
PARTE QUINTA

IL SINDACATO DELLA CORTE DEI CONTI
IN MATERIA DI ENTRATE

§ 1. — LA VIGILANZA SULLA RISCOSSIONE DELLE ENTRATE E IL CONTROLLO SUI DECRETI DI ANNULLAMENTO DEI CREDITI ARRETRATI

1. — *Vigilanza sulla riscossione.* — Nella precedente Relazione è stato già detto come fra le funzioni sindacatorie della Corte relative a questo particolare settore della finanza statale siano da annoverare innanzi tutto quelle inerenti alla « vigilanza sulla riscossione » e quelle riguardanti il « controllo sui decreti di annullamento (totale o parziale) dei crediti arretrati ».

Più volte si è accennato, nelle precedenti relazioni, alle ragioni che, allo stato della legislazione, non consentono di dare alla prima di dette funzioni un efficace contenuto. Ragioni che si concretano nell'impossibilità di desumere dai prospetti che alla Corte vengono inviati periodicamente dalle varie Amministrazioni gli elementi indispensabili per l'esercizio di una effettiva vigilanza. A tale difficoltà di carattere organico si è aggiunta, poi, in questi ultimi anni, l'altra connessa al ritardo determinatosi nella chiusura delle contabilità, ritardo che rende per lo meno intempestivo ogni intervento della Corte. Si confida, però, che la eliminazione di questo ultimo inconveniente, col compimento della parificazione per i consuntivi in arretrato, possa dare nuovo vigore a questa importante funzione, per l'esercizio della quale saranno studiati i modi più convenienti per meglio raggiungere le finalità della legge.

2. — *Controllo sui decreti di annullamento.* — Il controllo sui decreti di annullamento dei crediti arretrati, durante il periodo al quale si riferisce la presente relazione, si è esercitato nei confronti di n. 10.512 provvedimenti del genere pervenuti alla Corte. Il numero dei rilievi è stato notevole ed ha tratto origine dalla mancata od incompleta osservanza delle norme che prescrivono che — ove l'importo della partita da eliminare superi determinati limiti — l'annullamento sia disposto su conforme parere dell'Avvocatura dello Stato o del Consiglio di Stato ovvero di entrambi gli organi. L'Amministrazione, uniformandosi alle richieste della Corte, ha richiesto i necessari pareri, riproducendo i provvedimenti che avevano formato oggetto di rilievo con la citazione dei pareri stessi.

Nei casi in cui dall'esame degli atti sottoposti al controllo è emersa l'esistenza o comunque la possibilità di un danno per l'Erario, dovuto presumibilmente a colpa o negligenza di dipendenti statali, gli Uffici di controllo non hanno mancato di trasmettere gli atti alla Procura generale per l'accertamento delle eventuali responsabilità.

§ 2. — IL CONTROLLO SUGLI ATTI E SUI TITOLI DI SPESA COME MODO DI ATTUAZIONE DELLA VIGILANZA SULLA ESATTA PERCEZIONE DELLE TASSE E IMPOSTE INDIRETTE SUGLI AFFARI.

3. — *L'azione svolta in sede di controllo per assicurare la percezione delle imposte dovute.* — L'esame che la Corte compie in via preventiva o successiva, a seconda dei casi, sugli atti inerenti a pagamenti di bilancio e sulla documentazione relativa dà spesso modo di rilevare la mancata o irregolare applicazione di leggi tributarie particolarmente nel settore delle *tasse e imposte indirette sugli affari*. L'opera svolta in proposito dalla Corte, specie per quanto attiene all'imposta di registro, mentre non intacca la competenza dell'Amministrazione finanziaria in materia di accertamento e non compromette menomamente l'esercizio dei mezzi di tutela forniti al contribuente dalla legge, mira essenzialmente ad accertare se, in conseguenza dell'operato degli agenti dell'Amministrazione in genere, si sia verificato per l'Erario un danno, del quale gli agenti sono chiamati a rispondere.

Anche nel periodo cui si riferisce la presente relazione è occorso non infrequentemente di rilevare che per documenti allegati a mandati di pagamento, e soggetti a registrazione fiscale in ragione del loro contenuto, era stata omessa la registrazione medesima. Si è trattato, il più delle volte, di fatture emesse da fornitori in relazione a contratti verbali oggetto dei quali era la consegna di cose non rientranti nella ordinaria produzione dei fornitori stessi, e come tali soggetti al regime fiscale degli appalti (1). I rilievi mossi dalla Corte sono stati accolti dall'Amministrazione, che ha provveduto a far sottoporre alla registrazione fiscale le fatture in questione.

Nello stesso periodo numerosi rilievi sono stati formulati dalla Corte anche per quanto concerne l'applicazione delle norme relative all'imposta generale sull'entrata. Si è presentato non di rado il caso di pagamenti disposti dall'Amministrazione per lavori o forniture nell'importo dei quali risultava compresa, e perciò messa a carico dello Stato, l'imposta sull'entrata pagata dall'appaltatore o dal fornitore, non essendosi osservata la norma dell'articolo 6 del decreto-legge 2 gennaio 1940, n. 2, e successive modificazioni, in forza della quale non è consentito esercitare il diritto di rivalsa dell'imposta in parola nei confronti dello Stato. L'Amministrazione ha riconosciuto la fondatezza delle osservazioni della Corte ed ha detratto dai pagamenti l'importo dell'imposta che indebitamente vi era stato compreso.

