
PARTE QUINTA

IL SINDACATO DELLA CORTE DEI CONTI IN MATERIA DI ENTRATE

1. — Per ciò che concerne il sindacato della Corte in materia di entrate, non è dato scorgere facilmente, nell'ambito delle disposizioni vigenti, un sistema di norme paragonabile a quello relativo al controllo delle spese. Tuttavia si può affermare che le funzioni sindacatorie della Corte in questo particolare settore della finanza statale, per quanto limitate, rivestono una notevole importanza.

Per quel che attiene alla *riscossione* o al *versamento* delle entrate, le disposizioni vigenti attribuiscono alla Corte due importanti funzioni: la « vigilanza sulla riscossione » e il « controllo sui decreti di annullamento (totale o parziale) dei crediti arretrati ».

La prima di dette funzioni è ispirata alla superiore esigenza di far affluire regolarmente le entrate nelle casse statali tosto che se ne sia verificata la scadenza.

È noto che la mancata riscossione a tempo debito delle entrate e l'omesso o ritardato versamento nelle Tesorerie delle somme riscosse possono dipendere da varie cause. Fra queste vanno annoverate la incuria o, comunque, l'inosservanza dei loro doveri da parte di quegli agenti dello Stato cui sono commessi tali compiti: e la « vigilanza » è rivolta, per l'appunto, ad impedire, in tale materia, il verificarsi di ritardi od omissioni imputabili a detti agenti.

Nelle precedenti relazioni annuali è stato spesso fatto cenno delle cause che non consentono di dare a tale funzione, nella attuale sua configurazione, un efficiente contenuto. In concreto, i prospetti che alla Corte pervengono periodicamente dalle varie Amministrazioni, privi come sono di ogni allegato, altro non rappresentano che una mera informazione, poichè non consentono di riscontrare, mediante un esame analitico delle singole operazioni, se queste siano svolte con la dovuta regolarità. Nondimeno la Corte ha procurato, e confidà di poter maggiormente procurare in avvenire, di portare il più attento esame sull'andamento delle riscossioni e dei versamenti per quei cespiti per i quali l'accennata difficoltà, sia pure in via indiretta, si presenta più facilmente superabile.

Il controllo che la Corte esercita sui decreti di annullamento dei crediti arretrati tende, invece, ad accertare che la eliminazione di tali crediti dal conto dei residui attivi, nei casi in cui essa è consentita, sia ordinata col rispetto delle prescritte formalità e in particolare — quando l'importo delle partite da eliminare sorpassi determinati limiti — su conforme parere dell'Avvocatura dello Stato o del Consiglio di Stato ovvero di entrambi tali organi. Non è stato infrequente il caso in cui gli Uffici di controllo, esaminati detti decreti, che ammontano annualmente ad alcune migliaia, e rilevata la possibilità dell'esistenza di un danno per l'Erario, dovuto presumibilmente a colpa o negligenza degli agenti dello Stato, abbiano trasmesso gli atti al Procuratore generale presso la Corte medesima per l'accertamento delle eventuali responsabilità ai sensi delle disposizioni vigenti in materia.

2. — Un'altra funzione importantissima la Corte compie — in sede di controllo preventivo e successivo delle spese — in ordine alla regolare osservanza delle norme relative al trattamento tributario cui sono soggetti i contratti e gli atti compresi nella documentazione allegata a decreti o a mandati di pagamento.

Basta por mente all'enorme mole annuale di tali contratti ed atti per comprendere agevolmente quanto sia vasto il campo di applicazione di una siffatta funzione, il cui servizio dà luogo, soltanto per il settore delle *tasse e imposte indirette sugli affari*, ad un numero rilevante di rilievi causati dall'erronea applicazione delle norme di legge relative.

