DOCUMENTI

MINISTERO PER LA COSTITUENTE

d

RAPPORTO

DELLA

COMMISSIONE ECONOMICA

Presentato all'Assemblea Costituente

V

FINANZA

II - APPENDICE ALLA RELAZIONE

(INTERROGATORI, QUESTIONARI, MONOGRAFIE)

BIBLIOTECA

ROMA
ISTITUTO POLIGRAFICO DELLO STATO
1946

PARTE PRIMA

INTERROGATORI



Interrogatorio del dott. FRANCESCO COPPOLA D'ANNA

Condirettore della Associazione tra le società italiane per azioni

(5 febbraio 1946, in Roma)

Steve. — Tra le domande del questionario sul debito pubblico desidererei in particolare il suo parere su quella che riguarda la conversione forzosa.

Coppola D'Anna. — Una garanzia contro la conversione forzosa sarebbe certo molto gradita ai portatori di titoli pubblici. Se però, all'atto pratico, la garanzia non viene mantenuta perchè ci si trova nella impossibilità di farlo, si ha un doppio danno: prima di tutto perchè si vien meno a un impegno solenne; in secondo luogo perchè bisogna superare con accorgimenti, con artifici, l'ostacolo che si è creato dando la garanzia.

Quindi io sono molto perplesso sulla opportunità di dare una simile garanzia. Naturalmente, per quanto riguarda i vari tipi di buoni del tesoro e i conti presso il tesoro, rispondo che se garanzia si dovesse dare, questa dovrebbe essere generale.

Steve. — E dovrebbe coprire anche il consolidamento forzo dei buoni del tesoro?

Coppola D'Anna. — Evidentemente; perchè se voi deste una garanzia che lasciasse fuori i buoni ordinari, sarebbe chiaro che questi sono destinati ad essere convertiti forzosamente. E allora voi avreste immediatamente un arresto nella sottoscrizione dei buoni ordinari.

Steve. — Quindi lei, in linea di massima, sarebbe contrario all'inserzione di una garanzia di questo tipo nella carta costituzionale o in altra legge costituzionalmente vincolata?

Coppola D'Anna. — Per quello che riguarda la conversione forzosa, sì; per quello che riguarda l'esecuzione tributaria la cosa è diversa. Naturalmente bisogna qui esaminare molto ponderatamente che cosa si fa, perchè se si dà una garanzia bisogna che sia una cosa seria. Ora la garanzia non è seria se la si precostituisce in modo da poter essere elusa. Non voglio dire, con ciò, che quando è stata concessa l'esenzione da tutte le imposte presenti e future si sia voluto precostituire la possibilità di eluderla; però la realtà è questa: che se si presenta la necessità di eludere l'impegno preso, i mezzi tecnici non mancano mai.

Per ciò che concerne l'esenzione tributaria dei titoli pubblici, non faccio questione sulla fondatezza giuridica della tesi. Però non si distrugge il fatto che il portatore del titolo ha lo stesso la sensazione che si vien meno ad un impegno. Quindi, dovendo ribadire questa garanzia dell'esenzione tributaria, bisogna: o avvertire chiaramente che essa vale soltanto per le imposte reali e quindi esplicitamente dire che i titoli sono soggetti alle imposte personali (il che non so quanto possa giovare) o saltare il fosso e dire che sono esenti anche dalle imposte personali e, naturalmente, porre di conseguenza l'esclusione della nominatività.

Steve. — La sua perplessità si esplicherebbe anche riguardo ad una esplicita garanzia contro la nominatività obbligatoria?

Coppola D'Anna. — Anche; perchè io trovo che, se si vogliono esentare i portatori di titoli pubblici dalle imposte personali, è meglio dirlo chiaramente. Ma occorre sapere quello che si fa, perchè una simile linea di condotta porta a delle conseguenze.

Steve. — La questione di fondo in questo momento la lascerei da parte; l'affronteremo, se mai, su un altro punto.

Lasciamo stare quindi il problema se si debba conservare il titolo al portatore. Ammesso invece che ad un certo punto, per esempio al momento in cui si stende la carta costituzionale, questo tipo di titoli fosse conservato, sarebbe opportuna qualche garanzia costituzionale contro la conversione forzosa in titoli nominativi?

Coppola D'Anna. — Io non vedo l'opportunità di una garanzia formulata in questo modo, perchè così può essere elusa molto facilmente. Se si dice soltanto che il titolo non sarà convertito al nome e non si dice che non saranno adottate delle misure equivalenti, la cosa è semplicissima; perchè io, domani, volendo tassare questi titoli, adotto il sistema della distinta delle cedole, per esempio, o altri accorgimenti simili, e quindi eludo il beneficio che ho dato. Ora, secondo me, dare un beneficio che è semplicemente apparente è peggio che non darlo.

Steve. — Qui abbiamo poi inserito una domanda che interessava molto taluni componenti della commissione: si ritiene di proporre qualche garanzia a favore dei creditori dello Stato contro gli effetti della svalutazione monetaria?

Coppola D'Anna. — Anche questa è la più sentita, la più desiderata delle garanzie, ma evidentemente va oltre le possibilità umane. Non c'è nessuno Stato che possa, con retta coscienza, assumere un impegno di questo genere. Del resto la storia parla molto chiaro al riguardo. Prima che ci fosse la carta moneta, c'erano le monete di conio che sembrava dessero la massima garanzia. Si trovava la maniera di grattarle. E' inevitabile che questo avvenga, a meno che non si ammetta che lo Stato faccia fallimento aperto. Ma allora... si dà la garanzia contro la svalutazione monetaria, ma non la si dà contro una eventuale falcidia del capitale e degli interessi che è la stessa cosa.

Berliri. — Io credo che sarebbe interessante se il dottor Coppola D'Anna volesse, dopo averci illustrato i pericoli, il passivo di questa garanzia, accennarci anche quelli che potrebbero essere secondo il suo pensiero i vantaggi, in modo da avere un bilancio completo.

Coppola D'Anna. — I vantaggi sono sempre subordinati alla serietà della garanzia stessa, cioè alla possibilità di mantenerla.

Se questa possibilità ci fosse, i vantaggi sarebbero evidentemente enormi, perchè l'afflusso dei capitali disponibili verso sottoscrizioni di titoli pubblici sarebbe enormemente facilitato.

Ma è questa una ipotesi che io considero irreale.

Berliri. — In questo caso però lei prevede che ci sarebbe un sensibile, anzi un forte aumento nell'apporto di capitali ai prestiti pubblici. Fra la garanzia contro la svalutazione monetaria, quella contro la conversione forzosa e quella contro la nominatività, si può fare una graduatoria? Ciascuna di queste garanzie basterebbe da sola a portare un sensibile aumento nella richiesta dei titoli pubblici?

Coppola D'Anna. — Nella graduatoria, secondo me, la prima è la garanzia contro la svalutazione. La seconda è la garanzia contro la nominatività dei titoli che equivale, in un certo senso, alla esenzione tributaria. La terza è quella contro la conversione.

Berliri. — Anche la garanzia di esenzione lei pensa che porterebbe un forte aumento di gettito?

Coppola D'Anna. — Indubbiamente sì, specialmente poi in un momento come questo in cui si prevedono appunto aggravi straordinari notevoli. Ma in ogni caso c'è sempre l'imposta di successione che sarà con ogni probabilità sempre molto notevole; e anche le imposte progressive sul reddito hanno probabilità di diventare, specialmente per quelli che hanno sostanze notevoli, molto forti.

Quindi la garanzia dell'esenzione tributaria, l'esenzione tributaria garantita dalle imposte personali, che sono quelle che tendono a gravare maggiormente, avrebbe una enorme importanza.

Berliri. — E da quali investimenti pensa che sarebbero sottratti questi capitali che affluirebbero al debito pubblico?

Coppola D'Anna. — In massima parte dai depositi in banca.

Berliri. — Quindi da altri investimenti a reddito fisso.

Coppola D'Anna. — Ci può essere anche uno stimolo a risparmiare di più; ma evidentemente, a parità di condizioni, se si investe di più in un campo, si investe meno in un altro.

Stammati. — Se non sbaglio il dott. Coppola D'Anna dice che queste garanzie sono desiderabili, ma che in fondo sono quasi inattuabili perchè quando lo Stato si venisse a trovare in uno stato di necessità, sarebbe costretto a venir meno agli impegni assunti. Ora io domando: non si può invertire il ragionamento e dire: questo fatto, il fatto cioè che lo Stato assume questi impegni, dà queste garanzie, non lo rende più cauto nella sua politica delle spese in genere? Non lo costringe ad essere più attento, più riflessivo e quindi ad evitare di trovarsi in condizioni di venire meno agli impegni?

Coppola D'Anna. — La remora può giocare finchè si tratta di finanza ordinaria, e sempre in limiti modesti, perchè in genere le conseguenze ultime di una politica che non sia proprio deliberatamente allegra, sfuggono a chi la intraprende; comunque, finchè si tratta di finanza ordinaria, qualche remora potrebbe essere esercitata dal sapere che, se si crea una situazione insostenibile, non c'è modo di rimediare. Ci sono necessità sociali e politiche di fronte alle quali qualunque considerazione di là da venire sulle difficoltà che possono essere incontrate in un secondo tempo finisce con l'essere perfettamente inoperante.

Stammati. — A parte il problema della sperequazione degli oneri che potrebbe derivare dal concedere al gruppo dei creditori dello Stato le garanzie suddette, non si potrebbe obbiettare a codesto ragionamento che, se lo Stato è così vincolato di fronte a tali creditori per effetto delle garanzie concesse può sempre però avvalersi di altre fonti ordinarie e straordinarie di finanziamento?

Coppola D'Anna. — Naturalmente lo Stato si può sempre avvalere di tutte le fonti ordinarie e straordinarie d'entrata; però c'è un limite alla pressione tributaria. Nessuno riesce a stabilire nè in teoria, nè in pratica, quale sia concretamente questo limite. Però sta di fatto che esso esiste; e quindi arriva un momento in cui non si può andare più in là. Evidentemente, se in Inghilterra, invece di finanziare il cinquanta per cento delle spese di guerra avessero potuto finanziarne con le entrate ordinarie il sessanta per cento, lo avrebbero fatto; se non l'hanno fatto è perchè non l'hanno potuto fare. E' chiaro quindi che c'è un limite. Ne viene di conseguenza che si arriva ad un certo momento

in cui è al di sopra della volontà e della capacità di qualunque uomo di governo la possibilità di evitare che si determini l'impossibilità di mantenere gli impegni assunti.

Steve. — Abbiamo adesso un gruppo di domande che riguardano, anzichè i rapporti con i portatori di titoli pubblici, i rapporti tra esecutivo e legislativo nell'accensione di debiti. La prima domanda è se si ritiene che debba essere costituzionalmente vincolata l'accensione di debiti pubblici e comunque l'assunzione di impegni finanziari da parte dello Stato oltre l'esercizio in corso.

Coppola D'Anna. — In questo sono per la risposta affermativa. Naturalmente bisogna vedere come si può congegnare questo vincolo, perchè la cosa non è molto semplice. Che cosa può dire la carta costituzionale? Che l'accensione di un debito deve essere autorizzata dall'Assemblea legislativa? Va bene; è cosa già acquisita. Si potrebbe dire e credo che sia opportuno dire che ci vuole un'autorizzazione esplicita, non solo per ogni emissione di debito pubblico, ma sopratutto per l'accensione di quei tali debiti latenti, per le famose ratizzazioni ed altri simili artifici cui si ricorre troppo spesso. Più di questo, però, non mi pare che si possa dire.

Steve. — E l'autorizzazione dovrebbe chiedersi emissione per emissione? Oppure il governo dovrebbe essere autorizzato una volta tanto ad emettere debiti entro un limite prefissato?

Coppola D'Anna. — Può essere sufficiente fissare un limite: l'interessante è che si sappia quale è il limite: un miliardo, dieci miliardi...

Steve. — Lasciando poi l'amministrazione libera di fissare le modalità di emissione?

Coppola D'Anna. — Ci dovrebbe essere una forma di pubblicità per rendere noto a quanto ammonta il debito. Quando si tratta di debito pubblico aperto è difficile nasconderlo, ma il debito larvato, viceversa, ha più bisogno ancora della garanzia della pubblicità. Noi non siamo mai riusciti a sapere, da venticinque anni a questa parte, a quanto ammontassero questi debiti latenti. Io ricordo che dei relatori del bilancio hanno richiesto ripetutamente questi dati e la Ragioneria generale, naturalmente non per propria volontà, ma come esecutrice di ordini, mandava regolarmente dei dati che non significavano niente.

Steve. — Comunque lei ritiene che sarebbe sufficiente che il Parlamento fissasse un *plafond* e dentro questo l'esecutivo fosse libero di emettere consolidato, redimibile ecc.?

Coppola D'Anna. — Non vorrei che si equivocasse su questo punto. E' chiaro: qui ci sono diverse forme di indebitamento: se si tratta di lanciare un prestito, o il prestito lo si lancia per una somma fissa o lo si lancia aperto; e allora non ci può essere anticipatamente un *plafond*, una cifra stabilita. E' chiaro che in tempi normali, se si rispetta la carta costituzionale, il lancio di qualsiasi prestito deve essere autorizzato per legge.

Steve. — Ma potrebbe darsi appunto che nella carta costituzionale ci fosse scritto semplicemente che l'ammontare massimo del debito pubblico è stabilito dal Parlamento.

Coppola D'Anna. — Questo mi pare un po' quello che fanno in America, in Inghilterra. Si stabilisce il *plafond* massimo. Questo lascia libertà all'esecutivo di prendere i soldi dove li trova meglio, più a buon mercato, in modo più conveniente.

Steve. — Non sarebbe favorevole ad un sistema di maggiori restrizioni?

Coppola D'Anna. — Si tratta del finanziamento cosidetto silenzioso, che è pure una necessità in periodo di guerra. Il fatto di aver potuto ricorrere alle banche, con tutti i pericoli che crea per l'avvenire, ha reso possibile un finanziamento a più buon mercato di quello che non si sarebbe avuto se si fosse fatto ricorso unicamente alla emissione di titoli pubblici nel mercato. Quindi non vedrei l'opportunità di stabilire troppe restrizioni. Viceversa per quello che riguarda il debito latente, lì è evidente che si deve autorizzare operazione per operazione, perchè se si stabilisce di fare 100 miliardi di lavori pubblici e di ripartire la spesa in dieci anni, è chiaro che si autorizza esplicitamente la ripartizione anche esercizio per esercizio. L'autorizzazione dovrebbe essere data, ad ogni modo, sia per la spesa da sostenere nei diversi esercizi e sia per i pagamenti da effettuare nei diversi esercizi (le due cose sono molto diverse).

Steve. — E questo vincolo all'emissione, vincolo a non superare un massimo, lei ritiene che dovrebbe coprire anche i buoni del tesoro ordinari e tutte le altre forme di indebitamento a breve termine?

Coppola D'Anna. — E' evidente; perchè, se lo Stato ha emesso buoni ordinari o preso soldi dalle banche e non è in condizioni di pagare, sorge la necessità del consolidamento. E' un debito pubblico anche quello. Difficile è tuttavia distinguere gl'impegni che superano da quelli che non superano l'anno, perchè è possibile che alla fine dell'anno rimangano ancora insoluti alcuni dei debiti accesi in base all'autorizzazione ricevuta.

Steve. — Secondo lei dunque i debiti a breve termine dovrebbero essere trattati come tutte le altre partite del debito pubblico?

Coppola D'Anna. — Evidentemente.

Steve. — Abbiamo qui un'ultima domanda relativa alle annualità differite.

Coppola D'Anna. — La risposta è già implicita in quanto ho detto: le annualità differite sono la forma più pericolosa di debito, perchè è quella che si nasconde più agevolmente.

Steve. — Potrebbe suggerire una formula pratica, una formula legislativa che riducesse la possibilità di impiego di questo strumento?

Coppola D'Anna. — Mi pare che si possa stabilire quello che abbiamo detto, che qualunque impegno che vada oltre l'esercizio o qualunque ratizzazione di pagamento di spese effettuate nell'esercizio, debbano essere espressamente autorizzati. Il primo caso è quello in cui si stabilisce di effettuare una spesa e la si ripartisce in vari esercizi (il che significa impegnare gli esercizi futuri); l'altro caso si ha quando la spesa si effettua in un dato esercizio e il pagamento relativo si ripartisce in più esercizi: il che è certamente peggio, perchè si scarica un bilancio di parte della spesa che è stata in esso effettivamente sostenuta, facendo figurare il disavanzo per una cifra minore della reale.

Naturalmente mi si può opporre l'obbiezione che molte delle spese ordinarie dello Stato comportano impegni che gravano, in un certo senso, sugli esercizi futuri. Una volta che un impiegato è assunto, è chiaro che il suo stipendio graverà sul bilancio fino a quando egli rimarrà in servizio, e anche dopo, perchè c'è l'onere della pensione. Assumere un impiegato significa, per tanto, assumere un impegno per una serie indefinita di esercizi. Quindi si potrebbe dire che tutte le spese dello Stato, tranne quelle occasionali, sono di questa natura. Ma si tratta di argomentazioni piuttosto sottili a cui non conviene dar troppo peso. Quello che interessa è di fornire gli elementi necessari a ciò che il pubblico si possa fare un'idea delle condizioni effettive del bilancio.

Berliri. — D'altra parte, soggetti alle speciali cautele di cui si ragiona rimarrebbero solo quei provvedimenti che comportano un aumento della spesa complessivamente già consolidata per ciascun capitolo.

Bario. — Vorrei pregare il dott. Coppola D'Anna di dirci qualche cosa circa l'ultimo interrogativo del questionario n. 4, sulla possibilità di evitare che le forme di debito a breve termine siano impiegate per altra funzione che di copertura di scoperti temporanei di cossa? Prego il dott. Coppola D'Anna di pensare se ha qualche proposta per evitare questo inconveniente.

Coppola D'Anna. — E' un problema non facile a risolvere tecnicamente perchè evidentemente c'è il fatto delle punte... Supponiamo che si dica: il fabbisogno per il saldo delle punte è di un miliardo; vuol dire che si autorizza lo Stato a contrarre debiti a breve scadenza per un miliardo. Alla fine dell'esercizio una parte di questo miliardo sarà ancora in piedi; quindi che cosa si dovrebbe fare? Si potrebbe stabilire che nell'autorizzazione per l'esercizio avvenire si debba tener conto del debito che è rimasto dell'esercizio precedente. In altri termini, supponendo che del miliardo di buoni del tesoro ordinari emessi nel 1946-1947, alla fine di tale esercizio ce ne siano ancora 500 milioni, l'autorizzazione per il 1947-1948 dovrebbe coprire anche questi.

Bario. — Noi parliamo di mezzi ordinari di tesoreria per giovare a deficienze di cassa. Quali garanzie bisogna dare al Parlamento che si tratti di una vera deficienza di cassa e quindi per impedire all'esecutivo che si avvalga di questo per fare spese di altro genere, di altro carattere?

Coppola D'Anna. — Veramente non vedo questo pericolo se le spese vengono mantenute nei limiti della autorizzazione data dall'assemblea legislativa. Dobbiamo fare questa ipotesi: che si rispetti intanto la norma che le spese vanno contenute nei limiti delle autorizzazioni; e allora i casi sono due: o le entrate coprono quelle spese nel complesso e i mezzi di tesoreria non possono servire se non alla saldatura delle punte stagionali, o viceversa questo non è, e allora è chiaro che sono servite a coprire un deficit.

Berliri. — Riassumendo, se ho ben compreso, il dott. Coppola D'Anna proporebbe un duplice ordine di garanzie costituzionali: in primo luogo contro il pericolo che nel corso di ciascun esercizio venga superato un determinato *plafond* nel complesso indebitamente dallo Stato a qualsiasi titolo

Il secondo ordine di garanzie costituzionali dovrebbe poi tutelare l'assunzione di impegni che vadano oltre l'esercizio, sia per spese da pagarsi negli esercizi futuri, sia per spese impegnate per opere da eseguirsi nei futuri esercizi. Cosiffatti impegni dovrebbero essere subordinati all'approvazionee, spesa per spesa, da concedersi con determinate maggioranze particolari.

Coppola D'Anna. — E con adatta pubblicità in ogni caso. Per quello che riguarda gli impegni per fabbisogno di cassa, occorre che l'autorizzazione non valga che per l'esercizio. Negli esercizi futuri, se c'è un resto di debito, bisogna tornare ad autorizzarlo.

Steve. — Passiamo ora al questionario n. 7. Questo questionario è molto denso. E' una materia in cui il dott. Coppola D'Anna ha una competenza ben nota. La pregherei di darci le risposte scritte sul maggior numero di questioni possibili, toccando intanto qui i punti che la interessano di più, oltre ad avere da noi qualche domanda su questioni sulle quali desideriamo in modo speciale sentire il suo parere.

Coppola D'Anna. — Ci vorrebbe un trattato. La cosa principale, mi pare, è il sistema. In sostanza qui abbiamo tre sistemi: e cioè il sistema della imposizione diretta esclusivamente reale, il sistema della imposta unica personale tipo tedesco, nonchè il sistema inglese e quello italiano a cui si avvicina il sistema

francese. Ora, la mia opinione è questa: da un punto di vista sistematico, teorico, la preferenza va al sistema tedesco; da un punto di vista pratico la preferenza va per l'Italia forse più ancora al sistema italiano che non al sistema inglese, pur non escludendo che il sistema inglese possa essere in qualche misura adottato da noi. Io parto dal concetto che gli ordinamenti finanziari non sono cose che si possano scegliere a volontà Bisogna adattarli e sopratutto si adattano da sè, quando il legislatore non ha il buon senso di adattarli alla struttura economica del paese. E' inutile illudersi di poter imporre un ordinamento tributario, anche se ottimo dal punto di vista teorico, ed anche se ha dato ottimi risultati in un altro paese, ad un paese che si trovi in condizioni completamente diverse.

Il sistema tedesco per me è inattuabile in Italia per un doppio ordine di ragioni: 1) perchè effettivamente darebbe un gettito molto scarso, perchè dando tutte le agevolazioni di minimo esente, di carico di famiglia a tutti i redditi, si finisce con lo svuotare il gettito tributario; e il compenso che si può avere gravando la mano sui redditi maggiori non compensa affatto la perdita, specialmente in un paese dove il livello medio dei redditi è molto modesto; 2) perchè effettivamente l'applicazione del sistema tedesco è inconcepibile fuori della Germania, dove c'è uno spirito di organizzazione e sopratutto di sopportazione molto maggiore che in qualsiasi altro paese. Voi tutti conoscete le famose tabelle delle aliquote dell'imposta sul reddito tedesca: non so come farebbe, in Italia, il ragioniere di una ditta che dovesse applicarle alle paghe degli operai. Senza dire del controllo che dovrebbe effettuare il fisco caso per caso.

Sistema inglese. Io ho una grande simpatia per questo sistema soprattutto per un fatto; che è indice della praticità della mentalità anglosassone.

La ragione d'essere delle imposte personali è quella di colpire in maggior misura i redditi che eccedono un certo livello abbastanza notevole; ed occorre far ciò senza caricare l'amministrazione di un lavoro enorme che poi praticamente non rende quello che costa. Il sistema di basare le tassazioni essenzialmente su una imposta proporzionale, da un minimo esente e da qualche agevolazione per carichi di famiglia, come è appunto quella inglese, e di cominciare la tassazione progressiva personale da un limite molto alto, ha questo vantaggio, che limita enormemente i soggetti da sottoporre alle indigini sul reddito complessivo che sono evidentemente laboriose e difficili; e quindi rende possibile, in quei casi, di applicarla seriamente; a volere applicare l'imposta progressiva da tremila lire, avremmo un numero di soggetti sbalorditivamente alto da perseguire, e che naturalmente sfuggirebbero nella massima parte. Di quello che si accertava, i nove decimi praticamente non pagavano le spese dell'accertamento.

Quindi, io ripeto, vedrei molto volentieri l'applicazione di un sistema analogo in Italia. Ci sono tuttavia delle difficoltà che non bisogna nascondersi. L'applicazione di un minimo di esenzione a tutti i redditi in Italia porterebbe delle conseguenze molto gravi, perchè se noi applichiamo il minimo esente anche ai redditi fondati, ci sfugge una quantità enorme di materia tassabile. Se poi applichiamo in questo campo le detrazioni per carichi di famiglia (tutte cose giustissime evidentemente, sia il minimo esente, sia le detrazioni per carichi di famiglia) il fisco ne risente un danno grave. Purtroppo un paese povero non si può permettere certi lussi. Quindi bisogna fare bene i conti prima di decidersi per una riforma.

Un altro inconveniente cui si va incontro è questo: col sistema inglese la tassazione ha luogo sul reddito complessivo e quindi si applica una aliquota uguale per tutte le categorie di redditi. Noi siamo invece abituati ad una larghissima, forse eccessiva, discriminazione fra le varie categorie di redditi.

Anche questo, evidentemente, siccome sui redditi di lavoro non si potranno applicare delle aliquote molto forti, implica una perdita notevole per l'erario perchè se si dovesse applicare l'otto per cento o il dieci per cento a tutte le categorie di redditi, anche ai terreni, ai fabbricati, ecc. evidentemente il gettito ne risentirebbe molto fortemente.

Queste sono le ragioni che mi trattengono per una adesione incondizionata al sistema inglese. Tanto più che il sistema inglese non ha l'imposta sul patrimonio. Noi viceversa abbiamo il difetto opposto: che abbiamo la discriminazione portata alle estreme conseguenze, in un certo senso, perchè c'è una enorme differenziazione fra il reddito di lavoro e varie categorie di redditi fondati, e in più abbiamo l'imposta sul patrimoni. Ora, evidentemente, se si dovesse applicare un'aliquota unica al reddito complessivo, adottando un sistema di tipo inglese, allora sorgerebbe il problema dell'imposta sul patrimonio che oggi noi abbiamo, che però, così come è, tutto sommato, è una perdita di tempo, perchè in sostanza non si fa che tassare diversamente sempre lo stesso reddito: lo si tassa con due imposte diverse, ma è sempre lo stesso reddito, perchè l'imponibile dell'imposta sul patrimonio si ottiene in genere capitalizzando il reddito.

Praticamente non siamo riusciti e non so se riusciremo mai a prendere come base effettiva il valore del patrimonio. D'altro canto si sa bene che la ragione per cui è stata introdotta in Italia l'imposta ordinaria sul patrimonio, è stata quella di eludere, come al solito, una esenzione già accordata: l'esenzione venticinquennale che era accordata ai fabbricati nuovi.

Quindi, venendo ad una certa conclusione, io penso che il nostro sistema, tutto sommato, con tutte le sue imperfezioni, non sia affatto da buttar via, perchè, non fosse altro, c'è sempre il vecchio argomento che esiste da moltissimo tempo ed è ormai entrato nelle abitudini; quindi, come tale, è meglio sopportato di un altro sistema qualsiasi. Occorre soltanto cercar di eliminare le imperfezioni di questo sistema, imperfezioni che in parte dipendono dalla cattiva applicazione (e qui naturalmente non c'è niente da dire: bisogna cercare di applicarlo il meglio possibile), ma in parte si riferiscono all'ordinamento stesso.

Effettivamente la discriminazione fra i vari redditi in Italia è eccessiva in se stessa e lo è maggiormente perchè si duplica con l'imposta ordinaria sul patrimonio. Io faccio distinzione fra l'imposta ordinaria sul patrimonio e l'imposta di successione. Per me l'imposta di successione è un'altra cosa perchè quella effettivamente incide e può incidere sulla sostanza, sul capitale, mentre l'imposta ordinaria sul patrimonio è un'imposta sul reddito. Ora io credo che non sia possibile mantenere l'imposta sul patrimonio, a meno che non si vogliano unificare le aliquote delle imposte su vari redditi; perchè se la discriminazione fra redditi fondati e non fondati si effettua in sede di imposta sul reddito, non si vede la ragione di effettuarla una seconda volta creando un'altra imposta e quindi un altro accertamento che, tutto sommato, non è che una duplicazione dell'accertamento del reddito.

Le giustificazioni che si sono portate a suo tempo, in base a possibili differenze nascenti dalla maggiore o minore quota di rischio dei vari investimenti, dal diverso tasso di capitalizzazione esistente nelle varie ragioni ecc. hanno valore soltanto in un'applicazione, diciamo, perfetta del sistema, ma nell'applicazione che è l'unica possibile o quanto meno quella che è stata fatta finora dell'imposta sul patrimonio, e cioè partendo dal reddito per valutare il patrimonio, evidentemente non può più dirsi che allo stesso reddito possa corrispondere un patrimonio diverso o viceversa.

Steve. — Pensa che anche in periodo di prezzi più stabili, meno perturbati, sarebbe difficile attuare l'accertamento in base all'effettivo valore di mercato dei capitali?

Coppola D'Anna. — In questo periodo evidentemente è difficilissimo. Prima di tutto non so se potremo rivedere un regime di prezzi stabili, quando e per quanto tempo. Insomma il secondo ventesimo, purtroppo, è un secolo disgraziato e non credo che i guai siano finiti. Non possiamo quindi costruire per un mondo ideale quando questo mondo ideale non ha voglia di venire alla luce.

Bario. — Vorrei che il dott. Coppola D'Anna precisasse la sua affermazione che nella imposta sul patrimonio si parte sempre dal reddito per arrivare al capitale?

Coppola D'Anna. — In pratica è così. Come si sono fatte le valutazioni dell'imposta sul patrimonio? Per le aziende individuali ci si basa essenzialmente sul reddito.

Bario. — Questo fu un accorgimento adottato per motivi di urgenza, ma a rigore si dovrebbe valutare il patrimonio.

Coppola D'Anna. — Sono passati cinque anni dall'introduzione dell'imposta sul patrimonio. Siamo più o meno sempre su quelle basi. Perchè, effettivamente — mentre per l'applicazione delle imposte di registro sui trapassi *inter vivos* è possibile tener conto dei valori effettivi, dei valori in commercio, e così per l'imposta di successione, dato che in quel caso si spezzetta la massa del patrimonio nazionale in percentuali modeste, anno per anno, e si può fare un accertamento più o meno esatto — per l'applicazione di una imposta ordinaria sul patrimonio non vedo la possibilità di fare questi accertamenti su basi effettive di valore venale. Diventa un lavoro talmente enorme che non franca la spesa; e quindi praticamente l'amministrazione si trova costretta a ricorrere a questi accorgimenti. Io ho detto appunto che l'imposta sul patrimonio si giustificherebbe, entro certi limiti naturalmente, se potesse farsene una applicazione perfetta; ma, siccome l'applicazione perfetta in pratica non ci può essere, perchè costerebbe fra l'altro eccessivamente, non ne vedo, l'opportunità.

Berliri. — A quanto mi è parso di capire, l'utilità dell'imposta sul patrimonio sarebbe condizionata alla pratica possibilità di arrivare per lo meno ad una discriminazione dei tassi di capitalizzazione.

Coppola D'Anna. — Ma questo implica che si possa accertare il valore effettivo. Ma supponiamo pure di sottoporre a perizia il valore di una azienda industriale, di un'azienda commerciale. Il perito che cosa comincia a considerare, quale è l'elemento maggiore che tiene presente? Quello del reddito. Non può prescindere dallo elemento reddito nel determinare il valore. Può modificare entro certi limiti il valore a cui arriva capitalizzando il reddito, per tener conto di tutte le circostanze specifiche. Ma questo è un lavoro che può fare solo il perito, caso per caso, non l'agente del fisco.

Bario. — E' uno degli elementi, il reddito, su cui si basa la valutazione. Gli accorgimenti usati dalla finanza sono accorgimenti che possono prestarsi anche a qualche censura, ma non toccano l'istituto dell'imposta sul patrimonio nel senso di poterlo scartare solo perchè con accorgimenti fatti dalla finanza si è tenuto presente un sistema di valutazione diverso da quello che si doveva usare.

Coppola D'Anna. — Lasciamo stare quello che è stato fatto; io dico che in pratica non si può fare diversamente; se anche si stabilisce di fare diversamente, si finisce sempre per fare così. La valutazione del capitale è fatta prevalentemente sulla base del reddito.

Steve. — Le farò adesso alcune domande sulle quali teniamo particolarmente ad avere un suo parere. Il trattamento dei redditi societari ritiene che possa essere l'attuale, tanto per quanto riguarda la parte sostanziale come per le modalità di accertamento?

Coppola D'Anna. — Qui si tratta di stabilire se si possono tassare i redditi effettivi o si debbano tassare i redditi normali; perchè oggi abbiamo questo: che le società pagano sui redditi effettivi; viceversa le aziende

individuali pagano prevalentemente su redditi forfetari e quindi redditi cosidetti normali o almeno presumibilmente normali.

Quindi c'è una certa sperequazione che non si giustifica e naturalmente è difficile dire se si deve dare la preferenza all'uno o all'altro sistema, perchè l'uno e l'altro hanno degli inconvenienti e dei vantaggi, come sempre. Ma per quello che riguarda le società, tutto sommato, senza considerare adesso la sperequazione che questo comporta nella maggior parte dei casi, a danno delle società, non vedrei la ragione di cambiare, in sostanza, il sistema di accertamento. Una società ha il suo bilancio: è bene, secondo me, che sia tassata secondo il suo bilancio.

Bario. — Ritiene che si debba tassare il reddito annuale o il reddito di esercizio delle società? In considerazione che talvolta il reddito non viene realizzato in un anno, ma alla fine di un ciclo produttivo, riterrebbe opportuno spostare l'accertamento dal reddito annuale al reddito di esercizio?

Coppola D'Anna. — In questo caso l'esercizio non sarebbe più di dodici mesi; si tratterebbe di fare un esercizio di cinque, di dieci anni, diverso secondo il tipo di società. Ora tutto questo è forse, diciamo, da un punto di vista teorico, bellissimo; all'atto pratico non vedo, nè per la società nè per il fisco, la convenienza di ritardare l'accertamento. Praticamente si dovrebbe ritardare fino a quando la società si scioglie, perchè il ciclo della società è veramente quello di tutta la sua vita.

Bario. — E' una tesi che peh la finanza non è favorevole, perchè si tratta di differire il pagamento di imposte; ma da un punto di vista etico, riterrebbe opportuno per le società, affinchè l'accertamento sia aderente, adottare questo sistema di accertamento?

Coppola D'Anna. — Si capisce che da un punto di vista teorico, siccome l'esercizio di dodici mesi è un artificio, l'ideale sarebbe quello di poter fare l'accertamento a cose finite, quando il ciclo produttivo completo sia chiuso. Ma questo è possibile che non si chiuda mai. Perchè non si può dire: io impianto una società *ex novo*, io compro dei macchinari: il ciclo sarà chiuso quando questi macchinari saranno logorati. Ma prima che quei macchinari siano logorati io avrò fatto un ampliamento della fabbrica, oppure avrò sostituito alcuni di quei macchinari, avrò cominciato un altro ciclo; quindi una serie di cicli che si intersecano, che si sovrappongono l'uno all'altro, che rendono impossibile l'accertamento.

Bario. — Quindi lei lo scarterebbe.

Coppola D'Anna. — Lo scarto per la pratica inattuabilità. Le stesse considerazioni che lei fa per un esercizio ideale, un esercizio pluriennale ai fini fiscali, si dovrebbe fare per un esercizio ugualmente pluriennale ai fini contabili, anche per la distribuzione dei dividendi. Non c'è ragione che si distribuiscano degli utili che sono realizzati contabilmente in quell'esercizio, quando ancora non si sa che cosa verrà dopo. Questo la pratica, la vita, non lo consente.

Steve. — Passando ad altro argomento, da quello che lei ha detto discende che per l'imposta progressiva sui redditi proporrebbe un punto di partenza molto elevato.

Coppola D'Anna. — Per la progressiva, sì.

Steve. — Potrebbe dare un esempio indicativo in cifre?

Coppola D'Anna. — Non arriviamo alle duemila sterline, come in Inghilterra. In Inghilterra erano duemila sterline, quando la sterlina era una sterlina piena; sono ancora duemila sterline, ma valgono molto meno. Comunque, quello che corrisponde alle mille sterline di un tempo. Cosa sono ora mille sterline? Un milione o una cosa di questo genere. Nel 1938-1939 le duemila sterline, considerate a 90, erano 180.000 lire; mettiamo 180.000 lire di allora.

Steve. — Lei ha espresso un parere sostanzialmente sfavorevole al mantenimento dell'imposta patrimoniale. Subordinatamente, la personalizzazione della struttura di questa imposta la vedrebbe con favore o no?

Coppola D'Anna. — Se si dovesse mantenere, mi parrebbe forse opportuna.

Steve. — E vorrebbe chiarirci ulteriormente il suo pensiero sul problema dell'accertamento a *forfait* che ha toccato un momento fa?

Coppola D'Anna. — Questa è una questione molto vecchia su cui i pareri sono sempre discordi, perchè effettivamente ci sono i pro' e i contro. L'argomento principale a favore della tassazione del reddito normale è quello che tutti sanno, cioè che con ciò si premia la maggior capacità, la maggiore solerzia, si premia chi sa fare fruttare di più il suo lavoro, il suo patrimonio.

C'è tuttavia l'inconveniente che il sistema diventa eccessivamente rigido e quindi non consente di seguire, neppure in quella limitata misura in cui può essere seguìto con altri sistemi, il variare dei redditi effettivi. Perchè evidentemente se si vuol tassare un reddito normale, non si può variare la base dell'accertamento anno per anno. C'è una contraddizione in termini; se ogni anno lo si varia, non si tassa più il reddito normale. La stessa cosa si potrebbe dire per il catasto. Per il catasto si può però fare una distinzione fra quello che è l'impianto e quello che è l'accertamento annuale del reddito.

All'impianto mi pare impossibile rinunziare. Il catasto è necessario per accertare l'imponibile fondiario. Si tratta di vedere se al catasto particellare deve essere sostituito od aggiunto il catasto agrario nel senso di individuare le aziende agrarie oltre che le singole particelle di terreno appartenenti a ciascuna.

Nella stessa azienda ci sono pezzi di terreno a seminativo, altri a pascolo, altri vitaticci. Quindi l'impianto deve essere particellare in tutti i casi. Però sarebbe opportuno, ai fini fiscali, individuare l'azienda agraria.

Comunque il catasto è necessario. Dove però esso presenta dei grossi inconvenienti è nella lentezza con cui segue le variazioni delle colture e le variazioni dei redditi.

Ora, per quanto riguarda le variazioni delle colture, il difetto è diventato troppo grosso in Italia dato che effettivamente il classamento è rimasto molto arretrato. Noi abbiamo in Italia dei terreni che oggi sono seminativi e continuano a pagare come vigneti, e viceversa. Così credo che le colture di fiori della costa ligure continuino a pagare pochissimo o non paghino niente; perchè saranno stati arenili cinquanta anni fa.

Evidentemente non si può fare il riclassamento tutti gli anni; però bisognerebbe farlo a periodi non eccessivamente distanti, in modo che dal catasto risultasse una realtà abbastanza aggiornata.

D'altro canto c'è la questione delle variazioni dei redditi. Pur accertandosi un reddito normale, un reddito tipico e non il reddito effettivo della singola azienda, bisogna far variare l'accertamento di funzione di quelli che sono i risultati di ciascuna annata. Questo non contraddice al sistema del reddito normale e al vantaggio che si dà a chi più fa fruttare il proprio terreno. Bisogna trovare la maniera di poter variare annualmente o, se non proprio annualmente, ogni triennio al massimo, i redditi imponibili. Ora questo mi pare non sia poi del tutto impossibile. In Germania lo si fa; e sostanzialmente il sistema di accertamento è basato sul catasto; anche lì ci sono delle aziende tipiche; si determina anno per anno, in ragione dell'andamento climatico e in ragione dei prezzi, quale è il reddito dell'azienda tipica e si variano tutti i redditi di quella circoscrizione, in funzione dei risultati ottenuti. Quindi, secondo me, per i redditi dominicali e per i redditi agrari, bisognerebbe mantenere il catasto e possibilmente accoppiare il catasto particellare col catasto agrario, ma occorrerebbe stabilire un sistema, diciamo, automatico di variazione dei redditi.

Bario. — Con la revisione degli estimi catastali questa revisione è stata già fatta, precisamente prendendo in esame il periodo 1939-42, tre anni. E' detto nelle leggi del catasto che questa revisione ordinaria deve essere fatta ogni cinque anni. Una revisione straordinaria potrà essere fatta tutte le volte che l'interessato la chieda nel fare la dichiarazione. Le sembra che questo sistema cui accenno sia sufficiente, oppure ritiene che occorra abbreviare da cinque a tre anni?

Coppola D'Anna. — Credo che i tre anni in agricoltura valgano meglio dei cinque anni, nonostante che rappresentino un periodo più breve.

Bario. — Con la produzione media ordinaria, lei dice che un triennio sarebbe più confacente, più congruo del quinquennio stabilito?

Coppola D'Anna. — Bisognerebbe vedere l'avvicendamento climatico. Ma il vero problema non è questo; è che in Italia gli aggiornamenti non si fanno in base ad aziende tipiche; non c'è il sistema che esiste in Germania. Noi purtroppo lavoriamo su una base che è assolutamente sperequata e quindi, qualunque cosa si faccia, sarà sempre mal fatta, non perchè si faccia male quella tal cosa, ma perchè si lavora su un materiale che è assolutamente inadatto. Se noi non abbiamo il classamento in ordine, evidentemente qualunque revisione facciamo risulta errata, perchè noi applichiamo degli indici di variazione che riguardano un reddito che non è quello di quella parcella. Questo perchè quella tale parcella figura adibita ad una cultura e viceversa oggi è adibita ad un'altra cultura, completamente diversa. Quindi anche la semplice variazione viene ad essere sfasata per il fatto appunto della base su cui incide.

Ma supponendo di avere una base adeguata, un classamento aggiornato, io penso che la cosa migliore da fare sia quella di fissare delle aziende tipiche appunto sul tipo tedesco e determinare automaticamente degli indici di variazione in modo che i redditi non rimangano fissi. Perchè, in realtà, in Italia le revisioni generali si effettuano quando interviene un fatto straordinario: s'è fatto all'epoca di De Stefani, nel 1924-25, perchè c'era stata la guerra con relativa svalutazione monetaria; s'è fatto nel 1939 perchè c'era stato l'allineamento; si farà adesso ancora perchè c'è un altro allineamento; poi non si farà più. Bisognerebbe invece stabilire un sistema che funzionasse regolarmente, se non proprio tutti gli anni, almeno, come si è detto, ogni triennio od ogni quinquennio. L'ideale sarebbe che le variazioni avvenissero tutti gli anni perchè purtroppo i redditi possono variare e variano effettivamente da un anno all'altro; un anno va bene, un anno va male; i prezzi ora salgono ed ora scendono. Quindi bisognerebbe poter seguire queste variazioni. Col sistema delle aziende tipiche, si potrebbero addirittura variare gli imponibili anno per anno. La revisione del classamento potrebbe invece essere effettuata a periodi più lunghi per dare un vantaggio a chi ha migliorato l'attrezzatura del suo fondo.

Steve. — E del catasto edilizio che cosa pensa?

Coppola D'Anna. — Il catasto edilizio effettivamente lo vedo meno necessario; perchè la proprietà edilizia è concentrata, non è come la proprietà agricola che copre tutta la superficie del paese. Essendo così concentrata, è praticamente anche controllabile molto agevolmente; non mi pare quindi che ci sia necessità del catasto edilizio. D'altra parte il valore locativo di ciascun appartamento, di ciascun fabbricato, è determinabile anche agevolmente. Trovo quindi che in questo campo non sia abbastanza giustificata la spesa di impianto e la manutenzione di un catasto che poi praticamente dà luogo a sperequazioni forse maggiori di quelle che si verificano con l'accertamento diretto del reddito, basandosi sul valore locativo. Quest'ultimo, del resto, viene spesso accertato anche ad altri fini.

Steve. — E di quei tipi di accertamento semiforfetario appunto usati in ricchezza mobile per le imprese individuali commerciali ed industriali, che cosa ne pensa?

Coppola D'Anna. — Perchè si possa fare a meno dell'accertamento forfetario bisognerebbe che le aziende individuali tenessero i loro libri in regola. Questo in Italia non si è mai riusciti ad ottenerlo.

Steve. — Se ci fosse una contabilità in regola, lei sarebbe favorevole all'accertamento analitico?

Coppola D'Anna. — Naturalmente; io trovo che dove si può accertare il reddito effettivo è molto meglio basarsi su di esso, perchè in fondo la tassazione di un reddito normale, tranne che nel campo dell'agricoltura, dove ci sono delle ragioni speciali, ha i suoi vantaggi, ma ha anche i suoi svantaggi. Svantaggi per il fisco: ma anche per il contribuente. Tassando il reddito normale, il fisco si assicura un gettito, se non proprio fisso, certo meno soggetto a variare di quanto non siano i redditi effettivi, e questo può costituire un vantaggio; ma c'è l'inconveniente di dover rinunziare ad un rapido adeguamento del gettito tributario alle variazioni dei redditi che possono assumere ampiezza inusitata come avviene durante una guerra, ad esempio. D'altro canto, il contribuente finisce col pagare meno di quello che potrebbe pagare nelle fasi di alta congiuntura; ma viene sottoposto a una pressione eccessiva nei periodi di depressione economica.

Steve. — Che cosa pensa della proposta di Pasquale Saraceno di spostare la tassazione dei redditi di categoria *B* dalla base del reddito a quella del valore aggiunto?

Coppola D'Anna. — Con tutto il rispetto che ho per Saraceno, trovo che è assolutamente inattuabile. Egli parte dal concetto che accertare il reddito è difficile; si rifà un po' alle osservazioni che faceva il dott. Bario circa il fatto che l'esercizio di dodici mesi è una finzione giuridica; il che è esatto. Però il valore aggiunto è una entità molto più difficile da accertare di quello che non sia il reddito contabile, sia pure di un esercizio fittizio come quello di dodici mesi.

D'altro canto, il valore aggiunto non rappresenta ancora l'utile dell'esercizio. Io posso avere un valore aggiunto enorme ed essere in perdita.

Steve. — Lei ci ha parlato fino adesso di imposte dirette. E sulla imposta di successione che cosa può dirci?

Coppola d'Anna. — Lì c'è la questione dei due tipi di imposta: l'imposta sull'asse e l'imposta sulle quote. Io sono per l'abolizione dell'imposta sull'asse, perchè in fondo qui da noi l'imposta è stata introdotta per ridurre, senza dichiararlo espressamente, le agevolazioni eccessive che erano state date alle famiglie un po' numerose. Ma effettivamente il sistema di tassare da una parte l'asse e dall'altra le quote porta a questo assurdo che a parità di quota ereditata da ciascun erede, si paga di più quando gli eredi sono molti che quando sono pochi.

Il problema della tassazione dell'asse e delle quote, delle quote soltanto, ad ogni modo, è del tutto indipendente dall'altezza della pressione tributaria che si vuol raggiungere e della progressione che si vuol attuare.

Steve. — Una discriminazione secondo le linee del progetto Rignano crede che sia possibile ed opportuna?

Coppola D'Anna. — Non ne escludo l'opportunità, ma sulla praticità io ho i più gravi dubbi, perchè il confronto fra la situazione patrimoniale dello stesso individuo, effettuato a distanza media di 30 anni, ma che può essere anche di cinquanta o sessant'anni, è una cosa inconcepibile. Quando i miei figli erediteranno da me, saranno passati, credo, almeno sessant'anni da quando io ho ereditato da mia madre. Che confronto potrà effettuare il fisco fra quello che io ho ereditato e quello che erediteranno i miei figli? Come andare ad accertare quello che nel mio patrimonio, all'atto della mia morte, rappresenterà il patrimonio che ho ereditato, e quello che viceversa vi ho aggiunto io? Ciò non è praticamente possibile. Tutti gli accertamenti di incrementi patrimoniali sono difficilissimi. In questo sono in disaccordo con l'amico Berliri. Ma quando, poi, si allungano i termini del confronto nel tempo, fino a distanze così enormi, ogni accertamento diventa addirittura impossibile.

Steve. — Lei avrebbe obbiezioni alla eliminazione delle imposte di registro e al mantenimento di un semplice sistema di modeste tasse di registrazione?

Coppola D'Anna. — Affatto.

Steve. — Lei ritiene che sarebbe una facilitazione importante?

Coppola D'Anna. — Una facilitazione al movimento della proprietà certamente; ma da parte del fisco evidentemente ci possono essere delle obbiezioni perchè il gettito non si sostituisce facilmente.

Steve. — Se si compensasse il mancato gettito con un aumento dell'aliquota della imposta patrimoniale, ritiene che gli effetti sarebbero vantaggiosi?

Coppola D'Anna. — Dal punto di vista della pressione psicologica, indubbiamente è più grave l'imposta ordinaria sul patrimonio, a parità di gettito, che non l'imposta di registro, per la ben nota considerazione che quest'ultima si paga in un momento in cui ci si trova con disponibilità di denaro, mentre l'imposta sul patrimonio si deve pagare anche se disponibilità non ci sono. Quindi da questo punto di vista non ci guadagnerebbe

il contribuente e, d'altro canto, se il gettito è uguale, non ci guadagna neppure il fisco.

Berliri. — Vorrei pregare il dott. Coppola D'Anna che, in sede di risposta scritta ai questionari, cercasse di fornirci qualche elemento circa le ipotesi che si ritengono più accettabili in merito alle prossime tendenze della distribuzione del reddito nazionale e circa la percentuale che si prevede dovrà essere assorbita dallo Stato. Il dott. Coppola D'Anna ha particolare competenza in argomento e il suo contributo sarà di particolare interesse per i lavori della Commissione.

Coppola D'Anna. — Le profezie sono una cosa molto difficile; comunque sono arrivato a delle conclusioni che purtroppo si oppongono ad un aggravamento della pressione tributaria, perchè effettivamente i servizi pubblici crescono, le necessità crescono, l'economia collettiva si sviluppa a spese della economia privata; è questo un fatto storicamente accertato. Però, per quanto riguarda l'Italia, io trovo che bisogna fare macchina indietro, come pressione tributaria. Non so se lo potremo; perchè non dipenderà soltanto da noi, ma da tutte le circostanze internazionali.

Interrogatorio del prof. avv. ANTONIO BERLIRI

Libero docente di scienza della finanza e diritto finanziario presso la Università di Roma
Avvocato esercente in Roma

(16 febbraio 1946, in Roma)

Micheli. — Vuole dirci il suo parere sugli argomenti trattati nel questionario n. 6 relativo alle garanzie giurisdizionali dei cittadini in materia tributaria?

Berliri. — Io credo che la soluzione di tale problema dipenda da quella del più vasto problema della formazione delle leggi finanziarie in genere. Queste, a mio avviso, dovrebbero differenziarsi nettamente dalle altre leggi per vari motivi, dei quali accennerò solo due più importanti:

1° Le leggi finanziarie sono dirette a regolare un rapporto fra Stato e cittadino e non già un rapporto tra due cittadini, ed è quindi molto più facile che gli organi statali prendano l'iniziativa di proporre tali leggi che non di proporre una legge di diritto privato; di qui appunto la spaventosa inflazione di provvedimenti legislativi in materia tributaria. Sebbene anche le circolari e le normali siano in tale campo tutt'altro che scarse, vi sono alcuni settori, quale quello del registro, in cui sono più numerose le leggi che le circolari, appunto perchè l'amministrazione trova più semplice e più comodo promuovere un decreto o una legge che emettere una circolare.

2° Le imposte hanno ripercussioni gravissime sulla vita economica dei contribuenti e possono turbare profondamente quella uguaglianza di ripartizione delle pubbliche spese che deve stare alla base della organizzazione sociale.

Peraltro, non ritengo si possano inserire nella carta costituzionale tutte le leggi tributarie, nè che per modificare tali leggi si possano prescrivere tutte quelle formalità e garanzie che si richiederanno per la modifica della carta costituzionale. In definitiva, penso sarebbe opportuno che la Costituente rinviasse o ad uno speciale organo o al Parlamento, con speciali maggioranze e speciali procedure, l'elaborazione di tutte le leggi tributarie; con le stesse forme dovrebbero venir elaborate le norme relative al processo tributario.

Micheli. — Comunque, se nella carta costituzionale o in una dichiarazione dei diritti dell'uomo fosse contenuta una norma relativa all'uguaglianza del cittadino davanti alla legge finanziaria, lei riterrebbe opportuno aggiungere anche una norma che riguardasse la tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'autorità finanziaria, o qualche altra disposizione consimile?

Berliri. — Ritengo che o tale norma avrà un valore meramente enunciativo, ed allora sarà poco meno che pleonastica, ma certamente non dannosa; oppure essa avrà un valore sostanziale, in quanto, essendo inserita nella carta costituzionale, non potrà essere modificata che da una successiva legge costituzionale, e in tal caso potrebbe essere effettivamente utile.

Bario. — L'avv. Berliri ha detto che nelle singole leggi finanziarie dovrebbe essere compresa una parte relativa alle norme processuali. Trattandosi però di principî generali in tema di tutela, non è opportuno che essa sia avulsa dalle singole leggi finanziarie?

Berliri. — Certamente, io penso anzi che ci debba essere una legge tributaria processuale a cui tutte le leggi concernenti le singole imposte facciano riferimento; insomma una legge tributaria processuale fondamentale, eventualmente da inserire in una parte generale di un codice fiscale.

Micheli. — Faccio ora una domanda un po' accademica. Ritiene lei opportuno conservare l'attuale sistema di contenzioso tributario, e per quali ragioni? Auspicandone la riforma, ritiene sufficiente introdurre modificazioni parziali all'attuale sistema? Se sì, quali potrebbero essere (tenendo conto di tutte le svariate giurisdizioni speciali tributarie)?

Berliri. — Questo problema mi sembra abbia soltanto una soluzione, per lo meno una soluzione ideale unica, cioè la costituzione di una giurisdizione tributaria autonoma e specializzata. Questa dell'autonomia della giurisdizone tributaria dal potere finanziario costituisce un'esigenza fondamentale, giacchè la prima e più profonda causa del non soddisfacente funzionamento delle commissioni e della profonda sfiducia che i contribuenti nutrono nei loro confronti, risiede proprio nel fatto che attualmente gli organi giudicanti sono costituiti o da rappresentanti dell'amministrazione, come ad esempio l'intendente di finanza, o da giudici nominati dal ministero e in gran parte dipendenti dall'ufficio finanziario (in quanto la conferma di un membro della commissione dipende in gran parte dal parere dell'amministrazione periferica). Primo requisito quindi della giurisdizione tributaria dev'essere l'autonomia e l'indipendenza assoluta dell'amministrazione finanziaria sia periferica che centrale.

A tal proposito, anzi, penso che i suoi componenti dovrebbero essere nominati con le stesse garanzie sta-

bilite pei membri della magistratura ordinaria, salvo eventualmente, e sempreché lo si ritenesse assolutamente indispensabile, una maggior semplicità di forme per i giudici di primo grado.

In secondo luogo, la giurisdizione tributaria dovrebbe essere una giurisdizione specializzata. Nè ritengo sia possibile deferirla agli organi della giurisdizione amministrativa: vi si oppongono, da un lato la vastità della materia tributaria che renderebbe estremamente difficile trovare delle persone competenti ad un tempo in diritto tributario e amministrativo, dall'altro la diversa disciplina dei due rami del diritto che rende molto pericolosa la trasposizione nel diritto tributario di principi elaborati per il diritto amministrativo; basta pensare che nell'uno l'azione delle Amministrazioni è eminentemente discrezionale mentre nell'altro è quasi esclusivamente vincolata.

Quindi, ripeto, a mio avviso è essenziale che la magistratura tributaria sia autonoma, indipendente e specializzata. Soggiungo che essa dovrebbe essere affidata unicamente a giudici di ruolo. Con tutta franchezza dirò che l'opinione che i cittadini possano utilmente collaborare all'accertamento mi sembra una utopia, anzi una pericolosa utopia. E la ragione di questa mia convinzione è duplice: innanzi tutto molto difficilmente si conoscono i redditi e i patrimoni altrui (nelle attuali contingenze molto spesso è già difficile valutare il proprio patrimonio per quanto modesto); in secondo luogo, se qualcuno conosce con una certa approssimazione il patrimonio o il reddito di un altro, ciò significa che è con questo in particolari rapporti di amicizia o di inimicizia, di modo che esso cercherà fatalmente di agevolare o danneggiare l'amico o il nemico. Per questo, come dicevo, io penso si debba ricorrere al giudice togato o, se la parola fra troppo effetto, al giudice professionale. Per dare poi all'accertamento una più seria base e facilitare così il compito del giudice e per permettere d'altro canto un maggior controllo dell'operato di questo, ritengo si dovrebbe imporre al giudice di indicare nella propria decisione non la risultante della complessa operazione d'accertamento, cioè il reddito o il patrimonio, ma i principali elementi di tale operazione e in particolare l'importo delle entrate e delle spese nelle imposte sul reddito e quello delle attività e delle passività nelle imposte sul patrimonio. Correlativamente tanto l'ufficio che il contribuente dovrebbero essere costretti ad indicare pur essi tali elementi, eventualmente stabilendosi che in caso contrario il reddito o il patrimonio indicato dall'ufficio si debbano ritenere al lordo di tutte le detrazioni chieste dal contribuente e, viceversa, quelli indicati dal contribuente si debbano ritenere al netto da qualsiasi detrazione.

Bario. — Lei ha detto un momento fa che il contenzioso tributario deve essere sottratto alla competenza dell'intendente; ora il contenzioso penale è affidato esclusivamente all'intendente come giudice speciale; l'intendente emette un decreto penale che per legge è equiparato alle sentenze emanate dal pretore; in questo caso sarebbe un vero e proprio giudice togato.

Berliri. — Io non sostengo che l'amministrazione esorbiti dai propri limiti, dico che la legge effettivamente demanda ancora delle controversie a giudici dipendenti dall'amministrazione attiva e che questi giudici non ispirano fiducia al contribuente. Quando questi sa che deve essere giudicato da un funzionario dipendente dalla amministrazione finanziaria, cioè dalla parte avversa, pensa che il giudice non sia sereno ed obiettivo, e d'altro canto il giudice, la cui nomina dipende dall'amministrazione o, peggio, che fa parte di questa, ben difficilmente riesce ad essere veramente imparziale. Del resto il principio « nemo iudex in causa propria » è un principio che non ha più bisogno di essere dimostrato.

In definitiva, penso bisognerebbe arrivare ad una costruzione di questo genere: un giudice singolo di primo grado con competenza territoriale analoga a quella del pretore, un giudice collegiale di secondo grado con competenza territoriale analoga al tribunale ed infine un giudice collegiale di terzo grado con competenza territoriale su tutto il territorio dello Stato.