In qualche caso risultò che sui mandati di pagamento dei corrispettivi di appalti per lavori inerenti al ricovero dei senza tetto non era stata operata la trattenuta per l'imposta sull'entrata in quanto l'Amministrazione aveva ritenuto applicabili, rispetto al corrispettivo medesimo, le agevolazioni fiscali contemplate dai decreti legislativi 7 giugno 1945, n. 322, e 26 marzo 1946, n. 221. Ma la Corte fece rilevare che i lavori del genere costituivano una categoria del tutto diversa da quelli la cui esecuzione si era inteso di favorire mediante le dette agevolazioni, e che il trattamento fiscale di favore che competeva in tali casi agli appaltatori era limitato alla registrazione a tassa fissa dei contratti, prevista dall'articolo 93 del decreto legislativo 10 aprile 1947, n. 261. A seguito dei rilievi della Corte, l'Amministrazione provvide alla compilazione di nuovi mandati sull'importo dei quali operò la detta trattenuta.

Nel periodo considerato, gli Uffici della Corte, in sede di controllo dei pagamenti di bilancio, non hanno mancato, come di consueto, di verificare la esatta applicazione delle norme relative alla tassa di bollo per quietanza. Al riguardo sono stati mossi numerosi rilievi, sempre accolti dall'Amministrazione, che ha provveduto alla rettifiche del caso.

§ 3. — LE QUESTIONI, SORTE IN MATERIA DI IMPOSTE.

4. — *Le agevolazioni tributarie per le ricostruzioni o riparazioni di edifici distrutti o danneggiati da eventi bellici e il decreto legislativo luogotenenziale 26 marzo 1946, n. 221.* — Nella precedente Relazione (2) fu data notizia di una questione sollevata dalla Corte in ordine alla concreta applicazione delle agevolazioni tributarie previste per i contratti di appalto di lavori di riparazione o ricostruzione di opere pubbliche resi necessari da danni bellici.

La questione traeva origine dal fatto che alcuni Provveditorati regionali alle opere pubbliche, erroneamente interpretando la circolare del Ministero delle finanze n. 110815 del 10 maggio 1946, ritenevano che il decreto legislativo 26 marzo 1946, n. 221, comportasse l'abrogazione della disposizione dell'articolo 6 del precedente decreto legislativo 7 giugno 1945, n. 322, con la quale stabilivasi che, per conseguire le agevolazioni in parola, ogni singolo atto dovesse contenere *contestualmente* la dichiarazione che esso veniva stipulato ai fini dello stesso decreto n. 322. La Corte fece però rilevare che l'esigenza della clausola contestuale (clausola intesa a stabilire che si è tenuto conto delle agevolazioni tributarie nel calcolare l'entità dei corrispettivi degli appalti) non era affatto venuta meno in seguito alla emanazione del decreto n. 221 poiché quest'ultimo provvedimento, nell'articolo 3, confermava anzi espressamente l'applicabilità della disposizione del ripetuto articolo 6 del decreto n. 322.

L'Amministrazione controllata si attenne all'avviso espresso dalla Corte, ma successivamente la questione si ripresentò sotto altro profilo, giacché — secondo quanto fu segnalato dai competenti Uffici distaccati dalla Corte — alcuni Provveditorati regionali alle opere pubbliche, discostandosi dall'indirizzo ormai da tempo seguito, intendevano ammettere al beneficio delle agevolazioni tributarie previste dai decreti legislativi 7 giugno 1945, n. 322, e 26 marzo 1946, n. 221, i contratti stipulati dopo l'entrata in vigore del secondo di detti decreti per l'appalto

(1) Articolo 1, ultimo comma, della legge 19 luglio 1941, n. 771.

(2) *Relazione della Corte dei conti*, cit., vol. I, parte I, (quinquennio 1942-47), pag. 121.

di lavori di riparazione o ricostruzione di opere pubbliche danneggiate per eventi bellici, anche se sforniti della summenzionata clausola contestuale. Sostenevano, al riguardo, i detti Provveditorati che la norma del citato articolo 6 del decreto legislativo luogotenenziale n. 322 del 1945 dovesse ritenersi implicitamente abrogata dalle modifiche apportate alle disposizioni dell'articolo 3 dello stesso decreto legislativo luogotenenziale con l'articolo 2, 3° comma, del decreto legislativo luogotenenziale n. 221 del 1946 dato che, diversamente dalla corrispondente disposizione dell'articolo 3, 1° comma, del decreto legislativo luogotenenziale n. 322 del 1945, non vi era fatto alcun cenno del requisito della formale stipulazione dei contratti di appalto, per atto pubblico o scrittura privata.

In seguito a ciò la Corte ritenne necessario ritornare sull'argomento per porre in rilievo che apparivano errate le stesse premesse dalle quali gli anzidetti Provveditorati avevano ritenuto di poter desumere il proprio assunto, in quanto in realtà la disposizione del citato articolo 2, 3° comma, del decreto legislativo luogotenenziale n. 221 del 1946 era nel senso che nella misura fissa fosse dovuta « l'imposta sui *contratti di appalto* occorrenti per le ricostruzioni *contemplati* dal decreto legislativo luogotenenziale 7 giugno 1945, n. 322 »: e i contratti di appalto contemplati dal decreto legislativo luogotenenziale n. 322 erano quelli « stipulati per atto pubblico o scrittura privata », poiché proprio e soltanto questi erano i contratti considerati nel citato articolo 3, 1° comma, del decreto legislativo luogotenenziale n. 322 del 1945, onde il raffronto fra le due norme non poteva condurre a ritenere che l'esigenza dell'atto scritto fosse venuta a caducarsi.

