rimarcando ancora i problemi di coordinamento istituzionale. Questi problemi sono così ricorrenti, nei diversi settori considerati, da costituire uno degli aspetti critici della regolamentazione su cui giustamente gli AA. si soffermano in sede di conclusione, ricordando, per contro, come la regolamentazione stessa sia comunque uno strumento irrinunciabile della politica economica odierna. (L.B.)

DIRITTO FINANZIARIO

GIULIANI G. (a cura di) - *Manuale della procedura tributaria*.

Milano, Giuffrè, 1982, Vol. II, pp. 1442 + 2434, Lit. 85.000.

Il manuale, in due volumi, esce nella seconda edizione arricchito di documenti di consultazione e di studio, articolo per articolo. La struttura dell'opera rimane invariata: la seconda edizione, peraltro, accoglie una quantità di documenti più che raddoppiata rispetto a quella precedente, soprattutto per quel che riguarda il contenzioso tributario. Una così vasta mole di documenti permette di avere una visione approfondita di tutti gli istituti presi in considerazione. Infine, in questa seconda edizione, è stata posta una particolare cura nell'aggiornamento della legislazione e nell'ampliamento degli indici. L'opera appartiene alla stessa collana dei Manuali tributari: dell'IVA, delle imposte dirette, del bollo, del registro, e svolge la stessa funzione, di guida pratica, maneggevole ed esauriente. È suddiviso in tre parti, distinte ma complementari. La prima è dedicata alle norme di procedura contenute nella legge 7 gennaio 1929, n. 4. La seconda è dedicata alla legge sul contenzioso, quello che si svolge dinanzi alle Commissioni Tributarie e all'autorità giudiziaria. La terza, infine, raccoglie le norme di procedura disseminate in tutte le leggi tributarie. Oltre alla tavola ripilogativa, nel testo sono stati inseriti alcuni quadri aventi la funzione di chiarire punti importanti; seguono gli indici precisi e di facile consultazione.

VASSALLI F. - VISENTINI G. - *Legislazione economica (settembre 1979-agosto 1980)*
- *Rassegne e problemi*.

Milano, Giuffrè, 1982, pp. 636, Lit. 26.000.

Tra quelli affrontati dal volume, che rappresenta il quarto quaderno della legislazione economica, due sono i temi che rivestono particolare interesse agli occhi del lettore di questa Rivista. In primo luogo il tema, fonamen-

tale, delle agevolazioni finanziarie alle industrie, al quale sono dedicate la scheda di P. Tabrini, uno studio di F. Bricolia, relativo agli aspetti penalistici, nonché una articolata « Proposta per il riordinamento delle agevolazioni finanziarie », curata da un gruppo di studiosi. Da segnalare, inoltre, per quanto concerne il settore tributario, il commento, a cura di S. Dus, di una recente sentenza della Corte Costituzionale in materia di presupposti dell'INVIM.