Per il giudice di primo grado escluderei la collegialità, sia per considerazioni economiche sia per la difficoltà di trovare tanti giudici competenti; d'altronde ritengo che la sua circoscrizione dovrebbe coincidere sostanzialmente con quella del pretore, perchè vi sono delle imposte obiettivamente modeste ma subiettivamente gravose, quali ad esempio le imposte proporzionali su piccoli redditi o su piccoli patrimoni. Ora non credo si possa imporre ai piccoli contribuenti, — per i quali l'imposta in vista della sua proporzionalità è pur sempre gravosa anche se modesta in via assoluta — di recarsi nel capoluogo di provincia per ottenere giustizia; in sostanza per tutti i piccoli contribuenti, che sono numericamente la grande maggioranza, bisogna che il giudice di primo grado risieda vicino; non più lontano quindi della sede della pretura. Per le stesse considerazioni ritengo che il giudice d'appello dovrebbe avere competenza territoriale analoga a quella di tribunale. Per quanto concerne il giudice centrale, ritengo debba attribuirglisi competenza anche di merito, a causa della necessariamente scarsa preparazione del giudice di primo grado, e ciò in analogia a quanto è già stabilito attualmente in materia di imposte indirette sugli affari.

Confesso che questo programma in un primo tempo, mi sembrò difficilmente attuabile per considerazioni di ordine economico, perchè ritenevo che costituire un corpo giudicante così numeroso potesse rappresentare un onere eccessivo per il bilancio statale. Riesaminando però più attentamente la questione, ho dovuto constatare come tale mia impressione fosse errata, giacchè il costo di una simile magistratura rappresenterebbe un onere molto modesto. Anche se per costituire la magistratura tributaria si dovesse raddoppiare l'organico della magistratura italiana e cioè si dovesse nominare un numero di giudici pari alla somma di tutti i giudici civili e penali, si avrebbe una spesa inferiore all'1,80 % del gettito delle sole imposte dirette, di quelle indirette e delle tasse sugli affari. Infatti nell'eserci-

zio 1939-40 la spesa per la magistratura italiana è stata di 252 milioni, mentre nello stesso esercizio il gettito delle imposte dirette, delle imposte indirette e delle tasse sugli affari è stato di 14 miliardi. Ma evidentemente l'ipotesi di dover raddoppiare il numero dei magistrati è certamente eccessiva. Ora io penso che di fronte ai vantaggi di un'assai maggiore serietà negli accertamenti, che permetterebbero un notevole perfezionamento e semplificazione nel sistema tributario, e alle incomparabilmente maggiori garanzie di giustizia che si darebbero ai contribuenti e in parecchi casi alla stessa amministrazione finanziaria, un aggravio certamente inferiore all'1,80 % delle imposte non sarebbe davvero eccessivo. In definitiva la giustizia tributaria non è che una parte, e non certo la meno importante, della giustizia, che è pure sempre il *fundamentum regni*.

Micheli. — E come dividerebbe, dal punto di vista della competenza per valore, il giudice singolo dal giudice collegiale in secondo grado?

Berliri. — Io non credo che si possa — e questa è proprio una specialità del processo tributario — procedere ad una discriminazione delle cause in base al valore, perchè l'importo della causa è proporzionale, almeno molto spesso, alla ricchezza del contribuente, e l'imposta proporzionale è sempre ugualmente gravosa per il contribuente, quale che ne sia la concreta entità: per un privato il pagare magari 10 mila lire può essere molto più oneroso che per una grossa società pagare un milione. Per le imposte indirette vi possono essere delle questioni che hanno talvolta un'importanza di gran lunga molto maggiore di quella che non sia la loro entità: per il privato una questione di imposta sull'entrata può essere, caso per caso, di scarsissimo rilievo o invece di importanza decisiva per la sua attività e ciò in rapporto alla tipicità degli atti: la questione della tassabilità delle ricevute tra i vari uffici per una banca, e la questione della tassabilità dei passaggi delle merci in lavorazione o degli scambi fra casa madre e filiali per una ditta industriale possono essere di importanza notevolissima. E lo stesso, naturalmente, vale per lo Stato, per il quale una questione di poche lire in materia di bollo può avere, come risoluzione di massima, un'importanza molto maggiore di una questione di trenta o quaranta mila lire in materia di un'imposta ormai in via di liquidazione.

Micheli. — Non ritiene lei pericoloso che la stessa decisione di primo grado sia emessa da un giudice singolo anzichè da un collegio, dopo tutte le polemiche che sono state fatte in occasione della riforma del codice di procedura civile?

Berliri. — Indubbiamente si potrebbe addivenire ad una discriminazione delle cause per materia, come fa la legge attuale per le imposte indirette sugli affari, e demandare certe questioni direttamente in primo grado al giudice d'appello ed in secondo grado al giudice di terza istanza; peraltro io penso che tale sistema possa provocare complicazioni processuali notevoli e che d'altro canto, riconoscendo al giudice di terzo grado una competenza di merito e dando quindi alle parti due gradi di giudizio davanti ad un giudice collegiale, molte delle critiche mosse al giudice unico verrebbero a cadere.

Micheli. — E la cognizione di tutti e tre i gradi sarebbe uguale, identica o, almeno nel terzo grado, dovrebbe esserci una distinzione com'è attualmente?

Berliri. — No. Io ritengo che al giudice tributario di terzo grado non possa riconoscersi una competenza limitata alle sole questioni di diritto e ciò perchè le questioni di fatto possono avere un'importanza enorme. Nel caso che facevo prima dei rapporti tra società madre e figlia può avere un'importanza decisiva l'accertamento della regolare tenuta di un libro, dell'esistenza di un mandato, ecc. D'altra parte penso che al giudice di terza istanza, specie se contro le sue decisioni non si ammetta la possibilità di ricorso, non riescirebbe difficile trovare dei criteri per limitare la propria competenza alle sole questioni veramente meritevoli di un riesame in terzo grado; in altre parole, è meglio attribuirgli un'ampia competenza lasciandogli la facoltà di non avvalersene. Sotto altro aspetto poi, mi sembra opportuno riconoscere una competenza di merito al giudice di terzo grado, giacchè in tal modo si viene a conferirgli una funzione perequatrice molto importante, per non dire indispensabile, in un momento in cui il carico tributario raggiunge una pressione veramente elevatissima e nel quale pertanto un'esenzione o un'accertamento eccessivo possono rappresentare una posizione di privilegio imbattibile o, al contrario, la rovina di un'impresa. Infine il fatto che il giudice d'appello sappia che la sua decisione potrà essere sottoposta a sindacato di merito, costituirebbe un indiscutibile stimolo a procedere con maggior ponderatezza.

Micheli. — Ritiene lei che si debba mantenere l'attuale sistema, oppure, proprio per facilitare al massimo l'accertamento e la revisione del valore a carico del contribuente, ammettere la possibilità di modificare la domanda anche nel corso del procedimento?

Berliri. — Io penso che sopratutto per il giudizio di primo grado bisognerebbe studiare un procedimento molto elastico ed affidare al giudice dei poteri piuttosto ampi, perchè molto spesso tra le due parti c'è uno squilibrio notevole. Particolarmente nelle grandi città l'ufficio si trova in posizione di vantaggio rispetto al contribuente, mentre nei centri minori avviene spesso il contrario, specie se il contribuente è una società; bisognerebbe quindi dare al giudice un potere inquisitorio che gli permetta di compensare tale squilibrio. Pertanto penso che nel giudizio di primo grado sarebbe forse opportuno ammettere, sia pure con alcune limitazioni, la possibilità sia da parte dell'ufficio che del contribuente di variare la domanda giudiziale.

Micheli. — Lei manterrebbe il principio inquisitorio anche per il terzo grado?

Berliri. — Sì, non vedo alcun motivo per negarglielo.

Micheli. — Lei vede qualche mezzo per rendere efficiente la possibilità del contribuente di sollecitare il corso del procedimento? Questo infatti è uno dei problemi che si presenta in pratica.

Berliri. — Penso si dovrebbero stabilire dei termini anche perentori, ed eventualmente delle sanzioni a carico dei giudici e delle parti, compreso l'ufficio, per la loro inosservanza. Non vedo un contrasto fra il principio inquisitorio e la statuizione di termini e di decadenze. In fondo tutto il procedimento penale è eminentemente inquisitorio e ciò non ostante abbonda di termini di decadenza e di preclusioni, nè accade mai che una causa dorma per dieci o dodici anni, come succede invece frequentemente in materia tributaria. D'altra parte una volta che l'impulso processuale non fosse più affidato solo all'ufficio ma fosse dato anche al contribuente ed al giudice, non vi dovrebbero essere ragioni di così gravi ritardi, giacchè oggigiorno l'inerzia del giudice non dipende da un eccesso di lavoro di questo, ma dall'inerzia dell'ufficio.

Bario. — Si intende sostituire questo nuovo ordine giurisdizionale perchè si ha l'impressione che gli organi attuali finanziari non diano sufficienti garanzie al contribuente. Si vuole perciò da un sistema passare a un altro introducendo il giudice togato perchè si crede che questi offra maggiori garanzie o perchè ispiri maggiore fiducia; ora perchè si ha fiducia nel giudice togato singolo nel secondo e nel terzo grado?

Berliri. — Io sono per il giudice singolo solo nel primo grado.

Bario. — Mi dica, cosa potrebbe fare questo giudice togato in materia di accertamento di redditi, in materia di atti: quali poteri avrebbe?

Berliri. — Come poteri di iniziativa, nessuno.

Bario. — Perchè questo giudice togato avrebbe, in fondo, i poteri che adesso ha il comitato tributario, presieduto da un magistrato. Ora in che cosa differirebbe l'azione del giudice togato? Pensi che questo comitato tributario è attualmente presieduto da un magistrato. Quindi lei, a un consesso di uomini scelti per libera elezione nel comune, e quindi in grado di conoscere la situazione del contribuente, e presieduto per legge da un magistrato, vorrebbe sostituire un giudice togato al di fuori del comune come il pretore?

Berliri. — Mi sembra che il comitato tributario sia profondamente diverso dal giudice che io auspicherei. In primo luogo perchè questo non dovrebbe essere nominato dalla amministrazione finanziaria, come lo è adesso il magistrato presidente del comitato, e dovrebbe avere una carriera autonoma, vale a dire essere assolutamente indipendente dalla amministrazione finanziaria; per di più dovrebbe essere specializzato.

In secondo luogo perchè scomparirebbero i membri aggiunti che io penso debban nuocere alla finanza più che giovarle, giacchè succederà molto spesso che di fronte al magistrato, imparziale, vi saranno dei membri che per i più disparati motivi saranno inclini a favorire il contribuente.

Bario. — I presidenti dei comitati tributari sono giudici nominati dal ministro della giustizia; l'amministrazione della finanza si mantiene estranea alla loro nomina e quindi questa manchevolezza che lei riscontrerebbe non c'è.

Berliri. — Non basta: il giudice tributario non dovrebbe occuparsi, come invece fa ora il presidente del comitato tributario, anche e prevalentemente di materia civile, commerciale o penale, ma dovrebbe essere adibito esclusivamente alla giurisdizione tributaria. Consentitemi di ricordare due esperienze personali: in una causa affidata ad un magistrato — un consigliere di cassazione eccellente sotto ogni punto di vista — ci son voluti ben cinque anni e mezzo, dopo l'udienza di discussione, perchè fosse depositata la decisione: la cassazione e le altre cariche assorbivano tutto il tempo di quel magistrato e non gli lasciavano quindi tempo da dedicare alla estensione delle decisioni della commissione provinciale.

Un altro esempio: sono già decorsi oltre nove mesi e mezzo da che ho discusso una causa dinanzi alla commissione provinciale e non è ancora stata depositata la decisione: il magistrato, e peggio il professionista o l'industriale che hanno altre cose da fare, per loro ben più importanti che non la partecipazione alle commissioni tributarie, non trovano facilmente il tempo per redigere una decisione (che viene pagata, se non erro, 15 lire), non appena questa presenti una qualche complessità.

Bario. — Pensi, avvocato, che i comitati tributari possono essere divisi in più sezioni appunto per far smaltire il lavoro. Attualmente le commissioni distrettuali non ci riescono; ma pensa lei che il giudice togato possa mandare avanti tutta questa materia?

Berliri. — Io penso che una commissione si riunisce circa due volte la settimana; queste due volte lavorerà sì e no tre ore, se pure è una commissione che lavora molto: in totale quindi sei ore la settimana. Il giudice che non faccia altro lavorerà sei ore al giorno e compirà quindi un lavoro sei volte maggiore di quello di un comitato; d'altronde non è detto che, come ci sono più sezioni di un comitato, non vi possano essere più sezioni del giudice di primo grado, come accade per i pretori. Infine, il fatto che il comitato sia composto da più persone non fa guadagnare molto tempo rispetto al giudice singolo, perchè, in realtà l'udienza assorbe lo stesso

tempo se l'organo giudicante è individuale o se è composto da più persone.

Bario. — E questo giudice togato abbraccerebbe tutto il contenzioso tributario? Quindi dovrebbe essere un giudice non solo specializzato ma competente in tutta la materia finanziaria.

Berliri. — Proprio per questo istituirei il terzo grado con competenza di merito.

Bario. — Vale a dire che noi stabiliamo il secondo e il terzo grado appunto perchè riconosciamo la necessità di compensare la debolezza che riconosciamo nel primo grado.

Berliri. — Normalmente per tutte le cause, eccetto quelle amministrative, nelle quali di regola vi è un solo grado, abbiamo due gradi; nelle cause tributarie noi avremmo il doppio grado più questo primo grado, diciamo così, attenuato.

Quindi, in sostanza, le cause tributarie offrirebbero una garanzia leggermente maggiore delle altre.

Micheli. — I mezzi di prova dovrebbero essere assunti in base a legittimo contraddittorio o come in un processo inquisitorio, quindi senza che il giudice sia tenuto a rendere edotte le parti, tanto la finanza quanto il contribuente, di quei mezzi di prova che intende assumere?

Berliri. — Riterrei opportuno che i mezzi di prova venissero assunti in contraddittorio; peraltro penso che il problema abbia in pratica un'importanza molto minore che non in teoria. In realtà i mezzi di prova sono, e saranno sempre, per la massima parte documentali, mentre quelli da assumersi dal giudice si ridurranno alla verifica contabile — per la quale il contraddittorio del contribuente è indiscutibilmente più che opportuno — e a qualche sopraluogo, specialmente per l'imposta di registro di successione e fabbricati.

Micheli. — Dunque la decisione di questo giudice speciale tributario di terzo grado dovrebbe essere definitiva o potrebbe esservi possibilità di ricorrere contro di essa?

Berliri. — No. Ritengo che tre gradi di giurisdizione siano più che sufficienti e, una volta selezionati e resi indipendenti i giudici, non vedo nè la necessità nè l'opportunità di un ulteriore ricorso.

Micheli. — Neppure la possibilità di ricorrere eventualmente alla Cassazione per incompetenza od eccesso di potere?

Berliri. — Lascerei questa possibilità; non vedo alcun motivo per trattare il magistrato tributario diversamente dalle altre giurisdizioni speciali. Il ricorso alla Cassazione come difesa contro possibili eccessi di potere giurisdizionale dovrebbe quindi sussistere anche nei suoi confronti.

Micheli. — Ritiene lei di dover escludere dalla competenza del giudice tributario qualche particolare questione pregiudiziale; mantenere, per esempio, l'incompetenza per le questioni pregiudiziali in materia di stato?

Berliri. — Sì, tanto la questione di stato quanto quella di falso dovrebbero essere escluse dalla competenza del giudice tributario per essere demandate all'autorità giudiziaria.

Micheli. — Non pensa alla possibilità che essendo un giudice togato possa andare al di là di questi limiti?

Berliri. — Non mi sentirei di far decidere a proposito di un ricorso in materia di tassa di successione se alcuno è figlio legittimo o illegittimo.

Micheli. — Io penso che lei abbia avuto finora presenti particolarmente le commissioni delle imposte dirette e indirette. Rispetto alle commissioni censuarie e al contenzioso del catasto, ha qualche proposta da fare, specie in relazione alla unificazione del contenzioso tributario?

Berliri. — Io penso che in tale settore si dovrebbe fare un poco macchina indietro rispetto a quello che si è fatto sinora. Mentre infatti si è andato, specie in questi ultimi anni, allargando la competenza delle commissioni censuarie anche a questioni tipicamente contenziose relative alla applicabilità dell'imposta nei confronti dei singoli contribuenti e posteriori alla formazione del catasto, riterrei le loro funzioni si dovrebbero ridurre a compiti meramente amministrativi. In sostanza io demanderei tutte le controversie attualmente devolute ai vari giudici speciali ad un unico giudice tributario, mentre tutto quello che concerne l'accertamento lo lascerei all'amministrazione, agli agenti ed eventualmente ad organi collegiali di esperti, e ad essa soltanto.

Micheli. — E per quanto riguarda le controversie in materia doganale?

Berliri. — Io penso che anche qui si dovrebbe arrivare alla unificazione. Sorgerà in tal sede la questione del collegio dei periti doganali, ma io ritengo che essa si dovrebbe risolvere mantenendo il collegio stesso come organo ausiliario, come perito al quale il giudice possa ed eventualmente debba rivolgersi.

Micheli. — Nei riguardi di quella che è la struttura dell'accertamento, come la concepirebbe? Come un'impugnativa dell'atto di imposizione da parte del contribuente o come una opposizione del contribuente?

Berliri. — Come una opposizione. Io penso che in sostanza l'avviso d'accertamento debba contenere ciò che l'ufficio ritiene possa sostenersi dinanzi al giudice, cioè il massimo di ciò che esso può chiedere, non ciò

che, se esso fosse giudice, riterrebbe giusto: un poco come la requisitoria del pubblico ministero nel processo penale, e questo anche per non precludere la possibilità del concordato, che resta sempre un potentissimo mezzo di accertamento. Se l'ufficio può dire al contribuente: io ho elementi per sostenere che il tuo imponibile sia di 120, ma di fronte alle circostanze che mi hai fatte presenti, posso ammettere che sia giusto assumere come imponibile 100, e quindi scegli: concordare per 100, rinunciando io ufficio a sostenere 120 e tu contribuente a sostenere 70 o 60, oppure iniziare o proseguire una lite nella quale potrai forse veder accolto il tuo punto di vista, ma potrai anche vederti tassato per 120 — il contribuente molte volte addiverrà al concordato. Se invece l'ufficio avrà già indicato nell'avviso d'accertamento non l'imponibile massimo sostenibile, ma quello che esso ritiene giusto, dovrà necessariamente irrigidirsi e dire al contribuente: o accetti puramente e semplicemente il mio accertamento oppure ricorri — ed il contribuente, sapendo che la contestazione potrà condurre ad una tassazione minore dell'accertamento, non mai ad una maggiore, non accetterà di concordare.

Ed una situazione analoga si verificherà per l'accettazione delle sentenze di primo e di secondo grado.

Micheli. — Quanto ai criteri cui deve attenersi il giudice, lei pensa che il giudice tributario debba decidere sempre secondo diritto o possa pronunciarsi anche secondo equità?

Berliri. — Io sono nettamente per la decisione secondo diritto. Forse si potrebbe pensare a un potere di equità in materia di decadenza di termini, ma sempre con molta prudenza.

Micheli. — Quanto poi al precetto del *solve et repete*, lei ritiene che debba essere conservato tale precetto anche rispetto a questa nuova giurisdizione speciale?

Berliri. — Io ritengo che esso debba essere abolito nei confronti di qualsiasi giurisdizione, perchè non trovo alcuna ragione logica capace di giustificarlo.

Bario. — E praticamente non ritiene che ciò possa costituire un aggravio della posizione della finanza?

Berliri. — Per garantire gli interessi della finanza ritengo sia più che sufficiente lo stabilire che questa possa riscuotere, con l'ingiunzione o con il ruolo, l'imposta accertata, ancorchè tuttora in contestazione. Il *solve et repete* non significa riconoscere efficacia sospensiva al ricorso del contribuente, ma significa cosa molto più grave: significa negare giustizia a coloro che non possono pagare l'imposta e quindi sopratutto ai meno abbienti. Il *solve et repete* non impedirà mai alla banca di far valere le proprie ragioni, ma lo impedirà molto spesso ad un modesto impiegato, a un piccolo commerciante, ecc. Nè basta: tale precetto significa negare giustizia proprio quando l'errore della finanza è più grave, perchè molto spesso il contribuente che di fronte ad un errore di 10 può pagare, di fronte ad un errore di 100 non può più pagare: se quindi la finanza commette un errore di 10 il contribuente potrà ottenere giustizia, mentre se commette un errore di 100 il contribuente non potrà in alcuna guisa far valere le proprie ragioni.

Micheli. — Quindi il ricorso in quest'unica speciale giurisdizione non sospenderebbe l'iscrizione a ruolo?

Berliri. — Qui sorge un problema molto delicato. Andando un poco a rovescio ritengo che nè l'appello nè il ricorso in terzo grado dovrebbero sospendere l'iscrizione a ruolo o, in genere, l'esazione dell'imposta che risultasse dalle decisioni dei gradi inferiori; in altri termini, le decisioni di primo e secondo grado dovrebbero essere esecutive nonostante gravame.

Per quel che riguarda l'accertamento dell'ufficio sono molto perplesso, perchè vi sono effettivamente molti pro e molti contro. Probabilmente si dovrebbe stabilire che la finanza possa iscrivere a ruolo solo quello che ha dichiarato il contribuente, comminando peraltro una sanzione piuttosto forte se tale cifra è inferiore di 1/4 o di 1/5 a quella che risulterà definitivamente accertata e semprechè il giudice non ritenga che la differenza dipenda da un errore scusabile.

Micheli. — Ritiene lei che nel caso di restituzione di imposte indebite debba essere riconosciuto al contribuente il diritto alla corresponsione degli interessi compensativi?

Berliri. — Senza dubbio; non vedo perchè gli dovrebbe esser negato. La ragione che si suole addurre, e cioè che l'amministrazione non è in colpa, può esser valida per escludere gli interessi moratori, non per escludere quelli compensativi. D'altra parte se si pensa che è di tutti i giorni il caso di imposte che vengono restituite dopo 10 o 15 anni, è facile rilevare come il negare il diritto agli interessi voglia dire far pagare al contribuente una somma pari e talvolta superiore all'imposta che si è riconosciuta non dovuta e che molto spesso gli viene restituita in moneta svalutata.

Micheli. — Ora qualche parola sulla questione della repressione delle violazioni delle leggi finanziarie. Ritiene opportuno conservare o meno l'attuale sistema? Auspicando una riforma, quali dovrebbero essere le linee di essa? In particolare, lei ritiene che l'eventuale giudice speciale tributario dovrebbe avere in tutto, o in parte, competenza anche per la repressione delle violazioni di leggi penali finanziarie?

Berliri. — Io abbandonerei l'intendente per le ragioni che ho detto prima, a prescindere dal rilievo che gli intendenti sono attualmente oberati da tali e tante funzioni che difficilmente riescono ad assolverle.

Quindi le questioni penali vere e proprie le demanderei senz'altro al giudice penale e ciò per una questione di principio, sembrandomi pericoloso ammettere che un dato settore del diritto penale possa essere sottratto al

giudice penale per essere affidato ad altro giudice, che offra pure tutte le garanzie come dovrebbe offrire quello tributario.

Le sanzioni non penali invece, le affiderei al giudice tributario, eventualmente con la formula del decreto opponibile da parte del contribuente.

Bario. — Quindi lei toglierebbe all'intendente anche questo potere ?

Berliri. — Senza dubbio.

Steve. — Passiamo ora a chiederle qualche cosa sul questionario n. 7, relativo al sistema tributario.

Berliri. — In questo settore mi trovo, rispetto alla Commissione, in condizioni molto analoghe a quelle del famoso calzolaio di Apelle.

Steve. — Comunque c'è qualche problema che per lei sia di particolare interesse ?

Berliri. — In materia di imposte dirette sono contrario all'accertamento catastale dei redditi tanto caldeggiato dall'Einaudi. Questo sistema non mi persuade molto, giacchè esso vuol dire accertamento dei redditi, e quindi del patrimonio, cristallizzati in un certo momento. Ora non vedo perchè, in un periodo in cui si dovranno fare molte spese specialmente per costruzioni nuove o per ricostruzioni integrali che richiederanno un'imposizione molto pesante, ci si debba riferire ad un patrimonio passato.

Se ad esempio, fra 4, 5, 10 anni si dovranno fare delle nuove ferrovie, delle nuove strade, o costruire il canale navigabile fra Genova e la Svizzera, non vedo perchè le imposte con il cui gettito si dovranno pagare tali lavori debbano commisurarsi non ai redditi, e quindi ai patrimoni che i singoli possiedono in quel momento e che risultano incrementati da tali opere, ma ai redditi, e quindi ai patrimoni, di 4, 5, eventualmente 10 anni prima, e che possono risultare fortemente diminuiti. Non si tratta di incoraggiare, di premiare la laboriosità, ma di non fare pagare le opere pubbliche e le spese pubbliche a chi, non avendo più, in tutto o in parte, un patrimonio, non ne risulta affatto avvantaggiato o ne risulta avvantaggiato in misura inferiore.

In sostanza, il sistema catastale mi sembra possa andare bene ed anzi essere ottimo quando si tratti o di ricuperare solo delle spese di ordinaria manutenzione, e quindi serva per l'applicazione di un tributo speciale, o si tratti di imposte per le quali sussistono particolari condizioni, come quelle sui redditi dei terreni nei quali si alternano annate favorevoli ed annate meno favorevoli ed appare quindi opportuno colpire un reddito medio.

Steve. — E sull'imposta successoria ?

Berliri. — Penso si debba abolire l'imposta sull'asse globale netto perchè questa, da un lato sconvolge profondamente la scala della progressione e dall'altro aggrava il peso dell'imposta proprio a carico degli eredi e legatari che ricevono meno. Nè mi sembra si possa invocare il precedente inglese, giacchè, a prescindere, da altre considerazioni, in Inghilterra si ha un'imposta proporzionale in concorso con una progressiva, mentre da noi si hanno due imposte progressive. Non sarei invece alieno dal tener conto della ricchezza dell'erede perchè, siccome ritengo che l'imposta abbia anzi prevalentemente una funzione politica di redistribuzione della ricchezza, mi sembra sarebbe giusto anche tener conto del patrimonio da questi posseduto. Ad ogni modo, proprio in vista della funzione politica di questo tributo, ritengo che il suo regolamento non possa prescindere dallo scopo politico che gli si vuole assegnare.

Steve. — Sui progetti di discriminazione tra la ricchezza guadagnata e la ricchezza ereditata ?

Berliri. — Penso che, a prescindere da qualsiasi considerazione teorica, essi siano almeno per ora, inattuabili sopratutto in relazione alla mancanza di accertamenti passati relativi alla ricchezza ereditaria.

Steve. — Ritiene che a scadenza di tempo sia possibile attuare un progetto di questo genere e che questo sistema non comporti una impostazione amministrativa troppo pesante ?

Berliri. — Predisponendo un servizio per la conservazione ed il classamento di tutte le denuncie di successione, si potrebbe forse anche fare un confronto tra la ricchezza ereditaria e quella relitta, ma si dovrebbe poi tener conto anche dei redditi guadagnati ed eventualmente risparmiati durante la vita del *de cuius*, e tutto ciò richiederebbe un meccanismo molto complicato.

Steve. — In conclusione non ritiene il progetto attuabile ?

Berliri. — Per ora non vedo come potrebbe essere applicato. Per il futuro, penso che la sua accettazione in linea teorica dipenda esclusivamente dalla valutazione politica del diritto di proprietà, mentre la sua applicabilità, in linea pratica, presenta difficoltà e spese molto notevoli, specie se la imposta avrà aliquote elevate.

Vorrei ora aggiungere qualche cosa in materia di imposte indirette: l'imposta di registro non mi sembra la più logica delle imposte — per la verità non è questa un'idea mia molto originale — ma ciò nonostante dubito molto che essa possa venir soppressa, e ciò in vista del suo alto reddito.

Steve. — Perchè non è un'imposta logica ?

Berliri. — Perchè è un'imposta che colpisce solo gli atti scritti e la cui applicazione dipende quindi da una questione di forma puramente accidentale; è un tributo che non si può classificare nè tra le imposte di consumo nè tra quelle sul reddito, nè infine tra quelle sui trasfe-

rimenti. Se per motivi economici non è possibile sopprimerla, come io temo, si potrebbe però semplificare molto, in modo da eliminare i principali inconvenienti, pur conservandone il gettito. Il principale difetto dell'attuale ordinamento è che la tariffa conta ben 141 articoli, i quali diventano poi 297 se vi si aggiungono i 156 articoli delle tabelle *B*, *C* ed *E*; ciò fa sì che per determinare il regime tributario di un atto bisogna decidere in quale di questi 297 articoli esso si inquadra. Ora io credo che sia possibile ridurre la tariffa ad appena 5 articoli, e forse anche a 4, dato che già l'art. 4 della legge distingue tutti gli atti in solo 4 categorie.

In secondo luogo ritengo si dovrebbe sopprimere la categoria degli atti da registrare solo in caso d'uso. Se si ritiene che la stipulazione di un atto non costituisce un'indizio di capacità contributiva — che altrimenti esso sarebbe soggetto a registrazione in termine fisso — non vedo la ragione per cui lo si debba assoggettare a tributo allorquando se ne debba fare uso; per giustificare l'imposizione dovrebbe considerarsi l'imposta di registro come una tassa giudiziaria, ma allora è indubbiamente preferibile colpire solo la sentenza; d'altronde, neppure tale giustificazione si potrebbe invocare quando l'uso non consista nella presentazione dell'atto in giudizio. Ma la categoria degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso non solo è teoricamente priva di giustificazione, ma è altresì, dal punto di vista pratico, particolarmente dannosa perchè associa l'idea del fisco a quella dell'avversario e finisce col fare della finanza un'alleato dell'avversario del contribuente.

In terzo luogo, è necessario rendere più efficaci le sanzioni per la omessa registrazione, giacchè quelle attuali si dimostrano efficaci solo per gli atti pubblici. La via migliore sarebbe, a mio avviso, di sancire la nullità dell'atto non registrato; tuttavia, non volendo giungere a tanto, si potrebbe porre la tassa a carico di una persona e l'obbligo di richiederne la registrazione a carico di un'altra, comminando a carico di quest'ultima le sanzioni per la omessa registrazione, senza possibilità di regresso.

Steve. — L'ordinamento attuale delle tasse di registro costituisce un grosso intralcio allo svolgimento degli affari ?

Berliri. — Costituisce sopratutto un grosso ostacolo alla sincerità di tutte le registrazioni e quindi una notevole fonte di contestazioni; molto spesso poi costituisce un gravissimo ostacolo alla possibilità di far valere i propri diritti ricorrendo all'autorità giudiziaria.

Steve. — La litigiosità in materia di registro presenta dei caratteri particolari ?

Berliri. — Essa dipende in massima parte dalla difficoltà di qualificare il contenuto dell'atto e di inquadrarlo nelle 297 categorie di atti contemplati dalla legge; se queste venissero ridotte a pochissime voci, la litigiosità diminuirebbe enormemente.

Bario. — Lei ha detto che è un'imposta non molto logica perchè colpisce solo lo scritto. Mi sembra allora che si debba concludere a favore di una modifica di struttura senza contestare la logica generale dell'imposta che colpisce una manifestazione di ricchezza che potrebbe rimanere occulta.

Berliri. — Se si prescindesse dallo scritto e si tassassero tutti i trasferimenti e tutti i contratti così scritti come verbali, a parte difficoltà d'ordine pratico quasi insuperabili, l'imposta di registro non costituirebbe che un doppione di quella sulle entrate e pertanto tanto varrebbe sopprimerla ed inasprire le aliquote dell'imposta sulle entrate.

Per quello che riguarda il bollo, valgono considerazioni in parte analoghe a quelle che ho fatto per l'imposta di registro; dubito che si possa sopprimerla e ciò per ragioni fiscali; non dubito invece che si possa semplificarla. Attualmente il bollo è il *refugium peccatorum*: allorquando si vuol aumentare il gettito delle imposte o colpire con una tassa qualche fenomeno economico, si aggiunge un nuovo articolo alla legge sul bollo: imposta sulle affissioni, sulla pubblicità luminosa, sulle scommesse, sui biglietti del tram, tasse giudiziarie, imposte sugli affari, tutto finisce nel gran calderone del bollo.

In effetti mi sembra sia necessario distinguere: innanzi tutto, ci sono delle imposte che sono vere e proprie tasse giudiziarie il cui gettito copre pressochè esattamente le spese di giustizia: queste vanno conservate. In secondo luogo, vi sono le imposte sulle ricevute e sulle cambiali che hanno carattere surrogatorio dell'imposta di registro: anche queste vanno conservate, almeno fino a che si conserva l'imposta di registro. In terzo luogo, abbiamo l'imposta sugli atti diretti o promananti da una pubblica autorità: anche queste possono in certo senso giustificarsi come parziale compenso per il tempo che si fa perdere al funzionario. Tutte le altre imposte di bollo andrebbero soppresse: al massimo, se le esigenze di bilancio lo imponessero in modo assoluto, si potrebbero conservare quelle sulle scritture private e sugli atti pubblici, assoggettandole però ad unica aliquota, giacchè tutte le odierne discriminazioni non hanno alcun fondamento logico e non servono ad altro che a creare una selva inestricabile per i contribuenti.

Per quello che riguarda l'imposta sulle concessioni governative, penso converrebbe riformarla profondamente giacchè ci sono delle sperequazioni del tutto ingiustificate; per esempio, per aprire una farmacia si deve pagare una tassa di 16 mila lire, mentre per ottenere dallo Stato una concessione mineraria non se ne pagano che 80!

Per l'imposta sulle entrate, penso che l'unico modo per renderla razionale sia di trasformarla in imposta sul consumo; per il che bisognerebbe limitare la tassazione solo all'ultimo passaggio, cioè alla vendita al minuto. Tassare la vendita al minuto presenta una grave difficoltà: quella del controllo con il conseguente pericolo di una forte evasione: un espediente che mi sembra efficace è di tassare le vendite tra i dettaglianti e i precedenti rivenditori anzichè la vendita tra il dettagliante

e il privato, vietando nel contempo la vendita al minuto a chi non sia dettagliante vale a dire tassare il penultimo passaggio anzi che l'ultimo. Questo è del resto, un sistema che la finanza già applica per alcuni prodotti e che si dovrebbe invece estendere senza eccezioni a tutti i passaggi di merci.

Micheli. — Rispetto alle tasse giudiziarie lei ritiene che non sia possibile trovare un sistema più razionale?

Berliri. — Innanzi tutto si deve risolvere il problema pregiudiziale se la giustizia debba essere gratuita oppur no. Se si risponde negativamente, non credo convenga di introdurre modificazioni radicali giacchè l'attuale sistema, da un lato ha il vantaggio di essere una imposta alla quale i contribuenti si sono già abituati, dall'altro non è del tutto priva di giustificazione in quanto è in rapporto al tempo che i singoli atti assorbono al giudice.

Steve. — Lei ha detto che l'imposta sulle entrate deve essere trasformata in imposta sul consumo. Perchè ?

Berliri. — Perchè questa mi sembra l'unica soluzione razionale; così com'è, è un'imposta sui trasferimenti che non è facile giustificare e che incide variamente sul consumatore secondo il numero dei passaggi che si inseriscono fra la produzione e il consumo, con la conseguenza che un prodotto di prima necessità può essere colpito molto di più che non un prodotto di lusso.

D'altronde essa turba profondamente l'economia influendo sulla struttura del ciclo produttivo e distributivo delle merci.

Bario. — Ma per molte merci si tassa solo il prodotto all'origine.

Berliri. — La tassazione all'origine è praticata solo per alcune merci e dubito si possa applicare per tutte. In secondo luogo poi, riduce molto la materia imponibile giacchè il costo all'origine differisce di molto dal prezzo di vendita al consumo; bisogna quindi colpire l'ultimo passaggio anzi, per le ragioni sopradette il penultimo escludendo tutti i passaggi anteriori e non già colpire il primo, escludendo i successivi.

Bario. — Come giudicherebbe lei un sistema che a tutte queste imposte (bollo, registro, concessioni governative, imposta sulle entrate, ecc.) ne potesse sostituire una che infastidisse una volta sola i contribuenti?

Berliri. — Non credo che sia possibile; penso che l'unica cosa pratica sia abolire le imposte che rendono poco e perfezionare, semplificandole, quelle che rendono molto.

Steve. — Tengo a ringraziarla a nome della Commissione del contributo dato ai nostri lavori.

Interrogatorio dell'avv. ANTONIO GALAMINI

Condirettore della Associazione tra le società italiane per azioni

(9 febbraio 1946, in Roma)

Micheli. — Noi abbiamo premesso al nostro questionario sulle garanzie giurisdizionali del cittadino in materia tributaria una domanda, relativa alla opportunità o meno che la carta costituzionale o leggi assistite da particolari garanzie costituzionali formulino norme con cui si stabiliscano i principî relativi alla tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Ritiene lei opportuno, oltre ad eventuali norme specifiche relative al contenzioso, enunciare, sia nella carta costituzionale, o in una eventuale « dichiarazione » dei diritti dell'uomo, oppure in una legge fondamentale in materia finanziaria, qualche principio generalissimo sulla tutela giurisdizionale del cittadino?

Galamini. — Io penso che nella carta costituzionale dovrebbe essere affermato, nei rapporti tributari, il principio della impossibilità di imposizione senza l'esistenza di un provvedimento legislativo. L'esperienza di quest'ultimo periodo ci ha dimostrato con quanta eccessiva facilità enti e persone si sostituiscano agli organi del potere legislativo, per la imposizione dei patrimoni e dei redditi dei soggetti.

Penso che si debba altresì affermare la impossibilità, da parte dell'autorità amministrativa, di rinunziare ai tributi, pur lasciando a queste autorità una più ampia sfera di determinazione per ciò che riflette le modalità del conseguimento del tributo, mentre, per ciò che si riferisce più precisamente alla garanzia giurisdizionale del cittadino, ci si dovrebbe limitare all'affermazione che nessuna pretesa possa essere sottratta all'esame e al giudizio del giudice tributario, che dovrebbe, a mio avviso, essere istituito.

In relazione anche ai quesiti successivi, penso che l'accertamento tributario dovrebbe seguire un modo non sostanzialmente difforme da quanto al presente si verifica. Però, mentre oggi l'accertamento è affidato alla competenza di commissioni amministrative di tre ordini e, esaurito questo procedimento, è consentito il reclamo all'autorità giudiziaria ordinaria, con un contenuto limitato, io sono d'avviso che l'accertamento dovrebbe iniziarsi ad opera dell'ufficio, sorretto dal suggerimento di organi elettivi.

Ho fiducia negli sviluppi dell'istituto dei consigli tributari, sebbene pensi che l'ordinamento che per essi è stato previsto dalla legge recente sia suscettibile di notevoli perfezionamenti. Nei consigli tributari vedo l'organo complementare dell'ufficio amministrativo, come raccoglitore di elementi, in base ai quali deve essere formulata la proposta di accertamento, che potrà determinare l'opposizione del contribuente, e che dovrà portare ad un primo giudizio da parte di una commissione, che dovrebbe essere formata in modo, direi, analogo a quello che attualmente si verifica per la commissione provinciale.

Vedrei esaurito, con questo, il procedimento che attualmente si svolge attraverso una più lunga fase sino alla commissione centrale. Dovrebbe poi esservi un organo di giurisdizione tributaria, con due o tre gradi di giurisdizione.

Le difficoltà che già attualmente si manifestano per la raccolta di elementi idonei ad esercitare la funzione giurisdizionale, la difficoltà con cui si assicura a questo personale un trattamento rispondente alla funzione che deve esercitare, mi inducono a pensare che sarebbe forse preferibile creare, piuttosto che un organo giurisdizionale assolutamente distinto dalla magistratura ordinaria, delle sezioni speciali della magistratura medesima, con la integrazione di elementi particolarmente esperti, attivando così organi analoghi alla magistratura delle acque.

Sono perplesso se vi sia la possibilità di far questo presso i vari tribunali e in grado ulteriore, presso le diverse Corti d'Appello o, se si sarà costretti a rinunziare ad un grado, portando direttamente la vertenza, quale risulta per effetto dell'accertamento compiuto dall'organo che verrà ad equivalere alla commissione provinciale delle Imposte, alla cognizione della Sezione speciale della Corte d'Appello, la quale, naturalmente, dovrebbe avere cognizione piena. Avverso la decisione della Corte d'Appello, dovrebbe essere data la facoltà del ricorso ad una Sezione speciale della Corte di Cassazione che (in rapporto ai tributi ordinari, quanto meno) dovrebbe avere una competenza non diversa da quella che ha per la risoluzione di tutte le altre controversie, sottoposte al suo giudizio.

Riassumendo, vedo la funzione giurisdizionale tributaria assolta da una commissione composta di elementi giuridici, amministrativi e tecnici. Il giudizio davanti a questo organo dovrebbe prescindere da ogni formalità e dovrebbe, come attualmente si verifica, poter mettere in diretto contraddittorio il contribuente interessato con l'ufficio amministrativo. Qualora la decisione di questo organo non soddisfi l'una o l'altra parte, si darebbe ad esse la possibilità del reclamo a questa giurisdizione speciale, incorporata nella magistratura ordinaria, ed affiancata da elementi tecnici.

Micheli. — Lei atteggerebbe il processo davanti a questo organo specializzato della giurisdizione ordinaria come un procedimento di impugnativa di un atto amministrativo o come un procedimento di opposizione rispetto alla pretesa della finanza?

Galamini. — Non considero la commissione come un organo puramente amministrativo, nel senso che non vedo nella commissione un grado gerarchico superiore a quello dell'ufficio. Lo stesso ufficio o chi rappresenta l'amministrazione, dovrebbe avere la facoltà di reclamare avverso la decisione della commissione avanti all'organo di giurisdizione. La richiesta dell'amministrazione è quella che fa l'ufficio in base agli elementi propri e in base agli elementi che gli siano segnalati da quegli organi di informazione collaterali, a base elettiva, sul tipo dell'attuale consiglio tributario. La proposta di imposizione, se non accettata dal contribuente, viene portata dinanzi alla commissione, la quale decide; avverso la decisione, l'una e l'altra parte dovrebbero avere facoltà di svolgere azione ulteriore.

Micheli. — Questo organo specializzato della giurisdizione ordinaria sarebbe un organo che dipende dal Ministero di Grazia e Giustizia?

Galamini. — Preferibilmente, esclusa naturalmente una dipendenza dal Ministero delle Finanze.

Berliri. — Chiederei che fosse precisato se questo organo dovrebbe procedere in base al principio inquisitorio, come credo.

Galamini. — Non esiterei a dar facoltà inquisitorie anche alla commissione, che corrisponderebbe all'attuale commissione provinciale, la quale dovrebbe essere investita anche del potere di sostituzione e di rettifica dell'accertamento dell'ufficio; così come oggi si verifica normalmente da parte della commissione mandamentale e in alcuni casi particolari anche da parte della commissione provinciale.

Berliri. — Io mi riferivo particolarmente all'organo giurisdizionale, a quelle sezioni speciali le quali, se ho bene inteso, avrebbero competenza anche in materia di estimazione e perciò penso che il loro giudizio dovrebbe essere impostato sul principio inquisitorio, anzichè sul principio dispositivo.

Galamini. — Sempre nei limiti della richiesta formulata.

Micheli. — Ma questo potere comprenderebbe quello di iniziativa per la modifica dell'accertamento?

Galamini. — No, non lo ammetterei più davanti al tribunale o alla Corte d'Appello. Naturalmente considero particolarmente raccomandabile assicurare per questi procedimenti una maggiore economicità di quello che si verifica per i giudizi ordinari.

Micheli. — Rispetto anche al sistema attuale?

Galamini. — Non rispetto al sistema attuale delle commissioni, che rappresentano il massimo realizzabile sotto questo punto di vista, ma rispetto a quello che si verifica oggi se insorge una contestazione in materia tributaria avanti ai tribunali. Non dobbiamo dimenticare che la competenza sarebbe determinata per ragioni di materia e molte contestazioni possono avere una portata economica notevolmente modesta. Non possiamo costringere il contribuente, per ottenere la decisione del magistrato su una richiesta dell'amministrazione in materia tributaria anche di poche lire, a sostenere le spese di un normale giudizio.

Micheli. — Quindi lei prevedrebbe un rito speciale.

Galamini. — La necessità del rito speciale deriva anche dai poteri inquisitori che dobbiamo dare a questi giudici.

Berliri. — Come vedrebbe il regolamento delle spese?

Galamini. — Non vedrei una ragione apprezzabile per discostarsi dal criterio normale della soccombenza.

Micheli. — E questi giudici dovrebbero conoscere tutte le controversie in materia tributaria?

Galamini. — Una delle ragioni per le quali io sono un propugnatore di queste sezioni speciali è che avverto la necessità della formazione in seno alla magistratura ordinaria, di una competenza specifica nel campo tributario, che viene solo dall'applicazione specializzata e prolungata. Noi abbiamo questo fenomeno già attualmente. L'istituto del foro erariale ha portato come conseguenza che soltanto quei diciasette o diciannove tribunali, quanti sono i tribunali che hanno sede là dove esiste un ufficio di avvocatura, si occupano di queste controversie: presso quei tribunali, vi sono magistrati i quali si formano una approfondita conoscenza di queste materie e rispondono pienamente. Quando qualche causa va sbandata fuori di questo settore, si manifestano tutti gli inconvenienti che ineriscono al difetto di competenza specifica.

Vanoni. — I giudici dovrebbero essere giudici togati? Dovrebbero essere i giudici normali, assegnati a queste sezioni speciali, come si assegnano i giudici alle varie sezioni, oppure dovrebbe esserci un ruolo speciale con una carriera distinta?

Galamini. — No, non ne formerei un ruolo specializzato e distinto. Come ho accennato, io penso che dovrebbero esserci degli esperti che concorrano alla formazione del collegio giudicante. Questi esperti penso che dovrebbero essere tratti da speciali albi, formati di persone che per competenza tecnica, qualità morali, ecc., diano particolare affidamento. All'infuori di questi elementi, il giudice deve essere, a mio avviso, un magi-

strato destinato a far parte di quelle sezioni che si occupano in modo particolare di questa materia, ma non un ruolo di giudici separato. Non escludo la possibilità di una destinazione alle sezioni speciali di magistrati che resti ferma per un periodo di tempo maggiore dell'anno giudiziario, così per un quinquennio o altro periodo: ma questi sono dettagli che eventualmente dovranno essere studiati.

Bario. — Questo sistema porterebbe alla unificazione del contenzioso tributario al di là delle imposte dirette, anche per le imposte indirette?

Galamini. — Tutte le controversie in materia tributaria dovrebbero essere affidate a questo organo.

Micheli. — Lei ritiene che questo giudice speciale dovrebbe decidere sempre secondo diritto o anche secondo equità?

Galamini. — Sempre secondo diritto.

Micheli. — Sarebbe interessante sentire la sua opinione anche sugli inconvenienti dell'attuale sistema, specie delle commissioni.

Galamini. — Primo inconveniente, la lunghezza di questo procedimento, che mai non si esaurisce. Il secondo inconveniente sta nella formazione delle commissioni di cui fanno parte elementi i quali, considerando questa funzione come una delle funzioni secondarie ed accessorie della loro attività, non sempre vi portano un contributo effettivo di competenza e scrupolosità. Io penso che la funzione del giudice sia quella che difficilmente anche gli uomini più scrupolosi riescono ad assumere da un momento all'altro, perchè occorre la formazione di un abito mentale per diventare un buon giudice. Questi sono gli immediati inconvenienti; è poi inconveniente molto grave che all'autorità giudiziaria ordinaria sia tolta ogni possibilità di revisione dell'estimazione.

Berliri. — Le osservazioni che l'avv. Galamini ha fatto sulle commissioni amministrative renderebbero interessante precisare le ragioni per le quali malgrado questi difetti, egli pensi che sia opportuno affidare il primo grado di giurisdizione ad una commissione che, in definitiva, sarebbe molto analoga alla commissione provinciale, sottraendola al giudice togato. Ricordo che altri ha proposto di affidare, invece, il primo grado ad un giudice individuale, ma pur sempre giudice togato.

Galamini. — Prima di tutto ritengo che in questa materia non sia possibile fare in una volta dei salti acrobatici. Là, dove si sono verificati inconvenienti, è utile eliminare le punte, eliminare gli eccessi, poi si vedrà. Credo che tutte le costruzioni logiche non siano così tranquillanti e persuasive come l'esperienza concreta. Non escludo che in un momento successivo si possa anche arrivare a sopprimere del tutto questo organo misto, per attribuire la sua funzione ad un altro grado della magistratura ordinaria. Però, ciò che nell'attuale sistema mi sembra più grave è il frazionamento. Abbiamo prima una commissione mandamentale, poi una commissione provinciale le quali sostanzialmente, per ciò che si riferisce alla estimazione, sono quasi un duplicato. Nella commissione provinciale abbiamo elementi meglio in grado degli elementi che costituiscono la commissione mandamentale, di risolvere le questioni di carattere giuridico. Ma in fatto di estimazione, se fosse fatta coscenziosamente, ponderatamente, dalla commissione mandamentale, non vedo perchè altri cittadini, che hanno una estrazione non sostanziale diversa da quella dei componenti la commissione mandamentale, debbano dare un maggiore affidamento. Sopprimere le commissioni del tutto, e dare questa funzione di estimazione in primo grado esclusivamente al magistrato, mi lascia un po' perplesso. Io penso che bisogna dare al magistrato il controllo del giudizio di estimazione, fatto da questo giudice misto, costituito da elementi tratti dalla categoria stessa dei contribuenti, ma non sopprimere quel giudizio di estimazione e affidarlo senz'altro al magistrato. Se mai ci si arriverà per gradi.

Micheli. — E rispetto a questo giudizio, conserverebbe il precetto del *solve et repete*, o l'abolirebbe?

Galamini. — Il precetto del *solve et repete* non credo che abbia una sufficiente giustificazione finanziaria. Come voi mi insegnate, è un principio del tutto diverso da quello della esecutorietà, che penso invece dovrebbe essere affermato e sarebbe sufficiente da solo a dare quella garanzia sulla quale si basano i sostenitori stessi del *solve et repete*, per assicurare la continuità dei proventi dello Stato. Penso che normalmente l'accertamento della istituenda commissione dovrebbe essere suscettibile di essere portato ad esecuzione coattiva, fintanto che non intervenga una sentenza in contrario del magistrato.

Micheli. — Ritiene che nel caso di restituzione di imposte indebite, al contribuente debba essere riconosciuto il diritto alla corresponsione degli interessi compensativi?

Galamini. — Rispondo in senso positivo, senz'altro. Anche questo è un punto su cui si può discutere *de jure condito;* però ritengo che sarebbe pienamente giustificata una diversa soluzione, nel senso di ammettere questa reintegrazione, che non sarà mai totale, anche se riconosceremo l'interesse legale.

Micheli. — Vorremmo sapere qualche cosa sull'attuale sistema di esecuzione privilegiata. Se debba essere mantenuto o modificato, ed eventualmente in qual senso.

Galamini. — Ho visto da presso gli inconvenienti più gravi derivanti dall'esistenza di alcuni privilegi che sono ignorati dai debitori e soprattutto dai terzi. Vi sono

dei casi nei quali, con l'attuale ordinamento, non esiste la possibilità per il terzo, per oculato che egli sia, di mettersi al sicuro dalle sorprese, dalle prelazioni date all'amministrazione finanziaria. Penso che tutti i privilegi in materia tributaria debbano essere ordinati in modo tale da non costituire un intralcio al compimento degli atti della vita economica. Non è possibile che chi acquista un bene che proviene da una eredità sia indefinitivamente, nel tempo, minacciato (perchè gli atti interruttivi nei confronti dei diretti contribuenti possono far sì che anche a distanza di molti anni ci sia ancora una minaccia sui beni trasferiti). Bisogna trovare il modo di eliminare questi inconvenienti.

Micheli. — Ha qualche suggerimento in proposito?

Galamini. — Innanzi tutto, una forma di pubblicità di privilegi. In secondo luogo, bisognerebbe far obbligo agli organi dell'amministrazione finanziaria di rilasciare attestazioni vincolanti in materia a richiesta di chiunque vi abbia interesse, come del resto attualmente è previsto, ma limitatamente a determinati tributi, mentre dovrebbe essere regola di carattere generale. In difetto di che, l'acquirente deve esser tranquillo di non venire sorpreso.

Micheli. — Lei ritiene che l'attuale sistema per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie sia da conservare o sia suscettibile di riforme, e quali?

Galamini. — Non so bene quale sia l'attuale sistema, perchè da vario tempo a questa parte ogni legge finanziaria che viene alla luce contiene delle speciali sanzioni. Penso soprattutto che le sanzioni dovrebbero essere molto meno feroci di quello che attualmente non siano, per avere la possibilità di essere applicate. Penso che l'applicazione di queste sanzioni dovrebbe essere deferita a quella sezione della giurisdizione ordinaria a cui vorrei fosse affidata la risoluzione delle contestazioni in materia tributaria. Questo anche quando si tratti di reati in genere, siano essi contravvenzioni o delitti in materia fiscale. Credo che nel suo insieme il sistema delle sanzioni attualmente vigenti non sia soverchiamente efficiente: l'ultima preoccupazione del contribuente è quella di incorrere nelle sanzioni. Non so bene quali siano le cause che concorrono a formare questo effetto, ma constato che l'effetto si verifica.

Micheli. — Lei devolverebbe al giudice tributario anche il decreto dell'intendente?

Galamini. — Senza dubbio; l'attribuirei al presidente della sezione speciale. Mi dà più affidamento il magistrato che non l'intendente di finanza. Il consenso tacito del contribuente non mi tranquillizza sufficientemente. Non per il fatto che il contribuente ha rinunciato a proporre opposizione avverso un decreto penale, ritengo sufficientemente assicurata la giustizia della pena inflitta. Penso che nella materia delle pene, il compito sia specifico del magistrato.

Bario. — E per le sovratasse, modificherebbe lei il sistema?

Galamini. — Non vedrei ragione di scostarmi da quello che è il procedimento per l'accertamento del tributo, anche nella materia delle sopratasse e delle pene pecuniarie. L'accertamento, la determinazione e la liquidazione potrebbero essere affidate agli stessi organi i quali procedono all'accertamento, alla determinazione e alla liquidazione del tributo.

Berliri. — Sarebbe favorevole o contrario al mantenimento del sistema per cui tutta o parte della pena pecuniaria viene esclusa quando si arriva al concordato in una determinata fase, o quando il contribuente rettifica le proprie dichiarazioni?

Galamini — La entità insopportabile delle sopratasse e delle pene pecuniarie da un lato e la norma che prevede il condono nel caso di concordato finiscono per diventare un mezzo di ingiusta pressione sul contribuente, il quale se è eventualmente incorso in un'omissione, si trova oggi ad accettare un concordato, che non avrebbe altrimenti accettato. Io vorrei avere maggior fiducia nell'organo accertatore: darei ad esso la possibilità di ridurre ed anche di non applicare la sanzione, quando riconosca che vi siano delle ragioni che lo giustifichino, senza quella pistola spianata: — O tu firmi il concordato prima che sia intervenuta una decisione della commissione e in questo caso ti liberi dalla sanzione; oppure non firmi, e il colpo parte e tu sarai trucidato. Per l'applicazione di tutte le sanzioni che presuppongono un accertamento di responsabilità, di colpa nel contribuente, vorrei lasciare una più larga facoltà di valutazione agli organi competenti.

Vanoni. — Ritiene opportuno che accanto alle sanzioni attualmente esistenti venga introdotta anche una sanzione limitativa della libertà personale per i casi più gravi di frode in materia tributaria?

Galamini. — Non vedo perchè si debba impunemente frodare lo Stato mentre non è possibile frodare un altro creditore.

Steve. — Prego l'avv. Galamini di parlarci sul questionario n. 7 relativo al sistema tributario.

Galamini. — Non mi soffermerò sugli eventi interni ed esterni che sicuramente potranno avere una decisiva influenza sugli sviluppi del volume del reddito. Comunque considero che almeno per un lungo periodo di tempo il volume del reddito sia destinato ad essere fatalmente ridotto, rispetto a quello che era prima della guerra. E questo penso sia destinato a verificarsi anche nel settore dei redditi di lavoro, che è quello in cui il fenomeno dovrà verificarsi di meno: è difficile che il popolo italiano occupato, e che dalla sua occupazione ritrae reddito, sia domani di più di quello che era nel periodo anteguerra.

Che cosa si verificherà nelle spese pubbliche? Senza dubbio si potranno realizzare delle economie nelle spese militari e voluttuarie, ma non credo che queste economie possano essere tali da spostare in modo apprezzabile il rapporto preesistente fra reddito generale e spese pubbliche.

Rapporto fra i mezzi destinati a fronteggiare questa spesa pubblica: non credo che le entrate patrimoniali dello Stato siano suscettibili di un notevole incremento. Non ci credo per questi motivi: primo perchè lo Stato finirà sempre per risentire quelle pressioni di carattere sociale e politico che non gli consentono di fare lo speculatore; in qualunque attività esso si immetta, finirà sempre per prevalere il fine della riduzione, della moderazione, della attenuazione della spesa per il pubblico; in secondo luogo non credo alla capacità dello Stato, almeno per la condizione in cui si trova lo Stato italiano e in cui si troverà per un lungo periodo di tempo, di esercitare in modo economicamente utile delle attività di carattere patrimoniale.

Penso che lo Stato ritrarrà molto di più percependo i tributi sugli utili conseguiti dagli enti che gestiscono queste attività, che non gestendole lui direttamente. Quindi, il grande sforzo dovrà essere fatto ancora una volta dalle entrate tributarie, e sarà uno sforzo maggiore domani di quello che si richiedesse prima della guerra.

Le entrate creditizie vanno considerate a parte, come il mezzo per spostare da un esercizio ad un altro, per equilibrare il deficit di un esercizio con le possibili eccedenze delle entrate tributarie e patrimoniali di un altro esercizio.

Secondo quesito: ogni qual volta l'ente pubblico esercita la funzione tributaria, un fenomeno di redistribuzione di ricchezza si compie: ma che questo sia il fine dell'imposizione dei tributi, lo escludo in modo assoluto.

Soggiungo che per me ogni forma di imposizione deve essere dominata da questa preoccupazione, di non paralizzare e di non anchilosare le fonti produttive del reddito su cui l'imposta è applicata o il patrimonio, se si tratta di imposta sul patrimonio.

Quello che ho detto prima sulla previsione di diminuzione del volume del reddito e di aumento dei tributi, fa sì che non si possa fare una rosea previsione sull'attenuazione dell'imposizione indiretta che è, e penso che dovrà ancora per un lungo periodo di tempo continuare ad essere nel nostro paese, la fonte principale del rendimento tributario. Quindi, il rapporto prebellico non credo che sarà profondamente modificato.

Sistema più conveniente di ripartizione delle imposte indirette: l'imposta unica, tipo americano e tedesco presuppone una tale sicurezza di accertamento ed una tale aderenza alla realtà che sono presupposti che da noi non si verificano sicuramente.