Aggiunse la Corte che, anche se si fosse potuto ammettere che il testo del detto comma dell'articolo 2 del citato decreto legislativo luogotenenziale n. 221 autorizzasse a ravvisare l'eliminazione della esigenza della forma scritta prevista nell'articolo 3 del precedente decreto, non si sarebbe potuto egualmente trarne l'ulteriore illazione che fosse venuta ad abrogarsi implicitamente anche l'altra e distinta norma dell'articolo 6 del decreto legislativo n. 322 del 1945, in quanto la norma del predetto 3° comma dell'articolo 2 del decreto legislativo luogotenenziale n. 221 non aveva regolato in alcun modo la materia della clausola contestuale, né era incompatibile con la disposizione del più volte citato articolo 6 del precedente decreto legislativo luogotenenziale.

Osservò ancora la Corte che, comunque, era la legge stessa che portava ad escludere la pretesa abrogazione della norma in parola per l'esplicito testuale richiamo che ne aveva fatto nel citato articolo 3, 1° comma, del decreto legislativo luogotenenziale n. 221 del 1946, col rinvio a « le agevolazioni tributarie di cui agli articoli 1 a 7 del decreto legislativo luogotenenziale 7 giugno 1945, n. 322... », aggiungendo che tale rilievo assumeva un particolare valore nei riguardi delle opere pubbliche, a cui l'articolo dedicava un particolare riferimento, poiché per gli appalti pubblici la forma scritta è richiesta *ad substantiam* dagli articoli 16 e 17 della legge di contabilità generale dello Stato di cui al regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, sì che per essi non può nemmeno sorgere la possibilità di appalti verbali, essendo imprescindibile la sussistenza del presupposto dell'atto scritto, che sta a base dell'esigenza della clausola contestuale di cui al più volte citato articolo 6 del decreto legislativo 7 giugno 1945.

La Corte, peraltro, riaffermò il principio che la clausola anzidetta non è vincolata ad alcuna particolare forma, e che anche il semplice riferimento ai citati decreti legislativi luogotenenziali n. 322 del 1945 e n. 221 del 1946 potesse essere considerato valido ai fini della concessione delle agevolazioni tributarie purché dalla locuzione adottata e dalla sua collocazione nel testo del contratto di appalto si fosse potuto desumere che detto riferimento era stato fatto ai sensi e per gli effetti della norma di cui al predetto articolo 6 del decreto legislativo luogotenenziale n. 322 del 1946. Ma ritenne anche che fossero in contrasto con le esigenze della contestualità, e quindi prive di valore giuridico, le dichiarazioni apposte mediante timbri a margine dei contratti o dopo la firma delle parti, nonché quelle incluse soltanto nei verbali di nuovi prezzi.

5. — *La portata oggettiva delle agevolazioni tributarie previste nei decreti legislativi luogotenenziali 7 giugno 1945, n. 322, e 26 marzo 1946, n. 221, per i contratti di appalto relativi a lavori di ricostruzione di opere pubbliche distrutte o danneggiate da eventi bellici.* — In ordine a tali agevolazioni sorse questione se potessero spettare per i contratti di appalto che avevano per oggetto « nuove » costruzioni per i senza tetto, ed in particolare fabbricati di carattere popolare (cassette demaniali) costruiti direttamente dal Ministero dei lavori pubblici.

La Corte si espresse per la soluzione negativa in quanto tali « nuove » costruzioni erano, in realtà, cosa ben diversa dalle ricostruzioni e riparazioni contemplate dai predetti decreti legislativi; potevano essere intesi come tali, infatti, soltanto i lavori che avessero lo scopo del ripristino dello « stesso » edificio distrutto o danneggiato dagli eventi bellici, e d'altra parte le disposizioni contenute nei medesimi provvedimenti legislativi, per il loro carattere di norme

di diritto singolare, non potevano essere estese con procedimento analogico a casi che, come quello in parola, non erano in esse contemplati. E a ciò si aggiunse che dette agevolazioni tributarie non potevano essere concesse nemmeno quando le casette demaniali venivano costruite con materiali di risulta su aree già occupate da fabbricati di civile abitazione distrutti da eventi bellici, poiché tali circostanze non alteravano l'accennato carattere di nuove costruzioni.

Per ragioni sostanzialmente analoghe a quelle ora accennate la Corte dichiarò inammissibili dette agevolazioni tributarie anche per i contratti di appalto che avevano per oggetto specifico ed esclusivo lo sgombero delle macerie.

Altra questione particolarmente interessante sorse per alcuni provvedimenti con cui si approvavano dei contratti di appalto relativi ad *opere stradali* stipulati anteriormente alla entrata in vigore del citato decreto legislativo luogotenenziale n. 221 del 1946.