A riguardo degli atti e contratti sottoposti alla registrazione fiscale, giova, qui, avvertire che l'esame che la Corte compie in detta sede sulla osservanza delle leggi tributarie tende essenzialmente ad accertare se, in conseguenza di inesatta applicazione delle leggi fiscali o di

errori commessi nella liquidazione dell'imposta, si sia verificato un danno per l'Erario, del quale i funzionari della predetta Amministrazione siano chiamati a rispondere ai sensi dell'articolo 82 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, e dell'articolo 52 del testo unico approvato con il regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214. Ove ciò si riscontri, la Corte ne fa oggetto di osservazione all'Amministrazione che ha prodotto il documento, come avviene per tutte le altre irregolarità rilevate, e segnala il fatto al Procuratore generale presso la Corte medesima per gli ulteriori incumbenti. E riesce evidente che ciò non porta ad una inammissibile confusione di competenze in materia di accertamento, e tanto meno alla soppressione della possibilità di esercizio dei mezzi di tutela concessi dalla legge al contribuente, poichè l'opera della Corte è intesa ad eccitare la specifica attività amministrativa di competenza degli organi dell'Amministrazione delle finanze e ad evitare il danno di errori nella tassazione e nella percezione della relativa imposta, senza compromettere la tutela stabilita dalla legge a favore del contribuente.

Durante il periodo al quale si riferisce la presente relazione, la Corte, in sede di controllo di provvedimenti inerenti a contratti per ricostruzione o riparazione di opere pubbliche distrutte o danneggiate a causa di eventi bellici, sollevò due importanti questioni in ordine al trattamento tributario cui venivano assoggettati i contratti stessi.

Dati i notevoli riflessi che dette questioni vennero ad assumere rispetto alla finanza statale e il valore dei principi che in tali occasioni furono affermati dalla Corte, si ritiene opportuno farne espresso cenno.

3. — Al fine di agevolare la ricostruzione edilizia con criteri più ampi di quelli ai quali ispiravasi la legge 26 ottobre 1940, n. 1543, e, più che altro, nell'intento di ovviare agli inconvenienti che erano derivati dalle difformità d'interpretazione che eransi manifestate fra i vari uffici finanziari in ordine all'applicabilità — in materia di appalti di opere pubbliche — del trattamento fiscale di favore previsto nell'articolo 25 della legge suddetta, con il decreto legislativo luogotenenziale 7 giugno 1945, n. 322, fu stabilito, all'articolo 8, che spettasse il beneficio della registrazione a tassa fissa per i contratti scritti di appalto per ricostruzione o riparazione di opere pubbliche distrutte o danneggiate, stipulati successivamente alla summenzionata legge 1543 del 1940. E tale beneficio venne concesso, col precitato articolo 8, sia agli atti che, non essendo stati sottoposti alla formalità della registrazione nei termini di legge, venissero registrati entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo luogotenenziale 322, sia — in via di rimborso — agli atti che, registrati in termine, fossero stati assoggettati in precedenza ad imposta proporzionale, purchè il rimborso venisse richiesto entro 60 giorni dalla data di cui sopra è cenno e l'Amministrazione contraente dichiarasse per iscritto che il minore onere tributario era stato tenuto a calcolo nella formazione dei prezzi e dei corrispettivi.

La inesatta formulazione della norma, portò, peraltro, alla conseguenza che, mentre per i contratti di appalto per ricostruzione o riparazione di opere pubbliche stipulati *anteriamente* alla data di entrata in vigore del decreto legislativo luogotenenziale 322 veniva a spettare il suddetto beneficio, per gli altri contratti dello stesso genere che venissero stipulati *posteriormente* a detta data, non risultava prevista alcuna agevolazione fiscale.

Il Ministero delle finanze, con circolare n. 112803 dell'8 novembre 1945, credette di porre rimedio a tale imperfezione della legge affermando che « i contratti di appalto per la ricostruzione di opere pubbliche distrutte o danneggiate per eventi bellici, stipulati dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo luogotenenziale 7 giugno 1945, n. 322, erano ammessi a fruire dell'esonero dalla imposta di registro e dall'imposta generale sull'entrata per effetto del combinato disposto degli articoli 8, 3 e 1 ».