RASSEGNA DI PUBBLICAZIONI RECENTI

SCIENZA DELLE FINANZE

ARGOMENTI GENERALI

- BLACKORBY C. - DONALDSON D. - *Ratio-Scale and Translation-Scale Full Interpersonal Comparability without Domain Restrictions: Admissible Social-Evaluation Functions*, «Internat. Econ. R.», 1982, 249.
- BORDER K. C. - JORDAN J. S. - *Straightforward Elections, Unanimity and Phantom Voters*, «R. Econ. Stud.», 1983, 153.
- BROWN P. - *Toward an Informational Dynamics of Collective Choice*, «Publ. Choice», 1982, 415.
- BRUECKNER J. K. - *A Test for Allocative Efficiency in the Local Public Sector*, «J. Publ. Econ.», 1982, 311.
- CARTER R. - *Beliefs and Errors in Voting Choices: A Restatement of the Theory of Fiscal Illusion*, «Publ. Choice», 1982, 343.
- CEBULA R. J. - *An Analysis of Determinants of Public Sector Income Redistribution Policies in the United States and Canada*, «Metro-economica», 1980, 219.
- COUGHLIN P. - *Pareto Optimality of Policy Proposals with Probabilistic Voting*, «Publ. Choice», 1982, 427.
- FEREJOHN J. A. - GRETHER D. M. - MCKELVEY R. D. - *Implementation of Democratic Social Choice Functions*, «R. Econ. Stud.», 1982, 439.
- FOUNTAIN J. - SUZUMURA K. - *Collective Choice Rules without the Pareto Principle*, «Internat. Econ. R.», 1982, 299.
- GIERTZ J. F. - *A Limited Defense of Pareto Optimal Redistribution*, «Publ. Choice», 1982, 277.
- GOETZE D. - *A Decentralized Mechanism for Siting Hazardous Waste Disposal Facilities*, «Publ. Choice», 1982, 361.
- GREENE K. V. - *The Median Voter and His Elasticity of Substitution*, «Publ. Choice», 1982, 283.
- GRUEN F. H. - *The Welfare Expenditure Debate: Economic Myths of the Left and the Right*, «Econ. Record», 1982, 207.
- HARSTAD R. M. - MARRESE M. - *Behavioral Explanations of Efficient Public Good Allocations*, «J. Publ. Econ.», 1982, 367.
- KOFORD K. J. - *Centralized Vote-Trading*, «Publ. Choice», 1982, 245.
- LAFFONT J. J. - MASKIN E. - *A Characterization of Strongly Locally Incentive Compatible Planning Procedures with Public Goods*, «R. Econ. Stud.», 1983, 171.
- LEE D. R. - *On the Pricing of Public Goods*, «Southern Econ. J.», 1982, 99.
- MATTHEWS S. A. - *Local Simple Games in Public Choice Mechanisms*, «Internat. Econ. R.», 1982, 623.

EFFETTI DELLE IMPOSTE

- APPS P. - *Institutional Inequality and Tax Incidence*, «J. Publ. Econ.», 1982, 18, 217.

- BHATIA K. B. - *Value-Added Tax and the Theory of Tax Incidence*. « J. Publ. Econ. », 1982, 19, 203.
- BRASWELL R. C. - SUMNERS D. L. - *The Effect of Taxes on the Appropriate Coupon Rate Strategy for Issuing Corporate Bonds*, « Nat. Tax J. », 1982, 437.
- BUCHANAN J. M. - LEE D. R. - *Politics, Time, and the Laffer Curve*, « J. Polit. Econ. », 1982, 816.
- DODGSON J. S. - *Expenditure Function Estimates of the Efficiency and Distributive Impact of Indirect Taxes in the United Kingdom*, « Europ. Econ. R. », 1983, 59.
- ENGLUND P. - PERSSON M. - *Housing Prices and Tenure Choice with Asymmetric Taxes and Progressivity*, « J. Publ. Econ. », 1982, 271.
- FINDLAY C. C. - JONES R. L. - *The Marginal Cost of Australian Income Taxation*, « Econ. Record », 1982, 253.
- FULLERTON D. - *On the Possibility of an Inverse Relationship between Tax Rates and Government Revenues*, « J. Publ. Econ. », 1982, 3.
- GOULD L. I. - LAIKEN S. N. - *An Analysis of Multiperiod After-Tax Rates of Return on Investment*, « Canadian Tax J. », 1982, 682.
- HATTA T. - HALTIWANGER J. - *A Decomposition of the Harberger Expression for Tax Incidence*, « J. Publ. Econ. », 1982, 353.
- IHLANFELDT K. R. - JACKSON J. D. - *Systematic Assessment Error and Intra-jurisdiction Property Tax Capitalization*, « Southern Econ. J. », 1982, 417.
- ILLER M. H. - SCHOLES M. S. - *Dividends and Taxes: Some Empirical Evidence*, « J. Polit. Econ. », 1982, 1118.
- LINDBECK A. - *Tax Effects Versus Budget Effect on Labor Supply*, « Econ. Inquiry », 1982, 473.
- LONG S. H. - SETTLE R. F. - *Tax Incidence Assumptions and Fiscal Burdens by State*, « Nat. Tax J. », 1982, 449.
- PEEK J. - *Interest Rates, Income Taxes, and Anticipated Inflation*, « Am. Econ. R. », 1982, 980.
- ROUSSLANG D. - PELZMAN J. - *The Benefits and Costs of the Deferral of U.S. Taxes on Retained Earnings of Controlled Foreign Corporations*, « Europ. Econ. R. », 1983, 79.
- SEIDMAN L. S. - MAURER S. B. - *Taxes and Capital Intensity in a Two-Class Disposable Income Growth Model*, « J. Publ. Econ. », 1982, 19, 243.
- SHAH A. - *The Size of the Lifetime Excess Burden of a Tax*, « Europ. Econ. R. », 1983, 1.
- TANZI V. - *Inflationary Expectations, Taxes, and the Demand for Money in the United States*, « I.M.F. Staff Pap. », 1982, 155.
- TURNOVSKY S. J. - *The Incidence of Taxes: A Dynamic Macroeconomic Analysis*, « J. Publ. Econ. », 1982, 18, 161.
- YATES J. - *An Analysis of the Distributional Impact Of Imputed Rent Taxation*, « Econ. Record », 1982, 177.