Ritengo preferibile il sistema di una imposizione reale, in cui si innesti un elemento personale che sia costituito da una imposizione di carattere progressivo. Attualmente noi abbiamo in Italia varie imposte reali che si applicano alcune sui redditi effettivi, altre su di un reddito medio, con aliquote di applicazione diverse a seconda che si tratti di reddito esclusivamente di lavoro, misto o di capitale.

Dico subito che io penso che questa differenza inerente alla diversa misura dell'aliquota sia giustificata oltrechè da una tradizione ormai radicata nel nostro paese, da ragioni di carattere economico e di carattere sociale. Penso però del pari che attualmente le differenze siano troppo notevoli. Soggiungo subito che la esistenza nel nostro ordinamento positivo di una imposta sul patrimonio, che in realtà attualmente è una imposta sul reddito del patrimonio, rende ancora più accentuata questa sperequazione esistente nelle aliquote delle imposte reali che gravano sui redditi fondiari rispetto ai redditi di lavoro. Se si mantiene questa differenza nelle aliquote che gravano le varie categorie di redditi, non vedo la ragione di mantenere l'imposta ordinaria sul patrimonio, tanto più se a lato dell'imposta reale su ciascuna categoria di redditi continua ad esservi nel nostro ordinamento un'imposta personale progressiva sul reddito complessivo.

Sono perplesso sulla possibilità e sulla opportunità di eliminare la nostra imposta complementare ed istituire l'imposta sul patrimonio di carattere progressivo.

I risultati veramente poco confortanti dell'accertamento dell'imposta complementare nel nostro paese mi hanno fatto pensare che dovrebbe essere più agevole colpire i redditi man mano che si scoprono, indipendentemente dal soggetto a cui appartengono, con una imposizione proporzionale, e percepire una imposta personale progressiva sul reddito potenziale del patrimonio personale. E vengo all'altro quesito proposto.

Che cosa è preferibile: ricercare il reddito effettivo o ricercare il reddito medio? Io penso che la mèta che si dovrebbe raggiungere con un progressivo perfezionamento dell'accertamento, sarebbe quella di scoprire e colpire il reddito effettivo. Non mi convince sufficientemente la considerazione che in questo modo viene a mancare uno stimolo, un premio ai migliori, ed a coloro che riescono ad ottenere i maggiori profitti; nell'esercizio delle imprese lo stimolo a guadagnare di più vi sarà sempre. Mentre non mi sembra che risponda ad un criterio di giustizia trattare alla pari due imprenditori solo perchè l'azienda e lo strumento di cui dispongono ha la stessa potenzialità di reddito, ma nelle mani dell'uno rende dieci e nelle mani dell'altro rende cinquanta. Perciò io vedo una progressiva estensione del mezzo di accertamento, che attualmente vale per le società colpite in base ai bilanci, agli altri contribuenti e non viceversa.

Questo vale per le imposte reali proporzionali. Invece, data la difficoltà di accertamento del reddito effettivo conseguito da ciascun soggetto (fino ad ora tutti i metodi di accertamento che abbiamo tentato sono falliti), mi chiedo se non valga meglio sostituire all'imposta complementare una imposta progressiva sul patrimonio, valutato in funzione del reddito (reddito medio) di cui sono suscettibili i vari cespiti che costituiscono questo patrimonio, naturalmente considerando anche come reddito la utilizzazione diretta dei beni di godimento personale.

Per ciò che si riferisce alle imposte che colpiscono il patrimonio in occasione dei suoi trasferimenti, penso che debbano essere mantenute, ivi comprese le malfamate imposte di registro. Sta il fatto che ogni qual volta si attua un negozio giuridico per effetto del quale una ricchezza, un mezzo, passa dalle mani di un soggetto alle mani di un altro soggetto, questo trasferimento è determinato dal fatto che la utilizzazione di quel bene, almeno nell'apprezzamento delle parti, è migliore e maggiore nelle mani dell'acquirente che non in quelle del venditore. A questi passaggi a cui corrispondono questi vantaggi, è giusto che corrisponda anche il prelevamento di una imposta da parte dell'ente pubblico. E siccome nei trasferimenti a titolo gratuito questa utilità, questo vantaggio acquisito dall'acquirente è maggiore, capisco anche che le imposte siano ivi più gravose e non mi ripugna il concetto della progressività. Ciò che non ho mai capito è il fondamento dell'altra imposta, quella sull'asse ereditario. Se Tizio riceve da Caio prima 10 a titolo di donazione, poi 20 a titolo di ulteriore donazione o di successione, secondo la legge attuale deve corrispondere un'imposta progressiva, che tiene conto della somma degli acquisti lucrativi da lui fatti dallo stesso autore. Non vedeo la ragione perchè Mevio il quale ha ricevuto prima 10 da A, poi 20 da B debba pagare una imposta complessiva minore. Io troverei giustificato che la imposta di donazione o la imposta di successione fosse liquidata tenendo conto del valore complessivo delle attività che lo stesso soggetto consegue a titolo lucrativo, indipendentemente dal fatto che gli pervengano da diversi autori. Anche in linea pratica non credo che la cosa sarebbe impossibile, perchè come gli uffici fiscali sono oggi in grado di accertare quali sono gli acquisti che A ha ricevuto in varie epoche da B, dovrebbero essere anche in grado di accertare quali sono gli acquisti che A ha avuto a titolo di donazione o di successione da più autori. Comunque l'imposa sull'asse ereditario che per il fatto stesso dell'apertura della successione si fraziona e viene colpita da una imposta in corrispondenza delle quote a ciascuno spettanti, quella assolutamente non la trovo giustificata.

Dal punto di vista teorico penso che sarebbe giustificata una imposta ordinaria sull'incremento di patrimonio, la quale fosse destinata a colpire quei redditi che siano sfuggiti alla tassazione. Ma le condizioni in cui si trova la funzione dell'accertamento tributario in Italia e le difficoltà inerenti alla instabilità delle valutazioni, per cui si dovrebbero determinare gli incrementi identificando i cespiti acquisiti o i cespiti alienati, senza possibilità di fare un raffronto tra valore del patrimonio a una data e valore del patrimonio ad un'altra, mi convincono che bisogna ancora lasciarla per molto tempo nella sfera puramente teorica.

Nominatività dei titoli. — Non per dovere di ufficio, ma per intima radicata convinzione affermo che l'abolizione della nominatività dei titoli è condizione della ripresa dell'attività economica e finanziaria italiana. E mi auguro che possa venire al più presto. Capisco perfettamente la difficoltà di abolire la nominatività dei titoli quando si parla di un censimento del denaro e di un centimento dei titoli al portatore di natura diversa dalle azioni: se l'imposta straordinaria sul patrimonio deve venire, venga; prendiamo gli elementi che lo schedario dei titoli azionari è in grado di darci, e poi venga soppressa questa nominatività che per essere efficiente dovrebbe essere generalizzata ai titoli di Stato, alle obbligazioni, ecc. e che costituisce un gravissimo intralcio. Specialmente dall'estero quotidianamente pervengono segnalazioni che i capitali stranieri non verranno in Italia fino a quando ci sarà la nominatività dei titoli azionari.

Attuale sistema delle imposte indirette. —Io ho detto già che vorrei semplificare ma non sopprimere le imposte di registro.

L'imposta sull'entrata la concepisco esclusivamente come un espediente per far quattrini, espediente che non bisognerà lasciar sussistere un giorno di più di quello che è strettamente necessario a questo effetto. Non è neppure, nell'ordinamento vigente, una imposta erariale sui consumi, determinata in funzione della capacità contribuitiva che i diversi tipi di merce o di prodotti contengono in sè; per assumere tale carattere dovrebbe prescindere dal numero dei passaggi e percepirsi una sola volta, in occasione di uno dei traguardi dove ne sia facile il rilevamento e l'accertamento.

E' inconcepibile che uno stesso prodotto paghi l'imposta di fabbricazione, poi paghi l'imposta sull'entrata e in genere, che una merce paghi di più soltanto perchè per arrivare fino al consumatore deve fare due o tre passaggi di più di quelli che fa un'altra merce. E' sintomatico quello che si è verificato per la benzina. Non c'è possibilità di far arrivare la benzina ad alcuni distributori senza averle fatto fare un passaggio in più di quello che deve fare altra benzina per arrivare a distributori più vicini al luogo di sbarco e di consegna del carburante. Bisognerebbe che i consumatori della benzina prima pagassero il quattro per cento in più dei consumatori della benzina seconda. Naturalmente questo crea intralci ed ingiustizie.

Imposte locali. — A questo riguardo vorrei che, tra principi da dichiarare nella carta costituzionale, si affermasse che il diritto di imporre i tributi inserisce direttamente la sovranità dello Stato e che ogni altro ente che eserciti il potere di imposizione lo fa per delega dello Stato. Non si tratta di un principio astratto; è l'affermazione di un concetto di coordinamento.

Io sono spaventato, consentitemi di dirlo, dalla disinvoltura con cui in molti settori si parla della necessità e della opportunità di dare agli enti locali il più ampio potere di determinare le fonti imponibili e di determinare la imposta da cui devono essere gravati, specialmente in materia di consumi, i contribuenti.

Temo che questo in breve volger di tempo provocherà nel nostro paese la più pericolosa confusione delle lingue e determinerà le più gravi e pericolose sperequazioni nelle condizioni della vita economica nei vari settori. Penso che un unico moderatore e regolatore vi possa essere nella materia tributaria e questo debba e possa essere soltanto lo Stato.

Riscossione delle imposte. — Da alcuni mesi a questa parte pervengono a me le più laceranti grida di dolore dei contribuenti, i quali rilevano che le attuali condizioni di onerosità inerenti al sistema vigente di riscossione delle imposte non sono più sopportabili. E più mi spaventa il fatto che i competenti uffici del Ministero delle finanze non sono in grado di escludere che in breve si renda necessaria una ulteriore maggiorazione dell'aggio esattoriale. Si spera soltanto che il maggior volume, il maggior gettito dei redditi iscritti a ruolo riesca ad evitare questa esigenza. Le spese della riscossione sono quelle che sono e portano questa conseguenza; conseguenza che si traduce naturalmente in una diminuzione della quota che rimane a disposizione dello Stato, il contribuente ha un certo limite di sopportabilità: se un reddito tollera l'imposizione di 100 e 15 lo piglia l'esattore, lo Stato, non c'è che fare, ha soltanto 85.

Ora io credo che qui bisognerà considerare con molto senso pratico se non sia venuto addirittura il momento di rinunciare alla garanzia del non riscosso per riscosso, che è forse la causa principale dell'onerosità della riscossione esattoriale.

Bisognerà considerare se non sia possibile e opportuno dare facoltà al contribuente, come si è fatto in alcuni particolari settori (per le quote indisponibili derivanti dai maggiori profitti dello stato di guerra e per i profitti del regime), di versare direttamente in tesoreria dando incarico all'esattore di procedere alla riscossione soltanto quando non vi sia stato pagamento spontaneo. Non dissimulo che anche questo comporta inconvenienti: il costo della riscossione dell'altra parte — quella non spontaneamente soddisfatta — verrà ad essere aumentato. Ma d'altro lato, così non si riesce ad andare avanti.

Ultimo punto: le esenzioni tributarie. — Io credo che qui bisogna fare una distinzione: se si riconosce meritevole di aiuto da parte dello Stato il compimento di un determinato atto, a cui incomberebbe l'obbligo di pagare una determinata imposta, e se l'esenzione si traduce in un vantaggio proporzionale al conseguimento del fine che lo Stato immediatamente si propone, in modo che si sappia a priopri, sin dal momento in cui si concede il benefizio, quale ne è la entità, allora nulla in contrario a che si raggiunga il fine per via di esenzione. Faccio un caso concreto: lo Stato riconosce l'utilità dell'impianto in Italia di determinati stabilimenti. Il macchinario deve venire dall'estero. Tante più macchine vengono importate e impiantate negli stabilimenti, tanto maggiore vantaggio viene assicurato per la collettività. Lo Stato fa la sua valutazione e determina che per ogni macchina vuol dare un contributo di 100 lire. Lo dà sotto forma di esenzione dal dazio doganale, che sarebbe dovuto per l'importazione della macchina. Quello che mi ha lasciato sempre molto perplesso (è una opinione nettamente personale quella che io esprimo) è se siano giustificati i provvedimenti di esenzione dalle imposte sui redditi che una determinata attività commerciale o industriale riesca a conseguire. Qui non si sa a priori quale è la entità dell'aiuto che lo Stato dà. Anzi si verifica questo: che colui che ha maggior bisogno di sovvenzione, di aiuto, è poi quegli che non l'avrà mai.

Debbo riconoscere che in molti casi l'esenzione è stata la spinta determinante alla esecuzione di impianti di nuove attività; però sulla giustizia sociale della medesima io sono rimasto e sono tuttora molto incerto.

Steve. — Lei ha detto che ritiene non conveniente attuare la discriminazione tra redditi di capitale e redditi di lavoro contemporaneamente con l'imposta patrimoniale e con la differenziazione delle aliquote dell'imposta sul reddito. Io desidererei che ci precisasse quale dei due sistemi ritiene che sia preferibile.

Galamini. — Quello dell'aliquota differenziata, con la soppressione dell'imposta reale sul patrimonio. Per quanto riguarda il tributo progressivo, dovrà colpire il reddito complessivo effettivo in quanto ci sia la possibilità di accertare tale reddito con notevole approssimazione; se questo non si può fare, io capirei una imposta progressiva sul patrimonio.

Steve. — Lei ha parlato di imposta progressiva. Io desidererei di precisare il livello di redditi dal quale questa dovrebbe partire.

Galamini. — Io penso un minimo di 60 mila lire anteguerra. 5000 mensili.

Steve. — Quindi imposta progressiva a base ristretta.

Galamini. — Si, a base ristretta.

Steve. — Desidereremmo, data la sua esperienza, che lei ci parlasse del trattamento tributario dei redditi societari. Lei ritiene che il sistema attuale possa essere conservato?

Galamini. — Per me il metodo attuale di accertamento del reddito per le società per azioni, tendente ad accertare i redditi effettivi analiticamente, è quello a cui si dovrebbe tendere anche nei confronti degli altri contribuenti. Io ho sempre concepito i redditi che si accertano nei confronti dei contribuenti non tassati in base al bilancio secondo una percentuale della cifra di affari, come un espediente, che bisogna sopportare perchè gli organi di accertamento non sono oggi in condizioni di procedere altrimenti. La tassazione delle società per azioni presenta due anomalie, che sono costituite dall'imposta di negoziazione e dalla imposta cedolare. L'imposta di negoziazione originariamente era giustificata dalla impossibilità di assoggettare a una imposta indiretta il singolo trasferimento delle azioni, perchè queste erano al portatore e non si potevano accertarne i diversi trasferimenti. Oggi questa imposta non ha proprio nessuna giustificazione. Oggi abbiamo la sovrimposta di negoziazione che colpisce i singoli trasferimenti. L'imposta di negoziazione è un'imposta sul patrimonio che si aggiunge all'altra e ne costituisce la duplicazione.

Questa imposta non trova giustificazione razionale nè giuridica nè economica. L'imposta cedolare è un'imposta sulla distribuzione del reddito, che nessun altro contribuente paga. Anche questa non ha, a mio avviso, proprio nessuna giustificazione. Più volte mi sono posto il quesito se, allorchè si associano i capitali, essi con ciò acquistino la possibilità di conseguire degli effetti economici che i capitali singoli avrebbero maggior difficoltà a realizzare e sarebbero forse nella impossibilità di realizzare, e se, quindi, è giustificato che questa forma sconti una imposta corrispondente alla maggiore utilizzazione.

Ora, dal punto di vista economico, non so se effettivamente a questo fenomeno di associazione di capitali corrisponda una maggior produttività, che giustifichi una maggiore impostazione. Comunque non è nè per l'una, nè per l'altra delle indicate vie che ci si potrebbe arrivare: non attraverso l'imposta di negoziazione che colpisce tutti i capitali, anche minimi, nè attraverso l'imposta cedolare, che a sua volta colpisce la distribuzione di qualunque frutto, anche se questo è al di sotto del rendimento medio del capitale dei più comuni investimenti individuali.

Steve. — Lei non pensa che qualche giustificazione obiettiva a queste imposte contro le società potrebbe trovarsi nel fatto che nel nostro sistema tributario esistono altre discriminazioni a favore della società? Per es., il trattamento dei redditi di direzione dell'impresa che, per le società sono distinti e tassati in categoria C^2 e per le imprese individuali sono inclusi nel profitto e tassati in categoria *B*?

Galamini. — Se i redditi di direzione sono corrisposti sotto forma di partecipazione agli utili, scontano anche presso le società azionarie l'imposta di categoria *B*. Io però penso che a questa sperequazione bisognerebbe porre rimedio battendo anche in questo la via opposta: cioè anche per i redditi della direzione delle imprese individuali o delle società di persone dovremmo introdurre la tassazione di categoria *C*, e non di categoria *B*, non dovendo il risultato dipendere dal numero di questi dirigenti e dalle dimensioni dell'impresa.

Vanoni. — Se estraiamo tutti i redditi di lavoro direttivo dalla categoria *B*, in certi casi vi resterebbe il solo reddito di capitale e la categoria *B* perderebbe il suo contenuto specifico. L'opera di terzi ingaggiati è sempre capitale perchè rappresenta un investimento di capitale in stipendi e salari. In sostanza quando noi scindiamo il profitto in due parti, capitale e lavoro, non ci resta più giustificazione della categoria *B*.

Berliri. — Per differenziare i redditi di categoria *A* da quelli di categoria *B*, c'è l'elemento del rischio.

Vanoni. — Però l'esperienza, specialmente degli ultimi cinquanta anni, vi dovrebbe dire che è molto maggiore il rischio di determinati ordini di perdite pei redditi di « *A* » espressi in termini monetari che non per quelli di « *C* ».

Berliri. — Non c'è dubbio che nel concetto del legislatore il reddito di « *A* » era sostanzialmente quello esente da rischi industriali, mentre quello misto era quello soggetto a rischio industriale. Sino a che il fisco colpisce gli utili e non considera le perdite degli investimenti di capitale si giustifica una discriminazione di aliquote.

Steve. — Lei crede, avvocato, che la proposta fatta non incontrerebbe difficoltà amministrativa?

Galamini. — Ci sarebbe una difficoltà di accertamento. Bisognerà che la legislazione intervenga con le abituali presunzioni, limitazioni, ecc. Non vedo altra possibilità.

Steve. — Ho sentito, negli anni passati avanzare la proposta di concentrare l'accertamento dei redditi delle grandi società presso uno ufficio centrale particolarmente attrezzato. Riterrebbe opportuno tale provvedimento?

Galamini. — Abbiamo già fatto un passo prevedendo come normale la revisione delle contabilità delle società da parte di un corpo di funzionari specializzati. Credo che il passo sarà in realtà più lungo di quello che si prevedeva allorchè si è scritta la legge. Sarà opportuno pertanto, che si traduca in realtà questa disposizione; naturalmente i controlli cominceranno dalle società maggiori.

Quindi lo strumento è già nella legislazione positiva.

Steve. — E crede che possa dare dei risultati soddisfacenti?

Galamini. — Credo che possa dare risultati buoni. Penso che non diverso dovrebbe essere il perfezionamento del sistema di accertamento anche nei confronti delle maggiori ditte industriali e commerciali, costituite in forma diversa da quella sociale. Son convinto che dalla crisi finanziaria, che l'Italia in questo momento attraversa, non si esca per altra via che attraverso una progressiva maggiore aderenza dell'accertamento tributario alla realtà delle cose. Insomma, il fenomeno delle evasioni, che si è verificato, è deleterio, ed è combattuto dalle classi produttive responsabili non meno di quello che sia combattuto dall'amministrazione finanziaria, perchè il danno è del pari rilevantissimo per coloro i quali esercitino un'attività economica in regime di concorrenza, come lo è per l'erario. Io vi posso assicurare che non passa giorno senza che riceva lo sfogo accorato di industriali degni di questo nome, i quali guardandosi d'attorno vedono il dilagare delle evasioni, che li pone in condizioni di impossibilità ad affrontare la concorrenza. Fate il caso che il concorrente non vi paghi l'imposta sull'entrata per uno o due passaggi, e vedrete che il commerciante onesto non può resistere.

Ci sono stati casi di prodotti venduti sotto costo: e quando il commerciante, che non si rendeva conto di

come facessero i concorrenti a darli a prezzi così bassi, ha fatto indagini ha visto come andava la cosa e ha avuto la spiegazione in questo modo. Questa è la situazione. Ora è inutile rappresentarsi le molte cause che l'hanno determinata. Bisogna progressivamente rimontarla.

Bario. — Il professore Steve parlava di un ufficio centrale per le società azionarie. Con ciò ha voluto alludere ad un sistema al quale si era pensato altra volta, ma che non era stato adottato e cioè di accentrare gli accertamenti di tutte le società azionarie in uno speciale ufficio. Lei, invece, si richiama a verificatori contabili, che non costituiranno un ufficio centrale, ma saranno decentrati.

Galamini. — L'accentramento, in molti casi, costituisce un appesantimento e una complicazione.

Bario. — Quindi, lei lo scarterebbe?

Galamini. — Oggi lo scarterei. Come passo iniziale penso che si dovrebbe attuare il sistema dei verificatori, salvo poi a rivederlo in seguito.

Steve. — Sul vecchio problema della tassazione sulla base del reddito distribuito in luogo del reddito prodotto, vorrei chiederle se lo ritiene ancora attuale.

Galamini. — Io penso che il sistema definitivo di tassazione debba essere eguale per tutti i contribuenti. Ora, per i contribuenti diversi dalle società per azioni, non abbiamo altra possibilità, altro modo di colpire il reddito, che accertare il reddito prodotto. Vi è un'altra possibilità, quella di accordare un trattamento diverso — più favorevole — al reddito risparmiato, che potrebbe esser eguale alla differenza tra il reddito prodotto e il reddito distribuito. Si perviene a delle aberrazioni per la mania dell'autonomia dei bilanci, che è tutta una creazione fittizia, perchè l'impresa non si compie, non si esaurisce in un anno. L'imposta straordinaria sui maggiori utili relativi allo stato di guerra ha mostrato in modo esasperato gli inconvenienti del sistema: imprese che avevano realizzato nel primo anno di congiuntura, nel '39, dei profitti e poi nel '40, 41, 42 e anni successivi hanno sofferto: paralisi, chiusura, fallimento, sono debitori dell'imposta straordinaria per l'autonomia dei bilanci. L'impresa che in un anno ha perduto tutto per fatto di guerra, resta debitrice dell'imposta sul reddito che aveva ritratto l'anno prima, ecc. Se ci fosse la possibilità di temperare questi più gravi inconvenienti, credo che non dovrebbe essere trascurata.

Steve. — Per un maggior avvicinamento, nel tempo, fra la produzione del reddito e il pagamento dell'imposta, lei crede che sia opportuno fare qualcosa?

Galamini. — Vi sono quei tali sbalzi di valori monetari dai quali non possiamo dire di essere usciti ed anzi nei quali ci troviamo tuttora. Questo periodo sussultorio impone delle esigenze che bisogna tenere presenti. In condizioni normali gli inconvenienti dovrebbero essere attenuati. L'esigenza di un avvicinamento, mentre si impone dal punto di vista tecnico, dal punto di vista pratico incontra le difficoltà della serietà dell'accertamento che noi vorremmo conseguire.

Io la prima riforma che farei sarebbe questa: lasciar ferme per dieci anni le leggi e riformare gli uffici.

Comincerei a mettere gli uffici in grado di funzionare. Fino a che noi elaboriamo e perfezioniamo lo strumento, ma lasciamo l'organo che deve applicarlo nelle condizioni in cui è ridotto, avremo sempre dei gravi inconvenienti.

Steve. — La prego di precisare secondo che linee si potrebbe attuare quella semplificazione della imposta di registro alla quale accennava.

Galamini. — Noi abbiamo due imposte fondamentali: imposta di trasferimento e imposta di obbligo. E' su questa seconda che si dovrebbe largamente sfrondare. Molti atti che oggi sono soggetti a imposta graduale o anche a imposta proporzionale con aliquota ridotta, dovrebbero scontare una semplice tassa fissa, riducendo la tassazione proporzionale ad alcuni negozi fondamentali.

E aggiungo che nella legge del registro ci sono rimasti alcuni negozi per i quali è necessario richiedere la formalità, in qualunque forma siano costituiti, mentre per la massa degli altri negozi non c'è l'obbligo della registrazione se non in quanto assumano certe forme (atto scritto: scrittura bilaterale, ecc.).

Questa reca un notevolissimo intralcio.

L'imposta di registro dovrebbe colpire i contratti in quanto le parti ravvisino la necessità di porli in essere a tutela dei loro interessi e il trattamento non dovrebbe essere differenziato, specialmente per gli appalti.

Queste sono alcune delle linee da seguire.

Berliri. — Ci è stata sottoposta l'obiezione, a proposito dell'imposta sul patrimonio, che siccome praticamente l'imposta avrebbe una funzione se potesse essere commisurata al valore dei cespiti stimati indipendentemente dal reddito; ma poichè praticamente il valore nibile agli effetti dell'imposta non risulta da una peridell'imponibile agli effetti dell'imposta non risulta da una perizia ma da una semplice capitalizzazione, con ciò l'imposta patrimoniale riuscirebbe una pura e semplice duplicazione dell'imposta sul reddito. Questa obiezione si potrebbe superare se risultasse possibile operare quanto meno una discriminazione dei tassi di capitalizzazione, a seconda delle varie categorie di aziende, con che le aziende che a parità di reddito impiegano meno capitale pagherebbero un'imposta patrimoniale ridotta.

Ritiene lei possibile l'applicazione dell'imposta mediante cosiffatta capitalizzazione discrimanata del reddito?

Galamini. — Evidentemente potrebbe intervenire una disposizione legislativa od anche una prassi amministrativa in questo senso. Ma io non mi rendo conto di quali sarebbero i vantaggi di una valutazione rapportata al reddito, ma con un tasso di capitalizzazione dif-

ferenziato. Sarebbe sempre l'elemento del reddito quello che influirebbe sulla misura dell'imposta e allora, se è questa la via che bisogna battere, battiamola, direttamente, operiamo sul reddito.

Il fatto che i redditi di una certa categoria di cespiti vengano computati per 20, e quelli di un'altra categoria per 25, significa praticamente che si riconosce che il reddito dei primi cespiti deve essere tassato di meno del reddito dei secondi, il che significa che debbono stabilirsi delle aliquote diverse dell'imposta sul reddito.

Io capisco che si possa distaccare completamente l'imposta ordinaria sul patrimonio dal reddito, ma se si deve operare sul reddito, sia pure con una maggiorazione differenziale, mi pare che sia prendere una via storta per arrivare al medesimo risultato.

Stammati. — Gradirei un chiarimento sul primo interrogativo del questionario n. 7 a proposito dei rapporti tra entrate tributarie, entrate patrimoniali ed entrate creditizie. Mi pare che lei abbia escluso in modo reciso la possibilità di ricorrere a entrate creditizie con una certa larghezza; lei è per il principio di un bilancio equilibrato fra entrata e spese?

Galamini. — Ritenni di fare una differenziazione tra le prime due entrate e quelle creditizie, in quanto mentre le prime due sono degli acquisti effettivi, che servono a compensare delle uscite, le entrate creditizie servono soltanto a consentire le compensazioni di cassa e a spostare la copertura da un esercizio ad un altro. Non arrivo ad affermare il principio che debba evitarsi che la spesa di esercizio superi le entrate tributarie e patrimoniali dell'esercizio stesso e neppure che si debba far morire di fame il popolo perchè non c'è la possibilità di chiudere il bilancio di un esercizio in pareggio e neppure la sicurezza di ottenere nell'esercizio successivo i mezzi per compensarlo.

Siccome l'entrata creditizia non fa altro che accrescere il debito e differirlo, bisogna usarla con la maggior cautela possibile e con senso di responsabilità.

Normalmente si dovrebbe aprire la partita creditizia quando sia già stato fatto un programma che consenta di reintegrarla domani.

Stammati. — Quindi, nella ipotesi di una politica di piena occupazione, poichè si sostiene che la disoccupazione nasce dal fatto che spesso si verifica uno squilibrio fra risparmi ed investimenti, lo Stato interverrà integrando le spese e gli investimenti privati, cioè indebitandosi, spendendo di più di quanto può spendere.

Galamini. — Dovrebbe incrementare la fonte produttiva; se i lavori hanno per obiettivo una fonte produttiva, in un domani potrà dare quel tale reddito che è capace di incrementare le entrate di carattere tributario o patrimoniale. Se si tratta di attività che continua ad essere gestita dallo Stato, è soprattutto nel tipo delle spese che si dovrebbe usare la massima cautela. Non bisogna dimenticare che nel ventennio furono fatte opere meravigliose, ma mai c'è stata la preoccupazione di porre in essere opere produttive.

Stammati. — In quale limite lei ammette questa politica? La ammette per un paese ad alto livello di reddito, o anche in paesi che hanno scarso livello di reddito e dove è già in atto un processo di inflazione?

Galamini. — Tengo a far risultare che su questi argomenti ho una limitatissima competenza; io penso che sia inevitabile che a questa politica si attengano anche i paesi, come il nostro, che si trovano ad avere delle notevoli limitazioni di reddito, perchè non vedo come sia possibile evitarlo.

Berliri. — Passiamo prevemente ai problemi della finanza locale. Ritiene opportuno lasciare agli enti locali una finanza basata sui proventi locali, o affidare allo Stato un'azione perequatrice, e sotto quale forma (di contributi specifici, generali e così via)?

Galamini. — La mia idea è questa. Il cittadino presta il servizio militre allo Stato: non ne presta un secondo alla provincia, un terzo al comune. L'esercito difende lo Stato, difende la provincia, difende il comune.

Per me l'ideale sarebbe una finanza esclusivamente statale.

Comprendo perfettamente che a parte le considerazioni di costruzione e di impostazione, vi sono anche delle importantissime ragioni di ordine pratico che non consentono di prescindere dalla esistenza e dal funzionamento degli organi locali, come mezzo per l'accertamento e la percezione dei tributi. E capisco che soltanto interessando l'ente locale si possano conseguire delle economie nella attuazione di quei certi servizi obbligatori, ai quali io penso che ogni cittadino abbia diritto e per conseguire i quali in modo idealmente uniforme sarebbe idealmente giusto che tutti i cittadini si sacrificassero in modo eguale.

Quindi il cittadino di Milano dovrebbe pagare la stessa imposta del cittadino di Frascati, per quel medesimo servizio, prescidendo dal fatto che in concreto quel servizio costi di più o di meno di quello che il servizio stesso costi a Milano.

Sono queste considerazioni di ordine pratico che mi inducono a riconoscere senz'altro che non è possibile portare una così radicale riforma, pur tenendo ad affermare che io penso che tutta questa materia debba essere dominata dallo Stato, al quale spetta di stabilire quali siano le norme, quali siano gli ordinamenti, quali siano le aliquote e deve regolarsi in modo da perequare per quanto è possibile il sacrificio dei cittadini. Quando ha richiesto un eguale sacrificio per la assicurazione dei medesimi servizi al cittadino di Frascati ed al cittadino di Milano, se a Milano vi è esuberanza e a Frascati vi è deficienza, bisogna che lo Stato assicuri la traslazione di questa eccedenza dall'uno all'altro di questi comuni.

Come si può raggiungere questo fine?

Io non so se sia possibile stabilire un metodo costante. unico, credo che non si possa fare molto di più o di

diverso, almeno per molto tempo ancora, da quello che si è fatto e che si fa oggi e cioè si integra sul bilancio statale. Bisogna però prevedere la contribuzione dell'ente locale, che abbia delle esuberanze rispetto al fabbisogno occorrente per assicurare l'adempimento dei servizi obbligatori, a favore dello Stato, il quale Stato poi interverrà a favore di quei comuni in cui si determinino invece delle deficienze, pur avendo sottoposto ciascun cittadino al massimo sacrificio. Ciò non esclude che, oltre a questa forma che considera i comuni e le provincie come soggetti di imposizioni tributarie verso lo Stato, non se ne possano aggiungere concorrentemente alcune delle altre.

Berliri. — Vorrei, a proposito del questionario numero 6 attirare l'attenzione dell'avv. Galamini su questo punto: egli era in dubbio se dopo la commissione amministrativa convenisse dare ricorso al tribunale o alla Corte di Appello. Io mi prospetto la difficoltà di portare il contribuente davanti alla Corte d'Appello. Il contribuente di Cortina d'Ampezzo, dovrebbe andare a Venezia per discutere la sua imposta. Mi pare che questo sarebbe un inconveniente gravissimo e tale da far pendere la bilancia per l'esatta soluzione.

Galamini. — Almeno in tempi normali l'inconveniente è forse meno grave di quanto possa sembrare. Va ricordato il precedente del foro erariale istituito nel 1923; è vero che si trattava di giurisdizioni alle quali il cittadino partecipa meno come persona: egli rilascia la procura ad un avvocato. La preoccupazione è questa: difficoltà di organizzare un grosso corpo di giudici specializzati. I tribunali sono molti; farli funzionare, sia pure con due magistrati per ogni tribunale, può essere alquanto difficile. La difficoltà sarebbe superata se si limitasse l'istituzione della sezione speciale ad alcuni tribunali (ad esempio quelli del foro erariale).

Interrogatorio dell'avv. ACHILLE DONATO GIANNINI

Professore della Facoltà di giurisprudenza nella Università Cattolica del S. Cuore di Milano

(9 febbraio 1946, in Roma)

Vanoni. — Sul questionario n. 1: « Formazione delle leggi finanziarie », preferisce rispondere articolo per articolo, o nel complesso?

Giannini: Risponderò raggruppando i vari quesiti. sul primo questionario, in generale, io sarei d'avviso che la carta costituzionale debba contenere soltanto dei principî generalissimi e delle direttive, secondo il sistema finora usato, del resto, e tenuto conto anche che la dottrina costituzionalista attribuisce a molte norme dello Statuto più che un valore prettamente giuridico, un valore di linea di massima, di direttive per il legislatore, il quale può anche, in certe determinate occasioni, non seguirle. Se questo deve essere il tono della carta costituzionale, mi sembra evidente che non vi possano essere enunciazioni di carattere pratico normativo, che rappresentino un obbligo, per il cittadino o per il legislatore normale. Anche perchè la carta costituzionale deve avere un certo grado di stabilità; non si può cambiare ad ogni piè sospinto.

Vanoni. — Questa è una sua opinione personale, o la ricorda come una *communis opinio*? Perchè su questo punto la discussione è aperta quando si parla della suprema carta costituzionale.

Giannini. — Anche se si introducesse nella costituzione la possibilità d'un sindacato giuridico della legge, queste osservazioni conserverebbero il loro valore, perchè sussisterebbe sempre l'esigenza che nella carta costituzionale non vengano cristallizzate delle norme che poi nella pratica della vita legislativa possono riuscire non più confacenti.

Io sarei d'avviso che nella carta costituzionale si debba enunciare, come un'affermazione ideale più che altro, il principio che si trova anche nello Statuto attuale e cioè che tutti i cittadini devono concorrere nella proporzione dei loro averi ai carichi dello Stato. Non crederei quindi che sia il caso di includere alcuna norma che si riferisca al problema della doppia imposizione: interna o esterna. Anzitutto il divieto della doppia imposizione non si può tradurre in una regola precisa, di carattere generale e indipendente dal riferimento ai singoli tributi; esso non può essere se non l'effetto del coordinamento delle varie leggi tributarie. Tanto meno ritengo che sia il caso di includere una norma che si riferisca alla doppia imposizione internazionale, perchè io non vedo altro rimedio per evitarla se non quello degli accordi con gli altri Stati, dei quali esiste ormai un buon numero. Mi si domanda se io ritengo opportuno che per l'approvazione delle leggi d'imposta si adotti un procedimento diverso che per le altre. Rispondo: no! Sarebbe poco serio fare una gerarchia delle leggi o attribuire ad alcune di esse una maggiore dignità che alle altre.

Vanoni. — Se la costituzione adottasse il criterio del referendum ritiene che le leggi tributarie siano tra quelle da sottoporsi a referendum?

Giannini. — Sì. Certo, le leggi tributarie si possono considerare fra le più importanti dal punto di vista dei rapporti fra lo Stato e il cittadino. Se al referendum si desse una certa estensione, sarebbe forse opportuno che per alcune disposizioni tributarie di carattere generale si ricorresse al referendum. Ma ciò andrebbe sempre ingrandito nell'ordinamento generale che sarà approvato per la formazione delle leggi. Riguardo alla domanda 8), è da escludere assolutamente la facoltà del potere esecutivo di emanare norme tributarie, perchè l'imposizione rappresenta senza dubbio una limitazione dei diritti dei cittadini, che come tutte le altre, deve essere disciplinata da una legge formale. Anche per le leggi tributarie vi è la possibilità di regolamenti esecutivi, che sviluppino il concetto fondamentale posto dalla legge; ma poichè è riservato a questa, non solo di stabilire in quali casi e in quale misura è dovuta un'imposta, ma anche di dettare le norme per l'accertamento, per la risoluzione delle controversie e per la riscossione, resta poco margine per l'esplicazione del potere regolamentare. L'ultimo punto, il 9, riguarda l'art. 10 dello Statuto. Come sapete, lo Statuto attuale dispone che le leggi tributarie e le leggi finanziarie devono essere presentate prima alla Camera dei Deputati. La risoluzione di questo problema dipende dalla fisionomia che avranno le due camere. In via di massima ritengo che non ci sia ragione di conservare questo che è piuttosto un reliquato di ideologie sorpassate, e cioè che la Camera dei Deputati sia la più diretta espressione della sovranità popolare. In un sistema congegnato con le due camere esse devono essere tutte e due ritenute espressione della volontà popolare. Se si abolisce questa norma, si evita l'inconveniente, che si verifica nell'applicazione dell'art. 10 dello Statuto, e cioè che è difficile determinare quale estensione possa avere il potere di emendamento del Senato. In generale si ritiene che il

Senato possa apportare modificazioni di dettaglio, ma non di carattere fondamentale, altrimenti esso prenderebbe un'iniziativa, che la legge gli preclude.

Vanoni. — Forse ha sorvolato un po' sul n. 6 in materia di esenzioni.

Giannini. — Non credo che sia il caso di porre una regola, che escluda la concessione delle esenzioni tributarie, perchè non mi pare che si possa dare ad esse l'ostracismo in modo assoluto.

Anche qui v'è un criterio politico da seguire piuttosto che giuridico; è certo, però, che l'éttuale sistema delle esenzioni tributarie ha talmente dilagato, che converrebbe ridurlo in un letto molto più limitato. Circa un altro paragrafo di questo stesso punto del questionario, dirò che esso da un lato mi pare superfluo, essendo opportuno che sia riaffermato nelle singole leggi tributarie anzichè enunciato in forma programmatica nella costituzione, dall'altro eccessivo, perchè non è detto che anch'esso non possa subire dei temperamenti nella pratica. Noi ne abbiamo applicazioni limitatissime, come nell'imposta sui terreni: quando si verificano dei cataclismi, possono essere accordate moderazioni di imposta. Ma ci sono ordinamenti tributari in cui questo potere discriminativo è applicato dal Governo su più larga scala. Resta quindi una questione aperta ed io non prendo posizione per l'una o per l'altra soluzione.

Berliri. — La legge di esenzione può assumere un duplice aspetto: o quello di una semplice non applicazione dell'imposta che viene ordinata con la legge, oppure quello di un impegno di mantenere esente un determinato cespite, cioè un impegno di non assoggettarlo ad imposta nemmeno in avvenire.

E' evidente che fra i due casi c'è una differenza. Nel primo caso vi è solo un'autolimitazione del legislatore attuale, il quale nel momento in cui emana una norma ne limita l'estensione, nell'altro caso c'è invece una limitazione che impegna il legislatore futuro, il quale non potrà venir meno a questa promessa se non sconfessando se stesso. Anche questa assunzione di impegni di esenzioni che vengono a vincolare il legislatore di domani la lascerebbe senza particolari cautele costituzionali?

Giannini. — In sostanza questa è l'applicazione di un principio generale. Una volta che il legislatore ha sancito una norma, la quale rappresenti una promessa per i cittadini, questa norma non dovrebbe subire variazioni.

Berliri. — Si tratta di vedere se le norme che impegnano il legislatore futuro non debbano avere particolari cautele costituzionali.

Giannini. — Ho capito, ma cautele costituzionali in che senso?

Berliri. — Si può addirittura giungere al divieto di norme cosiffatte, oppure richiedere un referendum, o sancire la necessità di speciali maggioranze o di particolari controlli. Vorremmo appunto in proposito il suo pensiero.

Giannini. — Questo caso non è limitato alla materia tributaria, ma si estende anche ad altre materie, come la concessione di una sovvenzione, l'organizzazione di un servizio mediante concessioni che abbiano una lunga durata. C'è una tale varietà di casi per cui non crederei che valga stabilire una regola generale per la quale tutte le volte che si verifichi una assunzione di impegni che oltrepassi una certa durata, si debba ricorrere a formalità determinate. Anzitutto sorgerebbero delle questioni sul quando si verifichi questa situazione e quando non si verifichi; inoltre come principio generale a me non pare che quadri nell'ordinamento giuridico una discriminazione fra legge e legge. Io credo che molte volte questa discriminazione finisce con lasciare il tempo che trova. Ne abbiamo avuto un esempio nel famoso articolo 1° della legge 7 gennaio 1929 sulle sanzioni fiscali che è diventato una specie di rebus per gli interpreti. L'articolo 1° stabiliva che le disposizioni di quella legge e quella del primo libro del codice penale non potevano essere modificate se non con dichiarazione espressa del legislatore e con il riferimento preciso agli articoli che si intendevano modificare. Non si comprende bene se questo sia un vincolo per il legislatore futuro o se si tratti soltanto di una regola particolare dettata per la abrogazione di alcune norme.

Sono contrario, in linea di principio a una distinzione fra legge e legge a seconda del loro contenuto. Tale distinzione sembra poco opportuna ed è fertile di questioni, più che di vantaggi. Anche qui non bisogna confondere il problema politico con quello giuridico. Quest'ultimo è facilmente risolubile. Crederei che si debba mantenere il concetto della onnipotenza legislativa. Non si può escludere, dal punto di vista giuridico, che una esenzione concessa oggi per dieci anni, alla fine del quinto anno possa essere revocata. Vedere se convenga farlo, questo è un problema politico.

Steve. — Lei ha accennato alla opportunità di conservare la norma dello Statuto Albertino, che sancisce che i cittadini devono le imposte in proporzione dei loro averi. Essa ha contenuto elastico ed ambiguo. Lei non pensa che potrebbe essere migliorata, precisata o modificata ?

Giannini. — Se si tratta di una modificazione di parole, di forma, è possibile. Si potrebbero trovare parole più tecniche. Ma, come contenuto, io credo che non si possa mutare la enunciazione programmatica.

Berliri. — Lei ha accennato alla onnipotenza della legge; però lei stesso ha ricordato che il compito della carta costituzionale è in fondo quello di limitare l'onnipotenza del legislatore, nel senso che non si possa,

neppure attraverso la legge, andare oltre quei limiti che la carta costituzionale intende fissare e che vogliono salvaguardare taluni principî essenziali, taluni diritti in qualche modo intangibili senza una modificazione della stessa carta costituzionale, la quale richiede allora una maggiore sicurezza di consenso di tutti i cittadini o di una maggioranza diversa da quella che basta per legiferare in sede ordinaria. Non ravvisa che la materia tributaria possa essere precisamente una di quelle materie nelle quali un qualche limite sia necessario, posto che attraverso la imposizione si può riuscire a scardinare il sistema della proprietà, della famiglia, della ripartizione della ricchezza, delle distinzioni delle classi sociali? Sembra che lo strumento fiscale abbia oggi una tale potenza da mettere in pericolo la stessa libertà del cittadino, se da un lato riconosciamo l'onnipotenza del legislatore senza particolari cautele costituzionali quale che sia il contenuto della legge e se contemporaneamente non fissiamo dei principî che in qualche modo assicurino che quello strumento non sarà adoperato al di là della sua naturale funzione.

Giannini. — Prima di tutto bisogna vedere se diamo per risolto il problema del sindacato costituzionale della legge.

Steve. — Facciamo l'ipotesi che sia risolto in senso affermativo.

Giannini. — Allora si capisce, che, quando una legge si allontana da principî fondamentali posti dalla costituzione, essa può essere dichiarata incostituzionale. Tale materia va regolata però con grande prudenza. Vediamo allora se dato questo presupposto, convenga introdurre nella carta costituzionale un qualche principio di carattere generale circa l'imposizione. Posto così il problema, sarebbe da pensarci su; ma, così a priori, dico: mi sembra di vedere che non saprei come possa essere formulato questo principio. Si è detto che lo strumento finanziario deve servire unicamente per raggiungere la sua finalità, che è quella di procurare allo Stato la massa di beni di cui ha bisogno e non per esercitare una influenza più o meno accentuata sulla distribuzione della ricchezza. Ma tutte le leggi di imposizione, anche se ridotte alla più semplice espressione, incidono o influiscono sulla economia privata del paese. Quindi vedere quando una legge tributaria incida in modo tale da esorbitare da quello che è il suo fine e quando no, diventa un problema non facile a risolvere. Si consideri, ad esempio, l'imposta di successione. Quando si può dire che essa influisce sulla conservazione dei patrimoni e quando no? Bisognerebbe arrivare a questa conclusione: che, entro certe aliquote, l'imposta successionaria è ammissibile, non rappresentando una confisca dei patrimoni privati; oltre quei limiti diviene incostituzionale. Vede ognuno che il sindacato su questa norma diverrebbe estremamente difficile. Vi sono, poi, delle imposte, ad esempio i dazi doganali, che hanno una funzione extrafiscale, della quale non pare che si possa tutto ad un tratto fare a meno.

Bario. — Allora lei sarebbe favorevole a mantenere le esenzioni tributarie.

Giannini. — Non ho detto questo. Le esenzioni tributarie così come oggi ci sono, rappresentano un mezzo scandalo. Quindi, bisognerebbe raggiungere in tutti i modi questo scopo che esse siano ridotte in materia notevole, ma non mai di escluderle a priori in modo assoluto.

Bario. — E' opportuno sancire nella carta il principio dell'uguaglianza dei cittadini di fronte all'imposta?

Giannini. — Il principio dell'uguaglianza dei cittadini di fronte alle imposte significa che non vi possono essere delle esenzioni in considerazione delle qualità personali del soggetto, come l'appartenza ad una casta; ma non esclude la esenzione che sia determinata da considerazioni obbiettive. E' poi da notare anche questo: nella tecnica legislativa ricorrono due specie di esenzioni: quelle vere e proprie e quelle spurie. Molte volte il legislatore apopera il concetto dell'esenzione per limitare il presupposto dell'imposta. Nella massima parte dei casi ciò è visibile in pratica, ma non è escluso che ci siano casi in cui può essere incerto se si rientra nell'una o nell'altra ipotesi. La norma costituzionale, che ponesse l'assoluto divieto delle esenzioni, sarebbe fonte di gravi incertezze. Vengo al punto del questionario che riguarda il contenzioso tributario e comincio dall'analisi del sistema attuale. Che questo sia quanto di più disorganico ed ingombrante si possa pensare è un punto sul quale siamo tutti d'accordo. Anzitutto all'incirca per ogni tributo e per ogni gruppo di tributi vi è un sistema speciale di protezione dei diritti del cittadino. E' già questa diversità di procedimento che non si spiega perchè non vi è nessuna ragione per la quale non si debba adottare invece un sistema uniforme, che contenga in sè le norme particolari da adattarsi ai vari tributi secondo il loro contenuto e la loro struttura.

In secondo luogo la protezione dei diritti del cittadino di fronte al fisco è affidata o ad organi speciali, per i quali si discute se abbiano o no carattere giurisdizionale, o alla giurisdizione ordinata.

Il guaio è che queste due vie non sono coordinate fra di loro per cui vi sono delle questioni che sono soggette successivamente a entrambi questi controlli, il che importa una duplicazione che evidentemente non ha nessuna giustificazione.

In terzo luogo quali siano i rapporti fra il procedimento amministrativo e l'azione giudiziaria forma oggetto di dubbi, di incertezze e di questioni qualche volta insolubili. Sono stati escogitati vari criteri, sui quali non è il caso che ci fermiamo, ma si può dire che nessuna soluzione sia soddisfacente.

Si domanda se, per esempio, le violazioni di forma intervenute nel procedimento davanti agli organi ammi-

nistrativi possano formare oggetto di reclamo in sede giudiziaria: questione che va risolta in un modo piuttosto che in un altro, secondo che si adotti il principio della indipendenza dei due organi — le commissioni e l'autorità giudiziaria — o quello della prosecuzione del giudizio delle prime alla seconda.

E' inutile indugiare in una critica già fatta da tanti anni e da tante persone. Ma se la critica è facile, la costruzione è difficile. Quale potrebbe essere il sistema da adottare? In primo luogo penso che si debba uniformare il procedimento per tutte le imposte o per quasi tutte le imposte. Se ce ne sarà qualcuna che esigerà una trattazione particolare, sarà un problema a parte. Si dovrebbe quindi adottare un sistema uniforme. Quale può essere questo sistema? Possiamo affidare in blocco tutte le questioni all'autorità giudiziaria, applicando al cento per cento il principio della legge sul contenzioso amministrativo, per cui, trattandosi di questioni che involgono il diritto civile cittadino, la competenza sarebbe della giurisdizione ordinaria? Questa che sarebbe la soluzione ideale dal punto di vista del rispetto dei diritti dei cittadini, perchè assicurerebbe ad essi quella medesima protezione che essi hanno in qualunque altro rapporto della vita privata o nei rapporti con lo Stato, non è realizzabile in pratica, o, per lo meno, presenta in pratica delle difficoltà che inducono a scartarla. E la difficoltà è soprattutto questa, che le questioni tributarie sono di numero rilevantissimo.

Berliri. — Più di trecentomila vertenze nell'anno 1941-42.

Giannini. — E quindi è impossibile pensare che possano andare al giudice ordinario.

Seconda osservazione: il principio della giurisdizione unica è una gran bella cosa e il dilagare che c'è stato in Italia delle giurisdizioni speciali è un danno da evitare, ma da questo arrivare alla conclusione che l'istituto della giurisdizione speciale debba essere sempre abbandonato, ci corre... invece, quando ci sono delle materie, per le quali si richiede o un particolare addestramento del giudice o un particolare procedimento, io non credo che si debba rinunciare al concetto della giurisdizione speciale.

E, del resto, abbiamo in Italia delle giurisdizioni speciali che esistono da decenni e funzionano in modo mirabile; per esempio, la giurisdizione della Corte dei conti in materia di pensioni e in altre. Quindi penserei che questo dei tributi sia un campo nel quale convenga creare una giurisdizione speciale, alla quale dovrebbero essere deferite tutte le questioni d'imposta senza più distinzione fra questioni di fatto e di diritto, fra questioni di estimazione e le altre.

La giurisdizione speciale potrebbe essere organizzata in tre gradi, così come è quella ordinaria, e il giudice del primo e del secondo grado dovrebbero avere piena competenza tanto per le questioni di diritto quanto per quelle di fatto. mentre il giudice di terzo grado rappresenterebbe la cassazione finanziaria e dovrebbe esaminare soltanto le questioni di diritto, secondo il paradigma del procedimento comune.

Fin qui la soluzione appare chiara e tale da appagare le nostre esigenze. Senonchè si può riprodurre in sede di giurisdizione speciale quel grave inconveniente a cui accennavamo poco fa del numero straordinario di questioni tributarie, soprattutto, riguardanti l'estimazione della materia imponibile.

Si presenta infatti questo dilemma: o la giurisdizione speciale sarà organizzata con tutte le garanzie del contraddittorio come la giurisdizione ordinaria, ed allora essa sarà uno strumento poco adatto per la sua complicatezza a risolvere le miriadi di controversie che si presentano nel campo tributario; o invece sarà organizzata senza tutto l'apparato che esiste ora nel procedimento comune, ed allora avremo, come oggi, una giustizia un poco approssimativa, ma che non soddisfa, tanto più quando più tratta di importanti questioni di diritto, che possono avere un interesse pecuniario grave per il cittadino o per la finanza e la cui soluzione può riverberarsi per degli anni sul bilancio dello Stato.

Purtroppo, il problema è grave e non è facile risolverlo. Io sarei di questo avviso, che, anzitutto, il giudizio dinanzi a questi tribunali finanziari debba essere sempre preceduto dall'accertamento amministrativo del tributo e che già in questa sede si debbano precostituire delle garanzie tali per cui si possa fondatamente ritenere che il numero delle controversie che ne residueranno sia infinitamente inferiore a quello delle controversie che si svolgono oggi dinanzi alle commissioni. Secondo me, ha molto nociuto allo sviluppo del contenzioso tributario la mania della giurisdizionalizzazione di questi organi. Io ritengo che anche oggi, se si esamina la questione dal punto di vista giuridico e senza preconcetti, le commissioni amministrative devono qualificarsi organi amministrativi, non giurisdizionali. Ma questa è una mia opinione che contrasta con la dottrina dominante. Qui tuttavia non facciamo una questione *de jure condendo*, nel quale campo penso che la giustificazione giurisdizionale di accertamento sia un inutile ingombro, perchè non è detto che mediante l'adempimento d'una funzione amministrativa non si possa giungere ad una efficace salvaguardia dei diritti dei cittadini.

Quindi ritengo che l'accertamento dell'imposta debba essere organizzato in modo da rappresentare già esso una garanzia per i cittadini, con un limitato contraddittorio, che permetta al contribuente di esporre tutte le sue ragioni, di documentare le sue richieste, di dare la dimostrazione della situazione di fatto; mentre gli organi che provvedono all'accertamento dovrebbero compiere, con piena libertà di iniziativa e di movimenti, tutte le necessarie indagini affinchè le loro determinazioni rispondano alla reale situazione di fatto e all'esatta applicazione della legge; tutto ciò mediante lo svolgimento di un'attività amministrativa, e quindi con quella elasticità e, nello stesso tempo, con quella compiutezza, che consentano di raggiungere un risultato utile. Ridotto in tal modo il numero delle controversie portate

davanti alla giurisdizione speciale, tutte le esigenze della giustizia potrebbero essere soddisfatte. Naturalmente dovrebbe preordinarsi uno speciale procedimento, che si adegui a questa particolare materia, in modo che anche le questioni di fatto, che non hanno trovato la loro composizione nella fase dell'accertamento, possano essere esaminate e decise con una certa rapidità col minore dispendio dei cittadini. Questo del dispendio è un altro elemento da tenere presente, perchè oggi, dinanzi alle commissioni, non si spende nulla o poco, mentre, se si vuole fare una causa, occorrono quattrini; il procedimento, perciò, dovrebbe essere organizzato in modo da essere il meno dispendioso possibile. Con ciò non penso affatto che si evitino tutti gli inconvenienti che sono insiti nella materia, ma ritengo che questo sistema sia quello che presenta i maggiori vantaggi e i minori inconvenienti.

Micheli. — Il giudice, lei come lo vedrebbe, sempre collegiale in tutti e tre i gradi?

Giannini. — Questo è un problema di dettaglio; ad ogni modo penso che gioverebbe uno snellimento dell'organo giudicante, e qui si potrebbe pensare ad un giudice di primo grado composto di una sola persona e ad uno di secondo grado di tre persone.

Micheli. — Questo dovrebbe essere giudice togato?

Giannini. — Ritengo di si.

Micheli. — Anche quando si tratta di un collegio, dovrebbe essere un collegio formato tutto da giudici togati?

Giannini. — Ciò si potrebbe discutere.

Berliri. — Scusi, Giannini, lei ha accennato che nella fase amministrativa si potrebbero ammettere dei congrui controlli per essere certi di arrivare ad un accertamento che possa essere accettato nella maggior parte dei casi. Vorrebbe precisare questi controlli come li vedrebbe, sia pure a grandi linee?

Giannini. — Si potrebbero organizzare delle commissioni, le quali non sarebbero gran che di diverso da quelle che ci sono ora, pur potendo essere formate e attrezzate in modo da rispondere meglio alle esigenze della loro funzione.

Berliri. — Vedrebbe un grado solo, se si può parlare di gradi, oppure un doppio ordine di commissioni?

Giannini. — Credo che potrebbe bastare un ordine solo.

Berliri. — Ci si avvicinerebbe alla soluzione Galamini, il quale aveva appunto proposto una commissione amministrativa e poi due gradi di giurisdizione.

Giannini. — Appunto.

Berliri. — E nel procedimento giurisdizionale l'onere delle spese come lo regolerebbe?

Giannini. — Secondo il comune criterio della soccombenza.

Berliri. — Quindi intervento dell'Avvocatura e pagamento degli onorari a carico del soccombente.

Giannini. — Si.

Berliri. — Può valere la pena di ricordare che nel 1866 la commissione comunale aveva sostanzialmente le funzioni dell'attuale consiglio tributario. C'era poi la commissione provinciale e quindi il ricorso all'autorità giudiziaria. Se da questo sistema si passò all'ordinamento attuale, una delle ragioni determinanti è stata la ragione delle spese, sul riflesso che, per una causa di qualche migliaio di lire, che pure può rappresentare un onere grave per il contribuente chiamato a pagarla, non è concepibile imporre al contribuente il rischio delle spese di consulenza. Non teme il prof. Giannini che, se lasciamo l'onere delle spese, il che vuol dire praticamente escludere dal giudizio avanti al magistrato tutte le questioni tributarie al disotto (se dobbiamo ragionare con le cifre di oggi) di 50.000 lire ad essere modesti, si riprodurrà una situazione per la quale all'unica commissione si finirà di nuovo per aggiungerne almeno un'altra?

Giannini. — Io dicevo questo: che in via di massima si deve applicare il criterio della soccombenza nelle spese; soltanto che il temperamento della compensazione può avere una maggiore estensione che nel procedimento ordinario. Molto dipende anche dalla prassi: come lei sa, il Consiglio di Stato, pur mancando una specifica norma al riguardo, seguendo l'antica direttiva della giustizia obiettiva, quasi sempre ancora compensa le spese; alcune volte però condanna il soccombente.

Vanoni. — Torniamo un passo indietro. Lei ha parlato di una commissione amministrativa. A me interesserebbe capire qual'è la sua posizione rispetto all'atto di accertamento; cioè se il suo intervento è preventivo all'atto di accertamento, oppure se quest'ultimo è emanazione della commissione, oppure se la commissione ha la funzione di giudicare sui ricorsi contro l'atto di accertamento.

Giannini. — Una qualunque di queste soluzioni è conciliabile con la mia enunciazione programmatica; e cioè tanto si può ammettere che l'accertamento sia fatto dall'ufficio amministrativo e che ci sia poi una specie di ricorso gerarchico dalla deliberazione dell'ufficio alla commissione amministrativa, come anche si può ammettere che il provvedimento dell'ufficio amministrativo sia niente altro che un provvedimento preliminare, il quale poi sboccherà in una decisione della commissione, che costituirebbe essa il vero atto di accertamento. E' un punto questo importante, si, ma non essenziale.