Ma la Corte fu di contrario avviso ed osservò che nessuna correlazione potesse, a tali fini, essere invocata fra i citati articoli, considerata la loro diversa funzione. Infatti, la norma del ripetuto articolo 8 aveva un manifesto carattere transitorio in quanto poneva una semplice sanatoria, circoscritta a termini ben determinati, per i contratti per ricostruzione o riparazione di « opere pubbliche » stipulati successivamente alla legge 26 ottobre 1940, n. 1543, negli specifici riguardi dell'agevolazione della registrazione a tassa fissa, e non poteva, come tale, applicarsi ai nuovi contratti. Ed il richiamo incidentale all'articolo 1 ed ai primi due commi dell'articolo 3, contenuto nello stesso articolo 8, non poteva di per sè solo legittimare la dedotta estensione del beneficio dell'imposta fissa di registro ai nuovi contratti di appalto per ricostruzione di opere pubbliche, poichè l'articolo 1 contemplava il beneficio della imposta fissa per i soli contratti inerenti alle ricostruzioni edilizie, e l'articolo 3 era richiamato ai ristretti fini di una sanatoria del passato.

La Corte, pertanto, pur ravvisando nella circolare lo scopo di adeguare l'applicazione della legge alla evidente esigenza di evitare una diversità di trattamento fra gli appalti per la ricostruzione o riparazione di *edifici pubblici* e quelli concernenti *opere pubbliche*, e pur dando corso alla registrazione degli atti che vi si erano uniformati, osservò che il mezzo prescelto dal Ministero delle finanze era manifestamente inidoneo ad eliminare la rilevata incompiutezza dello articolo 8 e sollecitò la emanazione di un apposito provvedimento legislativo che sanzionasse, con effetto retroattivo, il concetto espresso nella circolare.

E fu appunto a seguito dei rilievi della Corte che nel successivo decreto legislativo luogotenenziale 26 marzo 1946, n. 221, venne inclusa — nell'articolo 3 — una esplicita norma, che ai fini dell'applicazione di tutti i benefici tributari contemplati dagli articoli del decreto legislativo luogotenenziale 7 giugno 1945, n. 322, equiparò espressamente le *opere pubbliche* agli *edifici pubblici*.

4. — Altra questione fu sollevata dalla Corte in rapporto ad una circolare del Ministero delle finanze n. 110815 del 10 maggio 1946, sempre a riguardo di agevolazioni tributarie per i contratti in materia di ricostruzione di opere pubbliche.

Già in precedenza era stato chiarito (1) che, per quanto riferivasi ai privilegi tributari in materia di contratti per ricostruzione di opere pubbliche, a scanso di indebiti arricchimenti dei privati appaltatori, i privilegi stessi potevano ammettersi solo se ed in quanto l'Amministrazione statale contraente avesse dichiarato, sotto la propria responsabilità, di aver tenuto a calcolo l'importo delle agevolazioni, nello stabilire la minore entità dei corrispettivi. Tale concetto fu poi trasfuso nell'articolo 8 del decreto legislativo luogotenenziale 7 giugno 1945, n. 322, e, in correlazione con tale concetto, nell'articolo 6 dello stesso decreto fu disposto che ogni singolo atto, per conseguire le agevolazioni tributarie stabilite in quel provvedimento legislativo, dovesse contenere *contestualmente* la dichiarazione che esso veniva stipulato ai fini del decreto stesso.

Emanato il decreto legislativo luogotenenziale 26 marzo 1946, n. 221, che recava alcune modificazioni al predetto decreto legislativo luogotenenziale 322, il Ministero delle finanze, con la summenzionata circolare del 10 maggio 1946, ebbe a dichiarare che nei contratti di appalto che venissero stipulati dopo l'entrata in vigore del decreto legislativo luogotenenziale numero 221 veniva ad essere non più necessaria, ai fini delle agevolazioni tributarie ivi previste, la dichiarazione contestuale prevista dall'articolo 6 del decreto legislativo luogotenenziale 322.