La questione trasse origine dal fatto che le agevolazioni tributarie previste dal citato decreto legislativo luogotenenziale n. 322 del 1945 per i contratti di appalto relativi alla ricostruzione o alla riparazione di « edifici » pubblici e privati distrutti o danneggiati da eventi bellici, erano state estese alle « opere pubbliche », e quindi anche a quelle stradali, dall'articolo 3, 1° comma, del predetto decreto legislativo luogotenenziale n. 221 del 1946 con una disposizione che, per il suo carattere interpretativo, aveva efficacia retroattiva. Mentre invero tale norma, per la sua retroattività, consentiva di far luogo alle agevolazioni tributarie anche per i contratti di appalto relativi ad opere pubbliche stipulati prima della entrata in vigore dello stesso decreto legislativo luogotenenziale n. 221 del 1946, i relativi contratti, in quanto posti in essere in un'epoca in cui erano ancora esclusi dalle agevolazioni tributarie di cui trattasi, erano normalmente privi della dichiarazione contestuale prevista nel citato articolo 6 del decreto legislativo luogotenenziale n. 302 del 1945.

La Corte, in contrasto con l'indirizzo assunto dal Ministero dei lavori pubblici, ritenne che anche per i contratti in parola non si potesse prescindere dalla dichiarazione contestuale per la precipua ragione che il carattere interpretativo della norma contenuta nel citato articolo 3, 1° comma, del decreto legislativo luogotenenziale n. 221 del 1946 comportava che essi dovessero ritenersi sottoposti *ab initio* alla disciplina stabilita dal citato decreto legislativo luogotenenziale n. 322 del 1945. E ciò a prescindere dal rilievo che, nei casi in cui fossero state ritenute applicabili le norme del citato decreto legislativo luogotenenziale n. 322 del 1945 ai fini della formazione dei prezzi, ovviamente doveva essersi tenuto conto anche della più volte citata disposizione dell'articolo 6 dello stesso decreto legislativo luogotenenziale nella stipulazione dei contratti.

L'Amministrazione si uniformò all'avviso della Corte.

6. — *L'articolo 1, 1° comma, della legge 19 luglio 1941, n. 771, e i contratti relativi a lavori dipendenti da danni bellici.* — Altra questione particolarmente interessante, sempre in materia di contratti concernenti la ricostruzione o la riparazione di opere pubbliche distrutte o danneggiate dalla guerra, sorse in ordine all'applicabilità dell'articolo 25 della legge 26 ottobre 1940, n. 1543, e dell'articolo 1, 1° comma, della legge 19 luglio 1941, n. 771.

Più propriamente era sorta questione se la disposizione dell'articolo 1°, 1° comma, di detta ultima legge, che pone i criteri di differenziazione fra i contratti da considerare appalti e quelli da considerare vendite ai fini della tassazione, debba applicarsi anche ai contratti attinenti ai lavori di ricostruzione per danni bellici. Tale tesi era infatti contestata da qualche ufficio amministrativo nel riflesso che per i contratti concernenti lavori per la ricostruzione di opere danneggiate dalla guerra debba tuttora farsi capo all'articolo 25 della legge 26 ottobre 1940, n. 1543, che prevedeva la esenzione dalle imposte di registro per tutti in genere « gli atti e contratti occorrenti per le ricostruzioni dirette dei fabbricati a norma degli articoli 20 e 21 » senza porre distinzione tra gli appalti e le forniture. E la questione aveva notevole rilievo per i benefici tributari come quelli dei citati decreti legislativi luogotenenziali 7 giugno 1945, n. 322, e 26 marzo 1946, n. 221, che contemplan soltanto gli appalti.

Fu agevole ribattere che il citato articolo 25 della legge n. 1543 del 1940 — essendo riferito e circoscritto alle ricostruzioni dirette dei fabbricati privati, previste negli articoli 20 e 21 della stessa legge, ricostruzioni che, per testuale enunciazione, non altro erano che un'ipotesi aggiunta ed inserita nel testo del 1° comma dell'articolo 1 della legge 9 luglio 1940, n. 938 — ha perduto efficacia in conseguenza del caducamento della detta legge n. 938, verificatosi con la cessazione dello stato di guerra. E si fece presente che le successive norme dell'articolo 3 del decreto legislativo 7 giugno 1945, n. 322, e dell'articolo 1, comma 3°, e del decreto legislativo 26 marzo 1946, n. 221, essendo riferite espressamente agli appalti, comportano la esigenza che si esamini caso per caso se alla stregua delle disposizioni del citato articolo 1 della

legge n. 771 del 1941 sia da ravvisare la esistenza di un appalto o di una vendita, poiché le disposizioni di quest'ultima legge sono intese a stabilire un principio normativo di portata generale, ai fini dell'apprezzamento del trattamento tributario degli appalti.

Si concludeva, quindi, che la dedotta irrilevanza delle norme dettate con la più volte citata legge n. 771 del 1941, ai fini dell'applicazione dei benefici tributari, possa ammettersi soltanto per i contratti per ricostruzione di beni danneggiati da eventi bellici, che rientrino nell'ambito del decreto legislativo 27 giugno 1946, n. 35 — riparazione o ricostruzione di edifici di culto, di seminari, di edifici di enti di assistenza o beneficenza — o rientrino nell'ambito della materia disciplinata dai decreti legislativi 18 gennaio 1945, n. 4, 9 giugno 1945, n. 305, e 10 aprile 1947, n. 261 — ricovero dei senza tetto ed attuazione dei piani di ricostruzione —, poiché solo per essi il beneficio tributario è stato previsto con una locuzione comprensiva di tutti gli atti e contratti occorrenti per la esecuzione dei lavori (articolo 9 del decreto legislativo n. 35 del 1946, articolo 25 del decreto legislativo n. 4 del 1945, articolo 64 del decreto legislativo n. 305 del 1945, articolo 93 del decreto legislativo n. 261 del 1947).