Vanoni. — E' importante, perchè serve ad evitare l'obbiezione che sotto un altro profilo le ha detto Berliri; che si possa dire che il sistema suo non è che quello attuale decapitato di due commissioni e con allargata la competenza dell'autorità giudiziaria anche nel merito e non soltanto sulla legittimità della pretesa.

Giannini. — Si capisce; non possiamo inventare qualche cosa totalmente diversa da quello che oggi si fa.

Vanoni. — Lei non vedrebbe la possibilità di collegare questo sistema delle Commissioni con quello dei consigli tributari (comitati o consigli tributari) introdotti recentemente, che hanno una funzione preventiva rispetto all'accertamento ?

Giannini. — No; entriamo in un ordine di idee che non condivido...

Berliri. — Potrei chiederle se, nel suo avviso, l'accertamento o comunque il giudizio emesso in sede giurisdizionale potrebbe eccedere i limiti dell'accertamento amministrativo ?

Giannini. — C'è l'efficacia del giudicato...

Berliri. — No: in pratica, se si è in sede amministrativa accertato 100.000, può il giudice speciale dire 200.000 ?

Giannini. — No; direi di no; io escludo che l'organo giurisdizionale possa avere un potere di accertamento.

Berliri. — L'accertamento in sede amministrativa segnerebbe dunque il limite dell'accertamento giurisdizionale.

Micheli. — Come configurerebbe questo procedimento davanti al giudice ordinario: come procedimento di impugnazione ?

Giannini. — Non come impugnazione, ma come procedimento di opposizione di merito.

Micheli. — Quindi l'atto di opposizione costituirebbe anche la domanda giudiziale.

Giannini. — Si capisce. Credo di aver risposto, esplicitamente o implicitamente, a tutte le domande del questionario. Desidero soltanto dire una parola sulla questione del *solve et repete* che, a mio avviso, dovrebbe essere abolito, quale che sia la soluzione che si adotti circa la giurisdizione.

Sembra incredibile come si sia fatta una potente confusione, che non si è riusciti a diradare, ricollegandosi la regola del *solve et repete* al principio dell'esecutorietà dell'atto amministrativo, mentre i due istituti, benchè collegati fra loro, sono del tutto distinti. Il principio dell'esecutorietà dell'atto amministrativo importa semplicemente questo: che l'amministrazione può realizzare la sua pretesa anche se il contribuente abbia mosso reclamo; ma qui si ferma il principio della esecutorietà.

Il *solve et repete* vi aggiunge qualche altra cosa, e cioè che il cittadino non può adire l'autorità giudiziaria per far dichiarare che la pretesa dell'amministrazione è infondata oppure deve essere ridotta, senza prima avere pagato il tributo. In sostanza, se l'amministrazione mi dice: « tu mi devi pagare un milione perchè io ritengo che tu debba pagarlo », ed io faccio opposizione davanti al giudice, questa mia opposizione non sospende l'azione esecutiva dell'amministrazione, ma io posso frattanto agire in giudizio: questo nessuno me lo vieta. Il *solve et repete* invece mi impedisce di agire e quindi costituisce un divieto che va oltre il principio dell'esecutorietà della pretesa della finanza. Eppure su questo equivoco è impegnata gran parte della dottrina italiana sul *solve et repete*, con un errore che si ripete da uno scrittore all'altro. Chiarita la funzione vera del *salve et repete*, io dico che esso rappresenta un'angheria, che menoma il diritto del cittadino; e la cosa è talmente esorbitante che la Corte di cassazione ha dovuto ricorrere a dei temperamenti, che se non facilmente si giustificano dal punto di vista strettamente giuridico, servono ad attenuare, nei casi più gravi il rigore della iniqua disposizione.

Micheli. — Ritiene lei che nel caso di restituzione di imposte indebite, al contribuente si debba riconoscere il diritto alla corresponsione degli interessi compensativi ?

Giannini. — Intanto, noto che nella nostra giurisprudenza c'è una disarmonia su questo punto perchè, mentre si ritiene che per le imposte indebitamente percette non sono dovuti gli interessi se non dal giorno del passaggio in giudicato della sentenza che decide la controversia, quando si tratta invece di imposte suppletive (per le quali non vige il principio dell'esecutorietà e del *solve et repete*, e si può quindi ritenere che l'accertamento non ci sia se non ha contestazione risoluta), la giurisprudenza dichiara obbligato il cittadino a pagare gl'interessi sulla somma pagata in ritardo. Ritornando al punto di prima, penso che sia opportuno mantenere il principio che non sono dovuti gl'interessi se non quando...

Bario. — L'obbligo dell'imposta, faccio notare, sorge, ad esempio, quando si stende l'atto scritto. Se per negligenza dell'ispettore del registro l'imposta è riscossa in misura minore, allora sorge nello Stato il diritto agli interessi.

Giannini. — No, perchè nel caso d'imposta suppletiva, questa, secondo la legge, deve considerarsi accertata non nel momento in cui l'ufficio del registro sbaglia, ma nel momento successivo in cui l'errore è riconosciuto.

Bario. — Io invece ritengo che sia dovuta la tassa al momento della registrazione. Per questo io dico che lo Stato ha diritto agl'interessi.

Micheli. — Riguardo all'attuale sistema di esecuzione privilegiata dei crediti di imposte, crede che possa essere mantenuto o debba essere modificato, e in qual senso ?

Giannini. — Date le notevoli semplificazioni introdotte dal nuovo codice processuale nel procedimento esecutivo, non vedo perchè debba adottarsi un procedimento diverso per l'esecuzione fiscale.

Micheli. — Ci è stato fatto presente che alcuni privilegi sostanziali possono sfuggire alla pubblicità.

Giannini. — La materia dei privilegi andrebbe rivista in pieno, perchè, purtroppo, le disposizioni del codice civile attuale, che si riferiscono a questo punto, rappresentano un regresso rispetto alle disposizioni del codice del 1865.

Micheli. — E, per ultimo, domandiamo qualche cosa sulla repressione delle violazioni delle leggi finanziarie.

Giannini. — Ritengo che la legge del '29, fondamentalmente, sia una legge da mantenere. E' una delle leggi meglio fatte.

Micheli. — E la cognizione dei reati in materia finanziaria dovrebbe essere eventualmente devoluta al giudice tributario da lei auspicato?

Giannini. — Forse si potrebbe trasferire al giudice speciale anche la competenza dell'intendente di finanza.

Micheli. — E per le sopratasse amministrative continuerebbe questo sistema?

Giannini. — La distinzione fondamentale della legge del '29 fra obbligazioni civili e reati dovrebbe essere mantenuta.

Steve. — Ringrazio vivamente l'avv. Giannini a nome di tutta la Commissione Economica.

Interrogatorio dell'avv. ADOLFO GIAQUINTO

Professore pareggiato di diritto amministrativo e scienza dell'amministrazione nell'Università di Roma – Avvocato Generale dello Stato sino al 1945 – Presidente di Sezione di Corte di Cassazione – Presidente della Commissione centrale delle imposte

(12 febbraio 1946, in Roma)

Micheli. — Nel questionario n. 6 è stata formulata una serie di quesiti sui problemi relativi al contenzioso tributario. Precede una domanda di carattere generale sulla opportunità o meno di formulare nella carta costituzionale, od in leggi fondamentali dello Stato, delle eventuali norme contenenti principi di massima relativi alla tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Desidereremmo, innanzi tutto, conoscere il suo pensiero su questo punto pregiudiziale ed inoltre, più in particolare, su quelli che sono gli eventuali vantaggi o svantaggi dell'attuale sistema del contenzioso tributario e sulle modifiche di esso che lei propone.

Giaquinto. — In ordine al primo quesito del questionario n. 6, credo che la carta costituzionale debba limitarsi a enunciazioni di carattere molto generale e che non debba scendere troppo nel particolare disciplinamento di questa o quella forma di attività statale; altrimenti l'attività legislativa verrebbe ad essere troppo circoscritta. La norma che investe l'attività statale non deve essere inceppata, ma adattarsi ai bisogni concreti che non si possono prevedere in una legge che dovrebbe avere un notevole carattere di stabilità. La carta costituzionale deve enunciare solo i principi relativi ai supremi organi dello Stato, al modo di funzionamento di questi ai rapporti fra essi, alle garanzie fondamentali dei diritti dei singoli, ma non può e non deve regolare in modo particolareggiato le varie attività statali. Non vedo quindi quali principi generali si potrebbero introdurre nella carta costituzionale, relativamente alla tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Steve. — Era stato suggerito di inserire un principio con il quale si dichiarasse che in nessun caso il contribuente deve essere sottratto alla tutela giurisdizionale.

Giaquinto. — Questo è un principio che vale per tutti gli organi giurisdizionali, e per tutte quante le materie. Quando si stabilisce che ognuno deve essere sottoposto al giudice naturale, non vedo la ragione di una speciale enunciazione dello stesso principio in ordine alla materia tributaria. Se noi ammettiamo che anche qui vi sia una difesa giurisdizionale, essa va soggetta alle medesime norme. E' questa una esigenza generale. Tutto sta, però, nel vedere se per alcuni tributi del tutto speciali sia possibile osservare il sistema normale della difesa giurisdizionale, o se non sia necessario qualche temperamento. Altra è la difesa giurisdizionale di carattere comune, in ordine alla quale le esigenze sono semplici e uniformi, e altra è quella che ricorre in materia tributaria in cui le applicazioni pratiche sono svariate ed imprevedibili, talchè occorre una procedura più rapida, un giudice diverso ed in tale ipotesi il sistema normale diventa inapplicabile. In linea di principio direi che si debba mantenere anche nel campo tributario la regola che ognuno non possa essere sottratto al proprio giudice naturale. Ma ciò non impedisce che, in casi eccezionali, il legislatore possa apprestare speciali rimedi per speciali tributi. Ora il vedere quando e come ciò possa verificarsi, non può essere detto nella carta costituzionale ed è invece demandato alla ordinaria funzione legislativa.

Micheli. — In sostanza, lei sarebbe contrario alla formulazione nella carta costituzionale di principi generali?

Giaquinto. — Ripeto che la carta costituzionale deve limitarsi a un ristretto campo, quello cioè dell'ordinamento statuale propriamente detto, salvo che non si vogliano formulare criteri generali aventi più un carattere teorico che un contenuto pratico. O salvo che non si voglia creare un'attività legislativa inceppata, e quindi inidonea ad assolvere il suo compito.

Micheli. — E, venendo al secondo quesito, relativo all'attuale sistema del contenzioso tributario, che cosa può dirci?

Giaquinto. — Con la esperienza che mi deriva dalla mia caricad i presidente della Commissione centrale delle imposte, ritengo inconcepibile che tutta la materia tributaria venga senz'altro devoluta alla giurisdizione ordinaria. Basta pensare che ai tribunali ordinari si richiederebbero valutazioni che non possono essere fatte alla stregua dei comuni criteri probatori. Le valutazioni tributarie si fanno in base a informazioni, a criteri discrezionali. Ora il giudice ordinario non può assolvere questo compito. E' necessario man-

tenere nel campo dei tributi un contenzioso speciale. Certo non può essere conservato quello che attualmente funziona, che indubbiamente presenta dei pregi, ma anche dei difetti. Ha dei pregi, perchè rende possibile la difesa del contribuente, in modo facile e poco costoso, che non richiede documentazioni in carta da bollo, non ha procedure lunghe; offre inoltre il vantaggio che nel seno di esso v'è la voce di persone esperte. Ma il sistema non è del tutto scevro di inconvenienti. Mancano adeguate e piene garanzie per la difesa del contribuente; a questi si consente l'audizione personale, la presentazione di memorie, ma nulla più. Per di più nel seno delle commissioni locali ha influenza prevalente la voce del funzionario delle finanze. Ciò anche perchè i componenti le commissioni sono nominati ad opera quasi esclusiva degli stessi organi finanziari e da questi attendono la loro conferma. Quindi io credo che si debba mantenere il sistema del contenzioso speciale. Si devono però dare ai cittadini maggiori garanzie, col perfezionare il contenzioso e col perfezionare il giudice, dando a questo una maggiore indipendenza dall'amministrazione attiva, specie per quanto riguarda la designazione dei componenti. Fa eccezione, nel sistema attuale, la Commissione centrale, la quale è composta di persone scelte fra gli alti funzionari dello Stato, quindi con criteri di obiettività cui si ispirano anche gli stessi capi dell'amministrazione finanziaria: posso attestare che tali funzionari portano nella decisione delle varie questioni una serenità non comune, per cui molte volte si trova una maggiore garanzia presso la Commissione centrale che non presso l'autorità giudiziaria.

Quando un organo fa parte di una amministrazione, sente meno il pericolo di essere sospettato, quindi è più largo, mentre la stessa Corte di Cassazione, preoccupata della tutela delle esigenze statali, molte volte va più in là di quanto non occorra per la tutela delle esigenze stesse. Con ammirazione ho veduto che la voce dei funzionari superiori dell'amministrazione finanziaria è ispirata a grande moderazione e serenità. Lasciamo dunque stare la Commissione centrale che si occupa di questioni di legittimità. Ma le commissioni regionali non sono ben fatte, sono composte di elementi non retribuiti, nominati, come ho detto, dall'amministrazione attiva, senza alcuna garanzia di riconferma. Inoltre essi assolvono l'ufficio, come un incarico complementare ed accessorio, dal quale si ripromettono particolari vantaggi (incremento d'affari professionali, ecc.). Essi dedicano all'ufficio poco tempo, in generale. Quindi i giudici dovrebbero essere formati meglio, e le forme del contenzioso sviluppate, perfezionate e garantite.

Inoltre, secondo me, nell'attuale ordinamento c'è un gravissimo difetto, appunto perchè si vuol scindere una materia che è invece unica, ed adattarvi due serie di difese; da una parte la difesa del giudice ordinario, dall'altra, la difesa amministrativa. Si viene a scindere una materia inscindibile, come, ad esempio, la estimazione complessa. Qualche volta avviene che l'autorità giudiziaria vada oltre il limite ad essa consentito, qualche volta sussiste un difetto di difesa. Ma c'è un gravissimo inconveniente: in materia di legittimità, vi sono addirittura sei gradi di giurisdizione: commissione distrettuale, provinciale, centrale, poi si ricomincia da capo, tribunale, Corte d'Appello, Corte di Cassazione. Tutto questo costituisce un sistema che deve essere bandito. Se questi organismi del contenzioso tributario si perfezioneranno, sia come scelta del personale, sia come rinvigorimento di garanzie, sia con un miglioramento di trattamento, sia perfezionando il contradditorio, sia sopprimendo quegli eccessi di gradi di giudizio, credo che si risponderà alle esigenze pubbliche e nel medesimo tempo alla giusta ed adeguata difesa del contribuente.

Micheli. — Noi desideriamo conoscere il suo pensiero circa il modo in cui potrebbe essere formato quest'organo giurisdizionale.

Giaquinto. — L'unità della giurisdizione è una bellissima cosa, ma non bisogna sacrificare ad esigenze teoriche quella che è la realtà della vita.

Ora, la materia tributaria è una materia del tutto speciale, per le indagini, per la necessità della sollecitudine, per i criteri che debbono informare i giudizi.

Il giudice ordinario che è avvezzo, per abito mentale, a giudicare con determinati criteri, a mio parere non è completamente idoneo. Si potrebbe quindi creare un contenzioso speciale.

A conciliare questa separazione di giurisdizione col principio fondamentale della unità della giurisdizione, si potrebbe stabilire dopo l'esaurimento del procedimento davanti i giudici speciali, l'esperimento di ricorso avanti la Corte di Cassazione, per eccesso di potere e di violazione di legge.

Micheli. — Tali organi giudiziari speciali dovrebbero essere costituiti di magistrati?

Giaquinto. — Prevalentemente di magistrati. Il magistrato, sia per l'educazione che ha, sia per l'abito del giudicare, dà maggiore affidamento.

Micheli. — Ed ella vi introdurrebbe elementi tecnici?

Giaquinto. — Indubbiamente. Sarebbe opportuno introdurre degli elementi tecnici. Abbiamo l'esperienza del Tribunale delle Acque che funziona benissimo per sollecitudine e per maturità di criteri e funziona bene anche perchè gli elementi tecnici che operano in seno al collegio non sono gli elementi tecnici che intervengono come periti e che sono facile preda delle manovre delle parti. Questa soluzione è conveniente. Si farebbe un collegio misto, prevalentemente composto di magistrati ed accanto ad essi, si porrebbero elementi che possano portare la voce della esperienza concreta delle cose. Fra gli elementi tecnici metterei elementi esperti non solo della materia tecnica, ma anche della materia amministrativa.

Micheli. — Che cosa pensa riguardo alla procedura di accertamento? Sono state fatte delle proposte per coordinare il contenzioso tributario con la fase anche finale di accertamento e si è proposto, ad esempio, che la fase finale possa avvenire davanti ai consigli tributari, dopo di che si andrebbe in secondo grado alla giurisdizione tributaria.

Giaquinto. — I consigli tributari non sono stati attuati. Non credo che abbiano costituito una felice escogitazione.

Micheli. — Lei lascerebbe la fase amministrativa interamente all'amministrazione?

Giaquinto. — L'accertamento deve essere opera dell'amministrazione attiva. Si era tentato di fare diversamente per i profitti di regime, ma si è veduto che il collegio non è adatto a svolgere questa funzione. Non è adatto per tante ragioni. L'accertamento deve essere opera dell'amministrazione. I collegi debbono giudicare l'opera di altri, non l'opera propria. Diversamente il primo grado di giurisdizione non è più tale.

Micheli. — A questo giudice di primo grado attribuirebbe dei poteri inquisitori?

Giaquinto. — Il giudice tributario potrebbe avere limitatissimi poteri inquisitori.

Micheli. — Garantendo sempre il contraddittorio naturalmente?

Giaquinto. — Garantendo il contraddittorio.

Micheli. — A suo avviso, il giudice tributario dovrebbe giudicare secondo diritto o secondo equità?

Giaquinto. — Dovrebbe giudicare secondo diritto. Non si tratta di valutazione di convenienza, ma di accertare il vero e di applicare le leggi. Dire senz'altro che i giudici debbono giudicare secondo equità, significherebbe aprire largo adito agli arbitri, in danno sia dei cittadini come dello Stato. E' vero, come ho detto innanzi, che qui non può invocarsi il sistema probatorio formale, ed il convincimento del giudice deve liberamente formarsi attingendo a qualunque fonte gli elementi del giudizio; ma tutto ciò sempre ispirando il pronunciamento a criteri di diritto. Diversamente diventerebbe impossibile ed inefficace il sindacato dei giudici superiori.

Steve. — Il giudice deve essere collegiale in tutti i gradi, compreso il primo?

Giaquinto. — Io penso che dovrebbe essere sempre collegiale. Non vedo quale danno ci potrebbe essere con la conservazione del sistema collegiale. Perchè si dovrebbe sopprimere questo collegio? Anche se si dovesse sostituire la giurisdizione ordinaria, non si dovrebbe sopprimere il collegio. Si tratta di questioni gravissime dal punto di vista giuridico ed anche dal punto di vista pratico.

Micheli. — Lei consentirebbe il foro erariale rispetto a queste questioni? Pensa che vi siano inconvenienti a questo allontanamento dalla causa anche per il contribuente?

Giaquinto. — Il foro erariale dovrebbe esserci soltanto per i gradi maggiori. Per il primo grado è impossibile.

Micheli. — Rispetto a questa giurisdizione speciale penserebbe conservabile il precetto del *solve et repete?*

Giaquinto. — Se ad un contribuente si addossa un onere rilevante anche in base a pretese tributarie assolutamente infondate, e quello non lo assolve preventivamente per difetto di possibilità economiche, egli non può chiedere ed ottenere il riconoscimento della infondatezza delle pretese tributarie. Ora ciò conduce a gravi iniquità, appunto perciò la Corte di Cassazione ha fatto ricorso a vari sistemi per temperare la ingiustizia che ne deriva: così, der dirne uno, essa ha detto inapplicabile il *solve et repete*, quando la infondatezza appaia *iclu oculi*. Vi è però l'esigenza di impedire che i contribuenti con reclami inopportuni finiscano col ritardare il soddisfacimento delle pretese tributarie. Quindi io farei così: manterrei il *solve et repete*, o dando alle commissioni la facoltà di sospendere l'osservanza con un procedimento preliminare od anche ne rinvierei l'applicazione all'esito delle decisioni di 1° grado conforme alla pretesa tributaria.

Vanoni. — Non sarebbe sufficiente, per eliminare gli inconvenienti dipendenti dalla cattiva volontà del contribuente, riconoscere l'esecutorietà dell'accertamento?

Giaquinto. — In materia tributaria si tratta di pagamenti che bisogna fare, e il principio della esecutività non è rigorosamente applicabile.

Vanoni. — Per le imposte dirette vale il principio contenuto dall'articolo 119 del regolamento. Da parte dell'amministrazione è una misura prudenziale non ricorrere alla iscrizione a ruolo delle varie partite prima dell'accertamento.

A lei non pare sufficiente accordare questa possibilità di esecuzione in base al semplice accertamento, per cui in sostanza si lascia a un potere discrezionale dell'amministrazione di eseguire e non eseguire?

Giaquinto. — Si, ma questi poteri discrezionali non creano nessuna garanzia al cittadino, perchè talora l'amministrazione iscrive e talora no, e ciò crea uno stato di incertezza. Non è questa una garanzia giuridica.

Vanoni. — Questa domanda è collegata con la terza, in cui si chiede se sia opportuno che in caso di resti-

tuzione del tributo non dovuto, lo Stato debba corrispondere degli interessi compensativi.

Giaquinto. — E' troppo poco. Perchè quando mi si costringe a vendere un patrimonio per pagare un'imposta, a che cosa mi serve più l'interesse compensativo? Quando io devo vendere un patrimonio rovinosamente, mi si dà un interesse compensativo. Ma questa è una ironia!

Vanoni. — Oggi non danno nemmeno questi...

Giaquinto. — Il fatto è che i contribuenti non devono essere messi nella condizione di disfarsi di quello che hanno per pagare un tributo non perfettamente legale.

Berliri. — Lei sarebbe propenso a rimettere al giudizio della commissione anche la esecutività?

Giaquinto. — Bisogna accertarsi con un esame sommario se il contribuentee abbia ragione o meno.

Certo non si può attendere che un doppio giudizio convalidi il fondamento del tributo... I giudizi non si svolgono così rapidamente e richiedono del tempo. Noi vediamo delle questioni che si trascinano per anni, non ancora decise, anche davanti alla Commissione centrale. E' un notevole ritardo che influisce sul contribuente, però basterebbe lo svolgimento del giudizio di 1° grado.

Berliri. — La proposta dell'avv. Giaquinto è confortata dalla prassi perchè, sebbene gli uffici avessero facoltà di scrivere a ruolo anche senza sentire il giudizio della commissione, l'amministrazione ritenne fin dal 1904 di non avvalersi in nessun caso di questa facoltà prima della decisione della prima commissione. Una volta che questo sia riconosciuto dalla prassi, non si vede perchè non debba essere addirittura rimesso alla commissione giudicante.

Giaquinto. — Questo mi pare possibile. Si tratterebbe di adattare a questo sistema quelli che sono gli istituti.

Micheli. — Scusi avvocato, secondo lei il giudice speciale tributario dovrebbe essere sottoposto all'autorità gerarchia del Ministro delle Finanze, o a quella del Guardasigilli oppure, in quanto sia attuata, dovrebbe eventualmente partecipare all'autogoverno della magistratura?

Giaquinto. — Essendo questo un contenzioso come un altro, dovrebbe seguire la stessa disciplina della giurisdizione ordinaria e quindi, dovrebbe condividerne la sorte.

Micheli. — E al giudice tributario che poteri attribuirebbe?

Giaquinto. — Darei tutti i poteri necessari ad assolvere il compito ad esso affidato, quindi tutti i mezzi occorrenti per accertare il vero, beninteso nei limiti dell'accertamento fatto dall'ufficio. Quanto alla forma del giudice, io sarei per un organo collegiale, formato da giudice e da tecnici, i primi scelti dalla magistratura, giacchè non si può fare un ordinamento giudiziario a parte, ed i secondi dall'amministrazione e dai tecnici (esperti, professionisti, ecc.).

Stammati. — Quindi lo trarrebbe dalla magistratura ordinaria...

Giaquinto. — Si, altrimenti si creerebbe un altro ruolo della magistratura; non so se praticamente si possa concepire un ruolo a parte. I magistrati d'altronde, destinati a queste funzioni finiscono con l'acquistare l'esperienza necessaria. Secondo me, dovrebbero essere destinati durevolmente a queste funzioni, e quindi finirebbero con l'acquistare, come dicevo, esperienza, e porterebbero in questo campo la esperienza acquisita nell'altro.

Berliri. — Ma questi, secondo me, sono dettagli di applicazione. L'importante è che, secondo il suo criterio, rimanga un giudice indipendente, con tutte le necessarie attribuzioni.

Vanoni. — In questo processo che si istituisce, con questa garanzia di contraddittorio che lei ha sottolineato, ritiene che si possa applicare la regola che le spese seguano la incombenza o che si debba continuare con il sistema attuale?

Giaquinto. — L'onere delle spese non l'applicherei. E' un accertamento che si va compiendo man mano, e nel quale una parte sostiene una certa pretesa, e l'amministrazione sostiene la sua. Io dico che bisogna agevolare il contribuente, permettergli di difendersi. Ora se lo si sottomettesse alla minaccia delle spese del giudizio, allora spesse volte il contribuente sarebbe costretto a rinunciare. Ora invece, non si deve ammettere che in materia tributaria il cittadino debba farsi spogliare, per non incorrere nel pericolo di pagare rilevanti spese giudiziali per la propria difesa, come oggi accade in materia civile, per controversie di valore non proporzionato alle spese processuali.

Micheli. — Passando al quesito n. 8, ritiene che l'attuale sistema di riscossione delle imposte possa essere mantenuto, o debba essere modificato? E in questo caso, in quale senso, specialmente tenendo conto del nuovo procedimento di esecuzione regolato dal codice di procedura civile?

Giaquinto. — Anche qui, non sarei d'avviso di uniformare completamente il processo tributario al codice di procedura, perchè la procedura comune per quanto modificata, è sempre lenta e gravosa. Quindi, ci vuole un sistema più spedito. Quello esattoriale è sfornito di

adeguate garanzie. Il contribuente che non paga, da un momento all'altro è messo sul lastrico. Quindi, io tempererei un poco l'attuale asprezza del procedimento esecutivo.

Micheli. — Sarebbe così molto prossimo al processo esecutivo normale dato che, almeno sulla carta, quest'ultimo è molto più snello di quello contenuto nel codice del '65.

Giaquinto. — Sì, è molto più snello del precedente; si presenta migliorato rispetto all'antico, ma non è tale da offrire la speditezza necessaria in materia in tributi. Viceversa quello esattoriale non offre le necessarie garanzie ai contribuenti. Su questo punto particolare non entro in dettagli, ma qualcosa, mi sembra, si dovrebbe eliminare: ad esempio, l'espropriazione degli immobili da parte dell'esattore con procedura fulminea.

Micheli. — Lei terrebbe fermo il sistema dell'esattore, e dell'esecuzione amministrativa?

Giaquinto. — Sì.

Micheli. — Ritiene lei che il mantenimento dell'esecuzione esattoriale possa offrire le sufficienti garanzie al contribuente?

Giaquinto. — Sì, con un più intenso intervento del giudice.

Bario. — Risulta a lei che questa procedura dia luogo a inconvenienti e a lagnanze?

Giaquinto. — Sì, dà luogo a inconvenienti, e quando questi si sono avverati, non c'è altro che la rivalsa dei danni. Sono esecuzioni fatte sommariamente, molte volte senza sufficiente effettiva pubblicità, di modo che in aste quasi deserte i beni si vendono a prezzi bassissimi. Ci sono parecchie garanzie, ma tutte teoriche. Fortunatamente l'esattore non si avvale sempre di questi poteri: c'è molta temperanza. Ma grave sarebbe il danno se questa moderazione non vi fosse. Io, ripeto, manterrei il sistema dell'esecuzione esattoriale, dando qualche maggiore garanzia al contribuente ed accrescendo la pubblicità.

Micheli. — Mantenendo le forme del codice di procedura civile?

Giaquinto. — E' grave la condizione dell'esattore che deve rispondere del non riscosso per riscosso. Egli deve essere sottratto a questa grave minaccia.

Bario. — Se si inceppasse l'azione esecutiva dell'esattore, si accumulerebbero milioni su milioni e quindi si creerebbe gestione passiva e poi dovrebbe intervenire lo Stato per sanare questa passività. Lei penserebbe di mantenere questo principio del non riscosso anche se si adottassero norme più vicine a quelle del codice di procedura civile?

Giaquinto. — Io credo che se si attuasse questo principio, la cosa si normalizzerebbe e lo Stato non andrebbe in rovina. Io tempererei l'obbligo dell'esattore.

Bario. — Quindi l'esattore sarebbe indotto a fare le riscossioni facili, tralasciando le difficili.

Giaquinto. — Io credo che egli potrebbe esimersi di quell'obbligo almeno temporaneamente con una dimostrazione per il momento sommaria, e far vedere che non è dipesa da colpa sua la mancata riscossione, salvo un giudizio definitivo. Insomma, il principio che l'esattore debba rispondere anche del non riscosso, dovrebbe essere temperato e non funzionare in modo automatico, rigoroso, indeclinabile.

Bario. — C'è già in pratica attraverso la tolleranza.

Giaquinto. — Questa tolleranza potrebbe essere disciplinata con una valutazione fatta da un collegio.

Bario. — Il principio suo è che si tratta di problemi tutti connessi, del riscosso e non riscosso. Se si devono risolvere, vanno risolti tutti insieme.

Giaquinto. — La giustizia deve essere sentita e anche, in certi limiti, attuata. Quindi deve essere disciplinata.

Micheli. — Siamo arrivati all'ultimo quesito del questionario. Desidereremmo che lei ci dicesse il suo giudizio sulla legge del 1929 ed eventualmente quali linee dovrebbe seguire la relativa riforma.

Giaquinto. — Non ho avuto la sensazione di inconvenienti.

Micheli. — Eventualmente le varie questioni relative all'applicazione delle sanzioni penali in materia tributaria, le devolverebbe al giudice tributario da lei auspicato?

Giaquinto. — No.

Micheli. — Il decreto dell'intendente lo manterrebbe?

Giaquinto. — Sì, lo conserverei.

Micheli. — Noi la ringraziamo moltissimo per le esaurienti risposte forniteci.

Interrogatorio del dott. GAETANO BALDUCCI

Dottore in matematica finanziaria ed attuariale – Presidente di Sezione della Corte dei conti – Incaricato delle funzioni di Ragioniere generale dello Stato – già Direttore generale dell'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale

(16 febbraio 1946, in Roma)

Stammati. — Ritiene lei che l'attuale sistema del bilancio come è disciplinato dalle norme sulla contabilità dello Stato risponda alle necessità dell'amministrazione finanziaria dello Stato?

Balducci. — Io ritengo che il nostro sistema sia uno dei più perfetti finora esistenti: il sistema di bilancio di competenza contrapposto a quello empirico del bilancio di cassa, sistema classico degli inglesi. Noi abbiamo la possibilità di frenare l'amministrazione del pubblico denaro evitando che i ministri impegnino lo Stato all'infuori delle autorizzazioni che ricevono dagli organi legislativi. In complesso grandi variazioni, secondo me, non dovrebbero essere fatte al sistema della contabilità.

Stammati. — Per ciò che riguarda la materia dei bilanci, lei pensa che i principi generali possano essere inseriti nella Costituzione, ovvero che le norme legislative che regolano la materia debbano essere soggette a qualche particolare garanzia costituzionale?

Balducci. — No, a meno che non si dovesse sancire il principio del bilancio di competenza e che variazioni in questo sistema dovessero avvenire con le garanzie che si dovrebbero richiedere per le variazioni dell'ordinamento costituzionale.

Stammati. — Per ciò che riguarda la domanda n. 5, circa l'opportunità che il Ministro che presenta il bilancio, cioè praticamente il Ministro del Tesoro, illustri in una nota preliminare tutti gli elementi dell'equilibrio economico, qual'è il suo pensiero?

Balducci. — Il Ministro del Tesoro fa l'esposizione finanziaria che è l'illustrazione, sia pure sommaria, sia dei documenti finanziari che delle condizioni dell'economia generale e della finanza considerate nelle loro ripercussioni rispettive. Questa tradizione dell'esposizione finanziaria da farsi al momento della presentazione dei documenti finanziari, dovrebbe essere naturalmente conservata e sancita da una nuova norma della legge della contabilità.

Stammati. — Lei pensa addirittura ad una norma?

Balducci. — C'è già una norma.

Stammati. — Ma dovrebbe essere formulata nel senso più lato di mettere in relazione il bilancio dello Stato con tutte le condizioni dell'equilibrio economico del Paese.

Balducci. — Questa illustrazione l'abbiamo, sia con note generali delle previsioni, sia con le note particolari dei singoli bilanci che illustrano il contenuto di ogni singolo stato di previsione.

Berliri. — Qualche cosa come il libro bianco inglese.

Balducci. — Si.

Stammati. — Ha qualche cosa da suggerire, qualche norma tecnica perchè risulti evidente questo nesso fra i vari elementi della situazione economica e quindi delle ripercussioni sul bilancio? Lei pensa che basterebbe questa relazione?

Balducci. — Basterebbe questa relazione.

Stammati. — Riguardo alla domanda n. 6, che interessa particolarmente qualche commissario, circa la possibilità che si suggeriscano forme tecniche perchè risultino collegati fra loro i diversi bilanci annuali e soprattutto la politica delle riserva di bilancio congiunturale, quale è la sua opinione?

Balducci. — Il congiungimento fra i vari bilanci avviene col riporto dei residui dell'esercizio precedente, che vengono inclusi nella contabilità della gestione dell'esercizio corrente di cui si dà conto nel consuntivo.

Stammati. — Qui si intendeva in un senso più lato questo collegamento nei bilanci annuali, nel senso della possibilità che ci siano degli esercizi deficitari i quali possano trovare compenso in altre gestioni floride.

Balducci. — Non è necessario. I risultati di ogni esercizio si traducono in un miglioramento e in un peggioramento della situazione finanziaria, che rimane acquisito nella situazione di tesoro, sia in fondi accantonati presso le banche, sia in diminuzione di debiti. Perchè generalmente lo Stato, quando ha eventualmente

delle riserve, diminuisce i propri debiti, specialmente i debiti fluttuanti che sono quelli pericolosi.

Stammati. — Lei non avrebbe da suggerire nessuna modifica nel sistema attuale?

Balducci. — No.

Stammati. — E per gli impegni di bilancio pluriennali; soprattutto perchè risultino chiaramente nei documenti del bilancio?

Balducci. — Bisognerebbe farli risultare non da conti del bilancio ma dalle relazioni, qualora si tratti di spese ripartite che vadano a gravare su più esercizi. Certi debiti che sono stati rinviati al futuro dovrebbero far parte addirittura della situazione dei debiti pubblici.

Berliri. — E' stato proposto che quei provvedimenti che contemplino un impegno di spesa pluriennale, siccome, in sostanza, vengono a porre una limitazione alla futura legislazione, perchè deliberati oggi si ripercuotono sulla situazione di domani, siano assoggettati a particolari cautele costituzionali: non possano cioè essere assunti se non con determinate maggioranze o con *quorum* particolari e simili.

Lei ritiene che eventualmente un sistema di questo genere potrebbe essere tecnicamente realizzabile senza particolari difficoltà?

Balducci. — Mi pare che sia un po' perdersi in una piccola cosa, quando con un impegno come l'attuale, con un bilancio deficitario come l'attuale, noi impegniamo per l'eternità i bilanci futuri.

Noi oggi abbiamo un bilancio con 300 miliardi di passivo: trecento miliardi di debiti che si ripercuotono per tutta l'eternità...

Berliri. — Si domanda appunto se le norme attuali siano tali da garantire l'equilibrio sostanziale fra il complesso delle spese e il complesso delle entrate.

Balducci. — Sono norme di buona politica finanziaria quelle che tendono a garantire questo equilibrio, in quanto è buona norma che ci sia questo equilibrio fra spese effettive ed entrate effettive, in modo che le spese effettive siano coperte con entrate effettive e soprattutto le ordinarie con le ordinarie e soltanto eventualmente con entrate straordinarie.

Berliri. — Quando si è posto il problema se ci siano modi tecnicamente efficaci di controllare gli impegni pluriennali di spese, lei ha fatto osservare che questo problema presuppone che ci sia altrettanto preoccupati dell'altro problema di controllare l'equilibrio anche nell'ambito dell'esercizio, perchè lo sbilancio si tradurrebbe automaticamente in un impegno di spese future. Mi pare che da questo risulta che lei ritiene che, allo stato delle nostre norme, è difficile assicurare un equilibrio di questo genere.

Balducci. — E' buona regola di condotta del Ministro del Tesoro attenersi a questo principio dell'equilibrio di bilancio, ma io penso che siano pericolosi tutti questi vincoli che il legislatore pone a se stesso: si potrebbe trovare nelle circostanze di non poterli osservare, come nei periodi di depressione economica e in periodi eccezionali come quelli di guerra, in cui si rende necessario fare delle spese alle quali non corrispondono delle entrate.

Stammati. — Per ciò che riguarda una politica di elevata occupazione o di piena occupazione, che è un problema attuale, per cui si debbano fare delle spese per l'esecuzione di lavori pubblici al di là delle possibilità finanziarie, lei ammette che lo Stato si trovi nella necessità di indebitarsi?

Balducci. — Siamo nella *vexata quaestio* della produttività o meno delle spese pubbliche; certo entro certi limiti...

Stammati. — Gli inglesi e gli americani sono orientati in questo senso.

Balducci. — Purchè si spendano bene questi denari.

Stammati. — Insomma, lei non crede che si debbano mutare le norme attuali di contabilità.

Balducci. — No, appunto; normalmente non si dovrebbero mutare. Io ho già detto che sarebbe opportuno cercare di ottenere una maggiore stabilità nelle nostre previsioni finanziarie. Oggi ci siamo trovati, — per il fatto che il Paese è stato diviso in tante parti, ed è ritornato solo gradualmente all'amministrazione del Governo italiano —, nella condizione di dover fare il bilancio a più riprese.

Abbiamo fatto il bilancio prima per 20 provincie, poi per 36, poi per 69 e così via. Ma da quest'anno si può cominciare a fare il bilancio per tutto lo Stato; si deve fare in modo che queste previsioni subiscano il minor numero di variazioni che è possibile fare durante l'anno. Io penso che sarebbe conveniente ripristinare il famoso assestamento del bilancio. Fatta la previsione verso la metà dell'esercizio precedente, si fa poi in corso di esercizio un bilancio di assestamento, con cui si adattano le previsioni alle nuove circostanze che si sono verificate nell'anno e poi si dovrebbe possibilmente non fare variazioni altro che per circostanze eccezionali; non fare quei decreti o leggi a ripetizione per cui le previsioni sono sempre sulle sabbie mobili.

Stammati. — La domanda n. 8 si riferisce ad un problema di una certa importanza, cioè alla possibilità di attuare, con quale portata ed entro quali limiti, il

principio della unicità del bilancio, specialmente con riferimento ai bilanci dei vari enti parastatali e comunque collegati con la finanza dello Stato.

Balducci. — Il principio della unicità del bilancio è giustissimo; però non mi pare che si possa estendere agli enti che hanno una personalità giuridica propria; non è possibile includere nel bilancio quegli enti parastatali che hanno una propria personalità, che hanno anche tante volte proprie necessità. Taluni di questi enti, hanno bisogno di un bilancio economico, un bilancio non puramente finanziario. Alle volte non sono in condizioni di fare un bilancio preventivo: istituzioni che hanno dei compiti assistenziali, come per esempio l'Istituto della Previdenza Sociale e l'Istituto Infortuni, non è possibile che facciano un bilancio finanziario, e tanto meno un bilancio di previsione.

Stammati. — Quindi lei non vede la possibilità di collegarli con il bilancio dello Stato?

Balducci. — No. Per le amministrazioni autonome, le quali hanno una gestione propria, poste, azienda monopoli, fondo culto, ferrovie, ecc., ci sono i bilanci speciali i quali in fondo vengono ad essere dei bilanci autonomi. Però essi vengono approvati insieme con la legge del bilancio e nulla toglierebbe che si potesse includerli anche dentro il bilancio generale; ma in quanto il risultato complessivo di tali bilanci autonomi sia attivo o passivo, esso viene poi acquisito dallo stesso bilancio dello Stato; perchè il bilancio dello Stato acquisisce l'eventuale avanzo a carico della spesa del Ministero del Tesoro — integra l'eventuale disavanzo; come avviene ora per le ferrovie, le poste e i monopoli. Una volta che sono state costituite le amministrazioni autonome, che hanno propri organi di contabilità e di controllo, proprie regole contabili, e che non sono assoggettate al controllo preventivo della Corte dei Conti, non è possibile includere il bilancio di tali amministrazioni autonome nel bilancio generale dello Stato. La gestione del bilancio infatti verrebbe ad essere fatta in parte con certe regole, in parte con certe altre, il che non è opportuno. In qualche caso, infatti, i gestori di valori e materie sono anche esenti dalla giurisdizione della Corte dei conti, come nelle ferrovie.

Stammati. — Un altro quesito contempla la opportunità che i capitoli singoli del bilancio siano sufficientemente analitici.

Balducci. — Questa pure è buona norma di amministrazione, che noi cerchiamo in pratica di ottenere quanto più è possibile: evitare per esempio che promiscuamente nello stesso capitolo ci siano spese di personale e spese di materiale; altrimenti si dà tale ampiezza di libertà ai ministri che avrebbero possibilità di male amministrare. Questo è un principio fondamentale nella formazione dei bilanci.

Stammati. — Crede opportuno che questo principio venga inserito nella carta costituzionale?

Balducci. — Anche questa dovrebbe essere una norma della legge di contabilità; trattasi anzitutto di un precetto di buona condotta amministrativa più che di una norma giuridica.

Berliri. — Come potrebbe essere determinato un giusto limite di analiticità dei capitoli di bilancio?

Balducci. — E' difficile formularlo in termini giuridici, arduo farne un precetto giuridico. E' più una norma di correttezza costituzionale e di buona amministrazione, che una norma giuridica. E bisogna che coloro che formano i bilanci, e chi li esamina e li deve approvare, cerchino di attenersi a questa regola e facciano dei rilievi, delle osservazioni, se questa regola non è osservata.

Abbiamo avuto, per esempio, durante tutto il tempo della guerra un capitolo unico, « spese di guerra », nei bilanci militari. Voi capite che cosa significa. Spese di guerra: capitolo che ogni anno ha portato diecine e diecine di miliardi. Sono di quei calderoni in cui è andato a finire tutto, e che purtroppo nessuno rivedrà mai; dei conti, molti sono andati perduti in Africa, in Albania, in Grecia, ecc. Chi potrà vedere più niente? Si finirà, come l'altra volta, che a guerra finita fu la stessa Corte dei conti che fece la proposta al Governo di metterci una pietra sopra e di cominciare da quel giorno in poi a rivedere i conti futuri, perchè altrimenti il passato sommerge la possibilità di rivedere le contabilità recenti.

Bario. — L'inconveniente perciò si è verificato due volte; ad evitare che si verifichi una terza volta, non si potrebbe fare niente?

Balducci. — Questo principio dovrebbe essere tenuto presente in sede di formazione e di controllo parlamentare, di sindacato parlamentare sull'approvazione del bilancio; occorre vigilare perchè il Governo si attenga a questi principi.

Bario. — Questo principio potrebbe formare oggetto di apposita norma costituzionale, la quale disponga che l'esecutivo non possa discostarsi dai limiti imposti.

Balducci. — E' difficile tradurlo in precetto quando si deve fare una norma che riguarda la qualità e la sostanza delle spese. Perchè si dice: le spese non possono essere promiscue: cosa vuol dire? Ad esempio, spese di personale: vi possono essere comprese missioni, stipendi, vi possono essere spese di trasferimenti, premi, ecc.; ci sono tante spese e bisognerebbe che ogni particolare spesa avesse un capitolo. Poi tante volte si giunge all'eccesso opposto di arrivare a quel frazionamento che c'era una volta con la divisione in articoli che si faceva con decreto ministeriale dopo approvata la legge del bilancio e che fu abbandonata

perchè in un certo senso inceppava troppo l'azione dei ministri; poi essi stessi la modificavano come volevano.

Berliri. — Quindi lei consiglierebbe un limite sostanzialmente discrezionale.

Balducci. — Certo, un limite discrezionale deve essere nella buona regola sia dell'amministrazione, che del parlamento, come negli organi di controllo.

Berliri. — Lei ritiene che meritino di essere conservate?

Balducci. — Si, meritano di essere conservate. Anzi dirò di più, che in questo periodo eccezionale si fa un'altra distinzione che non è una distinzione formale. Fino dalle note preliminari dei rendiconti, facciamo cioè un'ulteriore distinzione, quella fra spese normali ed eccezionali; delle stesse spese straordinarie cioè noi facciamo una distinzione fra quelle spese che sono in sostanza ricorrenti — costruzioni, riparazioni — e quelle spese invece che sono eccezionali, dipendenti da questa circostanza eccezionale della guerra; quali la ricostruzione di tutti gli edifici distrutti.

La distinzione classica in ogni caso, di spese effettive, di movimento di capitali, di straordinario ed ordinario, deve essere conservata; ha moltissima importanza, sia per giudicare gli effetti della gestione sia per giudicare se effettivamente il bilancio è o no in avanzo o in disavanzo, perchè se noi mettessimo tutto in un calderone rischieremmo di compromettere la chiarezza del bilancio.

Berliri. — Circa la possibilità di mettere in evidenza le spese in conto capitale, cosa può dirci?

Balducci. — Spese in conto capitale; queste in genere sono le spese del movimento capitali che sono trasformazione di patrimonio. Però c'è anche una migliore classificazione secondo le nostre regole di contabilità. Per maggior prudenza, noi includiamo nelle spese effettive e nelle entrate effettive, le spese e le entrate relative anche al movimento di beni non fruttiferi. Per esempio: la costruzione di un palazzo per uso pubblico, per uso di un ministero; questo non lo mettiamo nelle spese per movimento di capitali, in quanto non è un bene fruttifero; nel movimento capitali mettiamo la costruzione di beni fruttiferi: ad esempio i fabbricati da dare in affitto, si classificano nel movimento capitale mentre le altre spese che concernono beni di consumo o beni fruttiferi, le mettiamo nelle spese effettive. Però gli effetti di tutte le spese li facciamo risultare anche nella contabilità patrimoniale, in cui si mettono in evidenza tutti gli effetti della gestione del bilancio sul patrimonio, sia che derivino da entrate e spese effettive sia da movimento di capitali. Se si comperano per esempio materiali anche di uso, cannoni, automobili, nel conto patrimoniale risulterà tutta questa roba, che pure nel bilancio figurerà come spesa effettiva, non come movimento di capitali.

Stammati. — Il punto 11, viceversa, riguarda la possibilità o l'opportunità di disciplinare una categoria di spese « consolidate », cioè spese obbligatorie ricorrenti con carattere di uniformità e periodicità.

Balducci. — Si, sul tipo del *Consolidated fund* inglese.

Stammati. — Precisamente.

Balducci. — Questa probabilmente potrebbe essere una riforma utile, per sottrarre poi alla perdita di tempo della discussione queste spese, come per esempio le spese per il debito pubblico, spese per esempio, del genere di quelle della dotazione della Corona, spese per quelle istituzioni fondamentali, come potrebbero essere le camere legislative o una Corte costituzionale, se ci sarà. Sarebbe superfluo doverne ripetere anno per anno l'approvazione; si potrebbero approvare una volta tanto, salvo ad approvare poi le eventuali variazioni.

Stammati. — E a quali spese in particolare pensa lei?

Balducci. — Appunto a queste spese per le istituzioni fondamentali dello Stato; spese per la giustizia.

Bario. — Non per esempio le spese per il personale?

Balducci. — Le spese per il personale dovrebbero essere stabilite anno per anno. Spese consolidate potrebbero essere quelle per debito pubblico, per l'amministrazione della giustizia, per gli istituti costituzionali, come le camere legislative, la Corona o la Presidenza della Repubblica.

Bario. — Per gli impiegati non si può consolidare la spesa finchè i ruoli restano immutati? E' necessario allora anno per anno sottoporre ad approvazione?

Balducci. — Si finisce per sottrarre quasi la maggioranza delle spese. Va bene che non sono sempre eguali, ma bisognerebbe distinguere quelle spese che sono di stipendi da quelle che sono spese di carattere contingente, come missioni, trasferimenti, sussidi, premi ecc., che potrebbero eventualmente essere distinte. Ma dato il carattere della nostra legge del bilancio, anche questa distinzione non credo che sia indispensabile. La legge del bilancio è l'autorizzazione con cui il potere legislativo dà la investitura giuridica al Governo, per esercitare l'amministrazione, insomma gli dà l'autorizzazione a riscuotere le entrate e a pagare le spese secondo il bilancio.

Stammati. — Quale è la sua opinione circa la decorrenza dell'esercizio finanziario ?

Balducci. — Circa la decorrenza dell'esercizio finanziario, quella attualmente in vigore, che è stata adottata dopo una lunga esperienza e alcune variazioni, credo sia la migliore, perchè corrisponde alle reali esigenze costituzionali. In sostanza, se si facesse un cambiamento e se si portasse all'anno solare, si arriverebbe a questo: che il bilancio dovrebbe essere discusso e preparato proprio nei mesi estivi e autunnali, quando difficilmente si riesce a convocare le camere e a farle stare riunite. Invece ora, mi pare che i termini dovrebbero essere dicembre e gennaio, per la presentazione alle camere; dopo di che c'è tutto il periodo più utile per i lavori parlamentari e per l'approvazione, cioè tutto il periodo che va da gennaio a maggio o giugno.

Bario. — Attualmente il periodo di riscossione dei tributi non coincide con la decorrenza dell'esercizio finanziario. Si potrebbe eventualmente ricondurre il periodo della riscossione dei tributi diretti, dei tributi riscossi per ruolo, all'anno finanziario. Sarebbe opportuna questa riforma?

Balducci. — Non ha una grande importanza, secondo me, fare questa variazione, perchè non si potrà evitare che la riscossione incida sui due bilanci.

Bario. — Non la riscossione; l'accertamento che si fa con i ruoli emessi in gennaio vale per il primo semestre fino a tutto giugno e per il secondo trimestre, ma poi ci sono tutti i ruoli supplettivi che si emanano nel corso dell'anno e che poi vanno in periodi diversi come riscossione.

Balducci. — Ma anche l'accertamento che si fa con la pubblicazione del ruolo il quale non fa che costituire debitore il contribuente il cui obbligo di pagare non sorge se non con la emissione del ruolo. Quindi se il ruolo si emettesse in maggio, in giugno, non si potrebbe mai evitare del tutto questo sfasamento fra l'esercizio finanziario e gli accertamenti delle imposte dirette in quanto, oltre i ruoli principali, si emetteranno sempre ruoli suppletivi.

Bario. — Dunque non le pare che questo sfasamento abbia importanza?

Balducci. — No.

Stammati. — Piuttosto, ritiene che sia opportuno che la decorrenza dell'esercizio finanziario degli enti autonomi ed autarchici coincida con quello dell'esercizio statale? Attualmente non è così, per lo meno per la maggior parte degli enti.

Balducci. — Finchè c'è questa necessità che lo Stato integri il bilancio dei comuni e della provincia potrebbe essere opportuno che anche essi avessero la stessa decorrenza che l'esercizio dello Stato. Ma si dovrà ritornare con la normalità all'autonomia degli enti territoriali: l'autonomia dei comuni e delle provincie non deve essere solo potestà di deliberare le spese, ma anche responsabilità di provvedere con propri mezzi alle entrate. Non si può essere indipendenti se non si ha l'autonomia finanziaria completa; ritengo quindi che dovendosi presto giungere a quel momento non sia necessario fare questo spostamento.

Berliri. — Sarà comunque bene che rimanga assodato come qualora si consideri l'opportunità che lo Stato debba contribuire alle entrate degli enti locali la coincidenza degli esercizi finanziari risulterebbe auspicabile.

Balducci. — Entrando in questa materia che non è di competenza dell'argomento che stiamo trattando, ritengo sarebbe consigliabile che ciò non avvenisse. Quando i comuni e le provincie sanno che c'è lo Stato (papà pantalone) che paga non ci sarà più alcun auto-controllo... essi si abbandoneranno... a ogni spesa inutile, non avranno nessun interesse a fare economia, ad esempio, sul personale dei pubblici servizi e questo rappresenta uno sperpero grave per l'economia nazionale. Io sarei sempre per consigliare che l'autarchia degli enti minori sia accompagnata anche dall'autonomia finanziaria.

Stammati. — Passiamo allora al quesito n. 12. Ammetterebbe lei l'iniziativa parlamentare in materia di spese?

Balducci. — Io riterrei opportuno di lasciare l'iniziativa finanziaria alla responsabilità ministeriale.

Stammati. — Lei esclude sempre l'iniziativa parlamentare in materia finanziaria?

Balducci. — La escludo sempre in materia finanziaria. In materia di aumento di spesa l'origine degli istituti parlamentari è stata sempre quella di cercare di limitare il carico finanziario del contribuente. Se oggi rovesciamo, rischiamo di far aggravare enormemente l'economia, per ragioni di pubblicità, di propaganda. Si cercherà di far spese il più possibile perchè la responsabilità della gestione è poi del Governo e non del Parlamento che è chiamato solo ad autorizzare spese, ma non a provvedere poi ai mezzi di tesoreria quando non sono sufficienti.

Stammati. — Ammettendo però il principio per cui ogni spesa dovrebbe indicare con quale capitolo di entrata viene fronteggiato, si metterebbe il Parlamento di fronte ad una precisa responsabilità.

Balducci. — Il sistema andrebbe contro l'unicità del bilancio. Non ci deve essere un'entrata particolare che va a sopportare una spesa. Solo per variazioni in corso di bilancio, data la maggiore spesa dobbiamo fronteggiarla con una nuova o maggiore entrata.

Stammati. — Circa il sistema relativo alla predisposizione ed alla presentazione del bilancio al Parlamento ritiene che l'attuale sistema presenti inconvenienti?

Balducci. — Non mi pare. Attualmente è così: le singole amministrazioni fanno le proprie proposte al Ministro del Tesoro, il quale le vaglia e presenta al Parlamento il confronto tra il bilancio del precedente esercizio e quello nuovo. Il sistema è buono e funziona bene quando funzionano rettamente le camere legislative.

Stammati. — Ritiene opportuno che nella futura carta costituzionale si introduca una norma per garantire la pubblicazione dei documenti contabili periodici, ad esempio, come il conto del tesoro.

Balducci. — Non mi pare necessaria una norma costituzionale.

Stammati. — E' un principio di probità finanziaria.

Balducci. — La pubblicità dei bilanci è già prescritta attraverso la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale. I documenti periodici dovrebbero essere contemplati da norme di legge non dalla carta costituzionale. Sarebbe esagerato.

Stammati. — Ritiene lei opportuno ed utile che le aliquote delle imposte siano approvate annualmente con il bilancio preventivo?

Balducci. — Se si tratta di variazioni; se no, una volta che siano stabilite dovrebbero restare fino all'eventuale variazione: per esempio tassa di registro, di successione, imposte dirette, una volta stabilite le tariffe dovrebbero essere quelle, salvo le varianti, ed è forse miglior partito che siano approvate con leggi speciali che non con la legge del bilancio. La legge del bilancio è piuttosto una legge amministrativa, formale, che non una legge finanziaria vera e propria nel senso di stabilire le aliquote.

Stammati. — In taluni ordinamenti vige il principio che le aliquote delle imposte dirette vengano determinate annualmente.

Balducci. — Avviene specialmente in Inghilterra, ma con il nostro sistema che è di imposte multiple non andrebbe bene. La *income tax* è quasi unica, fondamentale, ma il nostro sistema darebbe vita ad una complicazione di norme.

Stammati. — Se si arrivasse anche nel nostro sistema alla unificazione si conseguirebbero dei vantaggi?

Balducci. — Ho i miei dubbi. Là si può fare anche perchè sono ricchi, in quanto la curva di distribuzione dei redditi è molto ampia. La nostra purtroppo è eccessivamente striminzita.

Stammati. — Comunque, se questo principio venisse accolto, ci sono problemi tecnici circa la formazione dei ruoli di riscossione, i quali dovrebbero essere predisposti all'ultimo momento?

Balducci. — Sarebbe una complicazione. Tutte le tariffe delle imposte si dovrebbero approvare; al momento in cui si approva il bilancio invece ora salvo le varianti che si fanno per legge, si sa quale è la tariffa delle imposte. Noi qualche volta abbiamo fatto più varianti nel '40 ed abbiamo visto che i risultati sono stati abbastanza buoni.

Stammati. — A titolo di chiarimento vorrei sapere da lei che cosa pensa circa il sistema che si è venuto instaurando dell'uso dei conti correnti da parte del Tesoro, i quali secondo la legge di contabilità erano limitati soltanto ad alcune amministrazioni. Il Tesoro una volta aveva questi soli conti correnti, ma poi ultimamente, durante il ventennio fascista l'uso si è esteso a tal punto che con una legge è stato sancito questo principio di intrattenere conti correnti da parte del Tesoro anche con enti bancari. In fondo è una maniera per procacciarsi denaro, con relativa facilità e prontezza.

Balducci. — E' una forma di debito fluttuante.

Stammati. — Che è stata disciplinata molto empiricamente da una legge.

Balducci. — Purtroppo le nostre condizioni della finanza sono state così deficitarie da rendere necessario procacciarsi denaro in tutti i modi: con l'ingerenza dello Stato, nel settore bancario, si sono forzate le banche a fare affluire tutto il denaro disponibile al Tesoro dello Stato. Si sono obbligati gli enti di previdenza a versare tutte le loro disponibilità allo Sta...

Stammati. — Lei quindi, pensa che questo sia un provvedimento di emergenza, e che non meriti di essere accolto permanentemente nel nostro sistema?

Balducci. — No, non deve essere stabilizzato. Quando si ritornerà, possibilmente presto, al pareggio del bilancio, bisognerà autorizzare solo l'emissione di buoni del tesoro per far fronte a momentanee deficienze di cassa, mentre noi abbiamo avuto un debito fluttuante che è servito a necessità di carattere permanente.

Stammati. — Quale è stato l'ammontare di questi conti correnti?

Balducci. — L'ammontare dei buoni del tesoro è stato di circa cento miliardi, quello dei conti correnti di parecchie diecine di miliardi.

Stammati. — Insomma lei esclude che possa esservi la possibilità di inserire nel nostro sistema l'uso dei conti correnti, sia pure sottoponendolo a regolari controlli.