Una simile enunciazione era evidentemente intesa a precisare soltanto che la esigenza dell'atto scritto, non essendo stata riprodotta nell'articolo 2 del detto decreto negli specifici riguardi degli appalti, non potesse più porsi come condizione della concessione dei benefici previsti per gli stessi e che pertanto potesse aversi il caso in cui mancasse la dichiarazione contestuale prevista dal più volte citato articolo 6 del decreto legislativo luogotenenziale n. 322. Ma la generica formulazione dell'enunciato indusse qualche Ufficio a ritenere che si fosse inteso affermare che il nuovo decreto legislativo comportasse la abrogazione dell'articolo 6 del precedente decreto legislativo luogotenenziale n. 322, rendendone inoperante la norma anche nei casi, come per gli appalti con la Pubblica Amministrazione, che rendessero necessario l'atto scritto.

Questa tesi appariva erronea poiché il decreto legislativo luogotenenziale n. 221 aveva abrogato espressamente le sole « disposizioni di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo luogotenenziale 7 giugno 1946, n. 322 », e non l'articolo 6, ed aveva inoltre, con la testuale statuizione dell'articolo 3, dichiarato applicabili alle opere pubbliche le disposizioni degli articoli 1 a 7 del decreto legislativo luogotenenziale n. 322 del 1945, con la sola salvezza delle modifiche portate dal precedente articolo 2 che, come si è visto, non contemplava nessuna modifica dell'articolo 6 del precedente decreto del 1945. E pertanto la Corte riaffermò la esigenza della clausola contestuale prevista in questa norma precedente, per la concessione del beneficio della imposta fissa di registro e per l'altro beneficio dell'esenzione della imposta generale sulla entrata ai contratti di appalto per opere pubbliche danneggiate o distrutte da eventi bellici, non senza far notare che non poteva in contrario richiamarsi l'enunciato della circolare ministeriale che, per sua natura, non poteva, ovviamente, sovrapporsi alla legge.

Fu peraltro chiarito che la esigenza della contestualità della clausola, di cui al più volte citato articolo 6 del decreto legge n. 322, dovesse ritenersi soddisfatta non soltanto nel caso in cui la dichiarazione fosse contenuta in un'apposita clausola contrattuale, ma anche quando la

(1) Circolare Ministero delle finanze n. 110418 del 27 aprile 1945.

dichiarazione risultasse da una clausola inserita nel capitolato di appalto o nell'avviso d'asta o nella lettera di invito alla gara, precisando nel contempo che l'attestazione non può trovare un surrogato nell'accertamento della connessione delle opere con le distruzioni belliche, essendo richiesta al fine di far constare che le agevolazioni tributarie siano state tenute a calcolo nella formazione dei prezzi, e che il carattere cogente della norma che richiede la contestualità della dichiarazione vale ad escludere che vi si possa supplire con atti aggiuntivi o con attestazioni postume degli ingegneri capi del genio civile.

5. — Va, infine, ricordato il controllo che la Corte compie sui decreti di approvazione dei contratti rivolti a procurare entrate (contratti attivi), decreti che, al pari di quelli con i quali si approvano i contratti di spese (contratti passivi), sono sottoposti, ai sensi e nei limiti previsti dall'articolo 18 del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e successive modificazioni, al visto ed alla registrazione della Corte medesima. Tali contratti — come è noto — riguardano principalmente le locazioni di beni del patrimonio disponibile e la vendita dei prodotti dei beni demaniali e di quelli patrimoniali indisponibili. E nell'esercizio di detto controllo — che mira anche esso ad accertare la piena legittimità dell'operato dell'amministrazione attiva — la Corte non ha mancato di portare il più attento esame specialmente sugli atti posti in essere in materia di concessioni amministrative, per la particolare rilevanza che assumono in questa forma di gestione dei pubblici servizi il concorso dei pareri tecnici richiesti a garanzia degli interessi dell'Erario e la predisposizione degli atti (capitolati, disciplinari) intesi a fissare gli obblighi ed i diritti del concessionario sia verso lo Stato come verso i terzi, nonchè, nei casi di concessioni assentite con contratti, la osservanza delle norme intese a limitare la discrezionalità amministrativa e ad evitare arbitrii nel ricorso al sistema della trattativa privata.