E tali principi, confermati poi anche dal Ministero delle finanze, furono infine adottati senza ulteriore contrasto da parte delle Amministrazioni interessate.

7. — *I benefici tributari e il sistema di finanziamento dei lavori.* — Sempre in tema del beneficio fiscale della registrazione a tassa fissa di contratti d'appalto per lavori, la Corte, su quesito mosso dall'Ufficio di controllo distaccato presso il Provveditorato regionale delle opere pubbliche di Napoli, ebbe a chiarire che, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni tributarie in genere, non assume alcun rilievo il modo con cui si provvede al finanziamento dei lavori appaltati.

Tale chiarimento servi ad eliminare definitivamente incertezze in precedenza manifestate dal predetto Ufficio circa la possibilità che le agevolazioni fiscali, previste per determinati lavori da leggi speciali o dalla tabella B allegata alla legge sul registro, trovassero applicazione nei casi in cui al finanziamento dei lavori si provvedesse con i fondi di cui al decreto legislativo luogotenenziale 10 agosto 1945, n. 517, destinati ad opere la cui esecuzione consente un largo impiego di mano d'opera a sollievo della disoccupazione.

8. — *I contributi statali previsti dai decreti legislativi 9 giugno 1945, n. 305, e 10 aprile 1947, n. 261, e il trattamento fiscale delle quietanze relative.* — Qualche incertezza si era manifestata sul trattamento fiscale delle quietanze rilasciate dai proprietari degli edifici danneggiati da eventi bellici all'atto della riscossione dei contributi statali per le riparazioni da essi effettuate. Incertezza determinata dal fatto che il Ministero dei lavori pubblici con una prima circolare, su conforme parere del Ministero delle finanze, si era pronunziato per l'esonero dalla tassa di bollo sulle quietanze stesse, mentre con una seconda circolare aveva manifestato l'avviso che la tassa in parola dovesse essere applicata, ed infine con una terza era tornato alla prima decisione.

Occorreva, quindi, precisare se a dette quietanze dovesse applicarsi la norma dell'articolo 64, 1° comma, del decreto legislativo luogotenenziale 9 giugno 1945, n. 305, riprodotta nel 1° comma dell'articolo 93 del decreto legislativo 10 aprile 1947, n. 261, in base alla quale « gli atti ed i contratti occorrenti per l'attuazione del presente decreto... sono esenti dalle tasse di bollo e di concessione governativa nonché dai diritti catastali ».

La Corte riconobbe innanzi tutto che la espressione « atti » doveva ritenersi assunta nella generica portata con cui veniva adottata nell'articolo 25 della legge 26 ottobre 1940, n. 1543, sul risarcimento dei danni di guerra, indubbiamente connessa alla prescrizione in esame, e che pertanto erano da comprendere nella espressione stessa non solo gli atti giuridici veri e propri, ma qualsiasi scritto reso necessario per l'attuazione dei fini della legge.

Osservò inoltre che, a parte ciò, non era da porre in dubbio che le quietanze di cui trattasi siano atti giuridici, poiché sono « dichiarazioni di scienza » e « dichiarazioni di volontà » da cui scaturiscono effetti giuridici. Ed era da considerarsi infine che le stesse quietanze sono espressamente comprese tra gli « atti civili e commerciali » e soggette alla tassa di bollo (articolo 521, lettera c, della tariffa allegata al regio decreto 3269 del 1923).

Chiarito quindi che nella quietanza si realizza il presupposto di « atto », trattavasi di vedere se essa fosse un atto « occorrente » per l'attuazione del decreto. Ed a questo riguardo risultava evidente che, per la parte relativa alla concessione dei contributi diretti statali ai proprietari che provvedono per proprio conto alla riparazione dei fabbricati danneggiati, la legge si attua appunto con la riscossione dei contributi medesimi. E siccome per qualsiasi pagamento effettuato dallo Stato deve essere rilasciata quietanza, ne consegue che questa è un atto occorrente per l'attuazione della legge.

Dalle considerazioni anzidette si trasse, pertanto, la conclusione — conforme, d'altra parte, all'avviso manifestato dal Ministero dei lavori pubblici nella circolare n. 28806 del 23 novembre 1946 — che le quietanze rilasciate dai proprietari degli edifici danneggiati, all'atto della riscossione dei contributi, sono esenti dalla tassa di bollo.

9. — *Trattamento tributario dei contratti di appalto per opere stradali attinenti alla bonifica dell'Agro romano.* — Era sorto dubbio se fosse stata applicata regolarmente la tassa fissa nella registrazione dei contratti di appalto riguardanti la costruzione, il completamento e la sistemazione di strade di bonifica nell'Agro romano, stipulati con l'Amministrazione dei lavori pubblici.

Per eliminare il dubbio in questione occorre chiarire la natura del beneficio fiscale concesso dall'articolo 40 della tariffa allegato B della legge sul registro (1) per gli atti compiuti a scopo di bonifica nelle dette zone, eccettuati gli atti di vendita d'immobili, beneficio subordinato alla sola condizione della presentazione di un certificato del Ministero dell'agricoltura e foreste attestante che gli atti in parola sono formati a scopo di bonifica o per agevolare l'esecuzione di lavori di bonifica. Più precisamente, si trattava di stabilire se l'agevolazione tributaria originariamente prevista dall'articolo 56 della legge 25 giugno 1882, n. 869, fosse di natura soggettiva e dovesse, quindi, applicarsi nei confronti dei Consorzi di bonifica per gli atti da essi compiuti, ovvero se dovesse riguardarsi come un beneficio di natura oggettiva per qualsiasi atto, da chiunque posto in essere, avente relazione con i fini della bonifica.