Balducci. — No, dovrebbe cessare assolutamente. Le banche dovrebbero fare i loro investimenti in modo libero, non vincolarli allo Stato che ne ha bisogno a scadenze lunghissime.

Evidentemente se ora si intende emettere un prestito consolidato è anche per consolidare questi debiti a vista che sono assai pericolosi per la stabilità della valuta.

Stammati. — Passiamo al secondo questionario, quello relativo ai controlli. Anche qui abbiamo due domande preliminari: primo, se le attuali norme relative ai controlli sul bilancio — contabilità di Stato e relativo regolamento, leggi speciali, ecc. — rispondano alla esigenza di garantire la piena regolarità delle spese ordinate ed eseguite; secondo, se queste norme garantiscono oltre la regolarità formale delle spese, anche la migliore gestione delle aziende statali, ossia la proficuità delle spese.

Balducci. — Attualmente il controllo della Corte dei conti è inteso a garantire soltanto la legittimità, mentre quello della Ragioneria è inteso a garantire la proficuità delle spese. In ciò consiste la differenza dei due controlli e la loro ragione di coesistenza.

Stammati. — C'è qualcuno che ne dubita.

Balducci. — Il controllo è fatto dal Ministro del Tesoro in sede di approvazione delle spese e poi dalla Ragioneria che sindaca gli atti amministrativi emanati nell'esercizio del potere discrezionale dalle amministrazioni che gestiscono pubblico denaro. Si raggiunge così il fine della proficuità delle spese, mentre, come ho detto, la Corte dei conti limita il suo controllo alla pura parte estrinseca di conformità alla legge, se cioè sono osservate le procedure, se le spese sono bene imputate, se il contratto è fatto con le richieste formalità, se c'è stato il parere del Consiglio di Stato, se si è sentita l'Avvocatura di Stato per le transazioni, ecc.

Stammati. — Lei che ha duplice esperienza e della Corte dei conti e della Ragioneria generale dello Stato ritiene che le norme attuali garantiscano il rispetto di tutte e due le condizioni sopra indicate?

Balducci. — Tendono a garantire, ma molto dipende dal.... costume. Al tempo del fascismo il costume amministrativo era corrotto e vi era molta rilassatezza. Infatti in periodo fascista si sono spesi, per le sole spese segrete, circa 700 milioni all'anno.

Stammati. — Come è avvenuto ciò? Derogando alla legge o modificando la legge?

Balducci. — Applicando la legge. Solo è che si sono fatti gli stanziamenti con leggi e decreti-legge. La forma è stata rispettata. Purtroppo non ha funzionato il controllo parlamentare.

Stammati. — In fondo il sistema funziona fino a un certo punto. E allora in linea di massima lei ritiene che questi principî generali in materia di controllo debbano essere inseriti nella carta costituzionale o almeno che sia opportuno adottare qualche particolare vincolo costituzionale per l'approvazione delle leggi che regolano la materia?

Balducci. — Si potrebbe eventualmente disporre nella carta costituzionale che le variazioni delle leggi che regolano questa materia siano approvate con una determinata maggioranza.

Stammati. — Quindi lei pensa che sia necessaria una particolare protezione al riguardo.

Balducci. — Potrebbe essere utile.

Stammati. — Il punto 4 si riferisce a una questione di particolare delicatezza, se cioè vi siano duplicazioni o interferenze fra i controlli interni eseguiti dagli organi dipendenti della Ragioneria dello Stato e quelli esterni eseguiti dalla Corte dei conti.

Balducci. — Effettivamente c'è un certo piano sul quale esiste la duplicità di controllo, che se si volesse si potrebbe evitare, e precisamente per tutti gli atti che ordinano il pagamento di stipendi e di pensioni in conformità di un decreto che ha già attribuito la misura dello stipendio o della pensione o che esegue il pagamento di un impegno contrattuale, il quale sia stato già riscontrato regolare della Corte dei conti, evitando in tal modo il duplice controllo finanziario su questi pagamenti, una volta che lo stipendio o la pensione siano stati attribuiti in base a norme regolari e riconosciuti in base ad atti già registrati dalla Corte dei conti.

Stammati. — Ora la questione è questa: molti pagamenti non sono preceduti da questi provvedimenti che vengono sottoposti al controllo preventivo della Corte dei conti.

Balducci. — Ed è su questi pagamenti fatti su ordini di accreditamento che il controllo non viene eseguito.

Stammati. — Ha qualche cosa da dirci sul sistema degli ordini di accreditamento?

Balducci. — Oggi, con le funzioni così vaste dello Stato, non si può fare a meno degli ordini di accreditamento, che anzi dovranno subire una ulteriore estensione. Però è su questo punto che la Corte dei conti dovrebbe andare più a fondo, perchè è qui che si potrebbe esercitare la sua funzione di controllo ed i giudizi di responsabilità.

Stammati. — La questione è questa: adesso effettivamente si è fatto un abuso di questo sistema degli ordini di accreditamento. Lei conosce le ultime disposizioni emanate al riguardo. Effettivamente si tende da parte delle amministrazioni ad estendere questo sistema per sfuggire al controllo preventivo della Corte dei conti.

CAMERA DEI DEPUTATI 18 OTT 1950 BIB

Balducci. — Non è per sfuggire al controllo. E' una conseguenza della necessità di decentrare gli impegni delle spese ai funzionari che stanno in provincia. Quando si domanda ai provveditorati delle opere pubbliche di fare determinate spese e contratti non è possibile che questi atti vengano al centro per essere sottoposti al controllo preventivo.

Stammati. — Lei però sà benissimo che per l'amministrazione dei lavori pubblici si è provveduto al contemporaneo decentramento della Corte dei conti. Pensa che questo sistema possa essere esteso ad altre amministrazioni ?

Balducci. — Ho i miei dubbi che la Corte dei conti decentrata funzioni bene. Dovrebbe funzionare con il sistema collegiale. Quando si va al funzionamento individuale, perde l'efficacia del suo controllo.

La Corte dei conti dovrebbe, in linea di massima, limitare il suo controllo a quello preventivo di legittimità sui decreti reali, sui decreti ministeriali (personale ed approvazione dei contratti) e poi dovrebbe fare il controllo consuntivo, accurato sui rendiconti delle amministrazioni per trovare dove i funzionari delegati abbiano ecceduto e trascurato.

Stammati. — Lei non pensa che, perchè si possa eseguire questo controllo, sia opportuno decentrare l'ufficio della Corte dei conti anche perchè, se non sbaglio, vi sono diverse tendenze che mirano a temperare il principio della collegialità ?

Balducci. — Questi uffici decentrati della Corte dei conti compartimentale possono avere la possibilità di fare un controllo abbastanza tempestivo sui rendiconti e poi deferire ai collegi giudicanti centrali della Corte dei conti il giudizio di responsabilità.

Stammati. — Attualmente questo controllo è saltuario.

Balducci. — Si arriva a fare un giudizio di responsabilità agli eredi dopo trent'anni; gli eredi hanno accettato l'eredità perchè attiva; un bel giorno si trasforma in passiva per accertamento tardivo di responsabilità, quando non hanno più tempo di fare la rinunzia all'eredità.

Stammati. — Questo appunto pone la necessità di decentrare il controllo rendendolo quanto più possibile concomitante e preventivo.

Cosa pensa circa la unificazione dei due ordini di controllo?

Balducci. — No. Sono due funzioni distinte: controllo esterno, controllo che la Corte dei conti fa per delegazione dell'organo legislativo ed il controllo interno del Ministero del Tesoro che ha la responsabilità del bilancio.

Stammati. — Quindi questa questione della possibilità del controllo del bilancio sia di merito che di legittimità, è superata, perchè attuando il sistema vigente la Ragioneria fa il controllo di merito e la Corte il controllo di legittimità.

Resta il punto « c ». Quali dovrebbero essere i rapporti fra organi di controllo in genere ed assemblee legislative per mettere l'assemblea legislativa in grado di esercitare meglio il suo controllo politico?

Balducci. — Anche in sede di rendiconto consuntivo c'è la possibilità di far sì che il Parlamento interferisca su come sono stati gestiti i bilanci, perchè la Corte dei Conti accompagna i consuntivi con la sua relazione ed il Ministero del Tesoro con le sue note preliminari e con tutte le giustificazioni apposte ai prospetti di bilancio.

Stammati. — Lei non pensa che questo istituto della registrazione, con riserva, debba essere limitato e perfezionato? Lo conserverebbe come è attualmente?

Balducci. — Com'è attualmente.

Stammati. — E circa l'opportunità che i vari organi di controllo pubblichino delle relazioni sulle attività delle singole amministrazioni?

Balducci. — E' forse difficile che si possano pubblicare delle relazioni sulle singole amministrazioni. Già il Ministro del Tesoro ne fa una unica.

La Corte dei conti mette in evidenza nella sua relazione tutti quei rilievi che ha fatto durante l'anno nei riguardi delle varie amministrazioni.

Non credo che ci sia materia per fare una relazione distinta per ciascuna amministrazione.

Quando si farà effettivamente il controllo consuntivo di tutti i rendiconti potrebbe anche darsi. Bisognerà vedere all'atto pratico.

Stammati. — Lei come pensa che si potrebbe fare questo controllo consuntivo? Richiederà un aumento di personale?

Balducci. — C'è l'obbligo di fare la resa dei conti, ma la resa dei conti dovrebbe essere fatta sollecitamente. Non parlo delle circostanze attuali che hanno reso impossibile questa sollecitudine, ma in tempi normali si dovrebbe arrivare a farli tempestivamente.

Stammati. — Abbiamo assistito al fenomeno della formazione di arretrati. Come si potrebbe modificare questo stato di cose? Con un aumento di personale, e con una modifica sia dei sistemi di amministrazione, che dei sistemi di controllo?

Balducci. — In quanto ai sistemi di amministrazione, il decentramento comporta la necessità di dare larga podestà ai funzionari delegati, i quali possono impegnare il bilancio con quei fondi messi a loro disposizione, ma dovrebbero avere l'obbligo, con delle gravi sanzioni anche disciplinari, di renderne sollecito conto. E questi rendiconti dovrebbero essere avviati rapida-

mente alla Corte dei conti, eliminando almeno uno dei gradi di revisione.

Oggi ci sono tre gradi di revisione: c'è una revisione che fa l'amministrazione, una revisione che fa la Ragioneria centrale di ogni Ministero e una revisione che fa la Corte dei conti.

Basterebbe la revisione della Ragioneria, che poi manda subito alla Corte dei conti, evitando così almeno una delle tre revisioni.

Stammati. — Per ciò che riguarda il rendiconto delle spese, ritiene che la Corte dei conti debba dichiarare l'ammontare delle uscite controllate, preventivamente o posticipatamente?

Balducci. — Normalmente lo potrebbe fare. Qualche volta ci sono mandati diretti od ordini di accreditamento e in tal caso si potrebbe indicare quali cifre sono state riscontrate preventivamente e quali consuntivamente.

Stammati. — E dell'attuale sistema di controllo delle entrate?

Balducci. — Sulle entrate il controllo vero è fatto dagli organi ispettivi finanziari. La Corte dei conti ha la cosidetta vigilanza, che poi non si sa in che cosa si esplichi, salvo la resa dei conti giudiziali dei contabili dello Stato.

Stammati. — Ritiene che questo sistema sia efficiente?

Balducci. — Io ritengo che non ci sia da fare nessuna modifica. Il migliore sistema è appunto quello degli organi stessi finanziari, organi ispettivi che controllano e vigilano e poi c'è il conto giudiziale che i percettori di entrate devono allegare ai bollettari con tutti i conti che vanno alla Corte dei conti per il discarico.

Stammati. — Nemmeno pensa che da parte della Ragioneria Generale ci sia da fare qualche cosa?

Balducci. — L'Ispettorato generale della Finanza esercita questa vigilanza generale, specialmente dove ci siano eventuali sospetti di irregolarità, e ci siano comunque indizi di abusi. Ma certo è difficile fare il controllo completo di tutti gli agenti contabili addetti alla riscossione.

Stammati. — Attualmente il controllo sulle entrate è affidato però al Ministero delle Finanze.

Balducci. — E' affidato al Ministero delle Finanze, che ha organi speciali per ogni branca: ci sono ispettori delle imposte, ispettori delle tasse, ispettori delle dogane, ecc. i quali sono attrezzati organicamente.

Stammati. — Si rilevano inconvenienti in questo sistema.

Balducci. — E' difficile organizzare un sistema diverso.

Stammati. — Con quali limiti si dovrebbe esercitare il controllo sulla gestione e sugli atti degli enti parastatali o comunque su quegli enti collegati con le finanze dello Stato?

Balducci. — Per quelle che sono le amministrazioni autonome, c'è questo controllo postumo della Corte dei conti; per quelli che sono gli enti parastatali, il controllo ha luogo sia con l'intervento di delegati delle amministrazioni stesse, sia con l'intervento di rappresentanti delle amministrazioni statali nei consigli di amministrazione nei collegi sindacali e con l'obbligo — procedimento imposto da un decreto legislativo che è ora in corso di studio — di assoggettare tutti questi enti al rendiconto e alla presentazione del conto anche al parlamento.

Bario. — Ritiene sufficiente il controllo da parte del collegio dei sindaci sulla proficuità delle spese, specie per quanto riguarda l'Istituto per le Assicurazioni Sociali?

Balducci. — Purtroppo il controllo sulla proficuità delle spese in un organismo così mastodontico è molto difficile, la vastità della gestione è tale...

Bario. — L'Istituto di Previdenza, la Cassa Mutua delle malattie...

Balducci. — Una buona organizzazione amministrativa e un buon costume delle amministrazioni sono necessarie in questi enti, che sono stati creati così come funghi, con personale raccogliticcio, in cui purtroppo non c'è la tradizione. L'efficienza qualitativa del personale ha un'influenza enorme sul buon andamento delle amministrazioni. Io purtroppo mi sono trovato nelle condizioni di dover denunciare parecchia gente e mandarla in galera.

Bario. — E questo congelamento di somme? Il fatto che l'Istituto di Previdenza non ha la liquidità di quindici miliardi? E l'istituto delle malattie di quindici miliardi? Questo congelamento è dovuto a cattiva amministrazione o ad altre cause?

Balducci. — Gli agricoltori non hanno mai voluto pagare i contributi agli istituti assistenziali e l'Istituto di Previdenza sociale ha quattro o cinque miliardi di arretrati nel settore agricolo.

Poi c'è stato il Governo che ha obbligato l'Istituto di Previdenza sociale a fare delle immobilizzazioni per anticipazioni a certe gestioni; per esempio la cassa degli impiegati richiamati, in cui non si è avuto il coraggio di elevare a tempo i contributi. Hanno voluto tenere i contributi bassi, mentre il numero dei richiamati andava crescendo. Non hanno avuto il coraggio di mettere un limite agli stipendi da pagare ai richiamati, tanto che ci sono stati degli artifici per i quali della gente si è fatta impiegare per un periodo brevissimo a degli stipendi favolosi e poi ha ottenuto l'indennità di richiamo dalla cassa. Un tale dopo un mese

e mezzo di impiego si è fatto richiamare, così si è consolidato 29.000 lire al mese per tutto il periodo della guerra, quando ventinove mila lire rappresentavano 290.000 di oggi; oggi non sono niente, ma allora...

Stammati. — Quindi anche per ciò che riguarda la partecipazione dello Stato a quelle cosidette società anonime miste, in fondo il controllo dovrebbe esercitarsi soltanto attraverso la presenza di funzionari.

Balducci. — Attraverso i consigli di amministrazione e i collegi dei sindaci; non credo che ci sia altra possibilità, senza vincolare queste società; poi vincolando queste società verrebbe meno lo scopo per cui sono state create certe determinate forme di attività economica fuori dei vincoli dell'attività statale.

Berliri. — Lei poco fa ha accennato fugacemente ai pericoli e agli inconvenienti che si determinano quando lo Stato interviene o dà affidamento di intervenire a sanare i bilanci degli enti locali. Poichè evidentemente questo accenno ha dietro di sè una esperienza, credo sarebbe assai interessante se lei volesse dirci qualche cosa di più ampio su questo argomento, che tocca una questione di grande importanza di discutere.

Balducci. — Purtroppo questo intervento dello Stato si è determinato in larga misura durante la guerra; si era determinato anche prima della guerra, con i bilanci provinciali; perchè le provincie, a cui la legge impone molti obblighi, avevano delle entrate insufficienti; e allora fu creato un certo sistema di imposizione che doveva fornire determinate entrate che dovevano affluire a un fondo che veniva amministrato dalla commissione della finanza locale, per andare a pareggiare i bilanci.

Venuta la guerra, tutti i comuni si sono trovati in condizioni deficitarie; data la politica del famoso blocco dei prezzi, delle imposte, dei servizi, ecc., mentre crescevano le spese, non potevano crescere le entrate e tutti i comuni si sono trovati in queste condizioni deficitarie. Allora lo Stato ha dovuto intervenire a sanare questi bilanci. E da questo è venuto un duplice inconveniente, che lo Stato ha dovuto imporre un maggior numero di vincoli e di limitazioni ai comuni, per garantirsi che i comuni non spendessero troppo, e che d'altra parte i comuni, sicuri che lo Stato arrivava a sanare dove essi non arrivavano, non hanno avuto più nessun interesse a fare economia e neanche a curare la riscossione delle entrate. Siamo arrivati a questo: dei comuni i quali spendono il 40 % delle entrate dei dazi comunali — anzi ce n'è uno che arriva al 54 % dell'entrate dei dazi comunali — in spese di riscossione; tanto che c'è da domandarsi se vale la pena di tenere in piedi un tributo di questo genere, quando oltre la metà serve a pagare gli appaltatori e gli impiegati delle imposte.

Berliri. — Quindi l'inconveniente deriverebbe essenzialmente dal fatto che i comuni, sapendo che la misura del contributo dello Stato è determinata dalla spesa, non hanno più interesse a fare economia; mentre quando fosse ripristinata l'amministrazione elettiva e data ai consigli comunali, ai sindaci, alle giunte, la responsabilità della gestione e dell'autosufficienza, i comuni avrebbero tutto l'interesse sia a fare economia, sia a riscuotere le imposte loro dovute.

Berliri. — E quindi, se per ragioni di perequazione o comunque, dovesse essere ravvisata la necessità di un contributo dello Stato, mi pare di comprendere che sarebbe raccomandabile che questo contributo fosse predterminato e non in funzione della spesa; cioè che si andasse piuttosto verso un sistema di contributi di blocco, che non verso il sistema empirico di sanare il bilancio, in modo che i comuni dovrebbero sapere prima che più di tanto non avranno dallo Stato.

Balducci. — Sicuro, i comuni dovrebbero sempre essere interessati a gestire il loro bilancio con la massima parsimonia, perchè se avessero solo un contributo fisso allora saprebbero: quella è una delle entrate su cui possiamo fare assegnamento; a tutto il resto dobbiamo pensare da noi.

Berliri. — E questo contributo crede sia opportuno determinarlo in partenza, oppure aspettare prima che il comune pensi a sè?

Balducci. — Io riterrei che all'infuori dei comuni grandemente sinistrati e dei comuni che per ragioni sociali hanno bisogno — certi comuni del mezzogiorno sono piuttosto arretrati e quindi è bene che lo Stato intervenga anche in partenza per sanarne i bilanci — in tutti gli altri casi lo Stato non dovrebbe intervenire; i comuni dovrebbero bastare a sè stessi. Per esempio, il comune di Roma, come capitale, ha degli obblighi, delle spese che forse altri comuni non hanno. Ma stabilito che gli si dà un contributo determinato — siano 100, 200, 500 milioni, quello che sarà — al resto dovrebbe pensare da sè. Oggi il comune di Roma costa allo Stato un miliardo e mezzo. E forse non basta. Milano altrettanto. Genova, Torino sono sull'ordine di spesa fra i 700 milioni e il miliardo.

Bario. — Nonostante gli ultimi aumenti?

Balducci. — Questi non sono stati ancora pubblicati e quindi ancora non sappiano.

Bario. — Quelli del '45? Nonostante quell'applicazione, c'è questa situazione deficitaria?

Balducci. — Di questi ancora non sappiamo quale sarà l'effetto; ma nonostante quelli che furono aumentati nel '45, c'è questa situazione deficitaria, enormemente deficitaria. Noi abbiamo un ordine di 16 miliardi all'anno di contribuzioni. Adesso speriamo che con questi provvedimenti sia fatta una certa... epurazione del bilancio.

Stammati. — Noi la ringraziamo moltissimo per l'importante apporto dato ai nostri lavori.

Interrogatorio del prof. GUSTAVO INGROSSO

Professore ordinario di contabilità di Stato nell'Università di Napoli
Presidente reggente della Corte dei conti – Già sindaco di Napoli

(19 febbraio 1946, in Roma)

Ingrosso. — Devo fare una dichiarazione preventiva. Faccio, dirò così, da me stesso, una mozione d'ordine. I vari quesiti dei questionari ed i questionari stessi sono così numerosi che per rispondere a tutti e con la dovuta minuzia, bisognerebbe scrivere un volume, specialmente se si vuol rispondere con una certa coscienza. Non basta rispondere di si o di no. Io dichiaro che non sono in grado, neanche per la brevità del tempo, di rispondere a tutti i quesiti. Non ho potuto farlo per iscritto e l'ho già detto. Ho poco tempo, per ragioni del mio ufficio e perchè sono molto occupato per la stampa del terzo volume delle mie « Istituzioni di diritto finanziario », che è di imminente pubblicazione. Perciò non ho potuto dedicarmi a questo studio. Io vorrei quindi dare risposte, diciamo così, di principio, di massima, dalle quali potrebbero derivare applicazioni più o meno dirette. Per esempio: il questionario n. 1, riguardante la formazione delle leggi finanziarie. Rispondo al primo quesito che, per mia convinzione scientifica, penso che le leggi tributarie non sono molto diverse dalle altre leggi. Siccome io parto dal concetto, che ho anche svolto in una monografia che ho fatta alcuni anni fa circa la distinzione tra legge materiale e legge formale — che io, tra parentesi, nego —, che tutte le leggi hanno un ugual contenuto giuridico, ed un'ugual efficacia formale, da questo presupposto discende il criterio che le leggi tributarie hanno la stessa efficacia formale e lo stesso valore giuridico di qualsiasi altra legge, tant'è vero (e questa è una conseguenza che hanno tratta i cultori di diritto finanziario, almeno per la maggior parte) che le interpretazioni delle leggi finanziarie sono interpretazioni uguali a quella che si fa per qualsiasi altra norma di diritto. La legge tributaria è una norma di diritto; e non v'è ragione perchè la sua preparazione e la sua approvazione debbano seguire un metodo e una procedura diversa dalle altre norme di diritto. Quindi non vi sarebbe ragione che la carta costituzionale contenesse una sanzione particolare, espressa, in riferimento alle leggi d'ordine tributario. Tuttavia bisogna tener conto delle esigenze di natura politica. Le imposte non possono essere stabilite che per legge; è questo un canone su cui si fonda il moderno diritto pubblico.

Mi sembrerebbe di usciere troppo da quella che è la tradizione costituzionale, se la nuova carta costituzionale non contenesse questo precetto base, sul quale è fondata ogni libertà, se non altro rispetto a principi ai quali dobbiamo essere legati tutti con la mente e con lo spirito. La futura carta costituzionale deve contenere la norma fondamentale che i tributi (imposte e tasse) non possono essere stabiliti che per legge. Devo aggiungere poi, per l'esperienza acquistata in un anno e più da quando ho l'onore di presiedere la Corte dei conti, che è una necessità politica. Governo ed amministrazione oggi dimenticano troppo spesso questa regola. L'abitudine di fare decreti-legge ha confinato in soffitta il principio che la legge debba essere l'unica fonte di diritto tributario. Noi vediamo tutti i giorni che attraverso decreti ministeriali si stabiliscono oneri di carattere tributario. Non ancora è penetrato nella coscienza giuridica delle classi dirigenti ed anche un poco nella mente degli studiosi, il concetto che non c'è una netta distinzione fra imposta e tassa dal punto di vista giuridico.

Il nostro Statuto dispone: nessun tributo può essere imposto che per legge (art. 30), mentre la legge costituzionale del 1814 di Luigi XVIII parlava di « imposta ». Lo Statuto ha allargato la norma francese, estendendo il principio in essa contenuto. Se dobbiamo stare all'interpretazione da dare alla parola « tributo », anche le tasse debbono, come le imposte, essere tutte stabilite per legge. Tuttavia, come durante il fascismo, anche adesso molte tasse vengono emanate dal potere esecutivo nella forma di decreto luogotenenziale. Ciò dico come informazione, non perchè io voglia fare delle critiche e muovere degli appunti verso il Governo.

Se si deve ripetere nella futura nostra carta costituzionale il precetto dell'art. 30 dello Statuto, questo deve comprendere nella sua portata tutte le specie di prelievi che si fanno coattivamente dalla economia privata o dagli enti associati.

Questa è la mia risposta al primo quesito.

In quanto all'altro quesito, se la legge d'imposta è una legge normale, non c'è ragione di stabilire vincoli al potere legislativo. Anche nella nuova costituzione questo potere sarà dichiarato sovrano, nelle sue deliberazioni, salvo i vincoli che possono venire dall'eventuale sindacato sulla costituzionalità della legge che la nuova Carta potrà stabilire. Ma a parte questo sindacato postumo, non mi pare sia opportuno vincolare pregiudizialmente il potere legislativo in quella che è la sua precipua attività. Gli altri quesiti, in sostanza, contengono la risposta

conseguenziale al principio fondamentale che ho creduto di lumeggiare.

Quanto al quesito n. 4 che chiede se sia conveniente o meno porre il divieto della doppia imposizione interna, la mia risposta è negativa.

Relativamente al n. 5, circa la possibilità di evitare le doppie imposizioni internazionali, con provvedimenti di vario genere, esso interessa motivi di ordine finanziario e di ordine internazionale. Come si può vincolare la facoltà del governo, anzi la potestà dello Stato? Nessuna carta (nemmeno, mi pare, quelle emanate in Europa dopo il 1918) fissa e comunque regola le doppie imposizioni. Sono i trattati che disciplinano tale materia.

Riguardo al « Bilancio dello Stato », argomento trattato nel questionario n. 2, bisogna fare una considerazione di ordine stilistico. La legge di contabilità dello Stato non è stata fatta *ab origine* da giuristi, ma da ragionieri o, per lo meno, da uomini che avevano esperienza contabile, nel senso tecnico della parola, piuttosto che educazione giuridica. Nella legge di contabilità vi sono imprecisioni di natura giuridica; però, nel suo fine, in sostanza, essa risponde agli scopi di una legislazione che si fondi sulla buona regola e sul diritto. Quindi credo che la nostra contabilità potrebbe resistere in complesso ad un'opera di revisione critica accentuata. Anzi, ritengo che sarebbe pericoloso voler mutare da capo a fondo la legge di contabilità. Mi permetto di fare una osservazione di ordine generale ed una specie di augurio. In materia finanziaria è grandemente desiderabile lo svolgimento progressivo degli istituti sulle basi della buona, della cosciente tradizione scientifico-giuridica. Sono da evitare i salti nel buio. Bisogna essere molto prudenti nella modificazione degli istituti, specie dei controlli; perchè quando si sostituisce alla tradizione, alla regola, quella qualunque cosa che si crede poter rappresentare un miglioramento, allora l'esperimento può riuscire nocivo. La nostra amministrazione ha dato parecchie prove di quanto sto affermando. La legislazione fascista ha fatto tante riforme e poi, lentamente, ha dovuto ritornare a concetti tradizionali e fondamentali. Lo stesso deve dirsi per la contabilità, di Stato. Abbiamo avuto qui, non moltissime, ma due o tre riforme fondamentali, dal 1900 a questa parte, e l'esperienza ha dimostrato la necessità di tornare all'antico, come si è fatto.

Traggo la conseguenza che qualora la legge di contabilità debba essere modificata, le modificazioni siano fatte dal futuro Parlamento nell'esercizio della normale attività legislativa. Non credo opportuno e prudente che tali riforme siano contenute in precetti della nuova carta costituzionale. Questa deve stabilire i principi fondamentali permanenti, non norme suscettibili di evoluzione per le esigenze mutevoli dell'attività dello Stato.

Anche la parte che riguarda la struttura del bilancio, mi pare non debba subire sostanziali modificazioni. Io sono contrario alla distinzione che si fa fra entrate effettive, spese effettive, spese figurative, ecc., perchè — come loro sanno — il criterio di questa distinzione è se esse portino o non portino variazioni nel patrimonio dello Stato. Come si fa a dire che la spesa effettiva porta una diminuzione del patrimonio? Che cosa è il patrimonio? Nel senso giuridico sono i beni immobiliari; nel senso finanziario, patrimonio equivale ad attività economica finanziaria. La distinzione in parola è esclusivamente contabile, non giuridica. Tuttavia, poichè non ha una reale importanza giuridica e finanziaria, non guasta. E' prudente non mutare la tradizione contabile. Il nostro bilancio è molto preciso, nella ripartizione in capitoli. Il capitolo è la unità elementare del bilancio; rappresenta il punto preciso d'incontro dell'attività parlamentare con l'attività del Governo. Deve essere mantenuto. Ora, i capitoli nel nostro bilancio sono impostati con chiarezza. Forse — ma questa non è materia di legislazione costituzionale — il governo, nella enunciazione dei capitoli, potrebbe dare alle spese definizioni più precise, in maniera da impedire che l'amministrazione nello spiegamento della sua attività non segua e non aderisca strettamente a quella che è l'autorizzazione che dà il parlamento. Ma questa, ripeto, non è materia di costituzione. E' materia di prassi, è materia di sindacato, che può esercitare la Corte dei conti o che può esercitare il parlamento. Per il resto non mi pare che il bilancio debba subire grandi modifiche. Per quel che riguarda le spese, la nostra contabilità è molto rigorosa in tema di controlli. Senonchè è invalso da alcuni l'andazzo di eseguire i pagamenti mediante ordini di accreditamento. Loro sanno che cosa è l'ordine di accreditamento: sono gli antichi mandati di anticipazione e a disposizione. Essi sono una eccezione alla regola, che è il mandato diretto. Ora si è giunti a questo punto; di fare della eccezione la regola, ma non la regola normale, bensì la regola « eccessiva ». Le spese dello Stato sono erogate oggi nella proporzione dal 90% mediante ordini di accreditamento, mentre i mandati diretti rappresentano (e credo anche meno) il 10% sul totale della spesa. Il che implica una maggiore larghezza, una incontrollata larghezza da parte del funzionario delegato, di fare spese; e poi implica che la Corte dei conti non può esercitare il controllo che costituzionalmente le compete.

Ora questo non c'è nella legge di contabilità. Questa considera gli ordini di accreditamento come una facoltà eccezionale della pubblica amministrazione. Essa al confronto di quella che è appunto la pratica dell'amministrazione, dimostra di essere migliore.

Quanto al rendiconto, questo, come loro sanno, è formato di due parti. C'è la parte che riguarda il conto del bilancio, e sarebbe questa il vero e proprio rendiconto, e poi c'è quella che si chiama « conto patrimoniale ». Mi pare che quest'ultimo sia inutile, come dimostro nel mio terzo volume di imminente pubblicazione. Lo abbiamo soltanto noi in Italia; gli altri Stati non lo hanno.

Per quanto riguarda il rendiconto vero e proprio mi pare che risponda alla necessità costituzionale del sindacato parlamentare dell'attività finanziaria del Governo.

Berlini. — Ritiene opportuno che la proposta delle spese debba essere limitata esclusivamente all'iniziativa ministeriale, oppure che possa riconoscersi altresì l'iniziativa del Parlamento?

Ingrosso. — Rispondo subito che sono per il metodo inglese. Ritengo che l'iniziativa debba spettare soltanto al Governo e non al Parlamento.

Micheli. — Quale risposta darebbe al quesito n. 16, circa l'utilità o meno che le aliquote di imposta siano - tutte o in parte - approvate annualmente con il bilancio preventivo?

Ingrosso. — Una risposta assoluta non si potrebbe dare perchè le aliquote sono stabilite dalla legge delle imposte e quindi non sono al di là dell'esercizio di ogni bilancio, del ciclo contenuto nella legge del bilancio. Quindi non saprei vedere come possa avvenire che il Governo, anno per anno, debba mutare le aliquote. Può mutarle secondo le circostanze, secondo le esigenze, e purtroppo adesso lo abbiamo visto. Non mi pare che si possa stabilire una connessione stretta tra la previsione che si fa nel bilancio e la necessità che si ha nell'anno medesimo di mutare le aliquote delle imposte. Per quel che riguarda il rapporto fra il bilancio e le leggi di imposta, io non farei dipendere il ciclo, la evoluzione di queste, dalla esigenza del bilancio. E' necessario che il bilancio abbia maggiore elasticità; ma, nello stesso tempo, è opportuno che le imposte, che ne sono la base, conservino il carattere di stabilità.

Il cambiamento delle aliquote si avvera in casi straordinari. Se noi dobbiamo fare una legge fondamentale che abbia una certa durata, non dobbiamo mettere in essa elementi di turbamento della normalità, che si possano verificare a distanza anche di mesi e non di anni.

Stammati. — Lei ha accennato prima agli ordini di accreditamento. Altri hanno accennato al fatto che sia opportuno che l'uso di questi ordini di accreditamento, sia pure regolarizzato, venga esteso ulteriormente comprendendo diverse categorie di spese, come stipendi, pensioni. Lei cosa pensa al riguardo ?

Ingrosso. — Io sono contrario ad una estensione degli ordini di accreditamento, che sono sempre una eccezione. L'ordine di accreditamento deve essere un mezzo per eseguire una spesa per la quale vi sia la pressione di esigenze che debbono essere soddisfatte senza ritardo Ma quando si deve pagare una spesa come quella degli stipendi non c'è ragione di fare degli ordini di accreditamento. Quelle sono spese fisse. Si può benissimo seguire per esse la via normale del mandato diretto, che presenta maggiori garanzie. Per via di ordini di accreditamento, cioè senza il controllo della Corte dei conti, eseguiamo il 90% delle spese dello Stato. I funzionari delegati non sono tenuti a presentare conto giudiziale. Essi presentano soltanto i rendiconti amministrativi. Ebbene, io vorrei che loro venissero negli uffici della Corte per vedere quale massa di conti deve essere ancora riesaminata. Abbiamo tutta una massa di spese che non passa sotto il controllo della Corte. Ecco perchè, secondo me, la Commissione farebbe opera benefica se esprimesse un'opinione contraria alla tendenza di accrescere la estensione e il volume degli ordini di accreditamento.

Stammati. — Si potrebbe perfezionare il controllo sugli ordini di accreditamento ?

Ingrosso. — Se l'ordine è predisposto per ottenere una maggiore sollecitudine nell'esecuzione delle spese, sarebbe una contraddizione.

Stammati. — Nemmeno con il decentramento si potrebbe migliorare l'opera di controllo ?

Ingrosso. — Qui entriamo in un altro argomento. Non credo. Il decentramento si può fare, ma non bisogna eccedere.

Stammati. — Quindi lei limiterebbe estremamente questo sistema ?

Ingrosso. — E' necessario che ci sia, ma bisogna contenerlo in quei limiti che ispirano le norme attuali della legge di contabilità. Non dimentichiamo che la riforma di questa, è stata fatta nel '24 ed ha allargato la facoltà di adottare questo sistema. Essa potrebbe allargarsi ancora più, ma non oltre una certa misura.

Stammati. — Sul quesito relativo alla opportunità o meno di attuare il principio della unicità del bilancio, quale è il suo pensiero?

Ingrosso. — Certo la regola della unità del bilancio, osservata in modo assoluto, sarebbe l'ideale. Ma vi sono tante aziende statali autonome. Se si dovessero fare entrare i bilanci di queste aziende nel contesto del bilancio generale, questo riuscirebbe nel suo complesso e nelle sue parti asimmetrico. Perciò ritengo che il criterio ora adottato di fare di quei bilanci particolari degli alligati al bilancio generale sia preferibile. Quanto poi alla efflorescenza cui assistiamo di aziende autonome, è fenomeno questo che merita tutta la nostra attenzione, e che va riguardato specialmente sotto il riflesso finanziario. Già tutti i problemi amministrativi vanno considerati innanzi tutto nei loro riflessi finanziari. La finanza è il centro motore dell'azione dello Stato.

Stammati. — Su questi bilanci autonomi quale specie di controllo pensa che si potrebbe applicare ?

Ingrosso. — Ora la Corte dei conti esercita il proprio controllo in quasi tutte quelle aziende. Essa non potrebbe esercitare però un controllo maggiore, direi, così penetrante come nelle amministrazioni burocratiche dello Stato, senza inceppare la loro azione.

Stammati. — E per le cosidette società miste ?

Ingrosso. — Le aziende pubbliche autonome hanno nella loro stessa struttura la possibilità di controllo da parte dello Stato. Questo non è degli enti misti. Perciò è necessaria una ingerenza da parte dello Stato nella loro gestione, maggiore di quella che ora non si abbia, a norma della legge del 1939. Ora avviene questo: che

le società miste tentano spesso di sottrarsi a questo controllo. Alcune hanno impedito addirittura ai rappresentanti della Corte dei conti, dei Ministeri competenti, di esercitare la loro funzione di sindacato.

Stammati. — In concreto, quali proposte farebbe al riguardo ?

Ingrosso. — Che nello statuto di ognuna di queste società fosse dichiarata obbligatoria la presenza dei rappresentanti del Ministero del Tesoro e della Corte dei conti nel collegio sindacale, e che il Tribunale si rifiutasse di omologare lo statuto e ne rifiutasse la registrazione sul registro delle società, se in esso mancasse la menzione espressa di tale obbligo.

Micheli. — Sul punto undici di questo questionario, « le spese consolidate », quale è la sua opinione ?

Ingrosso. — Il quesito si riferisce al sistema inglese del *consolidated fund.* Io vorrei fare una domanda. Che cosa nuoce che il parlamento riesamini, volta per volta, i capitoli che riguardano queste spese? Come si fa a dire: questa parte del bilancio non si deve esaminare e rimane consolidata? Questa è una difficoltà secondo me intrinseca. Il diritto pubblico inglese si svolge più che per norme scritte per norme consuetudinarie che hanno forza maggiore delle norme scritte. Mi sembra che noi non abbiamo una educazione politica fortificata da una tradizione secolare.

Micheli. — Quindi lei sarebbe contrario.
Sul controllo delle entrate, ha da dirci qualche cosa?

Ingrosso. — Non esiste in Italia. Secondo la legge di contabilità la Corte dei conti ha in teoria la vigilanza sulle entrate. Ma non abbiamo il mezzo pratico, tecnico materiale, per esercitare questa vigilanza. Abbiamo soltanto i conti amministrativi o i conti giudiziali, non tutti però perchè, per es., l'esattore delle imposte dirette non presenta conti. Abbiamo le entrate che sono riscosse da agenti diretti dello Stato, per esempio i ricevitori del registro, gli uffici doganali. Ma come si potrebbe ottenere un controllo continuo, immediato sulle riscossioni?

Bario. — Non è sufficiente il corpo ispettivo ?

Ingrosso. — Non è sufficiente. La riscossione per ruoli non si presta ad evasione dai versamenti. Gli esattori sono tenuti al non riscosso per riscosso. Ma gli altri agenti che non sono tenuti a quest'obbligo, quelli che riscuotono entrate per via di liste di carico, versano quel che hanno riscosso, non quel che avrebbero dovuto riscuotere. Ed è proprio qui che manca il controllo, nell'esercizio cioè dell'attività che dovrebbe essere volta a porre in moto i crediti dello Stato nascenti dalle liste di carico.

Bario. — Se non basta l'azione degli organi ispettivi, come potrebbe essere sufficiente quella della Corte dei conti, quando i singoli organi periferici non sono sufficienti ?

Ingrosso. — Appunto: è qui il problema. Come controllare, se, ed in quale momento, il riscossore adempia all'obbligo di riscuotere.

Bario. — Quindi, esame di merito, perchè gli agenti di riscossione versino tutto quello che è dovuto allo Stato, e non solo quello che materialmente riscuotono.

Stammati. — Sulla decorrenza dell'esercizio finanziario avrebbe da fare qualche proposta ?

Ingrosso. — Mi sembrerebbe conveniente non spostarla.

Stammati. — Ritiene opportuno che gli enti autarchici territoriali e non territoriali adottino la stessa decorrenza ?

Ingrosso. — Forse si. Sarebbe opportuno, anzi utile.

Bario. — Ritiene che vi siano duplicazioni ed interferenze tra i controlli eseguiti dagli organi dipendenti dalla Ragioneria generale dello Stato e quelli eseguiti dalla Corte dei conti?

Ingrosso. — Su questo argomento esprimo soltanto la mia opinione personale, che non impegna quella dell'istituto, del quale ho l'onore di essere a capo. La Corte dei conti ha ora il controllo di legittimità che si esercita per via dell'accertamento dei vizi di incompetenza e di violazione di legge che inficino gli atti amministrativi e finanziari sottoposti al suo esame. Essa dovrebbe avere il sindacato di legittimità anche in quanto accerta il vizio di eccesso di potere. L'eccesso di potere inteso così come lo intende la legge sul Consiglio di Stato sarebbe la via per la quale la Corte potrebbe esaminare il contenuto degli atti finanziari. Il decreto legge del 1924 ha dato la potestà alle ragionerie centrali di accertare se la spesa sia finanziariamente proficua. A me sembra che tale controllo potrebbe esercitarlo meglio la Corte dei conti. Essa potrebbe accertare se l'amministrazione, nell'ordinare una determinata spesa, e nelle condizioni e con le modalità con cui l'ha ordinata, effettivamente raggiunga lo scopo cui la spesa è predisposta, vale a dire se l'atto finanziario serva effettivamente ed utilmente ai motivi che lo hanno consigliato o suggerito. A questo esame non sembrano essere propriamente chiamate le ragionerie. E' mio convincimento, l'ho espresso nelle mie lezioni di contabilità del 1926, che la ragioneria è, e rimane, una disciplina contabile che registra i fatti finanziari e attraverso questa registrazione, ne controlla i risultati. Il sindacato sul merito della spesa implica valutazioni d'ordine economico, tecnico, giuridico, che rientra piuttosto nella preparazione professionale e culturale dei magistrati della Corte. Comunque, il decreto legge del 1924 ha posto il principio di uno svolgimento di controlli che credo dovrebbe proseguire.

Micheli. — Non potrebbe fornirci per iscritto la risposta al questionario relativo al problema della riforma del contenzioso tributario ?

Ingrosso. — Procurerò di farlo, se il tempo mi sarà concesso.

Stammati. — Ed anche, per cortesia, sulla finanza locale, sulla quale ha esposto delle idee molto importanti.

Ingrosso. — Lo studio dei problemi di finanza locale implica l'esame dei limiti dell'autonomia e questa è questione non soltanto amministrativa, ma anche costituzionale. Chi ha formulato i quesiti, si è fondato sul presupposto che la finanza dello Stato è inscindibile dalla finanza locale. Io condivido questo concetto.

Berliri. — Si può pensare che ad un decentramento delle spese debba corrispondere piuttosto una centralizzazione delle entrate ?

Ingrosso. — Non bisogna confondere la questione del decentramento con la questione dell'autonomia. Sono due posizioni concettuali e due situazioni giuridiche differenti.

Berliri. — Sarebbe molto interessante che lei ci facesse conoscere il suo pensiero per iscritto.

Ingrosso. — Procurerò di farlo.

Steve. — La ringraziamo vivamente per le sue notevoli risposte.

Interrogatorio dell'on. VITTORIO EMANUELE ORLANDO

Ordinario di diritto costituzionale nella Università di Roma, già Presidente del Consiglio

(23 febbraio 1946, in Roma)

Orlando. — Il problema della formazione delle leggi finanziarie involge questioni generali di carattere pregiudiziale e questioni particolari, la soluzione delle quali dipende dalla soluzione data alle prime. Due punti sostanziali dominano soprattutto il problema; ed il primo di essi è quello del limite che si intende porre fra la materia legislativa — per dir così — costituente e la materia legislativa ordinaria. E' chiaro che a seconche si estendono i limiti della attività costituente, vanno restringendosi rispettivamente quelli della legislazione ordinaria. Una determinata materia può essere considerata, o no, materia di costituzione a seconda che il confine è o si sposta da una parte o dall'altra. Ora ci sono costituzioni a tipo ampio, a tipo — persino — di codici; ce ne sono, invece, di tipo più ristretto. Come cultore di queste discipline, sono per il secondo tipo, perchè è molto difficile stabilire un limite obiettivo fra la legislazione — diciamo — costituzionale, che potrebbe essere competenza di questo potere speciale, e quello del potere legislativo ordinario, che esisterà anche nel futuro Stato, perchè non c'è Stato senza un potere legislativo. Ora, ripeto, quale è la distinzione obiettiva? Quale è la competenza di una costituente e quale quella della legislatura ordinaria? E' molto difficile dirlo, perchè le leggi sono tutte norme. In Italia, lo statuto Albertino distingueva di fatto queste sfere di competenza, ma la distinzione non aveva, in realtà, alcun valore obiettivo; esso prevedeva cose d'importanza scarsissima che, quindi, diventavano limite alla legge ordinaria, e viceversa. Per esempio, il parlamento ordinario poteva fare la legge delle guarentigie che istituiva — e non era poco! — un altro sovrano, il Papa, e lo chiamava persona sacra ed inviolabile come il re; e lo poteva fare perchè lo statuto ne faceva cenno; invece, se voleva abolire il titolo di conte, non lo poteva fare perchè nello statuto c'è un articolo sui titoli.

Bisogna, quindi, cominciare a stabilire un criterio fondamentale, perchè se la futura costituente deve contenere solo i grandi princìpi sui quali si fonda lo Stato, allora il 95% delle domande dei questionari è materia di legislazione ordinaria. Io sono per una concezione più ristretta. Credo che, se ci si vuole avvicinare ad un tipo più obiettivo, materia costituzionale dovrebbe essere: l'organizzazione dei poteri sovrani; quindi il capo dello Stato e la successione (nell'ipotesi repubblicana, l'elezione del presidente e la durata in carica); poi, le assemblee (una o due camere); infine il potere giudiziario. V'è, poi, la dichiarazione dei diritti della persona umana: materie tutte per le quali una costituente diventa organo sovrano, perchè negli Stati democratici il popolo è sovrano.

Esaminato questo punto, v'è il problema della natura della costituzione di cui parliamo: quale sarà, quale dovrà essere?... Ora questa è la prima delle questioni pregiudiziali: e, secondo me, moltissime di tali questioni sono materia di leggi ordinarie...

Steve. — Se lei permette desidererei esporle i criteri che questa Commissione e, in genere la Commissione economica hanno seguito nel preparare il piano di lavoro. Ci siamo posti il problema dei limiti dell'attività della assemblea costituente, ma naturalmente non ci siamo ritenuti competenti ad affrontarla in questa sede e quindi ritenemmo di dover preparare un materiale di indagine e di lavoro che potesse servire ai futuri componenti della assemblea sia nell'ipotesi che questa si limitasse a formulare un ristretto numero di norme costituzionali, sia nell'ipotesi che affrontasse una più larga sfera di problemi relativi alla definizione di rapporti economici e sociali. Preferimmo, quindi, dire troppo piuttosto che troppo poco.

In ogni modo abbiamo distinto nel nostro piano di lavoro il diverso interesse costituzionale delle varie questioni. Abbiamo, per ciò, tenuto presente che ci sono alcune norme in materia finanziaria che, non fosse altro che per tradizione, probabilmente troveranno posto in una carta costituzionale.

Oltre queste c'è un altro gruppo di norme che, se anche è improbabile che siano introdotte nella carta costituzionale, può darsi che vengano fissate in leggi generali e vincolate per la loro modificazione a particolari garanzie. Indubbiamente per un certo numero di norme finanziarie si può supporre che si richieda un particolare *quorum* nella formazione delle leggi relative o che si richieda, come è richiesto da alcune costituzioni straniere, il ricorso al referendum; comunque, la domanda abbiamo ritenuto di porla, sia pure per avere una risposta negativa.

Orlando. — Io non contesto che la Commissione abbia ritenuto opportuno fare la domanda; dico che la mia risposta è subordinata ad una questione pregiudiziale. Il giudizio sulla utilità, o meno, di una disposizione trascende la mia competenza.

Steve. — Oltre questo abbiamo incluso molta materia; la maggior parte della materia che è qui dentro e che, indubbiamente, non è materia costituzionale. Però trovandoci raccolti per una inchiesta finanziaria abbiamo creduto opportuno fare una indagine più ampia, di quella strettamente costituzionale, pensando non inutile sottoporre alla Costituente un quadro del movimento di opinioni intorno ai principali problemi finanziari.

Orlando. — Per questi problemi osservo che se ne ho una certa esperienza non mi attribuisco una specifica competenza tecnica...

Steve. — Noi intendevamo utilizzare la sua esperienza perchè questa indagine che andiamo compiendo possa dare il quadro più completo possibile.

Orlando. — Ci sono continenti fatti di coralli. Ogni polipo deposita una molecola, ma sono miriadi di molecole in miriadi e miriadi di anni che hanno fatto il continente. Questa è la forma naturale per le istituzioni umane, ma nella vita si può avere un infortunio: allora uno si fa una ingessatura, perchè non può farne a meno. Quando un paese ha subìto una sciagura come quella che è toccata all'Italia, si capisce anche questo... Ma bisogna tener conto che per certe cose occorre un lungo adattamento...

Ho detto, dunque, che — a mio parere — una costituzione deve provvedere agli organi sovrani, e basta; ma v'è un secondo punto, una seconda pregiudiziale molto grave: questa costituzione dev'essere rigida o flessibile? Rigida vuol dire che non è più trasformabile se non con forme analoghe, quindi con un'altra Costituente oppure stabilendo forme solenni, speciali e predeterminate: si ricordi che, come era prima, il parlamento si riteneva, capace di modificare la costituzione. In connessione con ciò: se la costituzione è rigida, si istituirà un organo di controllo? Perchè se la costituzione è rigida, verso la legislazione ordinaria ci vuole una autorità che dica se la legge ha violato o no la costituzione. Questa potrebbe essere il potere legislativo ordinario, ma credo che nessuno si spinga sino a tal punto. Chi è allora l'alta corte, come negli Stati Uniti? Ecco l'importanza della questione che vi siete proposta.

Steve. — Se l'è proposta la Commissione per l'ordinamento dello Stato.

Orlando. — D'accordo, ma osservi l'influenza che può avere la diversa soluzione data al quesito. E cioè: quando una costituzione è flessibile, non rigida, può essere utile, ma dentro certi limiti, la proclamazione di un principio generale dello Stato; invece l'inclusione di un principio generale ha un valore diverso quando c'è il controllo. Mi spiego con un esempio. Lo statuto albertino dice che la stampa è libera e una legge ne reprime gli abusi. E' una bella proclamazione di principio, ma che valore ha? Io non dico di non metterla, ma poi? Altro caso: Uguaglianza! Bella parola, ma ad applicarla! Sono dichiarazioni di principio, la cui efficienza è in relazione immediata con leggi di attuazione. Ora se la costituzione non è rigida, restano queste proclamazioni che hanno valore morale e politico. Se invece la costituzione è rigida, allora, per tornare all'esempio: « la stampa è libera e una legge ne reprime gli abusi », viene la questione: si può ritenere che la tal legge sulla stampa garantisca la libertà? Lo stesso potrebbe dirsi per una legge che disciplini la proprietà individuale: chi giudicherà della corrispondenza tra il principio bandito dalla costituzione e le applicazioni fattane dalla legge particolare? Dove esiste ed è efficace un controllo giudiziario sulla costituzionalità delle leggi, una tale indagine è possibile. Così recentemente in America, a proposito delle riforme sociali introdotte da Roosevelt all'alta corte, che ha pieni poteri, le leggi stesse furono denunziate come quelle che violavano il principio di eguaglianza. Dove il rimedio manca, il dubbio sarà sempre possibile: se, cioè, la legge particolare abbia violato il principio generale della costituzione.

Orbene, proprio nella materia finanziaria di cui si tratta, vi sono alcuni casi particolari, in cui la disposizione ha carattere costituzionale, e, come tale, dovrebbe far parte della costituzione stessa: per esempio il principio della specificazione del bilancio, della specificazione dei capitoli, in confronto agli articoli, è un principio costituzionale (e rientra, quindi, nella mia definizione) perchè è una delle forme con le quali si esplica uno dei limiti del potere parlamentare sull'esecutivo, in quanto la spesa è autorizzata dal parlamento come spesa specificata. Senza dubbio, il principio può essere introdotto nella costituzione. Ma se è facile stabilire che i bilanci debbono essere approvati in forma specifica, e che il capitolo deve garantire la specificità della spesa, non altrettanto facile è garantirne l'attuazione. Lo statuto albertino non aveva il principio della specificità. Comunque, in forma generica lo si può stabilire, ma, poi all'atto pratico — e chiunque sia versato in materia finanziaria lo può attestare — si vede che un capitolo si snoda, si fonde con un altro capitolo, e via di seguito. Questo avviene contro il principio costituzionale detto di sopra. Se princìpi di questo genere si mettono nella costituzione, si viola due volte lo statuto. Se poi sia sufficiente quella specificazione, ciò fa parte delle questioni particolari, mentre io dico la mia opinione solo sulla parte generale.

Steve. — Io la ringrazio, e vorrei farle osservare che noi questi due problemi della costituzione rigida e della costituzione elastica ce li siamo posti, ma non era di competenza di questa commissione, che ha carattere economico, propendere per uno dei due tipi. Quindi noi abbiamo incluso domande tanto per l'ipotesi di costituzione rigida, quando per quella di costituzione elastica.

Orlando. — Io ho fatto solo delle premesse di carattere generale, in quanto le mie risposte sarebbero diverse a seconda del tipo della costituzione: rigida o elastica. E' naturale che voi lavoriate con maggiore ampiezza; ma per quel che mi riguarda, il mio parere — ripeto —

è in relazione soprattutto ad una questione pregiudiziale, e cioè: l'ampiezza dello statuto. Dal mio punto di vista, essa deve essere la più limitata possibile, appunto perchè il diritto muta continuamente. Naturalmente, bisogna evitare che per una piccola difficoltà si debba convocare il potere costituente; ma pensare a capisaldi che sfidino secoli, non sarebbe pratico. Come ho detto, la costituzione deve contenere la organizzazione dei poteri sovrani dello Stato: il capo dello Stato, il parlamento, le due camere — se dovranno essere due —, i diritti dell'autorità giudiziaria, e poi i diritti della persona, o dell'uomo o del cittadino, per dirla con espressione francese. Una dichiarazione puramente astratta di principi è in funzione di quella che sarà la maggiore o minore rigidità della costituzione, perchè se la costituzione non è rigida allora restano come formulazioni di principio le espressioni: uguaglianza, fraternità; ma se invece è rigida, all'atto pratico non c'è legge che non possa essere accusata di incostituzionalità, e allora avrete o non avrete organi di revisione; ci sarà o non ci sarà una corte... Passiamo ora alle singole domande del questionario.

Vanoni. — Ritiene conveniente che la carta costituzionale enunci il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato e degli altri enti pubblici?

Orlando. — Mi pare perfettamente inutile. E' talmente entrato nella consuetudine e nella pratica, che non ha alcun valore. E non solo è una cosa inutile, ma forse pericolosa, perchè presuppone un limite. Ora, se noi abbiamo un'organizzazione di Stato la quale ha un potere che può fare tutto, il dire che può fare una cosa determinata, può creare il dubbio che non possa fare altre cose.

Vanoni. — Pensa siano convenienti norme vincolanti l'attività futura del legislatore in materia tributaria?

Orlando. — Non credo che sia proprio il momento dei vincoli. Quest'è per me, materia legislativa. Se poi viene il dittatore e mette a un popolo la camicia di forza, allora non c'è nulla che possa resistere. Io l'ho sempre detto agli inglesi quando ho disputato con loro: se mi sostenete che da voi non poteva attecchire una forma di governo fascista totalitario, io vi dico che avete ragione. Ma se, per negata ipotesi, avesse attecchito, non vi potevate più muovere neppure voi, perchè è una camicia di forza. Voi non ve la sareste fatta mettere a forza di pugni, avreste impedito agl'infermieri di mettervela, ma se ve l'avessero messa... Per me, dunque, questa è materia legislativa, (legge il questionario). In un momento come questo!... Chi ci poteva far prevedere nel 1848 che i diritti d'imposta sulla terra... di fronte al monopolio dei tabacchi, sarebbero diventati cose relativamente trascurabili! E' inutile vincolare queste cose. E poi, il potere legislativo, che ci sta a fare?

Steve. — E per quello che riguarda l'imposizione degli stranieri?

Orlando. — Per quanto io ne capisca, dal momento che non sono un tecnico in questo ramo, mi sembra materia di diritto internazionale.

Vanoni. — C'è una tendenza, in conseguenza del criterio della reciprocità, di fissare una imposizione per gli stranieri quanto meno in senso negativo, per ammettere la possibilità di rivalsa nel caso che le legislazioni straniere trattino i nostri cittadini in modo peggiore. La nostra domanda mira a sapere se si ritiene conveniente che in una carta costituzionale si faccia cenno di questo problema.

Orlando. — Una volta che non può non essere preceduta da un accordo internazionale, una disposizione del genere è inopportuna, perchè vincolativa. Il governo sarebbe vincolato anche dalla costituzione.

Vanoni. — Il valore di queste norme è un valore politico: se non si riesce a realizzare una situazione di perfetta parità tra i miei cittadini e i tuoi, ho la possibilità di rivalermi sui cittadini tuoi...

Orlando. — E' proprio materia di accordi internazionali. Questa è la mia opinione, perchè io non sono un tecnico finanziario.

Quanto alla doppia imposizione interna... capisco cosa si vuol dire. E' un problema la cui risoluzione richiede una tecnica particolare alla natura dell'imposizione... Non vedo come possa entrare in uno statuto. Io mi metto dal punto di vista che la materia costituzionale debba contenersi nei confini detti in principio. Quanto alla dichiarazione della uguaglianza dei singoli di fronte all'imposta, osservo che ci sarà una dichiarazione di uguaglianza di tutti dinanzi alla legge, e quindi anche di fronte alla legge di imposta. E qui mi riferisco a quanto ho già detto: queste dichiarazioni di principio hanno valore puramente morale, non giuridico. Ora, se la costituzione è flessibile, elastica, si ritengono come canoni... sono le tavole di Mosè, ma se invece è rigida, sorgeranno un numero indefinito di questioni: se una data legge ha o no offeso la costituzione e simili... Ad esempio, la progressività dell'imposta a prima vista si presenta contro la uguaglianza, e poi si vede che tende ad eliminare le disuguaglianze... In questo caso, come ci si regola? Sono principi che vivono nell'attuazione.

Vanoni. — Nel nostro statuto attuale, accanto alla regola dell'uguaglianza davanti alla legge, c'è l'uguaglianza di fronte all'imposta...