POLITICA FISCALE

- AA. VV. - *New Directions in Federal Tax and Expenditure Policies*. « Nat. Tax J. », 1982, 231-383.
- ABEL A. B. - *Accelerated Depreciation and the Efficacy of Temporary Fiscal Policy: Implications for an Inflationary Economy*, « J. Publ. Econ. », 1982, 23.

CASTELLUCCI L. - *Nuove politiche tributarie per combattere la stagflazione*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1982, 504.

HERSCHEL M. L. - TERNY G. - *Évolution des finances publiques françaises 1980-1981 et perspectives 1982*, « R. Econ. Politique », 1982, 706.

MALCOMSON J. M. - *Tax Policy and Investment Demand: A Vintage Approach*, « J. Publ. Econ. », 1982, 19, 225.

SCARTH W. M. - *Friedman's Framework for Economic Stability and the Government Budget Constraint*, « Manchester School », 1982, 231.

IMPOSTE SUL REDDITO E SUL PATRIMONIO

AA. VV. - *Income Taxation in the Presence of International Personal Mobility*, « J. Publ. Econ. », 1982, 285-381.

BALCER Y. - SADKA E. - *Horizontal Equity, Income Taxation and Self-Selection with an Application to Income Tax Credits*, « J. Publ. Econ. », 1982, 291.

BIRD R. M. - *The Costs of Collecting Taxes: Preliminary Reflections on the Uses and Limits of Cost Studies*, « Canadian Tax J. », 1982, 860.

BRENNAN G. - NELLOR D. - *Wealth, Consumption and Tax Neutrality*, « Nat. Tax J. », 1982, 427.

HELLERSTEIN W. - *State Income Taxation of Multijurisdictional Corporations and the Supreme Court*, « Nat. Tax J. », 1982, 401.

LANDSBERGER M. - MEILLJON I. - *Incentive Generating State Dependent Penalty System: The Case of Income Tax Evasion*, « J. Publ. Econ. », 1982, 19, 333.

LARTER R. - LEE J. - *The Corporate Distribution Tax: The Government Strikes Back*, « Canadian Tax J. », 1982, 647.

McLURE C. E. Jr. - *Assignment of Corporate Income Taxes in a Federal System*, « Canadian Tax J. », 1982, 840.

PIGGOTT J. - *The Social Marginal Valuation of Income: Australian Estimates from Government Behaviour*, « Econ. Record », 1982, 92.

SHOUP C. S. - *The United States Economic Recovery Tax Act of 1981*, « British Tax R. », 1982, 301.

SUMNER M. T. - *The Reform of Corporation Tax: An Economic Perspective on the Green Paper*, « British Tax R. », 1982, 292.

VECCHIO S. - *Il reddito dei fabbricati nella imposizione diretta: riflessi economici e sociali della normativa vigente*, « Tributi », 1982, 9, 49.

IMPOSTE INDIRETTE

LIGHTMAN S. - *Hotels and VAT*, « British Tax R. », 1982, 233.

STUTZER M. J. - *Another Note on Deadweight Loss*, « J. Publ. Econ. », 1982, 18, 277.

DOGANE E COMMERCIO INTERNAZIONALE

CONLON R. M. - *Transport Cost and Tariff Protection of Australian Manufacturing*, « Econ. Record », 1982, 73.

FEENSTRA R. C. - JUDD K. L. - *Tariffs, Technology Transfer, and Welfare*, « J. Polit. Econ. », 1982, 1142.

MAYER W. - *The Tariff Equivalence of Import Standards*, « Internat. Econ. R. », 1982, 723.

OLECHOWSKI A. - YEATS A. - *The Incidence of Nontariff Barriers on Socialist Country Exports*, « Econ. internaz. », 1982, 227.

IMPRESE PUBBLICHE E REGALAZIONE DEI MERCATI

BRESLAW J. A. - SMITH J. B. - *Efficiency, Equity, and Regulation: An Optimal Pricing Model of Bell Canada*, « Canad. J. Econ. », 1982, 634.