L'attento esame della questione, alla luce dei vari provvedimenti legislativi emanati in materia, portò ad escludere la prima delle summenzionate ipotesi. Si rilevò che, in effetti, il sopra citato articolo 56 della legge n. 869 del 1882 si riferiva a tutti gli atti preordinati direttamente all'attuazione della bonifica d'interesse dei relativi Consorzi, e, quel che più importa, che la norma in parola era stata successivamente estesa (2) « a tutti gli atti che si compiono al fine del bonificamento dei terreni compresi nella zona predetta eccettuati gli atti di vendita immobiliare ». Il beneficio tributario veniva perciò posto in espressa relazione col fine della bonifica e senza riguardo alcuno ai soggetti intervenuti negli atti a tal fine connessi.

Infine, si rilevava che l'articolo 40 dell'anzì citata tariffa, comprendendo nella esemplificativa enumerazione gli atti che hanno lo scopo diretto della bonifica ed anche atti di diritto privato che tale scopo possono avere solo indirettamente ed eventualmente (contratti di affitto a miglioria e di permuta di terreni limitrofi alle zone da bonificare), lungi dal porre limitazioni alla portata del beneficio fiscale in questione, ha recato una maggiore estensione del beneficio stesso. Onde è lecito concludere che con la locuzione « ogni altro atto compiuto pure al detto scopo di bonifica », adottata nel ripetuto articolo 40, il legislatore non ha fatto altro che riaffermare la natura oggettiva e non soggettiva del beneficio, natura oggettiva che appare inoltre ribadita dalla nota marginale con cui si prescrive che « per ottenere l'applicazione della tassa fissa deve presentarsi, insieme con l'atto per la registrazione, un certificato in carta semplice rilasciato dalla commissione di vigilanza di cui all'articolo 33 della legge, col quale si attesti che trattasi di atto formato a scopo di bonifica o per agevolare l'esecuzione dei lavori di bonifica ».

È apparso quindi pienamente rispondente ai fini della legge il criterio che aveva portato ad ammettere al beneficio della registrazione con tassa fissa qualsiasi atto d'appalto di opere stipulato al fine del bonificamento dei terreni dell'Agro romano e per facilitare l'esecuzione di opere di bonifica in detta zona, purché l'atto stesso fosse accompagnato dal certificato del Ministero dell'agricoltura.

10. — *Le concessioni ai Consorzi di bonifica e l'imposta generale sull'entrata nei relativi rimborsi.* — Una importante questione in materia d'imposta generale sull'entrata si è presentata alla Corte in sede di esame di alcuni mandati e decreti del Ministero dell'agricoltura e foreste con i quali si disponeva, a favore di Consorzi di bonifica, il rimborso di tale imposta in casi in cui questa aveva formato oggetto di rivalsa nei confronti dei Consorzi medesimi. La rivalsa, in concreto, era stata operata da imprese appaltatrici alle quali i Consorzi avevano affidato lavori di esecuzione di opere di bonifica di competenza statale date in concessione ai Consorzi stessi.

Al riguardo occorre stabilire, in via preliminare, se le imprese appaltatrici potessero esercitare o meno, nei confronti dei Consorzi di bonifica, il diritto di rivalsa dell'imposta da esse

(1) Regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3269

(2) Articolo 24, comma I, del testo unico 10 novembre 1905, n. 647.

pagata. Solo nell'ipotesi che tale diritto fosse riconosciuto, poteva utilmente esaminarsi se l'imposta che aveva formato oggetto di rivalsa potesse essere ammessa a rimborso da parte dello Stato e, nell'affermativa, entro quali limiti e con quali modalità.

Considerato che i Consorzi in parola, anche provvedendo alla esecuzione di opere di bonifica di competenza statale loro affidate in concessione, non possono essere riguardati come organi di amministrazione diretta od autonoma dello Stato, essendo invece da annoverare, alla stregua delle disposizioni che ne disciplinano l'attività (1), fra gli enti autarchici e ponendosi, quindi, come organi di amministrazione indiretta dello Stato, si osservò che il divieto di rivalsa dell'imposta generale sull'entrata, sancito dall'articolo 6, comma 2°, del regio decreto-legge n. 2 del 1940 e successive modificazioni, non può essere invocato dai Consorzi stessi nei confronti delle imprese.

Procedendosi, poi, all'indagine circa la possibilità o meno del rimborso da parte dello Stato dell'onere dell'imposta sostenuto in via di rivalsa dai Consorzi, si osservò che a prima vista la soluzione negativa poteva sembrare imposta dal rilievo che il rimborso stesso avrebbe portato praticamente ad eludere il precetto contenuto nel citato articolo 6, comma 2°, del regio decreto-legge n. 2 del 1940. Ma dal fatto che le spese per le opere di bonifica di competenza statale eseguite a mezzo dei Consorzi concessionari sono poste a carico dello Stato, ai sensi delle citate norme per la bonifica integrale, in misura percentuale che va dal 75 al 100 per cento dell'ammontare relativo, si poteva desumere che anche l'onere della rivalsa dell'imposta sull'entrata, come ogni altro elemento costitutivo della spesa sopportata per le opere, dovesse essere tenuto in conto come elemento costitutivo del costo dei lavori da rimborsarsi totalmente o parzialmente dallo Stato, ai sensi dell'articolo 7 del testo unico sulla bonifica integrale approvato con regio decreto 13 febbraio 1933, n. 215. Ciò tanto a maggior ragione in quanto il Ministero dei lavori pubblici con la circolare n. 15824 del 22 ottobre 1947, emanata in seguito alla pubblicazione del decreto legislativo Presidenziale n. 763 del 17 luglio 1947, aveva riconosciuto che tra le spese generali, da aggiungersi al costo dei lavori, dovesse rientrare anche l'imposta sull'entrata pagata dalle imprese appaltatrici di lavori di competenza del detto Ministero, quale elemento integrativo del costo medesimo.