Orlando. — E' lo stesso.

Vanoni. — Le costituzioni più recenti hanno ritenuto assorbita anche questa norma di uguaglianza.

Steve. — Lei escluderebbe la norma dello statuto albertino secondo la quale i cittadini devono pagare le imposte in proporzione del loro avere?

Orlando. — Questo incide nella seconda delle mie osservazioni: cioè il valore di una dichiarazione generale di principio. Ma dico che il suo valore effettivo è in relazione alla rigidità o meno della costituzione. Questo è il mio pensiero...

Vanoni. — Ritiene che si possano prevedere anche dei vincoli alla concessione di esenzioni tributarie?

Orlando. — Volete dire che ciò contrasta col principio dell'eguaglianza? Anche qui come si potrebbe giustificare l'esenzione per la donazione ad un'opera pia?... Si può fare, certo, perchè c'è una ragione di distinguere. Il principio di eguaglianza è a parità di tutte le altre condizioni. Insomma, per esser brevi, secondo me queste sono, in generale, tutte materie di legislazione ordinaria.

Vanoni. — Ce n'è una di cui mi pare evidente la natura costituzionale: la possibilità del potere esecutivo di stabilire delle imposte.

Orlando. — Evidentemente questa facoltà non l'ha. Certo, siamo sempre lì: non c'è bisogno di dirlo. Che cos'è, infatti, l'imposta? E' una limitazione del diritto di proprietà del cittadino e quindi è un limite del diritto di personalità: si capisce, pertanto, che può avvenire solo per legge. Non ammetto che sia possibile una limitazione, che il cittadino sia soggetto all'imposta senza una legge: quindi il potere competente è il legislativo.

Vanoni. — Ritiene che si possa fare una dichiarazione in questo senso: che l'imposta presuppone sempre una legge.

Orlando. — Per me non c'è dubbio.

Vanoni. — Anche per me, siamo d'accordo. Ma si tratta di una questione anche tecnica. Nella recente involuzione del nostro diritto costituzionale la legge del '39 aveva portato a questo assurdo che le uniche due ipotesi in cui si potesse procedere con il sistema del decreto legge riflettevano materia di imposta.

Orlando. — Ma quello era totalitarismo. Il totalitarismo non nega questo o quell'articolo di una legislazione: la nega tutta e, anzi, nega il diritto. Ricordate quando il consiglio dei ministri fascista, cioè Mussolini, dispose la riduzione del 10% dei fitti? Era un atto d'imperio del dittatore contro ogni norma di diritto. Orbene, chi avrebbe potuto impedirgli di farlo con una legge, anche contrastando col principio per cui *pacta sunt servanda?* Invece, no! Egli voleva imporre il suo volere, sorpassando ogni norma.

Comunque, è inutile cercare punti di confronto con il totalitarismo... Quanto alla iniziativa, siamo in materia veramente statutaria... Però anche qui bisogna vedere se c'è il sistema bicamerale, perchè se non c'è, vien meno l'ipotesi di una iniziativa della camera dei deputati. Poi, ammettendo che ci sia il sistema bicamerale, bisogna vedere quale sarà la base delle due assemblee... Io credo che se c'è una camera eletta dal voto popolare, è bene conservare la distinzione che ha una ragione storica... Dare, cioè, l'iniziativa alla camera che più immediatamente rappresenta i cittadini.

Vanoni. — Nonostante gli inconvenienti pratici cui ha dato luogo?

Orlando. — Non erano così gravi, tutto sommato: v'è la questione della differenza tra l'iniziativa vera e propria e l'emendamento, ma non v'era modo di evitare l'inconveniente. Praticamente, il sistema non aveva dato luogo ad inconvenienti seri; quindi io trovo che, anche per omaggio a questa vecchia tradizione, si potrebbe mantenerlo. Ripeto, però, che tutto dipende dal modo con cui saranno formate le due camere.

Steve. — Che cosa può dirci sui problemi costituzionali del bilancio dello Stato?

Orlando. — La materia è costituzionale per eccellenza. Occorre distinguere tra la materia che riguarda la contabilità dello Stato e le questioni costituzionali, che sono, appunto, quelle relative ai rapporti tra i poteri pubblici (autorizzazione della spesa, ecc.). Quindi, per me, i punti uno e due riguardano la legislazione ordinaria. Comunque, l'esperienza della vita vissuta, trent'anni di vita pubblica libera mi autorizzano a dire che con il controllo parlamentare non c'erano inconvenienti pratici.

Steve. — E quanto alla funzione e agli effetti delle leggi di bilancio?

Orlando. — Anche questa è materia tecnica. C'è il principio di specificità di cui ho già parlato. E' un principio per eccellenza costituzionale, perchè è quello che assicura il controllo parlamentare, però dichiararlo in materia generica non è agevole. Siamo sempre lì, il limite della specificità è di difficile definizione. Io stesso, costituzionalista, ho assunto come criterio l'autonomia del servizio: ogni capitolo presuppone un servizio. In teoria va bene. Ma quando è che questo servizio si deve ritenere unico? Impossibile precisarlo categoricamente: i capitoli si dividono e si fondono continuamente. Si potrebbe affermare il principio della specificità generica: ma, secondo me, è inutile. Se c'è una vita costituzione, lo deve affermare da sè. Viceversa i parlamenti qualche volta abusano ed eccedono quindi nella specificità.

Comunque è materia costituzionale, senza dubbio, perchè è lì che si ha la garanzia dell'autorizzazione: altrimenti è finita.

Vanoni. — Un punto che può essere interessante per la sua esperienza è quello adombrato nel numero otto: l'unicità del bilancio. Adesso si stanno moltiplicando le gestioni speciali con bilanci separati; il sistema può dar luogo ad inconvenienti?

Orlando. — Come principio siamo sempre lì: bisogna che ci sia l'approvazione del parlamento.

Vanoni. — Di tutti i bilanci?

Orlando. — Evidentemente. Ricordo che il bilancio del fondo per il culto, il quale non era bilancio di Stato, poichè il fondo aveva la sua autonomia giuridica, amministrativa e finanziaria, ciò malgrado era approvato dal parlamento, chè dovunque c'è spesa di Stato ci deve essere voto di camera.

Il n. 9 dice ancora che i capitoli debbono essere sufficientemente analitici. Ne abbiamo parlato.

Anche se si traduce in articolo di costituzione il principio da me propugnato (che il capitolo deve corrispondere ad un servizio autonomo), quando si tratta di attuarlo avviene che il capitolo ed il servizio autonomo si possono sdoppiare, o, viceversa, si possono fondere.

Vanoni. — Ma attualmente ci sono i bilanci delle ferrovie, delle poste, delle aziende autonome pubbliche che si pubblicano come allegati al bilancio.

Orlando. — Ma questo è un abuso!

Vanoni. — Si dovrebbero fondere...

Orlando. — Dipende dall'organizzazione amministrativa, dipende dagli stessi ministeri. L'entrata si basa sulla legge e la legge è permanente, continua. Ogni ministero ha il suo bilancio di spesa e si capisce che deve essere approvato in forma specifica. Ora non c'è caso, vorrei dire, più diabolico del rifiuto di approvazione di bilancio: si devono, dunque, conciliare la facoltà del parlamento di approvare e la facoltà implicita in questa di rigettare. Il rigetto vuol dire fermare tutti i servizi pubblici che sono istituiti per legge; e l'abuso del potere si verifica tanto più in quanto, per la questione della priorità della camera, il senato si vede fermate tutte le leggi per un voto della camera stessa. Ebbene, il sopprimere un capitolo della spesa è cosa illecita; oltre tutto, è un'illegittimità costituzionale... Al riguardo c'è tutta una biblioteca di scritti... Ricordo che durante l'ultimo ministero Giolitti, mentre — in sede di esercizio provvisorio sino a fine giugno si discuteva di bilancio, che allora era una cosa molto seria per la camera; l'estrema sinistra cominciò a fare una specie di ostruzionismo, perchè mancava un allegato al bilancio. Mi incontrai con Giolitti e, durante la conversazione, feci un accenno alla questione, sembrandomi strano che egli fosse così tranquillo. « E tu non te ne preoccupi? », gli chiesi. « No », mi rispose. Io, da teorico, vedevo una specie di disastro nella eventualità del rigetto del bilancio. « Ma scusa, insistetti, e se non te l'approvano il 30 giugno (eravamo al venti), come farai? ». « E' semplice (il suo senso pratico prevaleva sul mio teorico): io continuo lo stesso a riscuotere perchè le imposte non sono subordinate all'autorizzazione. Quanto alle spese, non pago più. La camera non mi dà i fondi, io sono a posto. Gli impiegati il 27 non li pago ».

E' evidente che, se questo fosse veramente avvenuto, i socialisti sarebbero stati soppressi a furia di popolo. Difatti la sera del 30 giugno approvarono il bilancio. Giolitti era un tipo straordinario di uomo di Stato.

Steve. — Ci sarebbe la domanda 12: iniziativa ministeriale o anche parlamentare in materia di spese.

Orlando. — La materia di origine costituzionale è molto delicata. Come vecchio uomo di Stato penso che si debba lasciare l'iniziativa al governo, ma è questione di sensibilità: la mia è in tal senso. Nel vecchio statuto non c'era questo limite, però la consuetudine aveva finito con l'imporlo.

Vanoni. — La seconda parte del quesito 12 ha una certa importanza pratica.

Orlando. — Certamente, però lo scopo della disposizione è finanziario. In materia di tecnica di gestione, per ogni spesa, si deve dire come si fronteggia. Trasformarla in una disposizione statutaria? Anche qui penso che tutto dipenda dalla maniera di attuazione. Sono cose che bisogna lasciare un po' al costume, alla opinione pubblica.

Decorrenza dell'esercizio finanziario: anche questo è problema di amministrazione ordinaria. Anticamente c'era il preventivo e poi, lungo l'anno, in primavera, c'era il bilancio di assestamento; e poi il consuntivo.... Io non sono abbastanza tecnico, ma ho l'impressione e il ricordo che il bilancio di assestamento fosse utile, perchè nel corso della vita finanziaria esso corrispondeva a quello che i marinai dicono fare il punto. Tuttavia, a mio modo di vedere, è materia finanziaria e non statutaria.

Steve. — Per non abusare del suo tempo vorremmo limitarci a fare un'altra domanda: che cosa pensa sulla posizione costituzionale della Corte dei Conti?

Orlando. — Materia statutaria anch'essa: rapporto tra i poteri pubblici. Rientra nella mia definizione. Quanto al quesito sulla contabilità generale, è da ricordare che la Corte dei Conti con lo Statuto Albertino aveva un'autorità indubbiamente di ordine parlamentare. Il riscontro delle spese con lo stanziamento in bilancio era ritenuto efficace. Certo esso non aveva alcun riferimento allo Statuto, ma era nella logica delle cose: « se il parlamento approva le spese e vuole che queste siano contenute nei limiti dello stanziamento approvato, l'orga-

no che assicura tale corrispondenza è un'emanazione dell'autorità parlamentare ». Su questo non v'è stato mai dubbio. Forse è utile un rafforzamento dell'autorità della Corte dei Conti, in tema soprattutto di nomine e di giudizi disciplinari, di rimozione dei suoi consiglieri. Sinora, infatti, la Corte ha avuto una forma mista, e cioè nomine da parte del potere esecutivo, con decreto reale, e intervento delle due camere nei giudizi sia di punizione che di revoca.

Circa poi, il riscontro di contabilità generale io sono stato 10 anni ministro e sono erede della cosiddetta politica della lesina quando — soprattutto dopo che scoppiò lo scandalo Nasi — al ritorno dai viaggi ufficiali si rivedevano perfino i conti dei ristoranti; quando, insomma, i controlli della contabilità generale erano severissimi, addirittura feroci, ma lo Stato aveva una carta che faceva aggio sull'oro e potè fare una conversione in forma perfetta; io, dunque, penso che si dovrebbe trovare una formula per consacrare ed eventualmente rafforzare l'antico diritto di controllo. Qui ci si muove nel campo puramente amministrativo; e dunque, v'è un controllo interno dell'amministrazione su se stessa, a cui deve corrispondere il controllo dell'organo parlamentare.

Steve. — Noi la ringraziamo, della sua cortesia nei nostri confronti e del contributo dato al nostro lavoro.

Interrogatorio del prof. avv. FRANCESCO CARNELUTTI

Ordinario di diritto processuale penale nella Università di Roma

(31 marzo 1946, in Roma)

Berliri. — Pregherei il prof. Carnelutti di esporci il suo pensiero in merito alla opportunità di inserire nella carta costituzionale qualche fondamentale principio dell'ordinamento tributario.

Carnelutti. — Per me anche questo problema è un aspetto di un problema fondamentale, intorno al quale non so quali siano le loro idee; mi riferisco al problema dell'accentramento o del decentramento. Io credo che se vogliamo fare uno Stato, che risponda allo scopo, dovremo decentrare al massimo anche in materia tributaria. E quando parlo di decentramento alludo non soltanto a un decentramento territoriale od orizzontale, ma ad un decentramento verticale o professionale. Ho pubblicato di recente sul « Ponte » un articolo nel quale ho profilato qualche linea di quello che è veramente il problema fondamentale della costruzione dello Stato italiano. Io sono convinto che se non si fa così, vale a dire se si cammina a ritroso sulla strada della storia, noi avremo dei gravi danni, probabilmente una crisi, un'altra crisi, forse una crisi ancora più grave.

Berliri. — Sarebbe interessante riassumere, sia pure per cenni, la linea della soluzione da lei progettata.

Carnelutti. — Ben volentieri. Si parla assai oggi di decentramento. Tutti, però, non pensano che a dare autonomia agli enti territoriali, a cominciare dalle regioni e a finire ai comuni. E va bene. Ma questo è soltanto uno dei lati del problema. L'altro lato, che ho prima delineato con una specie di metafora geometrica, è quello che riguarda i gruppi professionali, ai quali noi eravamo arrivati a riconoscere funzioni di primo ordine. La legge del 3 aprile 1926 (che ha veramente una importanza storica, ma ha avuto anche una grande sfortuna, quella di essere creduta una legge fascista) è la prima tappa di una profonda trasformazione nella costituzione dello Stato, e nella produzione del diritto. Gli organi professionali, attraverso i contratti collettivi o quelle che ho proposto di chiamare in un mio vecchio lavoro ordinanze collettive o, finalmente, attraverso il processo collettivo sono divenuti organi produttori di diritto, come insieme di comandi astratti. Questi nuclei professionali sono a mio avviso dei centri per la ricostruzione dello Stato.

Ci sarebbero molte altre cose da dire, ma in sede di commissione finanziaria non mi sembra opporuno, per quanto io sia a loro disposizione per dirle... Ora, questi nuclei professionali, queste associazioni, le quali sono sorte per regolare collettivamente i rapporti tra gli imprenditori e i lavoratori, indubbiamente debbono servire anche a molte altre funzioni, a cominciare dalla funzione che si chiama elettiva e che preferirei chiamare selettiva, e a finire con le funzioni di tassazione. Qui infatti è questione di conoscenza.

Adesso cominciamo ad andare verso il fondo della questione. L'organo di tassazione deve avere una conoscenza perfetta, o per lo meno quanto meno imperfetta sia possibile, del soggetto tassato. Ora non c'è dubbio che gli organi professionali sono i migliori, sotto questo aspetto, dal punto di vista della informazione, e anche forse dal punto di vista, direi, morale. E' un po' delicato quello che si tratta di dire, ma bisogna dirlo. Voi non avete soltanto il problema di avere organi, sia in linea amministrativa che giurisdizionale, intelligenti e tecnicamente preparati, ma il problema è ancora più grave del punto di vista della onestà. Vi sono delle tristi verità che non si debbono tacere.

Berliri. — Quanto agli uffici centrali, dei quali ho diretta esperienza, ritengo doveroso testimoniare che mai ebbi ad imbattermi in sintomi di corruzione e spesso invece ebbi chiara conferma della piena integrità morale di quei funzionari e giudici. Per gli organi periferici, purtroppo, sono giunte anche a me voci che confermerebbero le impressioni del prof. Carnelutti.

Carnelutti. — Io vorrei che loro aprissero bene gli occhi. Del centro non ho sufficiente esperienza, per dare un giudizio. Certo, l'amministrazione finanziaria ha una tradizione stupenda, sotto questo aspetto. Due amministrazioni hanno mirabilmente resistito: finanziaria e giudiziaria. Ma a un certo punto anche loro, per quanto ben difese, hanno finito per subire alcune influenze pericolose. E' probabile che il centro sia difeso meglio. Ma la periferia mi lascia perplesso.

Bisogna anche pensare da una parte che il contribuente italiano è di una intelligenza spettacolosa; non c'è confronto con il contribuente francese, svizzero o inglese, i quali dicono assai più facilmente la verità. Il contribuente italiano non solo non vuole dirla, ma ha delle attitudini magnifiche a mascherarla. Quindi bisogna che costruiate degli organi capaci di vincere questa resistenza da una parte, dotati di eccellenti mezzi di informazione, ed oserei dire di penetrazione. Posso anche sbagliarmi. Sono molto esitante ad esprimere la mia opinione, ma se si potesse fare del sindacato un centro per la tassazione e anche per quanto riguar-

da il controllo, si otterrebbero dei buoni risultanti. Tutto ciò naturalmente si inserisce in una concezione moderna dello Stato.

A quanto mi consta, noi andiamo sinora per una strada nettamente diversa; anzi contraria. Purtroppo c'è il pregiudizio che la struttura corporativa sia del fascismo. Non è vero affatto. Il fascismo non l'ha inventata, piuttosto l'ha rovinata. E' un movimento il quale data dal principio dell'800. E' un movimento che faticosamente si è cominciato ad affermare e che in Italia ha avuto una notevole accelerazione in virtù della guerra. La legge del 3 aprile 1926 è stata purtroppo deformata nella prassi, per non dire falsificata, eppure era fatta bene.

Naturalmente vado fuori del piano tributario, ma è bene soggiungere che noi abbiamo finora avuto una struttura sindacale a metà, essendosi sviluppato il sindacalismo soltanto nel rapporto tra imprenditori e lavoratori; esso è invece ancora arretrato nel campo dei rapporti tra imprenditori e consumatori. Così è avvenuto che il meccanismo ha lavorato in parte a vuoto. Perchè? Perchè l'imprenditore costretto dalla pressione del sindacato a dare di più al lavoratore, ha cercato di riprendere questo più, rivalendosi sui consumatori. Certo il sindacalismo dei consumatori è difficile a realizzare, ma basterebbe avere gli occhi aperti per vedere spuntare anche qui i germi del fenomeno associativo, il quale tende a contro bilanciare nella stessa maniera (come è avvenuto nei rapporti tra imprenditori e lavoratori) la prevalenza dell'imprenditore. Per esempio, a Milano, trent'anni fa, c'era una associazione che si chiamava « La Vigile » ed era unione degli assicurati contro gli assicuratori. Si verificava nei rapporti tra assicurati e assicuratori un fenomeno prefettamente analogo a quello prodotto dalla grande industria, tra la fabbrica da una parte e i lavoratori isolati dall'altra. Gli assicurati che prima erano disorganizzati tendono a organizzarsi allo stesso modo dei lavoratori. Ora, l'inquadramento in categorie dei consumatori è difficile fino a che qualcuno si mette al tavolo e lo vuole tirare fuori della sua testa, ma se si osserva quello che avviene nel vivo della società, noi lo vediamo delinearsi a poco a poco. Ho detto queste cose perchè, a mio avviso il problema vostro si imposta sul problema generale ed anche perchè qualora fosse ispirata la costruzione dello Stato al duplice decentramento, si avrebbero dei punti di appoggio eccellenti così per quel che riguarda gli organi tassatori, come per quel che riguarda gli organi di controllo e di verificazione e di tutela.

Micheli. — Quanto alla tutela giurisdizionale in particolare, che cosa pensa dell'istituzione di una giurisdizione speciale tributaria?

Carnelutti. — Penso che noi siamo stati sempre contrari alle guirisdizioni speciali ed abbiamo sempre insistito per la giurisdizione ordinaria, ma la giurisdizione ordinaria non ha evidentemente la capacità necessaria per decidere. Quindi un organo speciale è impossibile evitarlo.

Vi possono essere dei casi nei quali la giurisdizione ordinaria sia opportuna e forse anche necessaria, ma di massima, per quel che riguarda l'Italia, fra lo Stato che pretende ed il contribuente che contesta la pretesa, bisogna per forza costituire un organo speciale.

Occorre certo inserirvi qualche elemento dell'ordine giudiziario; ma non basta. C'è un'altra questione: come si fa a trovare gli esperti, vale a dire gli altri giudici, che abbiano una conoscenza della situazione delle aziende, dei patrimoni, se non cercandoli nella classe o nella categoria a cui appartengono le persone da tassare?

Come deve essere fatto il giudice speciale? Giudice — badate — speciale, si, ma, giudice. Se è giudice non vedo altro che il tipo del collegio misto di elementi tecnici o giudiziari e di altri che siano particolarmente informati intorno alla situazione economica del contribuente. Il Collegio misto ha una quantità di difetti ma rappresenta anche il minor male. Bisogna stare attenti all'intervento di funzionari delle amministrazioni, se vogliamo che l'organo abbia carattere giurisdizionale; certo essi giovano a fornire all'organo la sensazione dei bisogni e dei diritti dello Stato, ma possono pregiudicarne l'imparzialità. I magistrati vi starebbero dentro per la parte giuridica, e direi, per dare il tono; per le questioni di fatto e per gli apprezzamenti tecnici bisognerebbe ricorrere a dei giudici *mobili*.

Micheli. — Mobili in che senso?

Carnelutti. — Nel senso che possano cambiare secondo quello che è l'argomento della lite, traendoli da appositi ruoli. Scelta specifica, insomma in luogo della generica; questo dovrebbe essere uno dei punti fondamentali.

Micheli. — Lei non pensa che questo processo sulla lite tributaria dovrebbe essere retto da principi parzialmente diversi da quelli del processo civile, specialmente per quanto concerne i poteri inquisitori?

Carnelutti. — Non dico di no. Inquisitori, secondo la formula del Calamandrei, con iniziativa del giudice; per quanto, se dall'altra parte c'è il rappresentante dello Stato, si dovrebbe ritenere che l'equilibrio fra le parti ci sia.

Micheli. — E in merito alla proposta avanzata da qualcuno della creazione di un giudice amministrativo unico per tutte le cause di cui faccia parte lo Stato?

Carnelutti. — Io non ho diffidenza contro la giurisdizione amministrativa in genere; sopratutto l'esperienza del Consiglio di Stato è eccellente. Voi sapete tutti che in fondo l'indipendenza del Consiglio di Stato si è rivelata più nettamente di quella della Corte di Cassazione.

Micheli. — Senz'altro.

Carnelutti. — Quindi non mi fa nient'affatto paura la giurisdizione amministrativa purchè sia vera *giurisdizione* amministrativa perchè la sua forza è nell'essere giurisdizione.

Berliri. — Lei conviene che la lite tributaria ha per oggetto non un semplice interesse, ma un vero e proprio diritto soggettivo?

Carnelutti. — La tassazione non è che un'espropriazione. Quindi non è in questione un diritto del cittadino a non essere tassato. E' il diritto del cittadino sui suoi beni contro il quale si afferma il diritto eminente e preminente dello Stato.

Micheli. — Cosa ne direbbe del precetto del *solve et repete* in relazione alla creazione di uno speciale giudice?

Carnelutti. — E' questione di misura. Noi non possiamo dimenticare che lo Stato, ha bisogni impellenti e ha da fare moltissime volte con contribuenti riottosi. Non dobbiamo dimenticare che il contribuente italiano quasi sempre tenta di sgusciar via e si capisce che lo Stato di fronte a questo tenda ad affermare con qualunque mezzo i suoi diritti e le sue necessità. Ma è questione di misura. Quello che è necessario è di non andare oltre quanto sia necessario.

Berliri. — In pratica accade questo; che se l'ufficio delle imposte accerta, per esempio, a me un reddito di 50 milioni e lo iscrive a ruolo io non potrò ricorrere all'autorità giudiziaria se non sono in grado di pagare entro il termine del ricorso i 50 milioni. Ora che si consenta allo Stato di promuovere l'esecuzione forzata e vendermi fino all'ultima sedia per realizzare la propria pretesa, anche in pendenza del giudizio inteso ad accertare se il mio debito in realtà sussista o no, può essere una dura necessità, per evitare che il contribuente ricorra al giudice al solo scopo di sospendere la esecuzione. Ma che, di più, mi si rifiuti definitivamente di rendermi giustizia se prima del giudizio io non sia stato in grado di soddisfare compiutamente alla pretesa del fisco, può sembrare eccessivo.

Bario. — Tenendo presente le ragioni dell'ufficio delle imposte, perchè non è detto che a sua iniziativa possa iscrivere e rendere esecutivo. Ci sono dei casi ben definiti: quando si presenta il pericolo che il contribuente possa rendersi insolvibile.

Ritenevo di precisare un po' l'argomento. Si può pensare che l'ufficio delle imposte di suo arbitrio possa procedere ad un accertamento senza sentire le commissioni, disporre l'iscrizione a ruolo. Io contribuente dico: non ho avuto sufficente tutela, non ho potuto difendermi e mi trovo di fronte all'esecuzione forzata e sono costretto ad anticipare. Se si pensa che nella legge istituzionale questi poteri sono raccolti in una maniera tale che non è possibile ammettersi l'arbitrio si può pensare a questa distinzione che in queste cose non sia ammissibile...

Carnelutti. — ...Non si tratta tanto di legittimità dell'iscrizione; sono d'accordo che la iscrizione può essere fatta soltanto quando ricorre il presupposto stabilito dalla legge. Però se lo Stato ha il modo di conseguire esecutivamente ciò che ritiene essergli dovuto, il *solve et repete* mi pare un eccesso.

Steve. — L'Allorio, nel suo interrogatorio, ha fatto la difesa del *solve et repete* osservando che con la iscrizione provvisoria a ruolo si agisce sui beni visibili del contribuente, mentre invece il *solve et repete* obbligherebbe quest'ultimo a ricorrere ai beni che non sono visibili, depositi bancari, attività liquide, ecc.

Carnelutti. — Sono ingegnosissimi questi argomenti e tutt'altro che spregevoli.

Berliri. — Io penso che anche la tortura premerebbe sul contribuente in modo efficiente!... Bisogna vedere se il minacciare il contribuente qualora non paghi entro determinati termini di negargli definitivamente giustizia sia un modo accettabile di « premere » nel contribuente.

Carnelutti. — Io non ho a questo proposito esperienze nè conosco le statistiche. Loro potranno sapere se ci sono contribuenti che si sottraggono in linea esecutiva all'azione dello Stato. Ma bisogna tenere conto anche dell'altro caso della tassazione ingiusta, di fronte alla quale il contribuente è costretto a piegarsi ed a pagare, se vuole giustizia. Per me, se dovessi decidere, finirei di decidere per il no.

Berliri. — Tanto più che la « pressione » tende a funzionare soltanto in quei casi in cui il contribuente è assolutamente certo di avere ragione.

Carnelutti. — C'è un altro profilo che investe un campo più ampio del campo tributario: il profilo del castigo del cattivo debitore, il quale ricorre ai mezzi illeciti allo scopo di sottrarsi al pagamento.

Il debitore che può pagare e non paga dovrebbe essere castigato. Tutte le volte che un debitore dello Stato per ragioni tributarie fosse convinto di non voler pagare mentre potrebbe pagare, dovrebbe essere punito. Dovrebbe essere elevata a reato qusta sua azione o meglio questa sua attività. Io non capisco perchè in linea di apprezzamento etico noi andiamo a stringere la mano ad un signore che ha in cassaforte dei milioni e non paga i suoi debiti e non viceversa a un povero diavolo che per necessità ha rubato un portafoglio.

Del resto secondo me, tutto questo si complica con una trasformazione del sistema penale in ordine alle pene, perchè ad esempio, ci dovrebbero essere delle pene, che chiamerei di umiliazione, le quali a questo proposito dovrebbero funzionare: ad esempio la formazione di ruoli di persone indegne. Non c'è mica soltanto la prigione, alla quale noi pensiamo continuamente! Ci possono essere delle altre pene, le quali dovrebbero cagionare una disistima, una perdita di reputazione, una segnalazione al pubblico disprezzo.

Micheli. — Molto interessante. Noi abbiamo formulato una domanda relativa all'attuale sistema per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie, e in generale sul sistema delle repressioni penali. Se lei volesse dirci il suo punto di vista.

Carnelutti. — Per me bisognerebbe considerare come un tipo di reato, per la cui repressione operassero determinati tipi di pene, il fatto del contribuente il quale ha cercato di sottrarsi — fatto macroscopico, naturalmente, e non microscopico — ai suoi obblighi verso lo Stato.

Bario. — Noi abbiamo parecchie altre pene oltre quelle del codice penale, oltre le pene pecuniarie, abbiamo la chiusura dell'esercizio, la sospensione dall'esercizio della professione, la dichiarazione del fallimento.

Carnelutti. — La dichiarazione di fallimento non è una pena. Piuttosto la sospensione dall'esercizio dalla professione. Però quelle sono pene che possono anche qualche volta rivolgersi a danno dell'economia.

Bario. — Anche la chiusura, per esempio, di un cinematografo.

Carnelutti. — Secondo me il contribuente, che disonestamente non paga, dovrebbe essere segnalato al pubblico; la gente queste cose le teme fortemente.

Berliri. — Cè da domandarsi se il campo tributario risulterebbe il più agevole per questo genere di esperienze: ciò dico nel senso che non si è ancora costituita una sufficiente coscienza della giustizia dei singoli tributi; e di fronte ad una pretesa fiscale sentita come ingiusta vale ancor oggi nell'animo dei contribuenti la secolare dottrina dei canonisti, forse discutibile, ma indubbiamente seria per cui possono obbligare in coscienza solo i tributi giusti e di fronte a un tributo ingiusto il contribuente non è obbligato nè a dichiarare nè a pagare, e può persino, attraverso la sottrazione al pagamento di altri tributi giusti, rifarsi dei tributi ingiusti cui abbia dovuto sottostare.

Carnelutti. — E' il problema dell'uovo e della gallina. Lo Stato dice: io ti tasso eccessivamente, perchè tu eccessivamente mi sfuggi. L'altro risponde: io eccessivamente ti sfuggo, perchè tu eccessivamente mi tassi. E non usciremo mai da questo circolo vizioso. Bisogna che incominciamo a formare la coscienza, al che può notevolmente contribuire la repressione penale.

Berliri. — Il problema della giusta imposizione ci richiama al problema se debba farsi dell'imposta uno strumento non soltanto inteso a ripartire secondo giustizia la spesa pubblica, ma anche a redistribuire la ricchezza secondo determinati fini politici o sociali.

Carnelutti. — Sarà; ma la redistribuzione della ricchezza per mezzo dell'imposta, io ho l'impressione che sia un lunghissimo giro. Per me il problema della distribuzione della ricchezza — che è il problema vero — non è risolubile in altro modo che attraverso la costituzione sindacale dello Stato; corporativa o sindacale, chiamatela come volete. Intendo con un sindacalismo integrale, come dicevo prima.

Bisogna trovare un meccanismo che serva a far sì che capitale e lavoro, che si alleano volentieri nella produzione, non diventino l'un contro l'altro armati nella distribuzione. E questo è il meccanismo elaborato attraverso una evoluzione di ruoli, con il regolamento collettivo dei rapporti tra imprenditori, lavoratori e consumatori. Il giro delle imposte è lunghissimo e lungh'esso va perduta una quantità di energia.

Stammati. — Io volevo richiamare l'attenzione del prof. Carnelutti su questo punto. Attesa questa importante funzione che vuol dare alla legge penale tributaria, lei ritiene opportuno che il giudice che deve applicare questa legge penale tributaria sia lo stesso giudice penale tributario di cui abbiamo parlato prima o sia il giudice ordinario?

Carnelutti. — In materia penale preferisco il giudice ordinario.

Stammati. — Quindi anche quell'accorgimento che è il decreto penale dell'Intendenza di finanza, lei lo ritiene.....

Carnelutti. — No, no, il decreto penale è buono, purchè si dia opposizione davanti al giudice penale. Il decreto penale è ottimo, come decreto, purchè non sia munito del *solve et repete.*

Vanoni. — Adesso, facendo un passo indietro, un'altra questione, che ha interessato alcuni colleghi che abbiamo sentito, è questa: il processo tributario lo andiamo costruendo con la maggiore possibilità di contraddittorio. Si ritiene conveniente di applicare anche al processo tributario le regole del processo ordinario del carico delle spese in caso di soccombenza, o dobbiamo continuare con un sistema ibrido, per cui davanti alle commissioni non ci sono spese e dinanzi al tribunale c'è carico di spese?

Carnelutti. — La responsabilità per spese opera poco, anzi pochissimo, perchè il magistrato non comprende nelle spese alle quali condanna il soccombente altro che somme che sono quasi sempre inadeguate. Ha un'importanza molto relativa...

Vanoni. — Ma qui la preoccupazione è inversa, ed è che il carico possa essere talmente elevato rispetto all'importanza della lite, che il contribuente si trovi intralciato...

Carnelutti. — Non sarà mai intralciato...

Vanoni. — A questo proposito, un egregio avvocato, che ci ha portato delle interessanti idee su tutte queste

questioni, aveva suggerito l'opportunità di affermare il criterio che il soccombente è dovuto alle spese, però facendo riferimento a quella larga equità applicata oggi dai tribunali amministrativi, sopratutto dal Consiglio di Stato, per la quale avviene che in concreto il giudice compensa le spese, e si dà carico alle spese solo alle liti infondate, mentre nella lite in cui c'è qualche *fumus boni juris* si evita il carico. Per cui questo pericolo di intralciare l'azione del contribuente non si verificherebbe. Lei ritiene che questa affermazione di equità. sia interessante, oppure no, e bisognerebbe seguire il criterio rigido?

Carnelutti. — Non potreste fare quello che fa il codice di procedura civile per la compensazione delle spese? Ma la mia osservazione è questa, che nella prassi la compensazione parziale delle spese, si avrà anche nei casi in cui il giudice finirà per condannare senza riduzione. Quindi non credo che dobbiate preoccuparvi a questo proposito. Tanto più, che se si tratta di vera giurisdizione, per la quale vi sia garanzia di giustizia, non vedo la ragione per abbandonare il principio della responsabilità delle spese per il soccombente.

Berliri. — La ragione si riconduce a questo rilievo: che in molti casi, anzi nella generalità dei casi l'imponibile è un *quid* che lo stesso contribuente non è tenuto a conoscere esattamente. Pensiamo per esempio a un quadro, o una statua. Che cosa vale? Il contribuente non lo sa. Se per saperlo con relativa esattezza è necessario un processo di accertamento più o meno complicato e costoso può non sembrare giusto che il contribuente ne paghi le spese. Che se invece fosse in colpa per avere scientificamente formulato una dichiarazione insufficiente, allora sarebbe già punito con le apposite sanzioni per questa sua colpa.

Carnelutti. — Ma lei sa che la responsabilità per le spese non si fonda sulla colpa del soccombente, bensì sulla soccombenza oggettiva. E' il principio del rischio.

Berliri. — Ma qui la necessità del processo fa capo allo Stato, che dovendo applicare un'imposta è costretto ad addivenire a una valutazione e deve accertare qual'è la entità del mio reddito per tassarmi. Quindi nasce dall'interesse dello Stato la necessità di questa estimazione, che esige necessariamente un processo. Perchè il contribuente deve pagare le spese di questo processo?

Carnelutti. — Esiste un procedimento amministrativo di accertamento, che non si deve confondere col processo giurisdizionale. Nella fase di accertamento amministrativo non c'è carico di spese.

Berliri. — Il problema centrale del processo tributario è appunto questo: il procedimento giurisdizionale davanti alle commissioni, è un giudizio di accertamento o di impugnativa contro un accertamento unilaterale già fatto? In altri termini, il cosidetto avviso di accertamento, che la legge chiama proposta, ha da essere una proposta o un giudizio?

Carnelutti. — E' un giudizio unilaterale, un accertamento unilaterale dell'amministrazione, contro il quale è ammesso un ricorso, che io chiamo un ricorso gerarchico, perchè per me le commissioni sono commissioni amministrative, alle quali si propone lo stesso rimedio che l'operaio licenziato dal capo sala esperisce quando si rivolge al padrone dell'azienda. Per me il problema tecnico dovrebbe essere risolto nel senso di una netta demarcazione tra processo di accertamento amministrativo e accertamento giurisdizionale. Non è escluso che in sede amministrativa possano ammettersi dei ricorsi, ma quelli sono amministrativi.

Un accertamento amministrativo non dà luogo a lite Questo avviene spessissimo. L'accertamento è un fenomeno il quale va al di là di quelli che sono i limiti del processo. La figura dell'accertamento noi giuristi l'abbiamo elaborata nel campo procedurale, ma l'abbiamo poi estesa a quello che si chiama campo negoziale; e più propriamente amministrativo, privato e pubblico. Io ho pensato che il prof. Vanoni mi abbia interrogato per quel che riguarda il processo... Soltanto, il discorso mi ha portato all'accenno di questa opinione, sul come debba essere congegnato il doppio accertamento in sede amministrativa o giurisdizionale.

Berliri. — Nessuna difficoltà ad ammettere che l'accertamento del valore presupponga un giudizio di estimazione. E non è dubbio che questa estimazione possa formare oggetto di un accordo tra finanza e contribuente, e che in questo caso non ci sia luogo ad un ulteriore accertamento giurisdizionale.

Ma in mancanza di accordo, sembra ci siano serie ragioni per riconoscere alla proposta unilaterale dell'ufficio la funzione di semplice domanda intesa ad identificare il limite massimo della possibile pretesa fiscale (in relazione alla possibile valutazione *massima*) piuttosto che il carattere di un *giudizio* di accertamento della giusta valutazione che il contribuente debba poi assumersi di dimostrare errato. Anche perchè, se noi costringiamo l'ufficio di finanza ad accertare non il valore *massimo* ma il valore che secondo lui è giusto, ne verrà che l'ufficio dovrà formulare un accertamento che dovrebbe presupporre un giudizio di questo genere. « Per me, tra un minimo di cinquemila e un massimo di ventimila il giusto imponibile è diecimila ». Il contribuente farà opposizione; sostenendo naturalmente la valutazione minima. E allora il giudizio rimarrà impostato fra una valutazione *media* e una *minima* anzichè, come dovrebbe essere equilibrato, fra la massima e la minima delle valutazioni possibili.

Carnelutti. — L'ufficio accerta una determinata somma. I casi sono due: o è accettata, o non è accettata. Beninteso, qui bisognerebbe stabilire una preclusione, nel senso che la somma possa diventare definitiva per la mancanza di una opposizione.

Vanoni. — E' la legge...

Carnelutti. — Chiamiamola accettazione tacita. Ora, in questo caso, non c'è materia di lite. Altrimenti da che cosa si parte? Naturalmente dall'accertamento primo che ha fatto l'ufficio.

Berliri. — Nella nostra legge, secondo una interpretazione assai diffusa e che corrisponde alla prassi quotidiana degli accertamenti, il sistema si ritiene essere questo: l'ufficio fa una « proposta » (la legge parla appunto di « proposta »). Se il contribuente accetta rimane definitivo il valore che ha accettato espressamente o tacitamente. Se non accetta, discute con l'ufficio: se si mette d'accordo su una cifra, questa rimane definitiva, altrimenti tra la proposta dell'ufficio e la controproposta del contribuente decide il giudice.

Vanoni. — Mi pare che si dimentichi che non abbiamo due parti qualsiasi in contrasto, ma una parte che è la pubblica amministrazione, la cui funzione è quella di applicare la legge e quindi dovrebbe essere giusta in quello che la legge chiede. Il suo ragionamento (rivolto a Berliri) che l'amministrazione debba chiedere il valore massimo va contro questa funzione dell'amministrazione, tanto è vero che il processo è basato sul principio della *reformatio in peius*, perchè non stabilisce il limite massimo dell'accertamento del giudice, perchè il giudice può sempre andare oltre, quando si persuade che la situazione è diversa...

Berliri. — Di fatto...

Vanoni. — Il difetto suo conferma il difetto della nostra attuale pubblica amministrazione, che tende a costituirsi piuttosto come parte che non come...

Carnelutti. — Abbia pazienza: su questo punto non sono d'accordo; è parte senza dubbio.

Vanoni. — E' parte in modo formale, non sostanziale, nel senso che difende un interesse con qualsiasi mezzo.

Carnelutti. — No; è piuttosto una parte privilegiata, il cui privilegio corrisponde alla sua natura di diritto pubblico, e si deve preoccupare non solo del suo interesse ma anche di moderarne l'esercizio in vista degli altri interessi; ma è senz'altro parte — e parte in pieno, — soltanto è una parte dotata...

Vanoni. — Anche il Pubblico Ministero è parte.

Carnelutti. — Il Pubblico Ministero è una cosa completamente diversa; il Pubblico Ministero è parte in senso strumentale e perciò non ha e non deve avere interesse. La differenza fra la pubblica amministrazione e il cittadino è che la pubblica amministrazione ha una moralità che il cittadino non ha; è questo che la porta a moderare la tutela dei propi interessi, onde è munita di poteri che altrimenti non potrebbe avere.

Vanoni. — Non credo che sia un limite di moralità ma un limite di legittimità.

Termino qui ed io, professore, la ringrazio moltissimo a nome della Commissione.

Interrogatorio dell'avv. LUIGI BIAMONTI

Avvocato professionista in Roma

(14 marzo 1946, in Roma)

Steve. — Se non le dispiace, la pregherei di voler cominciare con il questionario n. 7 sul sistema tributario.

Biamonti. — Purtroppo mi è mancato il tempo di esaminare a fondo gli importanti quesiti. Posso dire, perciò poche cose e alquanto generiche.

Io penso che per ora, e per qualche tempo ancora, il sistema tributario dovrà restare, in un Paese come il nostro, sulla base dell'ordinamento attuale: imposte reali sulle varie categorie di redditi e imposta personale progressiva. Quanto a quest'ultima imposta bisogna intendersi sul significato di « personale progressiva ». Comincerei con l'abbandonare l'appellativo « complementare » che è un errore. Dobbiamo aspirare ad un'imposta sempre più perfezionata dal punto di vista della progressività e della capacità e potenzialità contributiva del soggetto. Quali le basi e i metodi dell'accertamento? Si combatte molto la presunzione. Sono d'accordo in quanto la presunzione sia sinonimo di arbitrio; ma d'altra parte non è possibile concepire l'imposta personale come una pura e semplice sovrimposta sui redditi già accertati. Una qualche cosa che la integri, mi pare che ci voglia. Probabilmente essa deve essere integrata sulla base di presunzioni ben concepite e precise nel loro oggetto: presunzioni che considerino sopratutto redditi consumati, perchè io penso che in sostanza questa imposta personale debba basarsi sul principio della tassazione del reddito consumato. Si dovrebbe quindi congegnare un sistema di presunzioni concrete, aderenti alla realtà, ecc., indici sicuri di ricchezza consumata, che possano validamente integrare, a seconda dei singoli casi, i vari redditi accertati preventivamente con le imposte reali.

Un punto interessante è anche quello delle aliquote: tanto più importante e grave se la progressività è molto accentuata e se si manterrà fermo il principio della imposizione personale del complesso famigliare. Al riguardo deve essere tenuto distinto il caso di persone a carico da quello di persone della stessa famiglia con redditi e capacità contributiva distinti e indipendenti. Per le persone a carico non si può fare a meno di mantenere, perfezionandolo, il principio attualmente vigente delle detrazioni per carichi di famiglia.

Quando invece ci si trova di fronte a persone che vivono nell'ambito della stessa famiglia, ma non a carico gli uni degli altri, converrebbe pensare se non sia il caso di commisurare l'aliquota in modo da evitare che si produca una rilevante progressività con pregiudizio di tutti i reddituari per il solo fatto che i redditi sono riuniti per l'appartenenza delle persone alla stessa famiglia nonostante che abbiano ragioni distinte. Le nostre famiglie sono generalmente molto unite nei riguardi economici e dell'amministrazione dei patrimoni; ma non è giusto — e potrebbe influire in modo pregiudizievole sulla economia del complesso familiare — elevare a dismisura l'aliquota sommando i redditi. E' questo un punto sul quale richiamo tutta l'attenzione del futuro legislatore.

Concludendo, ritengo che converrebbe perfezionare la imposta personale specialmente sui tre punti: *a*) quello delle presunzioni legali ai fini della integrazione della somma aritmetica dei redditi già accertati; *b*) quello della precisazione dei veri e propri carichi di famiglia, ai fini della detrazione; *c*) quello infine della disciplina dell'aliquota da applicarsi ai redditi dei vari membri della famiglia.

Steve. — Vorrei farle una domanda ancora sul sistema delle imposte dirette. Lei propone di mantenere alla base le imposte dirette reali, ma, pur mantenendo il sistema, proporrebbe delle modifiche rispetto al sistema attuale o no?

Biamonti. — Modifiche di dettaglio probabilmente sì.

Steve. — Ma per esempio, si accosterebbe al criterio del progetto Meda che prevedeva l'imposta reale come imposta unitaria?

Biamonti. — Penso che sia più opportuno lasciare, almeno per ora, le cose come sono; c'è tutta una tradizione in questo senso. Quando le singole imposte reali fossero bene amministrate, per ora non le modificherei. Il sistema non ha carattere definitivo, è un sistema di passaggio. Il giorno in cui la situazione della ricchezza nazionale consentisse di far leva sulla capacità soggettiva dei contribuenti, l'ideale naturalmente diverrebbe l'imposta personale; ma prima che i tempi siano maturi non conviene scardinare un sistema che ha avuto una tradizione legislativa seria. La nostra legge sulla ricchezza mobile ed anche quella sui fabbricati sono cose serie, concepite e dettate quando si sapeva legiferare. Creare adesso, nello stesso momento in cui si cerca di perfezionare la personale progressiva, un sistema inteso a conglobare le imposte reali, è soluzione che non saprei condividere. Dovrei per lo meno esaminare ponderatamente progetti concreti su tale argomento.

Steve. — Un'altra domanda: da che livello partirebbe per l'imposta personale? Lei penserebbe ad una imposta a larga base o a base più ristretta?

Biamonti. — Ad una a base ristretta: è una imposta che prende sostanza dalle grandi fortune.

Steve. — Quindi in termini di redditi prebellici?

Biamonti. — L'esenzione era fino a 6 mila lire; credo si potrebbe arrivare a 50 mila lire. E' evidente che nella determinazione di tale livello influirà in modo decisivo il nuovo metro monetario. Ben s'intende che L. 50.000 di reddito potrebbe essere il minimo imponibile della personale progressiva. Un limite molto più basso potrebbe essere ammesso per le imposte reali. Non dimentichiamo che nelle condizioni attuali della nostra economia le imposte basilari sono quelle reali sui redditi, mentre la imposta personale progressiva deve essere alimentata essenzialmente dalle grandi fortune.

Trovo poi il quesito se si debba pensare ad un'imposta patrimoniale progressiva modificando il sistema attuale della imposta patrimoniale. Io sarei contrario per due ragioni: per una ragione concettuale, perchè l'imposta sul patrimonio ha carattere di integrazione delle imposte reali, le quali sono necessariamente dominate dal sistema proporzionale; la ragione di ordine pratico è che la progressività dell'imposta sul patrimonio darebbe luogo ad una serie di espedienti e di frodi per frazionare i patrimoni!

Vanoni. — In che limiti e forme lei ritiene di affidare alle imposte funzioni di redistribuzione di tutte o di alcune forme di ricchezza?

Biamonti. — A mio parere, è pericoloso attribuire una larga funzione redistributrice alla imposizione diretta. Tale funzione spetta in modo particolare all'imposta di successione. Io ho sempre pensato che l'argomento importante addotto a giustificazione della funzione redistributrice dei tributi, quello cioè di contrastare le situazioni monopolistiche, non risponde allo scopo: la lotta contro i monopoli va fatta sul terreno giuridico (legislazione antitrust) e su quello della politica economica, non con rimedi di carattere tributario. Non escludo però che in casi eccezionali possa attribuirsi all'imposta la predetta funzione redistributrice, ma la regola generale, la vera ragione del tributo — quella ragione che Griziotti chiamava la causa dell'imposta — sta nella esigenza della ripartizione dei costi dei servizi pubblici.

Steve. — Che cosa pensa quanto al trattamento dei redditi societari?

Biamonti. — Io sostanzialmente lo manterrei sulla base del sistema attuale, con l'imposta reale. Non concepirei una imposta sugli enti morali, insomma.

Steve. — Ci sono però vari problemi in materia: c'è quello della trasformazione della base della tassazione con l'accertamento del reddito distribuito, ecc.

Biamonti. — Io, in massima, manterrei il sistema attuale, salvo perfezionamento e integrazioni di dettaglio.

Vanoni. — Ci sono ancora due argomenti da considerare: uno riguarda l'imposta sulle successioni e l'altro l'imposta di registro e la nominatività dei titoli.

Berliri. — Per quanto concerne l'imposta delle successioni il problema che soprattutto ci interessa è quello di sapere se il sistema attuale della duplice imposizione sia ragionevole e accettabile o se sia meglio ritornare al vecchio sistema della imposizione su base unica.

Vanoni. — In sede di imposta sulle successioni richiamerei anche l'attenzione sulla questione della tassazione maggiore per il patrimonio ereditario e minore per il patrimonio acquisito, in maniera che al terzo trapasso il patrimonio venga assorbito totalmente dall'imposta.

Biamonti. — Il problema ha carattere schiettamente politico in quanto è dominato tutto dalla funzione redistributrice della ricchezza privata caratteristica dell'imposta di successione. Nonostante il mio orientamento conservatore in materia di tutela della proprietà e dell'iniziativa privata, io trovo che il principio a cui allude il prof. Vanoni debba essere attentamente considerato e valutato. Non possiamo peraltro dimenticare le gravissime difficoltà di ordine tecnico che si presentano in sede di attuazione del sistema, specialmente in un Paese come il nostro privo di ogni seria organizzazione e attrezzatura in ogni ufficio amministrativo.

Tuttavia il principio può accogliersi con simpatia, e l'attuazione di esso, se contenuta entro giusti limiti, può costituire un non indifferente stimolo per la produzione.

Vanoni. — Passiamo ora a considerare il sistema della duplice forma di imposizione sulle quote e sull'asse ereditario.

Biamonti. — Ricordo che esso fu instaurato in Italia durante la guerra, ma non so quali sviluppi esso abbia avuto all'estero.

Steve. — Esso è adottato in Inghilterra.

Biamonti. — E' necessario anzitutto rendersi esatto conto della ragione e dello scopo del sistema.

Vanoni. — L'imposta sull'asse ereditario si vorrebbe giustificare col fatto che essa funziona come un'imposta surrogatoria per le imposte non pagate durante tutto il periodo della vita del *de cuius*, poi, siccome ha una struttura progressiva rispetto all'entità del patrimonio, potrebbe avere la funzione di tagliare i grossi patri-

moni e di ridurne l'importanza nella vita economica del Paese. Si osservi che questa funzione è esercitata in modo assolutamente incongruo perchè chi paga l'imposta non è il patrimonio, è l'erede: le quote ereditarie possono essere di diverso ammontare e l'incidenza dell'imposta può risultare non equamente proporzionata all'arricchimento.

Berliri. — Se la si concepisce in funzione redistributrice, allora il sistema ha la sua logica. Vuol dire: io ti debbo portare via una parte del patrimonio; anzichè portartela via nel momento in cui sei vivo, te la prendo dopo morto. Nel momento in cui il contribuente esce da questa vita, gli si ritira questa quota e la si ritira progressivamente rapportata all'entità della sua ricchezza. Quindi, se si considera l'imposta in funzione di redistribuzione dei grandi patrimoni, può avere un logico significato.

Biamonti. — Questo punto di vista per verità mi lascia molto perplesso. Far pagare l'imposta a quelli che sono morti perchè hanno pagato poco in vita, non mi pare una cosa seria. Più seria è la considerazione della funzione redistributrice connessa a tale imposta. In linea di principio — ripeto — la cosa può persuadere, ma mi fa paura l'attuazione pratica.

Steve. — Quale è il suo pensiero sulla nominatività dei titoli?

Biamonti. — Non v'è dubbio che la nominatività giova in modo rilevante alla funzione tributaria, poichè elimina la evasione, in un importante settore della ricchezza nazionale. Ma d'altra parte non si può negare che essa costituisca una remora alla negoziazione dei titoli. Si tratta di vedere qual'è l'interesse che deve prevalere: quello fiscale o quello dello scambio e del mercato dei titoli?

Berliri. — In relazione alla preoccupazione ora esposta circa la remora alla negoziazione e alla collocabilità dei titoli, la risposta dipende non tanto dal trattamento assoluto, quanto dal trattamento relativo che si faccia a quegli investimenti. Quindi i rimedi possono essere due: o sopprimere la nominatività e ragguagliare gli investimenti azionari alle forme di investimento monetario, oppure estendere la nominatività agli investimentti monetari. D'altra parte, estendendo la nominatività agli investimenti monetari, in definitiva resterebbe fuori dalla nominatività soltanto il denaro, oltre ai gioielli e l'oro, cioè i beni infruttiferi. Questo dal punto di vista fiscale parrebbe razionale perchè in definitiva sfuggirebbero all'imposta cespiti che, essendo per natura infruttiferi, meno danno luogo a ingiustizie e sperequazioni.

Steve. — Lei non crede che la nominatività possa essere disciplinata in modo tale da non essere un peso intollerabile per la vita degli affari?

Biamonti. — Si tratta di vedere se si possa adottare una maggiore scioltezza nella negoziazione; e al riguardo bisognerebbe conoscere meglio i sistemi adottati all'estero, e specialmente nel mondo anglo-americano. Anche là si parla di nominatività dei titoli in linea di principio; ma in realtà le banche li fanno girare col sistema delle girate in bianco. Il segreto è conciliare l'interesse della buona amministrazione dei tributi con quello della negoziabilità dei titoli. Non vi sarebbe danno più grave della creazione di una manomorta dei valori mobiliari.

Steve. — Ora possiamo passare all'imposta di registro.

Biamonti. — Non è certo una risorsa per il bilancio dello Stato. Noi uomini di legge simpatizziamo con l'imposta di registro anche perchè è una delle più eleganti sotto l'aspetto giuridico, essendo collegata con i principali istituti del diritto commerciale e del diritto civile. Ma — ripeto — non è una risorsa per lo Stato e potrebbe essere abolita senza sensibile sacrificio.

Vanoni. — Io vorrei fare il conto del costo degli uffici del Registro ed ho l'impressione che costino più di quel che rendono...

Biamonti. — Ma i funzionari talvolta soltanto avventizi, sono davvero ammirevoli e spesso assai penetranti nella definizione giuridica dell'atto e nella conseguente applicazione dell'imposta. Potrebbe giungersi all'abolizione completa dell'imposta? Anche per i trapassi immobiliari?

Vanoni. — Si potrebbe immaginare di lasciare l'obbligo della trascrizione, congiunto all'obbligo del pagamento di una somma che avrebbe il carattere di vera e propria tassa. Non sarebbe più un sistema macchinoso come l'attuale. Trasformando l'imposta sui trasferimenti in una specie di abbonamento da riscuotersi in sede di imposta ordinaria sul patrimonio, cioè conglobandola nell'aliquota dell'imposta sul patrimonio, si potrebbe abbandonare l'imposta di registro. L'imposta sul patrimonio potrebbe maggiorarsi di una modesta percentuale e l'imposta di registro ne resterebbe assorbita con l'effetto di ridurre notevolmente il costo dei servizi tributari.

Berliri. — C'era l'altra proposta di ridurla ai soli casi di trasferimenti di cespiti fruttiferi. Il trasferimento di un cespite fruttifero — si dice — implica un incremento di utilità sia individuale che sociale perchè la circolazione dei beni tende ad assicurare una migliore utilizzazione e quindi una maggiore utilità. Questo spiega perchè un compratore paga 120 quello che il venditore si contenta di alienare incassando effettivamente 100 (al netto delle spese dell'operazione): il bene venduto ha per il compratore un'utilità e perciò un valore maggiore che per il venditore. Questo può giustificare l'acquisizione da parte dello Stato di una parte di questo incremento di utilità che il bene acquista nel passag-

gio, a condizione però che l'imposta sia sufficientemente piccola per non arrestare i successivi trapassi.

Biamonti. — Questo sistema però ridurrebbe grandemente il gettito mantenendo per sempre in piedi una baracca piuttosto notevole.

Steve. — C'è anche la proposta di Antonio Berliri: ridurre le categorie di atti a quattro fondamentali. Ma, sia pure semplificata, l'imposta di registro resta, e resta in pieno il problema della valutazione, che è assai pesante e insidioso.

Biamonti. — Dovrebbe sparire anche la tassa di bollo?

Vanoni. — Secondo alcuni dovrebbe essere eliminata. Il bollo dà un gettito modesto, che forse non copre le spese di amministrazione e di controllo.

Biamonti. — Dovrebbero però restare in piedi le marche da applicare come modo di riscossione di una tassa per un servizio reso.

Vanoni. — Uno dei settori del bollo che rende di più è il bollo per gli atti giudiziari. Alcuni propongono di adottare il sistema di far scrivere gli atti su carta normale e poi di far pagare una vera tassa che potrebbe essere liquidata dal cancelliere con determinate forme.

Biamonti. — Considerando in generale tutte le imposte sugli affari, compresa la vecchia imposta sugli scambi, divenuta oggi imposta sull'entrata, si impone assolutamente una estrema semplificazione.

Vanoni. — Quando si pensa che le grandi società hanno molti impiegati adibiti soltanto a sapere come vanno regolate le diverse tasse!

Steve. — Per quanto riguarda l'imposta sull'entrata, non vedrebbe con favore la concentrazione al primo o all'ultimo passaggio, così come ci è stato proposto da parecchi esperti?

Biamonti. — L'imposta è sorta e, se bene amministrata, rende applicandosi a ciascun passaggio. Non nego che si possa semplificare, ma conviene agire con la massima circospezione. Quali sono le più recenti proposte di riforma del sistema?

Vanoni. — Secondo proposte serie si dovrebbe adottare la imposizione *una tantum*.

Berliri. — La preoccupazione è quella della sperequazione. E' l'incidenza che esercita sui commerci il fatto che un determinato prodotto venga ad essere diversamente tassato perchè è passato per quattro mani invece che per tre per arrivare dal primo produttore al consumatore e quindi incide artificiosamente sulla distribuzione.

Allora, si dice, è meglio rinunziare a tassare passaggio per passaggio e tassare soltanto l'ultimo, o il penultimo dal grossista al minutante.

Biamonti. — Gli abbonamenti sono un sistema pericoloso per la finanza e arbitrario per il contribuente. L'unificazione qualche volta è stata fatta anche in Italia, ma l'esito non è stato sempre soddisfacente.