CHAPUY J. - VIROLE J. - *Le secteur public industriel des Communautés Européennes*, « R. Econ. Politique », 1982, 944.

GAETANI D'ARAGONA G. - *Interventi dei Governi negli scambi internazionali di prodotti di base*, « Econ. internaz. », 1982, 153.

HERSZKOWICZ J. - WHINSTON A. B. - *Bureaucratic Costs and the Theory of Public Investment*, « Metroeconomica », 1980, 181.

HUCKE J. - *Contrattazione nell'attuazione di politiche di regolamentazione. Il caso del controllo dell'inquinamento dell'aria e dell'acqua*, « Probl. amm. pubbl. », 1982, 4, 64.

JOHNSON R. D. - LIBECAP G. D. - *Contracting Problems and Regulation: The Case of the Fishery*, « Am. Econ. R. », 1982, 1005.

SHAPIRO D. L. SHELTON R. B. - *L'applicazione di un modello decisionale nell'ambito di un'agenzia pubblica*, « Probl. amm. pubbl. », 1982, 4, 1.

URI N. D. - *The Impact of Regulation on Pricing Public Utility Service when Demands Are Temporally Interdependent*, « Metroeconomica », 1980, 205.

WILLIAMS M. - *Industrial Policy and the Neutrality of the State*, « J. Publ. Econ. », 1982, 73.

FINANZA E PROGRAMMAZIONE LOCALE

ARCIDIACONO S. - *Alcune considerazioni sulla finanza locale: problemi, aspettative e prospettive*, « La finanza loc. », 1982, 1309.

BENNET J. T. - DI LORENZO T. J. - *Off-Budget Activities of Local Government: The Bane of the Tax Revolt*, « Publ. Choice », 1982, 333.

BIRD R. M. - *Expenditure Policies and Regional Development*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1982, 481.

BOADWAY R. - FLATTERS F. - *Efficiency and Equalization Payments in a Federal System of Government: A synthesis and Extension of Recent Results*, « Canad. J. Econ. », 1982, 613.

CASSING J. H. - HILLMAN A. L. - *State-Federal Resource Tax Rivalry: The Queensland Railway and the Federal Export Tax*, « Econ. Record », 1982, 235.

ILERSIC A. R. - *Alternatives to the U.K. Local Rate*, « Canadian Tax J. », 1982, 695.

LO FEUDO F. - *Autonomie locali: riforma istituzionale per contribuire alla ripresa economica del Paese*, « Tributi », 1982, 10-11, 5.

MAY P. J. - *Local Tax Burdens, Benefit Levels and Fiscal Illusions*, « Nat. Tax J. », 1982, 465.

MILLWOOD A. M. - ILERSIC A. R. - *Reflections on the Financing of Local Government*, « British Tax R. », 1982, 213.

RICKETTS M. - *A Politico-Financial Model of Local Authority Rents and Rate Fund Contributions in the U.K.*, « Publ. Choice », 1982, 399.

SIEDENTOPF H. - *Federalismo e decentramento nella Repubblica Federale Tedesca: un profilo*, « Probl. amm. pubbl. », 1982, 4, 30.

SPESA E SERVIZI PUBBLICI

AA. VV. - *Gli acquisti pubblici e le loro conseguenze sull'industria. VI Incontro di Economia e Politica Industriale*, « L'Industria », 1982, 477-556.

BATIFFOL P. - *Dissuasion et dépenses militaires*, « R. Econ. Politique », 1982, 420.

BIENAYMÉ A. - *Le risorse finanziarie destinate all'insegnamento universitario*, « Probl. amm. pubbl. », 1982, 6, 119.

BOVAIRD T. - *Sviluppi recenti delle tecniche di misurazione del prodotto nelle amministrazioni locali*, « Probl. amm. pubbl. », 1982, 3, 133.

FRATIANNI M. - SPINELLI F. - *The Growth of Government in Italy: Evidence from 1861 to 1979*, « Publ. Choice », 1982, 221.

GERI M. - *Inflazione e spesa pubblica corrente*, « Pol. ed econ. », 1983, 2, 33.

LECLERCQ Y. - *Les transferts financiers Etat-compagnies privées de chemin de fer d'intérêt général (1833-1908)*, « R. Economique », 1982, 896.