Tali « spese generali » sono peraltro tutt'altra cosa di quelle da riconoscersi a favore dei Consorzi concessionari, in quanto queste rappresentano il costo del servizio reso dai Consorzi stessi mercé l'utilizzazione della propria organizzazione. E pertanto si riteneva che la possibilità giuridica del rimborso dell'imposta, come specifico elemento costitutivo della spesa incontrata per i lavori eseguiti, si presenti solo per le concessioni alle quali si applichi il sistema del rimborso a « consuntivo » — per effetto del quale le quote di concorso nella spesa a carico dello Stato sono determinate sulla base della quantità effettiva dei lavori eseguiti e dei prezzi effettivamente corrisposti dai concessionari —, giacché le quote stesse a carico dello Stato e di altri contribuenti, ove si applichino i sistemi a *forfait* o a « misura », sono invece determinate nel primo caso invariabilmente sulla base della spesa prevista nei progetti approvati, e nel secondo in base alle quantità effettive dei lavori eseguiti, ma secondo i prezzi stabiliti invariabilmente con i provvedimenti di approvazione dei progetti.

L'esame della complessa questione portò quindi a riconoscere che, dovendosi per gli appalti dei lavori in parola seguire in tutto le « norme e forme prescritte per i lavori di conto dello Stato » (2), fra le spese generali da conteggiarsi a favore delle imprese doveva essere considerato anche l'onere dell'imposta generale sull'entrata, in quella parte propriamente per cui è prevista l'espressione in percentuali in misura variabile fra l'otto ed il dodici per cento. E da ciò si trasse la conclusione che il rimborso in parola è da ammettersi soltanto nei casi ed entro i limiti in cui l'inclusione della imposta generale sull'entrata non faccia eccedere il limite massimo delle spese generali riconosciute dai Consorzi a favore delle imprese appaltatrici, avuto riguardo alle analisi dei prezzi precedentemente formulate a cura dei Consorzi stessi, e che il rimborso stesso non potesse considerarsi come una partita a sé stante ai fini della rivalsa della spesa delle opere, poiché secondo il sistema accolto per i lavori di conto dello Stato doveva essere effettuato mediante l'inclusione dell'onere dell'imposta di cui trattasi fra le spese generali da conteggiarsi a favore delle imprese, giusta i criteri dettati dal Ministero dei lavori pubblici con la circolare n. 15824 del 22 ottobre 1947.

(1) Testo unico delle norme per la bonifica integrale, approvato con regio decreto 13 febbraio 1933, n. 215 (articoli 54 e 59).

(2) Articolo 43 del regolamento 8 maggio 1904, n. 368, ed articolo 40 del regio decreto 8 febbraio 1923 n. 422, nel testo modificato dall'articolo 4 della legge 27 maggio 1926, n. 1013.

11. — *Le forniture di carta filigranata per la stampa di carte-valori e la imposta generale sull'entrata.* — Un'altra interessante questione, sempre in materia d'imposta generale sull'entrata, si è presentata in ordine alle forniture di carta filigranata destinata alla stampa di carte-valori. E la questione sorgeva perché per tali forniture si hanno due distinti pagamenti: il primo eseguito a favore delle cartiere dall'Istituto Poligrafico dello Stato allorché viene acquistata la carta ed il secondo effettuato dallo Stato a favore del citato Istituto a titolo di « compenso » inerente alle forniture stesse ed alle prestazioni relative alla lavorazione occorrente per la trasformazione in carte-valori.

Trattavasi di stabilire se, nei passaggi della carta filigranata dalle cartiere all'Istituto Poligrafico e da questo allo Stato dovessero ravvisarsi, agli effetti dell'imposta generale sull'entrata, due distinti atti economici tali da implicare una duplice applicazione dell'imposta stessa. Ed al riguardo si osservò che l'approvvigionamento della carta filigranata da parte dell'Istituto Poligrafico non può considerarsi come una comune fornitura, ma rappresenta un atto intimamente connesso alla prestazione del pubblico servizio dell'allestimento delle carte-valori da fornire alle singole Amministrazioni.

Infatti l'esame delle dettagliate norme alle quali è vincolato l'Istituto Poligrafico, sia per quanto concerne le ordinazioni alle cartiere per le forniture della carta in discorso e i contratti relativi, sia per ciò che riguarda l'intero ciclo di lavorazione delle carte-valori (1), fa scorgere chiaramente che l'acquisto della carta dall'industria privata, effettuato dall'Istituto Poligrafico stesso, riveste il carattere sostanziale di vero e proprio stadio del servizio dell'allestimento delle carte-valori.