Vanoni. — L'esperimento fu fatto in Austria ed è durato 8-9 anni dando buoni risultati.

Biamonti. — Come?

Vanoni. — In generale si tassava all'origine. C'era una specie di tabella come da noi per i dazi doganali, dove si indicava merce per merce la fase nella quale si tassavano e la aliquota dovuta. Certo, a prima vista, al profano, il sistema appariva complicato come può apparire complessa la tariffa doganale, ma, considerato che ognuno deve studiare soltanto quello che lo riguarda, la cosa appare relativamente semplificata: così chi produce carta, vada a vedere soltanto il sistema di imposizione della carta.

Biamonti. — La tassazione avveniva all'origine, e cioè al passaggio dall'industriale al grossista?

Vanoni. — Quasi sempre. Poi c'erano alcune merci che si venivano specificando, nella loro destinazione, nei successivi passaggi ed allora poteva essere applicata una ulteriore imposta in fasi caratteristiche del movimento della merce.

Biamonti. — Temo che renderebbe assai meno.

Vanoni. — E' con l'aliquota che si manovra: l'aliquota è diversa da prodotto a prodotto e quindi si può ottenere una forma di imposizione progressiva: se il prodotto risponde a consumi generalmente superflui l'aliquota può essere di gran lunga maggiore rispetto a quella relativa ai consumi più diffusi.

Biamonti. — Il sistema — confesso — mi fa paura. In un Paese come il nostro in cui queste cose spesso non si fanno sul serio.

Bisognerebbe che il sistema fosse disciplinato da persone che conoscono a fondo la situazione del mercato. Quando si pensa che cosa è stata la politica dei prezzi in Italia in periodo fascista e anche postfascista, son certo che una siffatta disciplina delle aliquote sarebbe da paventare. Senza un'adeguata attrezzatura questa graduazione di aliquote potrebbe diventare del tutto arbitraria e irrazionale.

Vanoni. — Ma i tessuti sono tessuti, per esempio, e non si farà per loro la stessa aliquota della carta.

Biamonti. — Ma presso di noi l'aliquota unica era giustificata dall'applicazione a tutti i passaggi e dal suo

carattere schiettamente tributario e non dall'intento di influire sull'andamento del mercato.

Vanoni. — In un certo senso si tenderebbe a creare una specie di imposta di fabbricazione. Nell'imposta di fabbricazione ci sono tante aliquote diverse secondo il tipo del prodotto.

Biamonti. — Ma allora muta la natura dell'imposta: da un'imposta sugli affari a un'imposta di fabbricazione.

Vanoni. — No, è sempre un'imposta di consumo quando si sia sicuri, per le condizioni del mercato, della traslazione sul consumatore.

Biamonti. — Ma l'imposta sull'entrata è un'imposta sui pagamenti.

Vanoni. — Il legislatore non si preoccupa di chi paga; in effetti, il nostro sistema attuale è indifferente a che l'imposta sia sostenuta dal produttore o dal consumatore.

Biamonti. — Ponendosi sul terreno della semplificazione, si tratterebbe di stabilire se il momento più idoneo per l'applicazione dell'imposta sia quello dell'uscita del prodotto dalla fabbrica.

Vanoni. — Bisogna tener conto della facilità di controllo. La logica sarebbe di applicare l'imposta all'ultimo passaggio, ma è possibile farlo senza andare incontro a serie difficoltà tecniche? In molti Paesi si applica al momento della vendita al privato consumatore.

Berliri. — L'ultimo passaggio dal grossista al minutante ha dato buoni risultati.

Biamonti. — Ma ha dato anche luogo a gravi inconvenienti. Le vendite in frode all'imposta sono avvenute specialmente nel passaggio dai grossisti ai dettaglianti turbando grandemente il commercio al minuto.

Berliri. — Altra grave difficoltà è quella di evitare la duplicazione nei prodotti: tu tassi i tessuti, ma i tessuti servono a fabbricare poltrone. Chi acquista dal produttore di tessuti è anche il mobiliere il quale è poi tassato alla vendita della poltrona. Questo crea una grande complicazione e un pericolo sensibile.

Biamonti. — Il problema è stato già esaminato e ha dato luogo a diverse soluzioni: tutte poco soddisfacenti. Si deve cercare di non colpire più volte la stessa merce per non creare seri intralci alla produzione e al commercio.

Vanoni. — Sul questionario n. 1, che tratta della formazione delle leggi finanziarie, che cosa può dirci?

Biamonti. — Io penso questo: che non è possibile inserire nella carta costituzionale troppi principi in materia tributaria, i quali legano le mani. Si dovrebbero prevedere troppe ipotesi, e ciò è da escludere. Pensavo se non si potessero consacrare due principi fondamentali. Il primo, presso a poco quello previsto dallo Statuto Albertino, dovrebbe consacrare il concetto generale dell'imposta basata sul criterio della ripartizione del costo dei servizi pubblici. Le eventuali eccezioni a tale principio — specie per quanto attiene alle imposte con scopi extrafiscali e a quelle intese alla redistribuzione della ricchezza — potrebbero essere considerate con una norma generalissima che preveda per l'approvazione speciali modalità e garanzie per il contribuente.

Il secondo principio fondamentale suscettibile di formare oggetto di una statuizione di carattere generale, è quello che si riferisce al divieto delle esenzioni. Personalmente sono contrario alle esenzioni. Ho sempre pensato che i premi possono rappresentare un vantaggio reale. Le esenzioni, poi, legano terribilmente le mani: tanto le esenzioni temporanee che quelle a tempo indeterminato. Il principio del divieto delle esenzioni potrebbe essere formulato nella carta costituzionale. Ciò non toglie che in alcuni casi, sopratutto per ragioni di carattere politico, si possa concepire qualche tipo di esenzione. Ma questo sarebbe un altro caso che dovrebbe essere formalmente disciplinato con speciali modalità e garanzie per il contribuente.

Un principio che forse converrebbe adottare e disciplinare (ma senza consacrarlo nella carta costituzionale) è quello relativo al valore delle leggi fondamentali tributarie. Credo che sarebbe veramente utile pensare a un sistema di codici tributari, la cui modificabilità dovrebbe essere regolata con disciplina speciale. Questo diluvio di leggi tributarie è spaventoso. Il giorno in cui il regime tributario fosse fondamentalmente regolato da codici, le cui modificazioni dovrebbero essere seriamente controllate dagli organi legislativi competenti, dovrebbe essere salutato come una seria garanzia per il contribuente e come una ragione di stabilità, di buona stabilità delle norme tributarie. Le leggi regolatrici dei tributi ben possono essere modificate, ma a ragione veduta, penserei quindi a un sistema di gerarchia delle norme tributarie dominato da una codificazione che costituisca un sicuro orientamento per il legislatore e per il contribuente. Al riguardo deve riconoscersi che il lavoro fatto dalla commissione tenuta presso l'Istituto Nazionale di Finanza e presieduta dal sen. D'Amelio è stata una elaborazione molto seria che merita di essere segnalata.

Vanoni. — Con riferimento a questa impostazione di fare i codici tributari che abbiano una certa stabilità, le aliquote delle imposte che spesse volte non possono avere la stessa stabilità del sistema delle imposte, dovrebbero determinarsi secondo il sistema inglese, cioè votate al bilancio anno per anno, oppure con leggi separate?

Biamonti. — Il sistema inglese rappresenta certo un ideale. Ma ha bisogno di un'attrezzatura tecnica perfezionata, e la nostra mi pare insufficiente. Manca la possibilità del necessario aggiornamento e la indispensabile fusione fra gli organi del Tesoro (Ragioneria generale dello Stato) e quelli delle Finanze (uffici tributari). Il problema si riconnette a tutta una disciplina di organi amministrativi da cui siamo molto lontani.

Berliri. — In ogni caso, sarebbe favorevole a distaccare la disciplina delle aliquote dal codice tributario?

Biamonti. — Si, hanno un carattere necessariamente contingente.

Vanoni. — Con quello che ha detto, implicitamente ha affermato che l'introduzione di nuovi tributi non è di competenza del governo, in quanto occorre una legge circondata da particolari garanzie. Però si pone questo problema: non crede che vi siano materie tributarie nelle quali si può lasciare la facoltà di legislazione al governo? Per esempio, per l'accertamento, per il processo, per il controllo: cose tutte che non attengono alla struttura ed alle aliquote, ma all'amministrazione del tributo?

Biamonti. — Io lascerei al governo in questa materia tutto quello che costituisce parte regolamentare. Non escluderei neppure in casi ben circoscritti qualche delega specifica del potere legislativo per lasciare al regolamento una certa maggiore estensione e intensità di norme di attuazione. Ma tutto quello che è il sistema tributario dovrebbe essere riservato al potere legislativo.

Vanoni. — In relazione all'iniziativa delle leggi tributarie converrebbe mantenere l'attuale sistema dell'art. 10 dello Statuto per cui le leggi prima devono essere portate davanti alla Camera e poi al Senato?

Biamonti. — Ritengo che su questo punto non converrebbe rinnovare: ben inteso, se resterà in vita il sistema bicamerale.

Biamonti. — In questi ultimi tempi, nel periodo fascista, vi sono state leggi che sono andate prima al Senato. Comunque, trattasi di un problema secondario, non di primo piano.

Vanoni. Non è certo di primo piano dal punto di vista del rinnovamento costituzionale. Ma siccome qualche proposta della nuova costituzione partirà dalla revisione degli schemi dello Statuto Albertino, si proporrà il problema.

Biamonti. — E' il problema della supremazia politica della Camera sul Senato in quanto quella è più diretta emanazione del popolo. E' un principio al quale io personalmente non do molta importanza.

Micheli. — Desidererei ora interrogarla sul questionario n. 6 « Garanzie giurisdizionali del cittadino in materia tributaria ».

Biamonti. — Si domanda se l'attuale sistema delle garanzie vada bene. A mio modo di vedere, sono troppi sei gradi di giurisdizione; ma essi oggi costituiscono una necessaria garanzia attesa la costituzione e le modalità di procedura della commissione amministrativa

Se i tre gradi di giudizio dessero garanzia di indipendenza e di giustizia, io credo che tre gradi sarebbero del tutto sufficienti. Non v'è grave causa che non possa esaurientemente trattarsi in tre gradi davanti all'autorità giudiziaria; non comprendo perchè debba ritenersi diversamente per le controversie tributarie. Qui bisogna stare attenti a non urtare contro certi principi del ministero della Giustizia circa l'unità della giurisdizione. Bisognerebbe perciò studiare se non fosse possibile adottare in questo campo il sistema di una giurisdizione *a latere* e nell'ambito di quella ordinaria. E' un sistema già sperimentato con il tribunale delle acque pubbliche. La Cassazione ha stabilito che trattasi di un organo inserito nell'autorità giudiziaria ordinaria, e quindi il Ministero di Giustizia ne ha riconosciuto l'ortodossia. Si potrebbe vedere se i giudizi tributari potessero essere celebrati in seno alle preture, al tribunale, e alle Corti d'Appello col concorso di esperti entro il collegio giudicante. Il ricorso per Cassazione potrebbe essere ammesso soltanto per difetto di giurisdizione (incompetenza e eccesso di potere), o forse anche per violazione dei codici tributari. Il Collegio giudicante dovrebbe essere presieduto dal magistrato, il quale avrebbe al suo fianco gli esperti. Chi sceglie gli esperti? Secondo me dovrebbe sceglierli l'autorità giudiziaria competente a seconda dei gradi, e dovrebbe sceglierli in albi: press'a poco potrebbero essere gli stessi albi che si hanno per i periti, per i consulenti tecnici, insomma. In fondo, chi devono essere questi esperti? Bando naturalmente alla politica; debbono essere cittadini di specchiata probità e di sicura competenza in materia tecnica ed economica: specialmente idonei a vagliare le questioni che sorgono nel campo dell'imposta di ricchezza mobile e dell'imposta fabbricati.

Per quanto riguarda poi la materia dell'imposta di registro, e in generale dell'imposta sugli affari non v'è ragione di derogare dalla competenza del giudice ordinario.

Micheli. — Quanto ha detto sarebbe dunque semplicemente per le imposte dirette.

Biamonti. — Precisamente.

Micheli. — Ma lei pensa che nel primo grado di giurisdizione — pretore e tribunale — dovrebbero ripartirsi la materia per ragioni di competenza?

Biamonti. — Preferirei congegnare il primo grado presso il tribunale. Più delicato è il problema relativo al terzo grado.

Berliri. — Questo volevo chiedere: il terzo grado non lo vedrebbe unico, centrale, per avere un organo che giudichi con concetto unitario?

Biamonti. — La cosa merita di essere meditata. Si potrebbe pensare ad un sistema analogo a quello del tribunale delle acque: vi sono i tribunali regionali, e poi si viene a Roma davanti al tribunale superiore delle acque pubbliche. Il tribunale tributario di terzo grado si potrebbe costituire presso la corte di appello di Roma e terrebbe luogo dell'attuale commissione centrale essendo costituita con competenze varie analogamente a quanto si verifica oggi con la commissione centrale.

Micheli. — Come vedrebbe l'attribuzione della materia tributaria ad un eventuale giudice unico togato, come è stato osservato da alcuni colleghi, che vorrebbero devolvere tutte le materie controverse ad un giudice tributario?

Biamonti. — Tutto dipende dal modo come è costituito. Anche il giudice di cui ho parlato fino ad ora è un giudice tributario, col pregio di essere costituito in seno all'autorità giudiziaria ordinaria.

Micheli. — E come vedrebbe l'attribuzione della materia tributaria a un eventuale giudice amministrativo unico?

Biamonti. — Si allude evidentemente al sistema del contenzioso amministrativo vigente in Francia. Non sarei favorevole a questa soluzione tanto più in quanto non ho fiducia nel perfezionamento delle giunte provinciali amministrative nella materia tributaria. Sono preferibili corpi giudicanti presieduti dal magistrato.

Micheli. — Questo per le imposte dirette. E per le imposte indirette?

Biamonti. — Sono per la competenza del giudice ordinario.

Micheli. — Fin dal primo grado?

Biamonti. — Fin dal primo grado per tutto quanto attiene alle questioni di diritto. Speciali norme potrebbero essere congegnate per i giudizi di stima.

Berliri. — Quindi lei avrebbe organizzato questo giudice come una sezione della magistratura ordinaria. Non sarebbe preferibile un giudice costituito con competenza mista, giuridica, cioè, e tecnico-estimativa?

Biamonti. — Deve tenersi presente che molte volte, moltissime volte, la questione estimativa non c'è. Moltissime volte le questioni di registro sono pure questioni di diritto e sono oggi di competenza della commissione provinciale delle imposte in primo grado e della commissione centrale in secondo grado. Ma non vedo perchè non si debba adire per queste controversie l'autorità giudiziaria ordinaria.

Micheli. — E rispetto all'accertamento, questo giudice tributario specializzato come pensa che dovrebbe essere? Dovrebbe essere press'a poco così com'è, o pensa che bisognerebbe riconoscere a questo giudice tributario più ampi poteri istruttori quali ha oggi la commissione?

Biamonti. — Io penso che conviene tenere ben distinta la competenza amministrativa dall'organo accertatore dalla competenza giurisdizionale del giudice tributario. Sono contrario quindi ad ogni invasione dell'autorità amministrativa fiscale nel corso del giudizio come anche ad ogni potere di accertamento nell'organo giurisdizionale. Qualora quest'ultimo riscontrasse elementi che giustificassero un maggiore accertamento, dovrebbe rinviare gli atti all'ufficio inquisitore. Quanto al sistema di accertamento, non credo che si possa prescindere dal principio inquisitorio e conseguentemente dalle indagini della polizia giudiziaria, perchè sia tutto portato a piena conoscenza del contribuente.

Il giudice poi vaglierà i risultati dell'istruttoria dell'ufficio e le risposte del contribuente e deciderà con quella libertà di apprezzamento che è propria del giudizio basato in gran parte su prove presuntive. Ciò che importa è che l'ufficio delle imposte rimanga nell'ambito amministrativo dell'accertamento e il giudice in quello del giudizio, sulla base degli elementi forniti dalla parte contendente.

Micheli. — Non pensa che in questo modo potrebbe andare sprecata una preziosa attività di accertamento, che indirettamente questi organi giurisdizionali potrebbero fare appunto segnalando all'autorità finanziaria eventuali elementi sui quali l'autorità stessa potrebbe poi procedere all'accertamento? Potrebbe essere un criterio di economia in materia di accertamenti.

Biamonti. — Il giudice che ha compiti di accertamento (anche soltanto di segnalazione) si scredita come giudice.

C'è il funzionario delle imposte presente al dibattito e può raccogliere tutti gli elementi utili per eventuali accertamenti suppletivi. Ben inteso, il rappresentante dell'ufficio tributario non deve essere ammesso a partecipare alla camera di consiglio. Bisogna in una parola ripristinare la dignità e l'assoluta indipendenza del giudice tributario.

Micheli. — E rispetto al *solve et repete?*

Biamonti. — E' un istituto che avrebbe senso soltanto se non esistesse la facoltà di iscrizione al ruolo. Una volta ammessa tale facoltà, il pagamento dell'imposta deve effettuarsi sulla base degli ordinamenti vigenti che regolano i ruoli delle imposte. L'impedire l'inizio del giudizio in sede giudiziaria se non si è versata l'intera imposta anche se le rate sono in corso, è un

sopruso e un'illecita pressione a tutto danno del contribuente e della giustizia tributaria.

Micheli. — Io vorrei richiamare la sua attenzione sulla lettera *c*) del quesito 7.

Biamonti. — Volevo prima dire qualche parola sul quesito *b*). E' mia ferma opinione che la esecutorietà degli accertamenti tributari potrebbe tutt'al più essere ammessa, per tenere conto dei bisogni dell'Erario, in seguito alle decisioni di primo grado; queste cioè potrebbero ritenersi di regola esecutive. Si può concepire peraltro l'inibitoria davanti al giudice di secondo grado.

Berliri. — Codificherebbe in sostanza le circolari ministeriali.

Biamonti. — Sì, codificherei quei principi armonizzandoli col nuovo procedimento davanti al giudice tributario. In realtà non trattasi di esecutorietà dell'accertamento, ma di esecuzione provvisoria del giudizio di primo grado.

Berliri. — Passiamo ora al tema della corresponsione o meno degli interessi nei casi di rimborso di imposte. L'opinione negativa poggia su questo argomento: che siccome la legge dispone che il rimborso deve farsi solo in base a sentenza definitiva, non è concepibile che la Finanza faccia il rimborso prima della sentenza; e se non poteva fare il rimborso, non è logico condannarla al pagamento degli interessi.

Biamonti. — L'argomento è fittizio in quanto la norma invocata ha tutt'altre finalità. Se si toglie questo argomento, null'altro può essere addotto a favore della negativa, dato che trattasi evidentemente di interessi compensativi.

Vanoni. — Un punto importante è se al giudice tributario di nuova istituzione debbano anche essere affidati i procedimenti penali in materia di imposta, o se invece i giudizi penali debbano restare affidati all'autorità giudiziaria ordinaria.

Biamonti. — A prima vista si sarebbe tentati di appoggiare la seconda alternativa, data la natura e le finalità del giudizio penale. Ma d'altra parte lo scabinato non è estraneo ai procedimenti penali e nel campo tributario la materia penale è strettamente collegata alla valutazione della specifica situazione del contribuente nei confronti con la Finanza. Può sembrare quindi più idoneo il giudice tributario.

Berliri. — Riterrebbe possibile discriminare tra reati che comportano pene afflittive e quelli che comportano solo pene pecuniarie?

Biamonti. — Ho tenuto presente soltanto il caso delle ammende. Nei rari casi in cui si debbono o si possono irrogare pene afflittive non può forse prescindersi dalla competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria.

Quanto poi alle pene pecuniarie vere e proprie, non siamo più nel campo penale, ma in quello amministrativo di competenza dell'intendenza di Finanza.

Vanoni. — Per le pene pecuniarie c'è tutto un procedimento della intendenza di Finanza, ma anche per le ammende c'è il decreto dell'intendente opponibile davanti all'autorità giudiziaria.

Biamonti. — Precisamente, in questo secondo caso si tratta di vedere se debba tenersi ferma la competenza del giudice ordinario, o se debba anche per il procedimento penale adirsi il giudice tributario. E su questo punto ho già espresso la mia opinione.

Berliri. — Gradiremmo ora intrattenerci per poco sull'ordinamento tributario degli enti locali.

Biamonti. — Esporrò succintamente alcuni concetti e criteri di carattere generale. La tendenza al decentramento amministrativo ha acuito il problema, poichè il decentramento porta a caricare sull'ente locale servizi di carattere fondamentale e di interesse statale. Non si può certo continuare col sistema attuale di soccorrere gli enti locali quando sono finanziariamente morti. Ho fatto parte per qualche tempo della commissione centrale dei tributi locali: è una cosa penosa. Occorre provvedere con sistemi che vengano ad equilibrare stabilmente le finanze dei comuni o in forma di rimborso, totale o parziale, delle spese fatte, o in forma di contributi in base a coefficienti generali, indici della capacità contributiva degli enti.

Quando si decentra e si valorizza l'amministrazione locale, evidentemente questa finisce con l'assumere una quantità di servizi di importanza primaria, alcuni costosissimi. E' necessario intervenire per fornire i mezzi necessari e intervenire tempestivamente rimborsando totalmente o parzialmente, oppure a priori dando delle sovvenzioni e dei contributi in base a coefficienti che stiano a indicare la capacità contributiva dei singoli enti. Valga questa come idea generale, come impostazione del problema per il suo studio.

Berliri. — Questo riguarda il problema dei rapporti fra ente e Stato. Ora, considerando un momento la finanza degli enti presi per se stessi, indubbiamente una parte delle entrate dell'ente dovrebbero essere tratte dalla ricchezza locale. Questo assorbimento del reddito locale in quale forma lo vedrebbe? E cioè, riterrebbe preferibile il sistema di assegnare agli enti locali determinate imposte in maniera autonoma, oppure il sistema di attribuire una parte delle entrate statali, oppure un sistema misto?

Biamonti. — Io penso che forse il sistema misto è il migliore: attribuire soltanto agli enti locali certe

imposte; attribuire una parte dell'unica imposta erariale; consentire sovra-imposte.

Berliri. — La preoccupazione è questa che gli indici di capacità contributiva del singolo non sono infiniti. Sono determinati. Praticamente quali dobbiamo sfruttare solo ai fini dei tributi locali e quali ai fini dei tributi erariali? C'è il progetto di lasciare agli enti locali tutte le imposte reali, cioè quelle fondiarie e sul reddito.

Biamonti. — Io sarei soltanto per le imposte fondiarie. Le imposte mobiliare e patrimoniale sono tipicamente erariali.

Berliri. — Attiro la sua attenzione su questo problema: lei attribuirebbe agli enti locali, non fosse altro che attraverso le imposte fondiarie, una parte del reddito prodotto. Ma i pubblici servizi sono solo in parte destinati a potenziare la produzione locale del reddito; in parte sono diretti a potenziare il tenore di vita locale. Ora, può accadere che coloro che godono dei pubblici servizi locali siano, in piccola parte, proprietari di beni immobili. Ed allora nasce la preoccupazione di evitare in definitiva che il reddito prodotto paghi i pubblici servizi goduti sul posto da gente che ha i suoi fondi altrove.

Biamonti. — L'osservazione è senza dubbio acuta e fondamentalmente giusta. Potrebbe forse studiarsi il correttivo di equilibrare i tributi locali fondiari con la istituzione di una sovrimposta di ricchezza mobile.

Berliri. — Il problema si è aggravato con l'imposta di licenza. Si dovrebbe andare ad una imposta sul reddito consumato o a una imposta generale.

In Inghilterra il sistema dei tributi locali è fondato su beni fondiari e sui contributi. Però questo problema si pone anche in Inghilterra dove si è in piena riforma, perchè si è constatato che il sistema attuale non va. In Inghilterrá si studia di limitare la tassazione locale.

Vanoni. — Il valore locativo ha il vantaggio indiscutibile che localizza l'imposizione, mentre l'imposta personale pone il problema della ripartizione fra i vari comuni.

Biamonti. — E' opportuno ricordare che in Italia per un certo numero di anni si ebbe come tributo locale la sovrimposta di ricchezza mobile.

Vanoni. — Ad un certo momento il comune ha detto che lo Stato non era in grado di accertare le imposte, ed allora si è creata l'imposta autonoma sull'industria, commercio, arti e professioni. Poi si è visto che i comuni si trovavano a disagio nell'accertare e l'imposta, pur conservando il nome di imposta autonoma, è diventata poco meno di una sovrimposta sull'imposta di R. M. Lo stesso processo si sta verificando con l'imposta di famiglia. Essa si era venuta oramai organizzando come una sovrimposta alla complementare. Nell'attuale momento i comuni hanno chiesto ed ottenuto di accertarla in modo autonomo perchè si tengono di essere in condizioni di fare accertamenti migliori di quelli degli uffici erariali.

Mi pare comunque che si dovrebbero evitare due accertamenti sullo stesso oggetto.

Berliri. — Il suo pensiero, riassumendo, sarebbe che dovrebbero concorrere tributi autonomi, per le imposte reali fondiarie, lasciando agli enti locali quelle sovrimposte sui tributi generali che potrebbero essere eventualmente commisurate alla capacità contributiva del soggetto.

Biamonti. — Il meno possibile imposte autonome, dati gli arbitrii inerenti agli accertamenti.

Vanoni. — Ringrazio l'avv. Biamonti della interessante conversazione.

Interrogatorio del prof. ANTONIO PESENTI

Vice Presidente dell'Istituto per la Ricostruzione Industriale - già Ministro delle Finanze

(11 aprile 1946, in Roma)

Pesenti. — Riguardo alla prima domanda del questionario relativo alle formazione delle leggi finanziarie a me sembra, come ha già espresso altre volte, che la carta costituzionale dovrebbe contenere il nucleo essenziale e quei principi che sono un po' la codificazione del fatto nuovo. Il diritto dello Stato a prelevare tributi mi pare ovvio.

Per quanto riguarda il secondo quesito dico di no.

Riguardo alla domanda n. 3, io penso che questa non sia materia di una carta costituzionale, ma di una legge speciale tributaria, un codice, se si dovesse fare.

Vanoni. — Ha qualche opinione da esprimere intorno a questo codice tributario? Se convenga o no farlo?

Pesenti. — Io penso di sì.

Vanoni. — E se questa possa essere l'occasione di farlo?

Pesenti. — Potrebbe essere una occasione. Nella revisione, nella riforma dello Stato, potrebbe essere una occasione, come è stato fatto in Germania nel 1919, per formare un codice tributario o, se non un codice, una legge tributaria di carattere generale.

Per quanto riguarda la 4ª domanda, io penso che la sede migliore sia una legge speciale. In una legge costituzionale non metterei niente di quello che riguarda il campo tributario, ma, nel caso che si debba mettere, è chiaro che si debba ammettere il principio che tutti i cittadini sono uguali anche nel campo del prelevamento dei tributi.

Vanoni. — A proposito delle esenzioni tributarie cosa può dirci?

Pesenti. — Io penso che sia opportuno emettere una regola che escluda fermamente le esenzioni. Io sono convinto che convenga ciò perchè ne ho una esperienza pratica, dato che altrimenti il povero ministro delle finanze si vede continuamente assediato da gente che richiede esenzioni e modificazioni particolari alla legge. Poi c'è un vecchio criterio che ho sostenuto in altre occasioni ed anche in sede di Consiglio dei Ministri, che un po' alla volta, a forza di esenzioni tributarie, il campo tributario viene a restringersi notevolmente. Io sono contro tutte le esenzioni nel campo delle imposte dirette; invece sono favorevole alla più assoluta riduzione delle imposte di registro e dei trasferimenti di proprietà. Io sono contrario alle esenzioni. Ci sono altri modi per aiutare, eventualmente, attività produttive che hanno bisogno di aiuto.

Vanoni. — E per quanto riguarda la 7ª e l'8ª domanda?

Pesenti. — E' una cosa ovvia che le imposte debbano essere approvate per legge. Ciò rientra nei principî generali. Per quanto riguarda le modificazioni, non penso che occorrano disposizioni particolari. Ritengo però che il tutto debba far parte di una legge particolare di carattere tributario. Non ritengo che convenga a priori vincolarsi con una norma contenuta nella carta costituzionale.

Per quanto riguarda l'emanazione di norme tributarie da parte del potere esecutivo, praticamente è parecchio tempo che si va avanti così. Mi pare che siano domande che se anche noi diciamo di no... Il principio è che deve essere il potere legislativo e non il potere esecutivo. Ma questo non si è sempre detto.

Vanoni. — Dal 1926 in poi è regolamentata la possibilità dell'emanazione di norme giuridiche da parte dell'esecutivo. Immaginando che si introduca nella costituzione una corte delle garanzie costituzionali, come quella che è stata proposta da alcuni, quando fosse sancito il principio che le imposte debbono essere regolate da una legge formale, ci sarebbero gli organi per far valere il principio.

Pesenti. — Alla garanzia costituzionale in questo modo credo poco per un complesso di ragioni. Anche prima c'era la questione dei pieni poteri. Se vogliamo dire che non è ammesso, dovremmo anche porci contro la facoltà di delega. Se rientriamo ed ammettiamo la delega, allora...

Vanoni. — Siccome il problema c'è, perchè è stato posto dalla storia e dalla insufficienza delle norme vigenti, sarebbe interessante sapere come pensa che possa essere regolata questa materia: se il divieto debba essere assoluto o se il divieto ammetta delle deroghe attraverso la delega legislativa all'esecuzione per i casi d'urgenza e così via.

Pesenti. — Ora, una garanzia costituzionale può servire certamente nei casi di abuso effettivo di questo potere esecutivo, nei casi di incertezza costituzionale;

cioè non si passa mai direttamente da una fase all'altra. Il fascismo non è passato subito da una fase costituzionale a una fase dittatoriale; ci sono dei momenti intermedi in cui anche una garanzia costituzionale può essere una remora.

Vanoni. — Ci si chiede appunto se di fronte alla esperienza storica fatta, questa norma sia logica, prima, ed in secondo luogo se possa essere efficace.

Pesenti. — Che sia un mezzo efficace, sono convinto, però non lo metterei nella carta costituzionale.

Vanoni. — Ma è la carta costituzionale che regola i rapporti fra i diversi poteri...

Pesenti. — Come carattere generale. Ma se noi andiamo più nel concreto, si entra in quella che dovrebbe essere la legislazione particolare di carattere tributario. Anche nella carta costituzionale si possono affermare maggiori garanzie di carattere costituzionale, cioè, per esempio, limitare al massimo le possibilità di delega. Questo si può fare.

Vanoni. — Quello del n. 9 è un piccolo problema, ma di fronte alle norme dello statuto ed alla consuetudine merita qualche precisazione.

Pesenti. — Io penso che si debba lasciare l'iniziativa come è per le altre materie, perchè l'iniziativa è soltanto un diritto di proporre. Qui non si deve limitare la libertà. Forse procurerà maggior lavoro. Questa è anche questione di organizzazione tecnica.

Vanoni. — Può esprimere qualche idea intorno al contenzioso. E' un argomento che la interessa?

Pesenti. — Non ho esperienza pratica; ho qualche idea fondamentale. Io penso che in linea di massima sia da accogliere l'idea di un contenzioso tributario, che non abbia un carattere amministrativo. D'altra parte, oggi, il giudice in qualsiasi materia contenziosa, giudica anche nel fatto. Ora, il fatto che questo contenzioso tributario possa essere formato da giudici popolari, sia pure di diverso grado, cioè, per esempio, in diverso modo formati e scelti, non significa che questo non sia più un contenzioso.

La Corte di Assise è sempre una corte di giudizio, quindi io posso vedere una trasformazione dell'attuale modo di risolvere le controversie in materia tributaria con la trasformazione, proprio in contenzioso, che abbia alla sua base questi comitati tributari, poi l'organo di appello con possibilità sempre di decisione di merito e che invece sia composto in modo diverso, magari secondo rappresentanza di interessi, oppure in qualche altro modo. La questione, forse, più importante, è questa: come interviene l'amministrazione? Perchè adesso è parte e giudice; invece, dovrebbe essere parte nel contenzioso. Io penso che si possa benissimo risolvere anche questo problema. L'amministrazione potrebbe essere parte e presentare tutti gli elementi di giudizio. Perciò vedrei anche questo sceondo grado della giurisdizione formato con la presenza di un magistrato che può essere specializzato e con giudici popolari eletti in modo diverso, magari con elezioni di secondo grado, come rappresentanza di interessi. Poi, in terzo grado, soltanto decisioni di diritto. Mi pare che non sia molto difficile una trasformazione in questo senso e che quindi possa essere attuata anche da un punto di vista pratico.

Micheli. — Pensa che sia il caso di dare ulteriore gravame contro le decisioni di questi giudici collegiali misti?

Pesenti. — Penso di no. I comitati dovrebbero essere organi giurisdizionali. Naturalmente decidono anche in fatto.

Micheli. — Lasciando al consiglio il compito amministrativo di accertamento...

Pesenti. — Il consiglio proponente è l'ufficio, l'organo amministrativo che spicca l'accertamento; invece il comitato è l'organo che esamina le istanze.

Micheli. — Preferirebbe conferire queste competenze a un organo misto anzichè ad un giudice unico, ad un giudice togato?

Pesenti. — Io penso che quando si tratti di questioni di fatto, la collegialità sia più opportuna.

Micheli. — Ma per la legittimità?

Pesenti. — Anche lì, se ci fosse qualche esperto. Ma dovrebbe essere un'organo molto ristretto.

Micheli. — Un po' come il Tribunale supremo delle acque.

Pesenti. — Si, molto ristretto. Dovrebbero essere degli specializzati, perchè dovrebbero discutere in diritto.

Stammati. — Dovrebbero costituire un ruolo a parte o essere presi dalla magistratura ordinaria?

Pesenti. — Avevo già accennato. Adesso si potrebbero prendere un po' ovunque. Domani si potrebbe chiedere una specializzazione, anche con particolari scuole...

Stammati. — Quindi, un ruolo a parte...

Pesenti. — Per adesso, no. Per domani si potrà vedere. Tra dieci o venti anni, se si fossero formati elementi efficienti, si potrebbe fare un ruolo.

Micheli. — Il capo dell'ufficio amministrativo del Ministero di grazia e giustizia ha detto che vedrebbe opportuno un ruolo speciale, mentre di solito il Mini-

stero di grazia e giustizia è assai contrario ad ammettere una giurisdizione speciale. E' già un'ammissione molto importante, perchè loro tendono invece a non cedere in questo senso...

Pesenti. — Il ruolo mi pare che sia una questione pratica...

Vanoni. — Passiamo allora al questionario n. 7 sul sistema tributario.

Pesenti. — Rispetto alla prima domanda, di carattere fondamentalmente economico, penso non si possa fare nessun confronto con la copertura prebellica nè con quella di altri paesi, perchè il sistema tributario fa parte integrante di tutta una complessa economia nazionale e anche della struttura dell'economia e del sistema sociale-economico. Ora, per esempio per avere il concetto delle pressioni tributarie bisogna vedere le spese dello Stato, il tipo delle spese, a che cosa servono. Se noi andremo al limite estremo (quello della Unione Sovietica che fa il piano di produzione e di incremento della produzione) è chiaro che le spese sono rilevanti. Quindi, più lo Stato interviene nel campo dell'economia, e contribuisce allo sviluppo dell'economia e più, da un punto di vista formale, ha un bilancio gravoso. Quindi, domani potrebbero sembrare spese pubbliche rilevanti. Questo è un concetto economico. Rispetto alla situazione prebellica, bisognerà vedere come si organizzerà la nostra economia. Adesso abbiamo il problema della ricostruzione economica, domani chissà quali problemi avremo. Quindi, mi pare che non sia una domanda da porsi. Così, si potrebbe porre partendo dalla ipotesi che lo Stato non dovesse entrare in modo assoluto nel campo della economia nazionale e quindi le spese pubbliche continuassero ad essere le spese della giustizia, dell'istruzione, e tutte queste anche ridotte al minimo, lasciando tutto il resto all'economia privata. Naturalmente anche le spese, in rapporto alla situazione prebellica erano eccessive, perchè c'erano molti prezzi politici da mantenere, sussidi, eccetera. Se invece uno si mette a dare un'impostazione diversa, si hanno reazioni diverse; però è inutile prospettare ipotesi. E' chiaro che questa domanda non abbia senso, così...

Steve. — Infatti l'abbiamo posta in modo largamente ipotetico, perchè si parla di conservazione o di alterazione dei rapporti tra entrate tributarie, entrate patrimoniali ed entrate creditizie...

Pesenti. — Per me, il programma politico è questo, non soltanto anzi come programma politico, ma come realtà. Se domani lo Stato nazionalizza i grandi complessi industriali, bancari, aumentano quelle che possono essere le entrate patrimoniali (è una cosa che verrà). Potranno aumentare anche formalmente le spese, per quanto io non creda, perchè questo bilancio sarà staccato, perchè queste spese potranno non entrare nel bilancio statale...

Berliri. — Da questa nazionalizzazione verrebbe una fonte di entrate nette?

Pesenti. — Si, non rilevante. Se l'industria privata dà una fonte di entrata, per colui che è il proprietario, è logico che una industria e un'impresa nazionalizzata e organizzata dal punto di vista economico con la stessa agilità, e gli stessi criteri dell'industria privata, deve dare un fondo economico. Quindi, una certa attività ci dovrà essere, ma dovrà essere destinata a quella che potrà essere l'accumulazione per lo sviluppo della produzione e quindi può essere reinvestita nella stessa impresa, o formare fondi speciali per l'accumulazione, non so, economica di tutta la società, il fondo per l'investimento.

Berliri. — Insomma, attribuisce scarsa importanza...

Pesenti. — Bisognerà vedere come sarà organizzato il bilancio dello Stato, perchè domani in una organizzazione sostanzialmente differente potremo avere diverse soluzioni giuridiche formali. Per ipotesi, manteniamo il vecchio concetto del bilancio dello Stato, cioè sfrondato da tutto quello che è partecipazione economica, e che riguarda soltanto alcune spese fondamentali, e tutto il resto invece del bilancio economico facciamo che sia un bilancio a parte (un intervento nell'economia): si potrebbe invece dire: facciamo tutto un grande bilancio, un grande piano dell'economia nazionale suddividendolo sia pure in diversi settori, ma che appartenga a tutto il bilancio dello Stato. E allora avremo un grande gonfiamento. Anche qui si potrebbe fare confusione tra entrate lorde e uscite lorde. Oppure, fare conto speciale, un conto economico, tra entrate e uscite lorde, e invece tenere nel bilancio statale soltanto la parte netta, come devoluta al bilancio dello Stato. Ci sono diverse soluzioni. Poi, per tributi, che cosa si intende? Domani, quelli che saranno i prezzi pubblici saranno tributi o no? Anche qui ci potrà essere una diversa interpretazione concettuale giuridica, cioè che per tributo si pensi soltanto l'imposta, e che i tributi non raffigurino più i tributi, le entrate che possono provenire dalle banche, dalle industrie e da questi enti nazionalizzati. Io sono convinto di questo, che lo Stato interverrà certamente sempre di più in quella che è la vita economica del paese, e quindi, sia pure con organismi decentrati, dovrà avere la sorveglianza se non altro su diversi settori dell'economia. Se noi vedremo sotto questo aspetto i tributi, nel senso di imposte, forse diminuiranno d'importanza, perchè le fonti economiche della vita dello Stato saranno diverse. Per esempio, nell'Unione Sovietica le imposte dirette sul reddito del cittadino dànno un'entrata minima in confronto a tutte le altre entrate tributarie. Non c'è il rapporto che troviamo per esempio in Inghilterra, tra imposte dirette e imposte indirette, appunto perchè c'è tutta un'altra costituzione sociale.

Steve. — Che cosa può dirci sull'impiego delle imposte a fini redistributivi e di riforma sociale?

Pesenti. — Io credo poco alla redistribuzione del reddito attraverso l'imposta, in modo particolare nel senso che possa procurare nuovi assetti economici e sociali. Posso pensare, dato rimanga strutturalmente il sistema dell'economia esistente, che una certa minima redistribuzione avvenga attraverso i servizi sociali (cioè, per esempio, se noi incrementiamo molto i servizi di protezione sociale, pensioni, ecc.). Allora ci può essere una certa trasposizione di ricchezza, ma sempre contenuta in limiti normali, perchè non vanno ad alterare quello che è l'assetto economico e sociale. Per esempio, può avvenire che se un lavoratore paga, ammettiamo, dieci lire di imposta al giorno, tanto per fare una cifra, può darsi che di queste dieci lire nove ne vengano restituite attraverso la previdenza sociale, in modo che effettivamente la sua imposta è ridotta a uno. E questo vuol dire che l'altra parte è prelevata da altre categorie a reddito più elevato. Più o meno, questo avviene anche adesso in Inghilterra.

Steve. — L'influenza redistributrice delle imposte si sente forse particolarmente nella liquidazione dei grandi complessi immobiliari. Abbiamo esempi del notevole influsso avuto in questo senso da imposte straordinarie sul patrimonio. Analogamente le imposte successorie inglesi portano a una continua erosione della grande proprietà fondiaria.

Pesenti. — Questo non muta l'aspetto economico e sociale. Questo porterà a far sì che non si superino certi limiti, quantunque anche questo non si è verificato. Ma per me il sistema economico e sociale è caratterizzato da una forma economica di produzione. Insomma, rimarrà sempre il sistema. Quelli che pensano di creare il socialismo (questo mi pare che voglia dire la domanda) attraverso l'imposta di successione, attraverso un sistema fiscale, credono in un assurdo perchè il socialismo è prima di tutto un sistema di produzione (la distribuzione è legata alla produzione). Una trasformazione del sistema economico sociale non può avvenire; una redistribuzione in senso sociale può avvenire, ma limitatamente nel senso di fare sopportare di più certi pesi a certe categorie, piuttosto che ad altre.

Vanoni. — Allora passiamo alla domanda n. 3.

Pesenti. — Rispondo all'ipotesi. Naturalmente, dipende dalla considerazione generale che è stata fatta nella prima domanda, cioè dipende da che cosa saranno le spese dello Stato, a che cosa serviranno le spese dello Stato, quali funzioni assumerà lo Stato. Se noi diciamo che l'assicurazione deve rimanere privata, in un Istituto, sia pure nazionalizzato, al di fuori dello Stato, noi avremo che il bilancio di Stato non lo conterrà. Il reddito da prelevare da ogni singolo cittadino sarà minore se diciamo che lo Stato deve assumersi il servizio sociale, tipo piano Beveridge. E' chiaro che questo importa una maggiore copia di spese e di tributi, ma ne guadagnerà la salute del cittadino che sarà avvantaggiata in base ai tributi prelevati.

Inoltre è anche una questione di rapporti. Bisogna vedere quali sono le imposizioni dirette e quali sono le indirette.

Questa domanda mi sembra che abbia un carattere di lungo periodo e che non consideri la situazione attuale che è contingente.

Nella stessa dottrina non c'è più distinzione fra tributi diretti e indiretti. Per tributi indiretti si pensa all'imposta consumo in generale che si contrappone all'imposta complementare o sul patrimonio, ecc.

Se noi invece pensiamo ai tributi indiretti, come il monopolio del tabacco, vediamo altre caratteristiche sociali, cioè queste categorie rappresentano concetti sui quali bisogna intenderci.

Quindi, mi pare che se noi ci vogliamo riferire alle imposte indirette sui consumi, a differenza di quelle sul reddito, ci riferiamo al vecchio criterio e alla vecchia critica verso le imposte indirette. Ricordiamo cioè quello che si verificava più di cento anni fa in Inghilterra, dove si poteva spellare un povero contribuente senza che questi se ne accorgesse. C'erano gli alti prezzi, ma non sapevano che erano dovuti alle imposte indirette. Se ragioniamo su questo schema logico la risposta è chiara. Si deve essere contro le imposte indirette. Se noi pensiamo che di tributi diretti ed indiretti ce ne sono diversi tipi, domani si può trovare un equilibrio fra i due. Anzi più lo Stato entra nel campo dell'economia, più evidentemente il rapporto diminuisce, per quel che riguarda i tributi diretti. In questo caso, domani, il tributo diretto sul cittadino sarebbe una percentuale minima rispetto a tutte le altre fonti di entrate.

Steve. — Quali sono le sue opinioni sul sistema delle imposte dirette?

Pesenti. — Io penso che il tipo inglese sia forse il migliore, penso che insomma una imposta unica, personale, progressiva, non sia sufficiente. Almeno questa è la mia impressione. Particolarmente per la situazione italiana non sarebbe possibile fare questo salto. Mi pare che non potrebbe rendere. Io penso che si possa arrivare ad un sistema tipo inglese; che in Italia ci possa essere una base di imposta reale. In questo tipo di imposta reale metterei anche il criterio personale. Parlo soltanto di detrazione. Inoltre si dovrebbe anche tener conto dei carichi di famiglia. Questo mi pare che sia giusto, anche perchè ci sono dei tipi particolari di redditi che si presumono, od almeno logicamente si può presumere, siano le fonti principali, se non proprio le uniche fonti. Per esempio gli impiegati dello Stato, quasi di sicuro vivono del loro reddito come impiegati e difficilmente di altre entrate. Così gli artigiani e così alcune categorie di piccoli coltivatori. Soltanto i grandi coltivatori, industriali o simili, hanno diverse fonti di reddito e perciò metterei criteri di

personalità anche in imposte, diciamo, discriminate, cioè cedolari. Insomma che sia possibile il sistema inglese. Poi una imposta personale progressiva dovrebbe completare e colmare queste eventuali deficienze.

Steve. — Vuol parlarci del trattamento tributario delle società e delle persone giuridiche in genere?

Pesenti. — Questa è una cosa alla quale abbiamo pensato più volte, cioè se ci deve essere una imposta particolare sulle società, una specie di imposta antitrust. Per certe società penso che si potrebbe fare. Le società hanno una capacità maggiore della persona fisica. Io penso quindi che si dovrebbe rispondere in senso affermativo. Evidentemente l'imposta dovrabbe essere molto tenue. Se dovesse essere una imposta particolare sulle società dovrebbe assumere l'aspetto di una imposta antitrust. Quindi non sarei sfavorevole ad una particolare imposizione sulle società.

Vanoni. — Quando ha accennato all'opportunità di avvicinarsi al sistema inglese, ha inteso di sostenere la rinunzia, per l'imposta fondiaria e sui fabbricati, al sistema del catasto, oppure utilizzerebbe anche il nostro catasto?

Pesenti. — Da un punto di vista strettamente fiscale io penso che non si potrebbe più tenere. Il catasto ha altre funzioni oltre alla certezza del diritto di proprietà.

Vanoni. — Potrebbe rispondere all'ultima domanda: quali dovrebbero essere i minimi esenti ragguagliati al livello prebellico?

Pesenti. — Bisogna vedere se ci mettiamo, da un punto di vista teorico, su un sistema di accertamenti perfetto, oppure dal punto di vista di quella che è la situazione italiana. Se noi ammettiamo che il reddito del contribuente è accertato fino all'ultimo centesimo, si deve tener conto di quello che è il costo della vita, se noi detraiamo il costo per l'ammortamento di un impianto, si dovrebbe, a maggior ragione detrarre il costo della vita. Se noi ragioniamo su questa base e detraiamo il costo della vita per ogni singola persona bisogna esentare almeno 7000 lire attuali mensili.

Vanoni. — Per essere più precisi, ragguagliati al 1938-1939?

Pesenti. — 500 lire mensili.

Vanoni. — Era già l'esenzione dell'imposta complementare.

Berliri. — Per tre persone.

Pesenti. — Per una singola persona. Il sistema inglese è per una singola personale, non è che la detrazione si raddoppia per quante sono le persone.

Vanoni. — Nel nostro sistema l'esenzione era 6000 lire annue oltre la detrazione del 5 % del reddito per ogni persona a carico col massimo di 3000 lire.

Pesenti. — 500 lire per una persona era il minimo esente. Dopo si paga la *surtax* oltre un certo limite.

Vanoni. — Ha detto che ritiene consigliabile il sistema inglese fondato su una tassazione oggettiva del reddito fino ad un certo livello al di sopra del quale applicherebbesi l'imposta personale.
Quale dovrebbe essere questo livello?

Pesenti. — Si potrebbe cominciare, dato che è sempre sul reddito, dopo 15.000 annue prebelliche.

Vanoni. — Vuol dirci la sua opinione sui criteri di discriminazione dei redditi e dei patrimoni?

Pesenti. — Il criterio della discriminazione penso che debba esistere fra i redditi, appunto per questo criterio del costo di produzione e di riproduzione che è diverso da quello che è reddito di capitale, reddito continuo che non si consuma, almeno in teoria. Invece il reddito che proviene dall'uomo va consumandosi. Se il reddito della terra entra nella imposta sul reddito è chiaro che una diversificazione la potremmo ottenere anche da un punto di vista economico. Sono grandi categorie di redditi che hanno comportamenti diversi, anche per quello che riguarda lunghi periodi. Per esempio i fabbricati avranno sempre delle caratteristiche loro particolari.

Vanoni. — Nelle discriminazioni non giocano soltanto criteri soggettivi, ma anche criteri oggettivi e criteri attinenti ai metodi di accertamento.

Pesenti. — Sarebbe più conveniente, invece, dare l'esenzione venticinquennale.

Vanoni. — Il risultato sarebbe lo stesso.

Pesenti. — Per tutte le categorie di reddito la giustificazione economica si trova sempre. Per i fabbricati si dirà che si deteriorano più facilmente ecc. Gli economisti, quando ci si mettono, le sanno trovare.

Vanoni. — Passando all'imposta sul patrimonio, ritiene che la sua funzione essenziale sia di discriminare contro i redditi fondati?

Pesenti. — Io penso che una imposta personale sul patrimonio complessivo, abbia la sua giustificazione. Però dovrebbe essere molto mite come imposta ordinaria. Ad ogni modo è bene che ci sia, non solo agli effetti fiscali, nel senso che procuri entrate allo Stato (questo non sarebbe il motivo più importante), ma anche per avere una base domani per conoscere la posizione patrimoniale del contribuente, specialmente nel caso che si dovesse mettere una imposta straordinaria

sul patrimonio. Credo pure debba essere sua funzione quella di decurtare, impedire al patrimonio di andare oltre certi limiti. Comunque io la vedo giustificata.

Steve. — Se intendo bene, però, non a detrimento della prevalenza attuale della imposizione sul reddito.

Pesenti. — Come imposta normale non dovrebbe avere una funzione preminente.

Vanoni. — Sarebbe favorevole a conglobare in una unica imposta ordinaria ragguagliata al patrimonio tutte le imposte che riguardano il trasferimento, fatta eccezione per l'imposta sulle successioni?

Pesenti. — Si. Quella sulla successione no, penserei di mantenerla non perchè possa avere una giustificazione maggiore delle altre. Se noi dovessimo abolire l'imposta sulla successione, bisognerebbe che ci fosse una imposta sull'incremento patrimoniale. Da un punto di vista psicologico è chiaro che quando si riceve un patrimonio in eredità si pensa che l'erede senta meno il sacrificio di dover cedere allo Stato una parte. E' ciò che ne giustifica il mantenimento. E' certo, però, che un patrimonio che subisce molti passaggi per successione ha un trattamento differente di un altro che per lungo tempo non passa per successione. A questo proposito un tale che ha 65 anni e che ha ancora il padre vivo mi ha detto: il patrimonio di mio padre verrà a me e quindi dovrò pagare l'imposta di successione. Poi morrò anch'io ed i miei eredi dovranno pagare una nuova imposta di successione. Insomma viene a trovarsi in una condizione sfavorevole, al punto che ha fatto una proposta per apportare una modifica all'attuale legge sulla imposta di successione in modo da stabilire una quota ridotta nel caso che il trapasso sio avvenuto di recente. Si proporrebbe di portarlo a 5 o 10 anni.

Vanoni. — Lei sarebbe favorevole a conservare l'imposta sull'asse ereditario oltre che sulla quota?

Pesenti. — Io penso di si. Prima di abolire una imposta bisogna pensarci, anche da un punto di vista politico, anche per certe particolari imposte. L'imposta globale colpisce il patrimonio globale; l'imposta di successione viene pagata dagli eredi nel momento in cui ricevono la loro quota di successione per cui si trovano in una posizione diversa, tanto è vero che sarei del parere, se fosse possibile, di adottare un sistema razionale di discriminazione della posizione degli eredi rispetto all'imposta, secondo le condizioni degli eredi. L'imposta sull'asse globale è proprio una imposta sul patrimonio che viene a colpire il patrimonio ogni tante generazioni.

Vanoni. — La pagano sempre gli eredi.

Steve. — Cosa può dirci rispetto ai sistemi di accertamento?

Pesenti. — Prima di tutto bisogna stabilire il criterio generale che il soggetto dell'imposta è il contribuente ed è lui che paga appunto su un reddito o su una proprietà, le quali sono soltanto le condizioni che determinano la imposizione. In base a questo criterio di reddito ordinario esso deve corrispondere effettivamente a quella che è la capacità contributiva, alla possibilità di un individuo di sopportare le imposte. Si dovrebbe tendere a fare accertamenti quanto più corrispondenti alla realtà.

Berliri. — Quali mezzi si possono ravvisare per combattere le evasioni fiscali?

Pesenti. — Io ho pensato alla costituzione dei consigli e comitati tributari. Ma non hanno avuto ancora attuazione. Vedremo se l'avranno. Poi, naturalmente, occorrerebbe tutto un funzionamento tecnico amministrativo; è tutto un altro clima che si deve creare, principalmente oggettivo che deve essere determinato anche dall'aliquota delle nostre imposte, e poi tutta una serie di controlli, perchè se il cittadino, nel seno dello Stato, viene più controllato in tutta la sua attività economica, evidentemente si avrà il beneficio anche dal punto di vista fiscale, perchè sapremo ciò che guadagna. La trasformazione non riguarda tutti gli impiegati dello Stato e gli impiegati privati, ma si tratta di conoscere meglio la posizione economica del cittadino nel complesso dell'economia nazionale, che si riversa nel campo fiscale. Certo questa dei consigli tributari penso che sia una cosa abbastanza utile e che possa portare un contributo, ma non è certo la più importante, perchè se domani, per esempio, noi avremo tutte le imposte che abbiamo adesso, è chiaro che si coalizzeranno tutti; se domani dovremo far pagare agli artigiani, che sono lavoratori, (adesso, finalmente, si passeranno in un'altra categoria e si metteranno aliquote particolari per loro) le stesse aliquote che paga il grande commerciante o l'industriale, evidentemente, anche se ci saranno giudici popolari, avremo dichiarazioni inferiori al vero. E' un po' tutto il complesso che bisogna riformare.

Berliri. — Anche attraverso un ampliamento della struttura tecnica mi è parso di aver sentito parlare di un censimento patrimoniale dei contribuenti, usato anche come controllo.

Pesenti. — Se domani ci fosse un controllo sugli impianti industriali per vedere lo sviluppo economico, è chiaro che dovrebbe servire per accertare i redditi e sarebbe utile anche agli scopi fiscali. E' tutto il complesso che dovrebbe essere più noto, più conosciuto.

Steve. — Sulla imposta degli incrementi patrimoniali il suo parere è favorevole?

Pesenti. — Se si abolisce l'imposta di successione, sì; se c'è l'imposta di successione, no.

Berliri. — Perchè?

Pesenti. — Perchè l'imposta di successione è un'imposta sul patrimonio una volta tanto. Mi pare che sia un po' aggiungere anche una imposta sull'incremento del patrimonio, e poi, come? Come fonte di entrata sarebbe giustificata anche dal punto di vista pratico la sua imposizione, ma se dovesse essere una imposta moderata non varrebbe la pena. Se invece si abolisce l'imposta di successione, si dovrebbe mettere una imposta sull'incremento patrimoniale. Salvo casi di guerra o casi eccezionali, non capisco perchè l'incremento patrimoniale dovrebbe essere particolarmente colpito.

Berliri. — Si tratterebbe, in sostanza, di fare i conti col contribuente. Colui che dieci anni fa aveva una posizione patrimoniale di 1 milione ed oggi, dopo dieci anni ha un patrimonio di 10 milioni, dovrebbe, in qualche modo, giustificare questa differenza.

Pesenti. — Per colpire quelli che sono sfuggiti.

Berliri. — Certamente.

Pesenti. — Bisogna partire dal presupposto che ci sia un sistema che funzioni ed anche che le evasioni siano ridotte al minimo. Se ci fossero forti evasioni anche questo servirebbe poco.

Vanoni. — Passiamo a parlare delle nominatività dei titoli.

Pesenti. — Io penso che vi siano altri mezzi per colpire il contribuente, per accertarsi sul reddito del contribuente. Non sono favorevole neanche dal punto di vista economico generale.

Vanoni. — Perchè è contrario? Una tale posizione assunta da lei può sembrare sorprendente.

Pesenti. — Perchè caratteristica dei titoli deve essere la commerciabilità. Per me questa è la loro funzione. Se invece si potesse pensare alla registrazione del trapasso... anche se la nominatività ci fosse, per ogni trapasso ci sarebbe la necessità della registrazione. Bisognerebbe trovare qualche cosa di intermedio, soprattutto da un punto di vista fiscale, ma anche dal punto di vista del trapasso economico per evitare certe situazioni.

Vanoni. — Se vede nella nominatività soltanto un ostacolo alla circolazione del titolo, si potrebbero adottare delle formalità più snelle del tipo di quelle in uso in alcuni paesi stranieri.

Pesenti. — Pensavo alla registrazione.

Vanoni. — Una effettiva registrazione dei trapassi sarebbe certamente complicata. Si può pensare alla adozione di firme di girate in bianco, con annotazioni sul libro dei soci solo in occasione del pagamento dei dividendi ecc. Sono due le obiezioni fondamentali contro la nominatività: primo che la nominatività deprime il valore dei titoli perchè cessano di essere beni di rifugio dal punto di vista fiscale e diventano beni come tutti gli altri; secondo, che gli ostacoli alla circolazione dei titoli si risolvono in ostacoli alla circolazione del credito che si riflettono anche sotto questo profilo sulla valutazione del titolo. Lei è contrario alla nominatività per entrambe queste ragioni?

Pesenti. — Se noi avessimo un sistema fiscale nuovo dovremmo colpire il contribuente per quello che è effettivamente il suo reddito e il suo patrimonio, senza bisogno di ricorrere alla nominatività.

Vanoni. — Quale potrebbe essere il sistema, per evitare l'evasione quando il contribuente ha dei beni che sono facolmente occultabili? Le esperienze al riguardo in tutti gli Stati sono ricche di insegnamento.

Pesenti. — Ma insomma... non credo. In Inghilterra c'è.

Vanoni. — In Inghilterra ed in America c'è la nominatività con una formula molto elastica.

Pesenti. — Non è dal punto di vista fiscale. Dal punto di vista fiscale va bene.

Vanoni. — Non c'è altro scopo che quello.