MARK J. A. - *Metodi di misurazione della produttività nel settore pubblico (a livello federale, statale, locale)*, « Probl. amm. pubbl. », 1982, 3, 63.

PILANDON L. - *Le rapport dépenses militaires-développement économique à partir de quelques corrélations économétriques*, « R. Econ. Politique », 1982, 440.

ROGERS H. G. - ULRICH M. A. - TRAVERSY K. L. - *La valutazione dei programmi di intervento pubblico: lo stato delle arti nei governi canadesi*, « Probl. amm. pubbl. », 1982, 3, 103.

SONSTELIE J. - *The Welfare Cost of Free Public Schools*, « J. Polit. Econ. », 1982, 794.

SANITÀ E SICUREZZA SOCIALE

AA. VV. - *Il servizio sanitario nazionale nel Regno Unito*, « Probl. amm. pubbl. », 1982, 5.

BROWNING M. J. - *Saving and Pensions: Some U.K. Evidence*, « Econ. J. », 1982, 954.

BURTLESS G. - HAUSMAN J. - « Double Dipping »: *The Combined effects of Social Security and Civil Service Pensions on Employee Retirement*, « J. Publ. Econ. », 1982, 139.

CHENG HU S. - *Social Security, Majority-Voting Equilibrium and Dynamic Efficiency*, « Internat. Econ. R. », 1982, 269.

ENDERS W. - LAPAN H. E. - *Social Security Taxation and Intergenerational Risk Sharing*, « Internat. Econ. R. », 1982, 647.

GERSOVITZ M. - *Economic Consequences of Unfunded Vested Pension Benefits*, « J. Publ. Econ. », 1982, 19, 171.

GREEN F. - *Occupational Pension Schemes and British Capitalism*, « Cambrid. Econ. J. », 1982, 267.

HART R. A. - *Unemployment Insurance and the Firm's Employment Strategie: A European and United States Comparison*, « Kyklos », 1982, 648.

- INMAN R. P. - *Public Employee Pensions and the Local Labor Budget*, « J. Publ. Econ. », 1982, 49.
- PISSARIDES C. A. - *Efficiency Aspects of the Financing of Unemployment Insurance and Other Government Expenditure*, « R. Econ. Stud. », 1983, 56.
- WATSON H. - *Saving, Social Security, and Uncertainty*, « Southern Econ. J. », 1982, 330.

DEBITO PUBBLICO

- LIVATIAN N. - *Neutrality of Government Bonds Reconsidered*, « J. Publ. Econ. », 1982, 19, 261.

DIRITTO FINANZIARIO

TEORIA GENERALE

- ABBATE G. - *Pendenza dei termini e dichiarazioni fiscali nei casi di fallimento*, « Legisl. giur. trib. », 1982, 2295.
- BELTRANI S. - *La cessazione dell'impresa individuale. Aspetti giuridici e tributari*, « Il Fisco », 1982, 3849.
- CARLI C. C. - *Rapporti internazionali. Alcuni profili del diritto tributario*, « Il Fisco », 1982, 4381.
- D'AMORA S. - *Problemi fiscali nelle procedure concorsuali*, « Il Fisco », 1973, 430.
- FALSITTA G. - *La questione fiscale delle procedure concorsuali*, « Rass. trib. », 1982, I, 77.
- FONDI F. - *Titoli atipici ed investimenti immobiliari. Considerazioni sul regime fiscale applicabile*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1618.
- GLENDI C. - *L'interpretazione delle norme di condono in materia valutaria secondo le Sezioni Unite della Cassazione - Nota a sentenza*, « Dir. prat. trib. », 1982, II, 828.
- GLENDI C. - *Gli effetti della domanda di condono*, « Dir. prat. trib. », 1982, I, 1057.
- JARACH D. - *I contratti a gradini e l'imposta - Nota a sentenza*, « Riv. dir. fin. sc. fin. », 1982, II, 79.
- LIGUORI M. - *Il condono fiscale « chiuso » in assenza di notificazione di avviso di accertamento*, « Il Fisco », 1982, 3955.
- LUNELLI R. - *Il ravvedimento operoso nell'ordinamento tributario (Nell'attesa di un adeguato sistema sanzionatorio amministrativo)*, « Legisl. giur. trib. », 1982, 2490.
- MINERVINI G. - *Repressione dell'evasione in materia di imposte e definizione delle pendenze tributarie*, « Dir. e prat. trib. », 1982, I, 1050.
- PANCARO C. - *Sull'orientamento ministeriale circa la disciplina ai fini del condono del riporto delle perdite e delle riserve tassate*, « Rass. trib. », 1982, III, 553.
- SAVIANO G. - *Cooperazione tra i partners della C.E.E. nel settore dell'imposizione diretta e dell'I.V.A.*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1695.
- TABET G. - *Decadenza del decreto legge e regolamento di rapporti tributari sorti medio tempore*, « Dir. e prat. trib. », 1982, II, 945.