Queste considerazioni appunto portarono a riconoscere che gli acquisti di carta filigranata destinata alla stampa di carte-valori danno luogo a rapporti assimilabili ai contratti in favore di terzi (articolo 1411 del Codice civile), in quanto l'Istituto Poligrafico non compra per sé ma per conto del Provveditorato generale, che è il vero destinatario e beneficiario della prestazione, sebbene resti formalmente del tutto estraneo al contratto. E se ne trasse la conseguenza che i passaggi di carta filigranata dalle cartiere all'Istituto Poligrafico dello Stato e da questo allo Stato non possano dar luogo che ad una sola applicazione dell'imposta sull'entrata, da effettuarsi sulla fattura rilasciata dalla cartiera al Poligrafico, come, d'altra parte, ha riconosciuto la stessa Direzione generale delle tasse ed imposte indirette.

12. — *Le ritenute per tasse ed imposte in rapporto alle riscossioni fattene dalla Regione siciliana.* — Una particolare menzione meritano le conclusioni prospettate dalla Corte al Ministero del tesoro, in sede di coordinamento dell'attività di controllo, in rapporto ad un quesito formulato dalla Sezione di controllo presso la Regione siciliana, inteso a stabilire se le tasse e le imposte, che sul territorio della Regione vengono riscosse mediante ritenute sulle somme pagate con fondi tratti dal bilancio dello Stato — ed in particolare le tasse di bollo e l'imposta generale sull'entrata —, debbano essere versate alle casse dello Stato ovvero a quelle della Regione.

Il quesito traeva origine dal fatto che l'ufficio di ragioneria del Provveditorato alle opere pubbliche per la Sicilia riteneva — in dissenso dalle istruzioni emanate da organi di governo della Regione — che il sistema della ritenuta adottato per la riscossione, e la natura dei fondi sui quali le ritenute erano effettuate, potessero essere motivi sufficienti per affermare che le ritenute stesse spettassero allo Stato e dovessero, quindi, essere versate nelle casse dello stesso.

Ma la Corte osservò che le disposizioni dell'articolo 36 dello Statuto della Regione siciliana, dell'articolo 3 della legge regionale 1° luglio 1947, n. 2, e dell'articolo 2 del decreto legislativo 12 aprile 1948, n. 507 — dalle quali si desume che dal 1° giugno 1947 i tributi accertati nell'Isola, già di pertinenza dello Stato, spettano alla Regione — non autorizzano ad escludere da tale spettanza i cespiti che siano riscossi a mezzo di ritenute su somme pagate con fondi tratti dal bilancio dello Stato.

E in effetti dalle norme anzidette si è portati a riconoscere che il legislatore non abbia inteso assumere altro criterio generale di ripartizione all'infuori di quello puramente territoriale della entrata, ponendo la Regione, nei confronti degli organi statali di riscossione, nella stessa posizione giuridica dello Stato per le entrate riscosse nel territorio dell'Isola.

Il sistema di riscossione e la provenienza dei fondi sui quali la riscossione si opera non sono, invero, che elementi accidentali ed estrinseci, i quali non possono modificare il rapporto

(1) Istruzioni generali sui servizi del Provveditorato generale dello Stato approvate con decreto ministeriale 24 agosto 1940, n. 2984.

giuridico d'imposta e tanto meno determinare alternative di spettanza dei cespiti fra il bilancio della Regione e quello dello Stato, in nessun modo contemplate dalla legge.

Pertanto, si riteneva priva di fondamento giuridico la pretesa di far affluire alle casse dello Stato, anziché in quelle della Regione siciliana, le ritenute per imposta generale sulla entrata e per tasse di bollo inerenti a mandati emessi a carico del bilancio dello Stato.

§ 4. — IL CONTROLLO SUI CONTRATTI ATTIVI DESTINATI A PROCURARE ENTRATE E SUGLI ATTI IN MATERIA DI CONCESSIONI AMMINISTRATIVE.

13. — *Le questioni sorte in sede di controllo per i contratti attivi.* — Anche il controllo sui decreti di approvazione dei contratti volti a procurare entrate (contratti attivi) ha dato luogo a numerosi rilievi nel periodo considerato.

In materia di affitti e di concessioni amministrative è occorso di rilevare la tendenza dell'Amministrazione, sia pure attenuata rispetto al recente passato, a fare uso della trattativa privata anche ove non ricorrano speciali ed eccezionali circostanze per le quali non possano essere utilmente seguite le forme di aggiudicazione dell'asta pubblica o della licitazione privata. In presenza di casi del genere non si è mancato di richiamare l'Amministrazione alla rigorosa osservanza delle norme vigenti (1), ed è uopo riconoscere che, specie negli ultimi tempi, l'Amministrazione stessa ha posto ogni cura affinché simili irregolarità non avessero a ripetersi.

Rilievi sono stati mossi anche in rapporto a speciali pattuizioni contenute in contratti attivi in virtù delle quali si accordavano particolari diritti ai locatori, come per esempio quello di preferenza, per concessioni avvenire, rispetto a qualsiasi altro concorrente. Pattuizione, quest'ultima, che avrebbe avuto l'effetto di precludere all'Amministrazione l'esperienza della pubblica gara allo scadere del contratto.

Si sono, infine, mossi rilievi, anche per questi contratti, per la tardività della stipulazione, poiché in qualche caso vi si è data praticamente esecuzione prima ancora che i relativi decreti di approvazione fossero stati rimessi alla Corte per il controllo di legittimità.

(1) Articoli 39 e 41 del regolamento per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato, approvato con regio decreto 23 maggio 1924, n. 827.