TINELLI G. - *Riflessi tributari dei sistemi di previdenza aziendale*, «Dir. e prat. trib.», 1982, I, 1024.

TOMASIN G. - *Aspetti e problemi dei provvedimenti fiscali di condono ex d.l. n. 429 del 1982 e di amnistia ex l. n. 525 del 1982*, «Rass. trib.», 1982, I, 57.

TREMONTI G. - *I fondi comuni di investimento. Gli aspetti tributari*, «Boll. trib. inf.», 1983, 101.

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

BARDI P. - *Accertamento tributario fondato su prove acquisite in violazione del segreto bancario*, «Boll. trib. inf.», 1983, 105.

BARONE G. - *La definitività dell'accertamento tributario ed il suo controllo nel processo penale - Nota a sentenza*, «Giur. it.», 1982, II, 499.

FIorenza S. - *Note sulla revisione dell'accertamento doganale: fattispecie precluse e prescrizione del supplemento di imposta*, «Dir. e prat. trib.», 1982, II, 1000.

PROCESSO ED ESECUZIONE

ABRUZZO S. - *Domanda riconvenzionale nel giudizio di opposizione ad ingiunzione fiscale e conseguenti poteri dell'Autorità giudiziaria*, «Tributi», 1982, n. 12, 25.

D'AYALA VALVA F. - *Sulla notificazione di un avviso di accertamento a società, ai sensi dell'art. 140 c.p.c. - Nota a sentenza*, «Riv. dir. fin. sc. fin.», 1982, II, 133.

GODINO A. - *Fallimento ed esecuzione esattoriale*, «Dir. e prat. trib.», 1982, II, 804.

LA ROSA S. - *La fase istruttoria del processo davanti alle commissioni tributarie*, «Boll. trib. inf.», 1982, 1259.

NAPOLITANO F. - *Appunti sul contenuto delle decisioni delle commissioni tributarie*, «Boll. trib. inf.», 1982, 1963.

PERULLI A. - *Esame di alcune questioni di procedura in materia di imposte dirette e di tasse ed imposte indirette sugli affari*, «IVA e altri trib. erar.», 1982, 219.

POLI O. - *Il contenzioso tributario*, «Boll. trib. inf.», 1983, 5.

SCARLATA FAZIO M. - *Contenzioso tributario. Appunti sulle opposizioni nella fase esecutiva*, «Il Fisco», 1982, 3577.

TESAURO F. - *Tipologia delle decisioni delle commissioni tributarie*, «Dir. e prat. trib.», 1982, I, 1347.

VILLANI M. - *L'istruzione del nuovo processo tributario*, «Tributi», 1982, n. 7/8, 53.

SANZIONI

CASERTANO A. - *I reati tributari e i tribunali della libertà*, «Il Fisco», 1982, 3583.

MERLINO R. - *La nozione di frode nell'ordinamento tributario italiano*, «Tributi», 1982, n. 12, 5.

MESSA G. - *A proposito della pregiudiziale tributaria*, «Iva e altri trib. erar.», 1982, 241.

- MESSINA A. - *Imposte sui redditi: sui termini per l'irrogazione e la riscossione della pena pecuniaria*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1797.
- MOSCHEITI F. - *Applicabilità della 'pregiudiziale tributaria' ai reati pregressi collegati ad accertamento del tributo evaso*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1789.
- NAPOLITANO R. - *Norme penali tributarie e deroghe al segreto bancario. Problemi di decorrenza e di estensione*, « Il Fisco », 1982, 4101.
- NUVOLONE P. - *L'abolizione della pregiudiziale tributaria*, « Dir. e prat. trib. », 1982, I, 1358.
- VINCIGUERRA S. - *I reati tributari nelle prospettive di riforma in discussione al Parlamento. Profili sostanziali*, « Dir. e prat. trib. », 1982, I, 1364.

IMPOSTE DIRETTE

- CASERTANO A. - *Gli acconti d'imposta*, « Il Fisco », 1982, 4256.
- CORSARO C. - *Le cause di invalidità delle dichiarazioni integrative per le definizioni delle pendenze tributarie in materia di imposte sui redditi*, « Boll. trib. inf. », 1983, 205.
- FONDI F. - *Considerazioni in tema di valutazioni di partecipazioni in società estere*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1374.
- GAZZERRO F. - *Il falso problema della strumentalità dei beni immobili dell'impresa*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1627.
- IACULLI F. - *Riflessi fiscali della copertura di perdite di bilancio di società di capitali*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1800.
- LIZZUL R. - *Sulla determinazione ai fini del condono dell'imponibile IRPEG dichiarato ed accertato*, « Rass. trib. », 1982, I, 73.
- MERLINO R. - *L'infedele dichiarazione e l'accertamento sintetico del reddito complessivo*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1614.
- NAPOLITANO R. - *Inerenza e deducibilità proporzionale di costi nel possesso di redditi imponibili e redditi esenti*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1517.
- PANSIERI S. - *Ancora in tema di fusione per incorporazione senza cambio di azioni*, « Rass. trib. », 1982, I, 101.
- PAPI L. - *La definizione per condono delle pendenze in materia di imposte di registro, successioni e donazioni, ipotecarie e catastali*, « Legisl. giur. trib. », 1982, 2514.
- POLI O. - *La definizione delle pendenze relative alle imposte dirette*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1365.
- VECCHIO S. - *Il reddito dei fabbricati nella imposizione diretta: riflessi economici e sociali della normativa vigente*, « Tributi », 1982, n. 9, 49.

IVA E ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

- CERNIGLIANO DINI M. V. - *Le variazioni dell'imposizione per successione in base a testamento - Nota a sentenza*, « Dir. e prat. trib. », 1982, II, 985.
- D'AMORA S. - *La dichiarazione finale IVA dopo la chiusura del fallimento*, « Boll. trib. inf. », 1983, 211.
- D'ORSOGNA F. P. - *Cessione d'azienda ed imposta di registro*, « Dir. e prat. trib. », 1982, II, 771.
- MOSCHETTI F. - *Sul concetto di « corrispettivo » ai fini IVA*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1611.

PIZZINI A. - *Considerazioni su talune interpretazioni ministeriali in tema di dichiarazione integrativa per il condono ai fini IVA*, « Rass. trib. », 1982, I, 92.

POLI M. - *La natura giuridica dell'impresa familiare e l'imposta di registro - Nota a decisione*, « Dir. prat. trib. », 1982, II, 981.

SCARLATA FAZIO M. - *Appunti sui rapporti tra legge IVA e legge doganale, « IVA e altri trib. erar. », 1982, 297.*

TRIBUTI LOCALI

AMATUCCI A. - *Il ruolo del principio di capacità contributiva in sede di interpretazione delle norme che riconoscono agli enti locali somme sostitutive dei tributi abrogati*, « Dir. e prat. trib. », 1982, II, 793.

CICOGNANI A. - *Profili fiscali del contratto di estrazione di materiali da cave - Nota a sentenza*, « Dir. prat. trib. », 1982, II, 755.

FIorenza S. - *Rilevanza delle nozioni di « capacità contributiva » e di « capacità produttiva » nelle imposte di fabbricazione riscosse col sistema dell'abbonamento - Nota a sentenza*, « Dir. prat. trib. », 1982, II, 993.

GRANELLI A. E. - *Il « condono » e l'INVIM*, « Boll. trib. inf. », 1982, 1264.

MARONGIU G. - *Riflessioni a margine della proposta istituzione di una imposta comunale sul patrimonio immobiliare*, « Dir. e prat. trib. », 1982, I, 1289.

MISTÒ P. G. - *Brevi considerazioni sulla costituzionalità della tassa rifiuti solidi urbani*, « Dir. prat. trib. », 1982, I, 1340.

TOSI L. - *Sul carattere non perentorio del termine semestrale per il rimborso dell'INVIM - Nota a decisione*, « Giur. it. », 1982, III, 2, 8.

VERNA G. - *Sugli investimenti nelle zone depresse del centro-nord ai fini dell'esenzione dall'ILOR*, « Dir. prat. trib. », 1982, I, 1041.