Pesenti. — Bisogna togliere tutti quelli che sono gli inconvenienti dal punto di vista economico. La nominatività ha lo svantaggio di rendere più difficili i fenomeni di carattere finanziario normale, cosa che può provocare turbamenti. Insomma purchè non vincoli quella che è la libera commerciabilità.

Vanoni. — Scusi se ho insistito, ma era importante per noi conoscere le sue impressioni anche in relazione alla sua esperienza recente.

Berliri. — Estendere la nominatività ad altri titoli di credito. Perchè se l'obiezione si concentra sulle richieste di nominatività di titoli che deprime la ricerca perchè cessano di essere beni di rifugio, allora le soluzioni che si presentano sono due; o rinunziare alla nominatività oppure rendere nominativi anche quegli altri titoli di Stato che oggi funzionano da beni di rifugio. In tal caso non rimarrebbero, come beni di rifugio, se non quelli non produttivi, come la moneta.

Stammati. — Funzionano da rifugio i titoli di Stato? Il titolo di Stato è soggetto alla svalutazione e quindi non è bene di rifugio.

Vanoni. — Parliamo ora delle imposte indirette.

Pesenti. — Io le vedo soltanto in due aspetti: o si devono configurare come una imposta di giro di affari oppure quasi come una imposta di fabbricazione al

primo momento. Come criterio fondamentale ci sono queste due ipotesi. Se noi avessimo un sistema tributario che funzionasse bene, sarebbe preferibile quella sul giro di affari, altrimenti mi pare che sarebbe più comoda quella dell'imposta di fabbricazione.

Steve. — Conglobando le attuali imposte di fabbricazione?

Pesenti. — Si. Non ci sono doppi.

Vanoni. — Poste le due alternative mi piacerebbe che lei chiarisse il suo pensiero.

Pesenti. — Io preferirei l'imposta sul reddito lordo.

Vanoni. — Non ha timore che si determini una pressione fiscale diversa a seconda del tipo di attività e soprattutto a seconda del rapporto tra redditi netti e reddito lordo senza nessuna giustificazione?

Pesenti. — Questo se c'è una imposta discriminante.

Vanoni. — L'imposta sulla cifra d'affari può dar luogo a forme di traslazione, non prevedibili dal legislatore.

Pesenti. — Questa mia preferenza deriva anche dal fatto che è più redditizia.

Vanoni. — Il reddito lordo è difficile da accertare. Mi pareva che date le premesse che ha fatto sul sistema tributario russo, dove questi tipi di imposte sono di gran lunga prevalenti, si dovesse concludere con una preferenza all'imposta di consumo, realizzata con la tassazione *una tantum*, dall'uscita del prodotto dalla fabbrica.

Pesenti. — Io penso che anche l'imposta sul giro di affari sia traslata. Per me, il costo della riscossione in Italia è altissimo.

Vanoni. — In questo momento o sempre?

Pesenti. — Anche nel passato.

Vanoni. — Bisogna pensarci un pò, perchè a Milano mi pare ci sia anche un aggio di riscossione moderato.

Steve. — In tesi generale, è favorevole o contrario all'appalto?

Pesenti. — Sono contrario.

Vanoni. — Quindi, farebbe riscossioni dirette.

Pesenti. — Ho parlato anche con funzionari della Commissione Alleata: la riscossione delle imposte non viene a costare più dell'1 % in Inghilterra.

Vanoni. — Anche con riscossioni dirette?

Pesenti. — Si.

Vanoni. — Se noi avessimo riscossioni dirette si potrebbe temere di spendere il 30 %.

Pesenti. — Io penso che bisogna andare a sistemi molto moderni, attraverso uffici postali, ecc.

Vanoni. — L'esperienza della riscossione diretta per il fondo di solidarietà nazionale ci deve rendere perplessi. Bisogna esaminare a fondo se è più vantaggioso per lo Stato e per il contribuente il sistema di ricorrere al privato che ha tempo e modo e volontà di organizzare il servizio, oppure se è preferibile ordinarlo con un servizio pubblico diretto.

Pesenti. — Se facciamo questioni di principio io penso che non dovrebbe essere dato all'appaltatore.

Vanoni. — Per quale inconveniente?

Pesenti. — Più che altro per la questione morale di vedere un privato che si arricchisce.

Vanoni. — L'appaltatore di un pubblico esercizio è difficile considerarlo uno che si arricchisce. L'asta pubblica, quando è fatta bene...

Pesenti. — E' avvenuto.

Bario. — Per i tributi locali, è vero.

Pesenti. — Io penso che non sia caratteristica del servizio pubblico di essere male organizzato.

Vanoni. — Noi dovremo rinunciare a tutti i princìpi di carattere generale per vedere in concreto come si possa organizzare meglio.

Pesenti. — Oggi o in avvenire?

Vanoni. — L'anno venturo, ad esempio, quando si dovranno riscuotere notevoli importi di imposte ordinarie e straordinarie.

Pensi che si stanno appaltando servizi di polizia e delle ferrovie.

Pesenti. — Come organizzazione io penso che nè le ferrovie nè la polizia debbano essere appaltate e quindi neanche la riscossione dei tributi.

Vanoni. — La ringraziamo vivamente per l'importante contributo dato ai lavori della nostra Commissione.

Interrogatorio del dott. PIETRO FAZZI

Direttore generale delle imposte dirette presso il Ministero delle Finanze

(15 aprile 1946, in Roma)

Berliri. — C'è una premessa da fare: abbiamo chiesto al dott. Fazzi di darci la sua preziosa collaborazione non come direttore generale delle imposte dirette, ma come dott. Pietro Fazzi e quindi ci aspettiamo che egli si pronunzi per quello che è il suo personale convincimento, indipendentemente dalle funzioni che rappresenta.

Micheli. — Sul questionario n. 6, che riguarda le garanzie giurisdizionali, la domanda n. 1 considera la opportunità di stabilire norme di carattere generale relative alla tutela del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria; lei ha qualcosa da osservare?

Fazzi. — Non riterrei necessarie speciali disposizioni nella carta costituzionale per quanto riguarda la tutela giurisdizionale nei confronti dell'amministrazione finanziaria, nel presupposto che già, nella carta costituzionale, ci siano delle norme che riguardano la tutela giurisdizionale in generale di tutti i cittadini.

Micheli. — Con la domanda n. 2 entriamo nella parte più particolareggiata: organizzazione del contenzioso attuale. Vorrebbe esporci quelle che sono le sue opinioni sull'attuale sistema del contenzioso tributario e quindi sulla opportunità o meno di modificarlo?

Fazzi. — Il contenzioso tributario attualmente presenta deficienze anche in sede amministrativa. Abbiamo poi il duplicato del contenzioso nei tre gradi in sede giudiziaria, di modo che si deve ripetere ancora tutto il giudizio. Riterrei opportuna la creazione di una giurisdizione speciale tributaria distinta dalla giurisdizione ordinaria e da quella amministrativa. Non sembra conveniente ammettere una ulteriore fase del processo davanti alla autorità giudiziaria.

Micheli. — Ed a quale organo la attribuirebbe?

Fazzi. — Bisogna istituire organi appositi, che data la speciale natura di questa giurisdizione, dovrebbero essere in parte costituiti da giudici togati ed in parte da cittadini. Il problema sta poi nella scelta dei cittadini. Nell'attuale ordinamento del contenzioso essi sono scelti tra funzionari oppure nelle varie categorie produttive, criterio quest'ultimo che potrebbe essere seguito, giacchè i rappresentanti delle varie attività possono dare un contributo molto utile in questi collegi. Con la recente istituzione dei consigli e comitati tributari si è affermato il principio elettivo, per cui potrebbe sperimentarsi il criterio della scelta dei giudici non togati fatta mediante selezione da parte dei cittadini.

Micheli. — E questi giudici togati li trarrebbe dalla magistratura ordinaria?

Fazzi. — Si, dalla magistratura ordinaria.

Micheli. — Eventualmente facendo in modo che siano scelti in considerazione di particolare formazione, esperienza...

Fazzi. — Possibilmente si.

Berliri. — E' stata suggerita, a proposito dei giudici non togati, una soluzione analoga a quella dello scabinato, per cui essi sarebbero in sostanza tratti, eventualmente con una certa rotazione, da appositi albi, così come i giurati della corte d'assise.

Fazzi. — Anche questo è un criterio meritevole di considerazione.

Berliri. — Secondo questo suggerimento, la soluzione potrebbe essere abbinata a quella dei consigli tributari, nel senso che si lascerebbero elettivi i consigli tributari, destinati ad affiancare l'opera degli uffici nel controllo degli accertamenti, e viceversa l'organo giurisdizionale sarebbe costituito con procedura analoga a quella delle corti d'assise.

Micheli. — Attribuirebbe a quest'organo la competenza per le controversie riguardanti tutte le imposte dirette ed indirette?

Fazzi. — La competenza dovrebbe riguardare sia le imposte dirette, che le indirette, ripartendo la materia fra varie sezioni.

Micheli. — E riguardo alla posizione di questo giudice, ritiene che dovrebbe essere sottoposto gerarchicamente al Ministero delle Finanze o dovrebbe essere trattato come un giudice vero e proprio subordinandolo al guardasigilli?

Fazzi. — Premesso che anche questo giudice dovrebbe essere assolutamente indipendente, nell'esplicazione delle sue funzioni, per l'andamento amministrativo dell'ufficio dovrebbe dipendere dal Ministro delle Finanze, dato l'oggetto della speciale giurisdizione.

Micheli. — La scelta dei giudici togati da parte di chi avverrebbe; da parte del Ministro delle Finanze?

Fazzi. — Sarebbe da attribuire alla autorità giudiziaria stessa la nomina dei giudici che fanno parte del collegio.

Berliri. — Sarebbe dunque da affidarsi al Ministero delle Finanze un compito puramente amministrativo, parallelamente a quello che esercita rispetto ai tribunali ordinari il Ministero di Grazia e Giustizia. E quindi nel caso che la nostra costituzione si orientasse invece nel senso di sottrarre la magistratura al potere esecutivo e farne un potere del tutto autonomo, allora anche la magistratura tributaria dovrebbe seguire la stessa sorte.

Fazzi. — Sì, perchè dovrebbe avere la stessa indipendenza del giudice ordinario.

Micheli. — A queste commissioni lei pensa potrebbero restare attribuiti certi poteri di aumentare l'accertamento fissato dagli uffici, poteri che sono attualmente attribuiti alle commissioni in base alla legge della ricchezza mobile?

Fazzi. — Riterrei di sì, perchè è necessario mantenere questi poteri più che altro per controllo dell'azione degli uffici: in questo senso soltanto, con poche attribuzioni, come quella di aumentare i redditi.

Berliri. — Questa attribuzione è in contrasto con la funzione del giudice. Io domando se mantenendo i consigli tributari, non potrebbe considerarsi loro propria funzione quella di controllare e occorrendo sostituire la azione di accertamento.

Fazzi. — Se si attua il controllo sull'azione accertatrice degli uffici da parte dei consigli si potrebbero effettivamente togliere queste attribuzioni che adesso hanno le commissioni.

Micheli. — Questi consigli tributari dovrebbero essere attuati presto, credo.

Fazzi. — Sono in corso di costituzione. Alcuni consigli sono stati nominati in base a poteri che ha il Ministro delle Finanze. Però dovrebbero essere elettivi. Non hanno finora funzionato in nessuna parte. Ad ogni modo la legge c'è, ed avrà gradualmente attuazione.

Micheli. — Richiamo la sua attenzione sulla domanda n. 6, relativa ai poteri istruttori da conferire a questo giudice speciale tributario. Come penserebbe di configurarli? E' un punto molto importante per il funzionamento di questi eventuali giudici tributari.

Fazzi. — I poteri istruttori da attribuire al giudice speciale tributario dovrebbero essere uguali a quelli attualmente ammessi per gli uffici delle imposte e per le commissioni.

Micheli. — La preoccupazione maggiore è quella di garantire la massima uguaglianza nel contradditorio, in modo che il contribuente sia messo in grado di conoscere tutti i particolari dell'istruzione.

Fazzi. — Nel processo tributario, contribuente ed ufficio vanno certamente posti sullo stesso piede di parità. L'attuazione del principio presenta difficoltà specialmente circa le informazioni.

La questione è se queste informazioni devono essere sempre comunicate all'interessato.

Berliri. — C'è l'incongruenza che l'ufficio assista alla deliberazione delle commissioni. L'inconveniente è stato già tolto nella legge sui comitati tributari; quindi dovrebbe essere ormai superato. Rimane il problema se tutti gli elementi su cui è basato il giudizio della commissione debbono essere contestati al contribuente.

Fazzi. — E' un argomento molto delicato.

Berliri. — Attiro l'attenzione del dott. Fazzi sulla opportunità di distinguere fra l'obbligo di comunicare al contribuente tutte le informazioni che pervengono all'ufficio e l'obbligo di contestare al contribuente quegli elementi che l'ufficio intende sottoporre al giudice. Si può senz'altro ammettere che convenga lasciare agli uffici la possibilità di tenere riservate le proprie fonti di informazione. Ma sembra assai grave e contrario al principio del contradditorio che il contribuente non sia portato a conoscenza, per difendersi, di tutto quanto l'ufficio ritiene di sottoporre all'esame dei giudici.

Fazzi. — Non vi sarebbe nulla da obbiettare a che il contribuente venga a conoscenza degli elementi sottoposti al giudice a sostegno della proposta fiscale, tanto più che questa esigenza è in genere già soddisfatta dalla facoltà che ha oggi il contribuente di prendere visione del fascicolo processuale con il rapporto dell'ufficio che contiene tali elementi.

Potrebbe farsi qualche obiezione per i piccoli contribuenti per i quali molte volte è difficile raccogliere elementi precisi di valutazione.

Micheli. — Quanti gradi attribuirebbe a questo giudice tributario?

Fazzi. — Come ai giudici ordinari: tre gradi, due di merito e uno di legittimità.

Micheli. — E' stata fatta la proposta che l'ultimo grado sia costituito da una sezione specializzata della stessa Corte di Cassazione.

Fazzi. — Riterrei preferibile la costituzione di un tribunale permanente superiore finanziario in modo che si organizzi una giurisdizione speciale per tutti tre i gradi.

Berliri. — Desidererei chiedere al dott. Fazzi se egli vedrebbe seri inconvenienti ad un eventuale allarga-

mento della competenza del giudice di terzo grado oltre i limiti della legittimità.

Fazzi. — No, tanto più che ciò sussiste in alcuni casi anche attualmente per la commissione centrale delle imposte.

Micheli. — In sede di riforma del codice di procedura è stato proposto di adottare il sistema tedesco della terza istanza: si sono trovate resistenze dovute principalmente, forse, alla tradizione.

Berliri. — La questione di fatto è al centro della lite tributaria e di più abbiamo l'esperienza della commissione centrale che ha funzionato con piena competenza anche sulla estimazione in materia di extra profitti di guerra.

Micheli. — Ha funzionato bene?

Berliri. — Ha funzionato tanto bene che recentemente la stessa competenza è stata accolta anche nella nuova legge sui profitti di guerra.

Micheli. — Rispetto a questa giurisdizione centrale lei ritiene che debba essere conservato, modificato o abolito il precetto del *solve et repete?*

Fazzi. — Se si attua, questa giurisdizione speciale dovrebbe cadere da sè. Basta, per le imposte dirette, la facoltà dell'iscrizione a ruolo.

Micheli. — La ritiene sufficiente come salvaguardia della finanza?

Fazzi. — Ora l'obbligo del *solve et repete* può avere il valore di porre un limite alla litigiosità, ma una volta che vi sia un solo procedimento, il pagamento dovrà avvenire in base alle norme che regolano l'iscrizione a ruolo dopo che sarà trascorso un dato termine.

Berliri. — Direi che è stato unanime l'avviso che anche se dovesse rimanere l'attuale sistema, tuttavia il precetto del *solve et repete* dovrebbe cadere perchè, in sostanza, quella funzione di ridurre le litigiosità è già esaurientemente assolta dalla esecutorietà della proposta fiscale, per cui è escluso che la lite davanti all'autorità giudiziaria possa servire a ritardare il pagamento. Lei condivide quest'avviso?

Fazzi. — Sì.

Micheli. — Richiamo la sua attenzione sul quesito n. 7 che riguarda il diritto alla corresponsione degli interessi compensativi nel caso di restituzione di quote indebite.

Fazzi. — La giurisprudenza si è finora pronunciata in senso contrario.

Berliri. — Fu il Pescatore che sollevò a suo tempo la questione. Poi la giurisprudenza si è stabilizzata, nel senso di ritenere che la finanza non possa ritenersi obbligata a restituire le somme d'imposte percepite sino a che non ci sia una sentenza definitiva; e da questo ha senz'altro dedotto che fino alla sentenza definitiva non sia neppure tenuta agli interessi. Si osserva però che da molti anni ormai, la dottrina processualistica e la stessa giurisprudenza hanno riconosciuto come un fondamentale principio del processo che la durata del giudizio non deve andare a danno di chi ha ragione. E da questo principio si fa discendere il diritto del creditore agli interessi compensativi del giorno della domanda, indipendentemente dalla colpa del debitore. Si domanda se non sembra giusto che questo stesso principio sia applicato anche al credito di chi indebitamente è stato costretto al pagamento di una imposta.

Fazzi. — In linea di stretto diritto si debbono riconoscere dovuti gli interessi compensativi anche nel caso di restituzione di imposte indebitamente pagate.

Berliri. — Ricordo che attualmente l'ufficio può iscrivere a ruolo le somme d'imposta proposte per l'accertamento anche prima del giudizio. Però l'amministrazione finanziaria ha sentito il bisogno di fare delle circolari per dire che questo non deve normalmente avvenire. Qualcuna ha autorevolmente rilevato che in queste condizioni, anzichè lasciare agli uffici questa facoltà discrezionale — che attribuita ad uffici in contatto diretto con il contribuente può dar luogo più facilmente a corruzione — si potrebbe addirittura deferire alle commissioni la facoltà di rendere provvisoriamente esecutive le proprie decisioni.

Fazzi. — Non mi sembra il caso di modificare il sistema attuale essendo opportuno lasciare al potere discrezionale della amministrazione di disporre l'iscrizione a ruolo anche per prevenire l'eventualità che il tributo si renda inesigibile.

Micheli. — In relazione al quesito 8, che ha da osservare rispetto all'attuale sistema dell'esecuzione esattoriale?

Fazzi. — Non vedo che possa dare luogo ad inconvenienti, anche per il coordinamento con le norme del codice di procedura civile che trovano già applicazione in armonia con la particolare procedura esattoriale.

Micheli. — Molti osservano che con lo snellimento del processo esecutivo si rende meno necessario un procedimento particolare.

Fazzi. — Sussistono sempre differenze notevoli. Lo speciale procedimento esattoriale presenta vantaggi maggiori di quello ordinario per speditezza ed economia ed è quindi conveniente mantenerlo.

Micheli. — Rispetto al sistema attuale del contenzioso penale finanziario ha qualche cosa da osservare?

Fazzi. — Riterrei che potrebbe rimanere il sistema attuale con qualche modificazione a scopo semplificativo.

Molte sanzioni che attualmente sono di carattere penale dovrebbero convertirsi in illeciti amministrativi, punibili con sanzioni di carattere civile, che dovrebbero essere definibili con procedura di pronta e pratica attuazione.

Le infrazioni di carattere penale che hanno natura di delitti, dovrebbero essere riportate alla competenza della autorità giudiziaria, mentre le infrazioni di carattere amministrativo e contravvenzionale dovrebbero essere riservate alla giurisdizione speciale tributaria. Attualmente le commissioni delle imposte sono competenti a conoscere delle sopratasse, e con la proposta riforma la nuova giurisdizione tributaria dovrebbe pronunziarsi anche su molte infrazioni, attualmente colpite con l'ammenda, benchè non abbiano alcun carattere di gravità, e sono perciò da trasformare in illeciti amministrativi.

Steve. — Ora ci sarebbero le questioni sul sistema tributario. La pregheremmo di rispondere su ciò che ritiene di maggiore interesse.

Fazzi. — Sul primo punto del questionario n. 7, premetto che il problema, così come è posto, è di difficile soluzione. Troppi termini di esso non sono conosciuti: così, non sappiano nulla del volume che raggiungerà il reddito nazionale quando sarà intervenuto un certo riassetto nella vita economica del paese.

Le entrate patrimoniali hanno così scarsa importanza che possono considerarsi ininfluenti. Vi sono poi le entrate tributarie. Queste dovranno aumentare notevolmente, ma si richiede un certo tempo. In specie le imposte dirette si adeguano lentamente all'attuale livello monetario. Riprova di questo fenomeno si sta avendo in sede di revisione straordinaria dei redditi mobiliari: sta bene che questi sono aumentati di venti, trenta volte, ma gli accertamenti non raggiungono certi livelli, almeno in generale.

Mi sembra che le entrate tributarie dovranno essere sempre la base fondamentale del bilancio, ma credo che si dovrà fare largo ricorso al credito perchè le entrate tributarie non potranno fronteggiare il fabbisogno, negli esercizi più prossimi.

In seguito, quando la moneta sarà stabilizzata anche le entrate tributarie si adegueranno.

Circa il n. 3 mi sembra che, nel quadro complessivo delle imposizioni, le imposte dirette dovrebbero avere una netta preponderanza, con conseguente riduzione delle imposte indirette, in modo da agevolare i possessori di redditi fissi. A questo scopo dovrebbe opportunamente consegnarsi il nuovo sistema di imposizione diretta, che dovrebbe essere orientato in modo da colpire in modo molto lieve i redditi di lavoro subordinati. Ritengo che, nel nuovo assetto tributario, le imposte dirette e quelle indirette dovrebbero bilanciarsi.

In quanto al n. 4, parto dal concetto che l'Italia è un paese fondamentalmente povero. Quindi ritengo che sia una necessità ricorrere su scala abbastanza vasta alle imposte reali, come avviene attualmente. Mi sembra che anche il sistema futuro dovrebbe basarsi su alcune imposte reali proporzionali, come una imposta complementare progressiva.

Non si deve dimenticare che le entrate sono in funzione delle nostre gravi necessità finanziarie.

Non ritengo che altri sistemi, quali il sistema americano-tedesco, o quello inglese, potrebbero essere più redditizi, e perciò si dovrebbe mantenere il sistema che abbiamo attualmente. Imposte proporzionali e sovraimposizione progressiva.

Berliri. — Che ragione dovrebbe esserci di mantenere tante imposte reali distinte, invece di una sola imposta cedolare con una *surtax?*

Fazzi. — Sarebbe poi la stessa cosa.

Berliri. — Attualmente la distinzione è sostanziale perchè l'imposta sui terreni viene accertata con il sistema catastale e quindi a differenza dell'imposta di R. M. ciò che si tassa non è il reddito effettivo attuale (sia pure presuntivamente valutato) ma il reddito ordinario del periodo di riferimento. Per contro l'assimilazione sarebbe perfetta qualora anche pei terreni ci si orientasse verso una tassazione del reddito medio effettivo — come già sostanzialmente si fa per i fabbricati — con riferimento ad aziende tipo per agevolare l'accertamento.

Fazzi. — L'accertamento del reddito reale dei terreni rappresenterebbe la soluzione ideale, ma credo che sia di grande difficoltà di applicazione pratica, perchè esistono ben quattordici milioni di articoli di ruolo. Anche ammesso che alcuni appartengano alla stessa persona, il numero di contribuenti rimane sempre enorme, e perciò una tassazione diretta è pressochè impossibile.

Adattandosi il criterio dei tipi e delle tabelle, si cadrebbe in un sistema analogo a quello del catasto, ma, a mio parere, non certo migliore.

Berliri. — Se analogamente al sistema tedesco si accertasse periodicamente il reddito effettivo di un certo numero di aziende-tipo per le varie qualità e classi di terreni e si variasse, in corrispondenza, il reddito imponibile dei singoli contribuenti, sembra che le difficoltà di accertamento dovrebbero essere assai ridotte. E si eviterebbe la cristallizzazione del reddito imponibile, posto che in questa si riconosca non un vantaggio, ma un inconveniente del sistema catastale.

Quello che è strano e che non si riesce a comprendere è che, mentre si accerta direttamente bene o male il reddito mobiliare di tutte le grandi e piccole aziende industriali commerciali e professionali, debba risultare impossibile di accertare, non dico il reddito di tutte le aziende agricole per ogni provincia, ma di quelle 10-12 aziende tipo che per ogni provincia possono corrispondere ai vari tipi. In fondo la tipizzazione dell'azienda agricola è più accentuata di quella delle aziende commerciali.

Fazzi. — Impossibile non è. Faccio però presente che in Italia tutte le aziende commerciali ed industriali sono circa 1 milione, sulle quali naturalmente gli uffici rivolgono ogni loro attività, e perciò l'accertamento può anche avvenire con una certa esattezza ed accuratezza.

Diverso sarebbe se, per accertare il reddito reale dei terreni, si dovessero studiare prima queste aziende tipo e poi applicare i criteri così rilevati a 7 od 8 ditte.

Aggiungo che il reddito del terreno ha delle caratteristiche speciali, tanto che un anno può sparire del tutto. Si potrebbe rispondere che in tal caso si concede lo sgravio, ma un tale sistema ha i suoi inconvenienti. Invece, così come è calcolato il reddito catastale, la perdita di un anno, anche se va a male tutto il prodotto, non dà titolo a moderazioni d'imposta.

E qui è opportuno rifarsi all'esempio della imposta sul reddito agrario. Questa veniva accertata direttamente, ma i contribuenti erano più di un milione, la stessa cifra, all'incirca, degli industriali e dei commercianti; con questa differenza, però, che più di un milione di contribuenti davano appena 60 milioni di imposta. Gli uffici, naturalmente, non facevano accertamenti diretti, ma si basavano su tabelle.

Berliri. — E l'aliquota?

Fazzi. — Era in origine del 10 % per i proprietari e del 5 % per i coloni, e fu successivamente dimezzata. Però anche per l'imposta sul reddito agrario si è fatto ricorso all'accertamento catastale a decorrere dal 1943.

Berliri. — Si comprende la difficoltà di perseguire singolarmente altrettanti accertamenti annuali o biennali nei confronti di ciascuno e la conseguente opportunità di limitare l'accertamento, come nel sistema catastale, a poche particelle-tipo, per ciascuna qualità e classi di terreni. Però l'estimo catastale comporta anche che questo rilevamento del reddito delle particelle tipo non è fatto ogni anno, nè ogni 2 o 3 anni; ma una volta tanto e poi rimane intangibile fino a che non avvenga un mutamento nella coltura od una revisione generale per tutto il regno. Ora, mentre sono ben chiare le difficoltà pratiche che portano ad accontentarsi di un accertamento tariffario, non altrettanto chiare risultano le ragioni per cui, se si riconosce vantaggioso e giusto l'avvicinare per quanto possibile la tassazione al reddito effettivo, quell'accertamento tariffario non potrebbe essere fatto periodicamente, come è nel sistema tedesco, con un certo ritmo che concilierebbe la necessità pratica di non moltiplicare gli accertamenti con l'esigenza di adeguare l'imposta al reddito medio attuale.

Fazzi. — Lo si può fare in modo empirico.

Berliri. — Non più empirico del catasto.

Fazzi. — Ma qualcosa che assomiglia molto al catasto. Non si raggiungerà la giustizia che dovremmo raggiungere, dopo avere fatto tanto lavoro, di preparazione, di accertamento, di notificazione individuali o collettive, di procedure contenziose.

E a proposito di catasto ricordo che si è fatto il catasto anche dei fabbricati, che è ormai in via di formazione. Si potrebbe pensare ad una revisione dei redditi relativi, almeno quando si arriverà alla libertà degli affitti, perchè il reddito dei fabbricati soggetto ad imposta è appena sui 3 miliardi e mezzo circa.

Berliri. — 3 miliardi e mezzo di reddito complessivo catastale?

Fazzi. — Sì, di reddito catastale. Mi sembra evidente che — ristabilendosi, quando sarà, un mercato libero di fitti — anche l'imposta sui fabbricati dovrà adeguarsi all'entità reale del reddito.

Berliri. — Comunque lei ha la sensazione che l'imponibile sia lontano dalla realtà. E questo anche per il reddito dei terreni?

Fazzi. — Sì, perchè il reddito dei terreni colpito dall'imposta era prima di 7 miliardi e mezzo. Dopo la triplicazione, è salito a 22 miliardi e mezzo ma tenuto conto del reddito effettivo, quest'ultima cifra mi sembra ancora bassa. Per i terreni, pur facendo dal reddito lordo tutte le detrazioni, vi sarebbe motivo per accertare un reddito netiamente superiore a quello catastale.

In seguito alla istituzione del catasto dei fabbricati, si ripeteranno gli inconvenienti verificatisi in sede di catasto, e cioè di un reddito che rimane fermo e non segue le variazioni effettive. Mi sembra che, volendosi attuare l'accertamento diretto per i terreni, a maggior ragione dovrebbe farsi l'accertamento diretto per i fabbricati, e perciò sospendere il catasto relativo.

Berliri. — Tuttavia il catasto rimarrebbe come rilevazione di carattere oggettivo.

Fazzi. — Sì, perchè accertando nel modo proposto, l'imposta sui terreni dovrebbe sempre essere considerata imposta reale, senza esenzioni.

Berliri. — Allora potremmo avviarci alla imposta reale unica.

Steve. — A parte questa questione, lei ritiene che non ci siano difficoltà nell'avviarsi a questa imposta reale unica?

Fazzi. — Altre difficoltà non vi sarebbero, all'infuori di quelle di cui abbiamo parlato per i terreni.

Steve. — E che cosa può dirci del trattamento dei redditi societari?

Fazzi. — Per quanto riguarda l'accertamento delle società, credo che il trattamento attuale possa mantenersi: vale a dire soggezione dei redditi sociali all'imposta proporzionale; e soggezione dei redditi percepiti dai singoli all'imposta progressiva.

Si potrebbe pensare ad una tassazione speciale delle società con carattere progressivo, ma, dato che questi redditi si ripartiscono tra i singoli, è preferibile un accertamento rigoroso nei riguardi della società, specialmente intensificando le verifiche contabili; per il che occorrerebbero mezzi adeguati.

Steve. — Secondo lei quali sono dunque le attuali deficienze dell'accertamento dei redditi societari e come vi si potrebbe ovviare?

Fazzi. — Bisognerebbe dare la possibilità agli uffici di indagare nei riguardi di queste società. Mi riferisco specialmente a quelle cosiddette a base famigliare per le quali si dovrebbe stabilire un congruo livello del capitale sociale.

Berliri. — Lei ha la sensazione che l'accertamento nei riguardi delle società sia più lontano dal vero di quanto non lo sia nei confronti dei privati?

Fazzi. — Non so se sia più lontano dal vero perchè anche nei confronti dei privati esistono deficienze da ovviare. Dico però che nei confronti delle società dovrebbe esservi una maggiore possibilità di controlli. Se questi documenti non rispecchiano la vera situazione, si dovrebbero avere i mezzi per stabilire quello che è in realtà il reddito della società?

Steve. — Lei ritiene che l'evasione si abbia soltanto nelle società di tipo familiare o anche nelle altre società?

Fazzi. — Preferibilmente nelle prime, direi.

Berliri. — Vorrei fissare questo punto: il sistema di accertamento delle società non è diverso da quello dei privati per quanto riguarda il rilevamento e la valutazione del reddito; anzi, se si estendesse a tutti i singoli commercianti e industriali l'obbligo di presentare il bilancio a svolgimento delle dichiarazioni, ovviamente le possibilità di esatto accertamento aumenterebbero.

Fazzi. — Il problema esiste anche per i privati, senza che possa ritenersi proprio di questi soltanto; ma il problema dell'accertamento esatto esiste anche nei riguardi delle società...

Berliri. — Il trattamento usato alle società ha di caratteristico che si tassa accentrato nelle mani della società quello che è in definitiva un reddito degli azionisti. E qui sorge la questione del se si debba o meno mantenere la tassazione accentrata o tassare soltanto il reddito distribuito; ma, a parte questo, sul piano della rilevazione dei redditi annuali, dopo la legge del '36 che dà facoltà agli uffici di contestare e rettificare in base ad elementi estranei al bilancio, anche presuntivi, le singole partite iscritte, il sistema di accertamento nei confronti delle società non differisce da quello dei privati.

Fazzi. — E' un problema di metodo di controllo sia nei riguardi delle società che dei privati. Gli uffici devono avere i mezzi per poter controllare non essendo da escludere che dai loro controlli possa rilevarsi un reddito maggiore di quello che risulta dai bilanci. Siccome le società sono organismi importanti, i cui redditi sono notevoli, e poichè per le indagini occorre una speciale competenza da parte degli organi accertatori, ecco perchè dicevo che gli uffici dovrebbero essere attrezzati pe fare queste indagini: non credo però che esista per l società un problema speciale per quanto riguarda l tassazione.

Steve. — Riguardo a questi maggiori strumenti ch lei ritiene necessari per una migliore tassazione dell società, pensa che l'istituzione del ruolo dei verificator contabili sia opportuna?

Fazzi. — Ritengo che possa dare un'utilità anche pe modo con cui adesso si fanno le verifiche, che son praticamente affidate alla iniziativa di pochi element di buona volontà,

Col ruolo dei verificatori contabili si avrebbe il van taggio di un corpo specializzato. Faccio presente ch ormai questi verificatori sono ben pochi e numerica mente insufficienti.

Non credo che l'istituzione del nuovo ruolo risolver il problema per intero; ma un miglioramento nella s tuazione vi sarà. Segnalo particolarmente che la neces sità delle verifiche contabili non ricorre tanto nei r guardi degli organismi maggiori, quanto nei confron delle società di media importanza, perchè i grandi or ganismi dànno più affidamento.

Steve. — Ed oltre la verifica contabile che cosa sug gerirebbe per migliorare l'accertamento?

Fazzi. — Questo: che il verificatore contabile effettu controlli presso la sede della società, vada a fare indà gini contabili, ecc:; un corpo di verificatori contabili be preparati potrebbe essere una garanzia abbastanza buo na per l'amministrazione per avvicinare l'accertament a quella che è la situazione della società.

Steve. — E la proposta fatta in passato di affidar ad un ufficio centrale specializzato l'accertamento dell società di notevoli dimensioni?

Fazzi. — Non vedo come potrebbe dare risultati pa ticolari, anche perchè le grosse società non sono po tanto numerose e sono accentrate in grandi centri: M lano, Roma, ecc. dove prestano servizio funzionari sp cializzati.

Steve. — E quanto al problema della modificazion della base di accertamento, mediante passaggio all tassazione del reddito distribuito?

Fazzi. — E' stato proposto anche per il passato ma po si è ritenuto che in complesso non fosse opportuno, 1

serve sfuggirebbero alla tassazione e per colpirle bisonerebbe aspettare la messa in liquidazione della società; non so se questo, con le attuali esigenze di bilancio, possa farsi.

Berliri. — Sembra fondata al dott. Fazzi l'obiezione ıe tassare il reddito distribuito significherebbe, in soanza, dare alle società la possibilità di compensare gli ercizi buoni con quelli cattivi?

Fazzi. — Si capisce.

Berliri. — Si verrebbe, quindi, a fare alla società un attamento di ingiustificato favore rispetto ai privati er cui non è ammessa la compensazione degli esercizi.

Fazzi. — Giustissimo.

Steve. — Richiamerei la sua attenzione sul punto « b ». upponendo che si abbia un'unica imposta proporzioale reale, oppure che si conservi l'attuale molteplicità i imposte reali lei ritiene che questa imposta o questo stema d'imposte debba continuare ad essere ispirato criteri oggettivi o ci si possa introdurre qualche cririo di personalità, per esempio stabilendo un minimo i esenzione abbastanza elevato e detrazioni per carichi l famiglia?

Fazzi. — Non troppo accentuato forse sì, per quanto sia propenso al mantenimento del carattere oggettivo, ale. Dovrebbe mantenersi preminente tale carattere, on adeguati minimi imponibili; si tratterebbe più che tro di perfezionare il minimo imponibile, che già esie; gli elementi personali dovrebbero avere efficacia in ede di imposta complessiva e progressiva.

Steve. — Non ritiene che il fatto che abbiamo sempre vuto fin dalla fine della guerra 1914-18 dei minimi impoibili che sono irrisori, costituisca congiuntamente alaltezza delle aliquote una delle ragioni per cui sono acertati in numero stragrande redditi bassissimi, molto icini al minimo imponibile?

Fazzi. — Se si aumenta il minimo imponibile, in soanza ciò va più a vantaggio della finanza che del contribuente. Però non bisogna elevarlo tanto. I redditi ono limitati e se si elevano troppo i minimi imponili resteranno pochi contribuenti da tassare. Quindi di ecessità volendo, avere una base abbastanza larga di ssazione, il minimo dovrà essere non molto elevato; questo presenta un certo interesse per i contribuenti, erchè un minimo non molto elevato allevia la tassaone delle attività meno importanti che si adagiano erso quel limite il quale, se elevato, darebbe luogo ad na tassazione più grave.

Berliri. — Quindi si avrebbe un effetto regressivo. Ciò orta a una imposta progressiva in senso inverso.

Steve. — Una riduzione dell'aliquota si potrebbe attare, in certi limiti, senza danno per la finanza?

Fazzi. — Una riduzione dell'aliquota è auspicabile.

Steve. — Senza danno per la finanza?

Fazzi. — Un danno transitorio, di qualche anno, fin che non avviene l'assestamento, perchè poi con la diminuzione dell'aliquota, si viene alla possibilità di un accertamento migliore e a un aumento del reddito. Certo, la riduzione dovrebbe avvenire gradualmente. Occorre evitare una riduzione improvvisa; questa deve essere invece graduale, in modo da ritornare ad aliquote normali, sopportabili. Le aliquote del 26 per cento per la categoria *B* e del 30 per cento per la categoria *A* sono enormi. Occorre tornare gradualmente verso aliquote sopportabili nel giro di qualche anno.

Berliri. — Quindi l'aumento del minimo dovrebbe essere in qualche modo collegato e parallelo alla diminuzione delle aliquote.

Fazzi. — Si potrebbe graduare questo aumento. Ora le condizioni sono completamente cambiate; non sappiamo come si stabilizzeranno i prezzi. Naturalmente se dovessero rimanere i prezzi attuali, e gli attuali redditi, non è concepibile che non si debba aumentare.

Steve. — Per l'imposta personale dovremmo conservare le attuali caratteristiche dell'imposta complementare?

Fazzi. — In massima direi di sì, conservare le caratteristiche attuali.

Steve. — Per combattere l'evasione quali mezzi le sembrerebbero più idonei?

Fazzi. — E' questione di mezzi di indagine.

Avere personale con trattamento adeguato alla importanza della funzione e mezzi; rinforzare la polizia tributaria, gli uffici stessi, dare maggiori possibilità agli informatori, che dovrebbero essere retribuiti bene.

C'è pure la questione dell'accertamento, perchè col sistema attuale tutti si lamentano. Gli uffici dicono: abbiamo le mani legate perchè le commissioni vogliono sempre quei dati elementi di prova, e perciò chiederebbero una maggiore libertà discrezionale di accertamento. Anche l'accertamento induttivo presenta i suoi pericoli. Col fatto dell'imposta catastale sui terreni, il reddito dei terreni stessi concorre in misura inadeguata. La giurisprudenza si è orientata nel senso di non ammettere la rivalutazione del reddito dei terreni e anche dei fabbricati, e quindi se si potessero autorizzare, sotto questo riguardo, gli uffici a non seguire l'accertamento analitico agli effetti dell'imposta personale, si sarebbe già fatto un gran passo avanti.

Berliri. — Attualmente non è impedito all'ufficio di fare l'accertamento globale.

Fazzi. — Ma se il contribuente possiede soltanto redditi immobiliari, l'ufficio non può discostarsi dall'accertamento analitico.

Berliri. — L'accertamento globale può basarsi sull'elemento della spesa.

Fazzi. — In molti casi, gli indici mancano. Si pensi a chi ha proprietà, per esempio di terreni. Indici di spese non ve ne sono. Il terreno è accertato sul reddito catastale moltiplicato per un coefficiente fisso, in base al quale si ottiene un reddito inferiore a quello che è in realtà.

Berliri. — Lei conserverebbe la facoltà di accertamento induttivo globale?

Fazzi. — Sì.

Steve. — E c'è la possibilità di disciplinarlo assegnando un certo valore a determinati indici di spesa?

Fazzi. — Eventualmente sì, come avviene in alcuni stati esteri. Quando si abbiano elementi fissi di valutazione ci si può trovare legati nell'accertamento dei redditi. Si va verso criteri un po' meccanici.

Steve. — C'è la sensazione che questo accertamento induttivo vada bene soltanto fino a un determinato livello di redditi, e oltre a questo non serva più. E' esatto?

Fazzi. — Sì, perchè non ci sono, dopo un certo limite, elementi di spesa suscettibili di dare prova decisiva dell'esistenza di un certo reddito.

Steve. — Le commissioni non dànno all'accertamento un apporto di conoscenza personale dei fatti?

Fazzi. — Raramente. Sono quasi sempre in favore del contribuente.

L'apporto personale al giudizio è stato negativo. Come quando per avere il concorso del pubblico si sono pubblicati gli elenchi degli accertamenti fatti agli effetti dell'imposta di ricchezza mobile. Essi sono stati motivo di rettifiche in diminuzione, di modo che non sono stati più pubblicati.

Steve. — E il sistema dei consigli tributari potrebbe dare un apporto da parte del pubblico?

Fazzi. — Bisogna farne l'esperienza pratica. Certo, un consiglio tributario composto di persone sensate, che sentono l'importanza della loro funzione, potrebbe lavorare bene.

Micheli. — Occorre un po' di collaudo.

Fazzi. — E' augurabile che vadano bene e che rispondano alle aspettative.

Steve. — Il minimo esente dalla complementare a quanto lo fisserebbe, in lire prebelliche? Prima della guerra era di 6 mila lire.

Fazzi. — In dieci mila prebelliche.

Steve. — A farne una imposta a base ristretta, non sarebbe favorevole?

Fazzi. — I dati attuali per l'imposta complementare, dànno che l'80 % dei contribuenti della imposta complementare è al di sotto di 50 mila lire di reddito.

I redditi al di là di un milione sono pochissimi anche adesso.

Forse in seguito alla revisione si potrà avere qualche aumento, ma la massa è data da questi contribuenti che sono al di sotto delle 50 mila lire. Sarebbe cosa desiderabile alleggerire gli uffici e limitare l'applicazione dell'imposta ai soli redditi molto elevati quantunque questi siano pochissimi.

Steve. — Non migliorerebbe l'accertamento?

Fazzi. — Si migliorerebbe, ma non di molto. Si tenga conto che i redditi tassati sono quelli che non presentano particolari difficoltà; per i redditi meno appariscenti, che sono quelli che più si prestano all'evasione, occorrerebbe un accertamento speciale. L'accertamento della complementare duplica ora con quello dell'imposta di famiglia, che è — in sostanza — un doppione della complementare. Così l'accertamento di questa imposta diventerà ancora più difficile. Io sono del parere che queste duplicazioni di imposizione non dovrebbero verificarsi.

Steve. — Lei sarebbe contrario a passare da una imposta complementare a larga base con oltre 1 milione di contribuenti come la nostra, ad una imposta complementare come quella inglese che ha 100 mila contribuenti?

Fazzi. — No, ma l'ordinamento inglese ha l'*income-tax* che è pure progressiva.

Steve. — E' progressiva solo alla base...

Fazzi. — La questione è che la *surtax* ha carattere un poco diverso dalla nostra complementare.

Steve. — Ma guardi che i rapporti, come gettito, tra imposta e complementare e imposte reali e tra *surtax* e *income-tax* non sono molto diversi.

Fazzi. — Da una parte sarebbe augurabile il limitare il numero dei contribuenti, per l'alleggerimento di lavoro che ne deriverebbe negli uffici e per migliorare l'accertamento, ma c'è però la preoccupazione del gettito, data la nostra distribuzione dei redditi.

Steve. — Data la difficoltà dell'accertamento, il costo per l'amministrazione è evidentemente elevato.

Fazzi. — Non è elevato perchè gli uffici accudiscono oltre che alla complementare, alle altre imposte. D'al-

tra parte un milione di contribuenti si ripartisce tra 670 uffici, e ciò non importa certo un aumento di spesa.

Il maggior numero di contribuenti è accertato, nelle grandi città: Roma, Milano, ecc. (Roma avrà 60 mila contribuenti circa). Gli altri si dividono tra i rimanenti uffici.

Steve. — Ma qui a Roma, per esempio, quanti impiegati ci sono?

Fazzi. — Ci saranno una diecina di impiegati di concetto per la complementare oltre ad una ventina di impiegati d'ordine.

Steve. — Questi sono dati che dànno a pensare, perchè un impiegato solo a trattare 6.000 pratiche di imposta complementare, si trova certo con un lavoro gravoso.

Fazzi. — E' da tener conto in ogni modo, che gli accertamenti che richiedono una particolare indagine sono limitati.

Steve. — Vorrei richiamare la sua attenzione sulla lettera *d*): rapporto tra imposta sul reddito ed imposta sul patrimonio; lei sarebbe favorevole alla abolizione di quest'ultima?

Fazzi. — Vi è sempre la preoccupazione del gettito tributario. Comunque, con una imposta complementare applicata bene e le imposte reali, non vi sarebbe ragione di mettere una imposta ordinaria sul patrimonio.

Volendosi mantenere questo cespite osservo che, come è attualmente congegnato, rappresenta un po' una addizionale alle altre imposte. Secondo me dovrebbe prendere la caratteristica di imposta a carattere personale.

Steve. — Il problema maggiore è se sia possibile farne una effettiva imposta patrimoniale per quanto riguarda la base d'accertamento e non farne un semplice doppione della imposta sul reddito. Lei cosa pensa di questo? In linea generale la possibilità di accertare dei valori capitali di mercato, è maggiore o minore della possibilità di accertare i redditi?

Fazzi. — Io credo che è più facile accertare dei redditi che il valore capitale.

Steve. — Anche questa è una cosa che a me, estraneo alla amministrazione, riesce strana, perchè i valori capitali sono un dato obiettivo che risulta dal mercato; viceversa il reddito è una costruzione teorica.

Fazzi. — L'accertamento diretto è difficoltoso, e praticamente può ritenenrsi che — in sede di patrimonio — non sia riuscito.

Steve. — Ma che difficoltà ci sono?

Fazzi. — Avere gli elementi base, gli elementi adatti che diano una base sicura di valutazione.

Difatti l'amministrazione catastale aveva cercato di dare degli elementi, che poi non rispondevano e gli ispettori compartimentali se li sono dovuti costruire un po' da loro.

Allo stato attuale la valutazione diretta, non potrebbe essere effettuata perchè gli uffici non ne avrebbero la pratica possibilità. Si dovrebbero fare accertamenti approssimativi, ma proprio l'accertamento diretto è difficile pretenderlo nella condizione attuale degli uffici.

Steve. — Per quello che riguarda la valutazione lei ci ha già parlato del problema dell'accertamento mediante catasto.

In sede di accertamento di redditi mobiliari, gli uffici in parte sostituiscono alla valutazione del reddito effettivo quella di redditi medi. Lei ritiene che sia opportuno che questa pratica sia conservata o che possa essere meglio disciplinata?

Fazzi. — L'accertamento è in via presuntiva. Per forza deve essere un reddito medio, perchè sia vicino, per quanto possibile, alla realtà. L'accertamento della ricchezza mobile è fatto un anno per l'anno successivo.

Steve. — Lei parla di redditi medi nel tempo. E quanto alla media entro una certa categoria di contribuenti?

Fazzi. — Si tratta di altra ipotesi.

Steve. — E crede che il sistema possa essere disciplinato oggettivamente in modo da dare garanzia ai contribuenti?

Fazzi. — Si possono stabilire dei criteri generali.

Berliri. — Un'eventuale evoluzione in senso di maggiore garanzia del contribuente e forse anche di maggiore aderenza al sistema delle imposte potrebbe essere quello di applicare il coefficiente di studio non tanto ai redditi netti quanto alle principali voci di spese e di reddito lordo, alle varie categorie di aziende.

Il punto pregiudiziale da decidere è se sia giusto o meno tassare una determinata azienda non per il reddito effettivo comunque determinato presuntivamente, ma per il reddito che risulta ordinario per una azienda di quel tipo.

Mi pare che a ciò il dott. Fazzi abbia già risposto di no. Egli ritiene che sia giusto invece mantenere il sistema che è caratteristico, dell'imposta di ricchezza mobile, per cui quello che si tassa non è il reddito che si potrebbe ricavare da una azienda di quel genere, ma il reddito che da quella azienda effettivamente si ricava. Superato questo punto, si dice: per accertare il reddito effettivo noi ci avvaliamo del confronto di categorie; dal fatto che per esempio una calzoleria con tante macchine guadagna media, mettiamo, centomila lire, desumiamo che anche quell'altra determinata calzoleria guadagnerà cento mila lire. E' questo un criterio indiziario e serve più che altro alla inversione dell'onere della prova del fisco al contribuente. C'è da dire solo questo: non si potrebbe, anzichè riferire questo sistema indiziario al

reddito netto finale riferirlo invece alla presumibile entità delle singole voci entrate e spese?

Ovviamente questi coefficienti di studio dovrebbero essere raccolti in relazione a schemi di bilancio opportunamente studiati per le varie categorie di aziende e sugli stessi schemi dovrebbe essere richiesta ai contribuenti la discriminazione delle singole voci di entrata e di spesa.

Fazzi. — Ai singoli contribuenti chiediamo di dare queste informazioni. In realtà dovrebbero dire: ho tante spese, incasso tanto.

Berliri. — Si dovrebbero avere delle dichiarazioni obbligatorie, tipizzate per categorie di azienda..

Fazzi. — Sì, occorrerebbe rendere obbligatoria la dichiarazione, con tutti gli elementi da servire per l'accertamento del reddito.

Uno schema di dichiarazioni si era predisposto in base al quale il contribuente avrebbe dovuto dichiarare tutte le voci che concorrono a formare il reddito netto. Questo sistema riguardava i singoli. Lei vorrebbe accennare a un criterio di ordine generale?

Berliri. — La ricerca dell'azienda tipo, anzichè essere indirizzata a un accertamento del reddito netto, potrebbe essere indirizzata a ricercare piuttosto l'entrata e la spesa. Mi pare che tale sistema sarebbe più aderente alla realtà e garantirebbe al contribuente una maggiore possibilità di difesa.

Fazzi. — Qualcosa di questo si è fatto ed è gia previsto; non so se corrisponda al suo pensiero il contingente di studio fissato dal decreto del 1936 in base al quale gli ispettorati dovrebbero stabilire quali siano le spese di produzione e quindi risalire al reddito.

Le istruzioni che vennero impartite, in merito al contingente di studio, appunto come base di accertamento, presupponevano che si dovesse fare l'analisi delle spese a seconda dei vari tipi di azienda, in modo da servire come riscontro, da un punto di vista provinciale e comunale, per controllare se in quel determinato territorio i redditi accertati in complesso corrispondano o meno all'attività economica che ivi si svolge e se corrispondano a quelli di altre località.

La cosa si è fermata in seguito agli avvenimenti del 1940. Ma su questa via si era già messa l'amministrazione.

Berliri. — Mi preme stabilire che, secondo il suo pensiero, sarebbe non soltanto giusto, ma anche praticamente possibile che il contingente di studio si dirigesse all'accertamento delle principali voci di entrata e di spesa, anzichè direttamente al dato finale del reddito netto.

Fazzi. — Sicuro, e da questo trarre le conseguenze necessarie.

Questo criterio può valere per aziende di una certa entità, perchè per le piccole aziende è difficile fare queste indagini.

Bario. — Lei ritiene di poter accertare oggi il reddito per l'anno venturo ai fini dell'imposta sull'entrata. Il contribuente fa due dichiarazioni, una sulle entrate o reddito lordo che si presume di avere nell'anno e poi alla fine dell'anno fa una dichiarazione di conguaglio che dice quale è effettivamente l'entrata lorda. Uno stesso sistema si potrebbe introdurre nell'imposta diretta, visto che dal reddito lordo si deve arrivare al reddito netto? Perchè una diversità di trattamento per per il reddito lordo?

Fazzi. — E' il sistema consuntivo che si segue per i profitti di guerra. Si sa alla fine dell'anno quello che è il reddito effettivo. La nostra imposta di ricchezza mobile invece è basata su un accertamento presuntivo di quello che potrà essere il reddito dell'anno successivo. In caso diverso, dovremmo trasformare l'accertamento del reddito.

Accertare alla fine dell'anno quello che è il reddito che effettivamente il contribuente ha avuto.

Bario. — E il criterio dell'imposta sulle entrate crede sia da scartare come accertamento?

Fazzi. — L'imposta sull'entrata si basa sull'ammontare dei trasferimenti. Siccome questo ammontare non può essere stabilito subito, alla fine dell'anno si fa un'altra dichiarazione delle merci che sono state vendute. Tale sistema potrebbe anche essere applicato in sede di imposta mobiliare, ma credo che introdurremmo complicazioni nell'accertamento.

Obbligheremmo il contribuente a fare una dichiarazione preventiva e un'altra successiva.

Bario. — E dare autonomia di accertamento agli uffici del registro sul reddito lordo?

Fazzi. — Non voglio pregiudicare affatto la questione degli uffici del registro. Forse la questione dell'accertamento sarà riesaminata.

Bario. — Quindi accertamento soltanto sul reddito netto, come era prima del '44.

Fazzi. — Si spiega però con la necessità, da parte dei contribuenti, di conoscere preventivamente quanto debbano pagare nell'anno, in modo da averne norma per esercitare la rivalsa.

Bario. — Col conguaglio il contribuente potrebbe versare anticipatamente parte del reddito, invece con l'accertamento attuale bisogna pagare, ci sia stato o no, il reddito e questo è l'inconveniente.

Fazzi. — In sostanza la possibilità di effettuare la rivalsa rende l'accertamento dell'entrata in base al reddito di ricchezza mobile più vantaggioso per gli eser-

centi: mi sembra che l'introdurre il criterio dell'accertamento provvisorio, salvo conguaglio con esito a quello definitivo, sia come un pervertimento del sistema attuale dell'imposta di ricchezza mobile; vorrebbe dire accertare il consuntivo anzichè il preventivo, salvo rettifiche per gli anni successivi: credo che nei riguardi del contribuente non sarebbe gradito questo sistema di fare un'altra dichiarazione alla fine dell'esercizio.

Steve. — Vorrei sapere il suo parere sulla nominatività: deve essere conservata abolita o estesa e come utilizzata?

Fazzi. — Per adesso ritengo si possa conservare. Lo schedario dei titoli azionari si può dire che attualmente sia al corrente di modo che potrebbe dare anche i suoi effetti dal lato fiscale. Infatti i dati si comunicano agli uffici. Per quanto riguarda le azioni ed i redditi di esse, qualche vantaggio lo arreca; può servire anche agli effetti delle successioni.

Steve. — Ed il regime della nominatività potrebbe essere semplificato mantenendone l'utilità ai fini fiscali?

Fazzi. — Si potrebbe vedere di semplificare per facilitare il trasferimento dei titoli.

Steve. — Secondo lei, se la finanza si limitasse a verificare una volta l'anno lo stato di possesso dei titoli azionari, questo sarebbe sufficiente ai fini fiscali o darebbe possibilità di frode?

Fazzi. — Certo darebbe luogo a possibilità di frode.

Steve. — Ci sono però anche possibilità di frode nel sistema attuale.

Fazzi. — Questo non si evita mai.

Berliri. — C'è ancora la questione delle riscossioni. Cosa pensa per la riscossione delle imposte dirette: il sistema dell'esattoria va conservato?

Fazzi. — La riscossione effettuata attraverso le esattorie e le ricevitorie in passato andava bene; adesso si sono modificate molte situazioni e con questi cambiamenti il sistema non corrisponde più all'utilità originaria. Certo, non sarebbe facile ideare un sistema diverso che sia più vantaggioso dell'attuale, c'è poi la questione che va esaminata sotto il profilo del costo del servizio. Attualmente le esattorie sono circa 4500 ed hanno un venticinquemila dipendenti, oltre le ricevitorie provinciali.

La spesa, per le esattorie, si può calcolare in sette miliardi e mezzo, è molto gravoso perchè possiamo calcolare che la riscossione si aggira sui 60 miliardi, comprese anche le imposte degli enti locali. Quindi si potrebbe pensare a qualche altro sistema. Quale potrebbe essere? La gestione del servizio da parte dello Stato; ma non credo che si possano così realizzare economie. Si potrebbe pensare all'istituzione di apposito ente, che dovrebbe gestire tutte le esattorie, col vantaggio innegabile di pareggiare l'aggio. Ma non vedo anche così una grande economia. E' stato pure suggerito il sistema delle cooperative; il personale esattoriale dovrebbe gestire le esattorie attraverso le cooperative, ma ritengo che un tale sistema possa presentare pericoli nella gestione. Quindi attualmente si potrebbe forse pensare all'istituzione di questo ente di riscossione.

Berliri. — Un ente controllato dallo Stato. E i fondi da chi sarebbero forniti?

Fazzi. — Come per l'ente per le imposte di consumo, potrebbe essere la cassa depositi e prestiti.

Berliri. — In regime di compartecipazione?

Fazzi. — Si capisce.

Bario. — Ma l'ente per le imposte di consumo pare che non abbia dato buoni risultati.

Fazzi. — L'ente per la riscossione sarebbe diverso da quello delle imposte di consumo. C'è da sperare che con l'aumento dei carichi di riscossioni si possano diminuire gli aggi e quindi le spese di riscossione.

Con il sistema attuale lo stato è garantito delle riscossioni, e di conseguenza le quote inesigibili sono ridotte al minimo; difatti anche in Austria e in Iugoslavia, dove vige il sistema della riscossione diretta, le quote morose sono superiori che non in Italia. Alcuni hanno detto: ma l'attuale nostro sistema è ancora quello dei repubblicani romani e non è possibile tenere gli appaltatori per la riscossione delle imposte. Io ritengo che la questione sia posta male, perchè è da preferire il sistema più economico di gestione del servizio.

Steve. — La ringrazio vivamente, a nome di tutta la Commissione, per le utili informazioni forniteci.

Interrogatorio del dott. LUIGI CALLETTI

Ispettore superiore di ragioneria presso la direzione dei servizi generali del Ministero degli Interni

(17 maggio 1946, in Roma)

Berliri. — Il dott. Calletti ha già veduto il nostro questionario; noi lo preghiamo di esporci le sue impressioni e le sue esperienze, particolarmente riguardo ai rapporti tra finanza dello Stato e finanze locali e quindi al problema della integrazione delle finanze locali a carico della finanza statale. Interesserebbe particolarmente alla Commissione di avere un'idea delle cause e della entità di questo fenomeno.

Calletti. — Per quanto riguarda la cronistoria delle integrazioni è opportuno risalire al testo unico per la finanza locale 14 settembre 1931, n. 1175. Con tale testo unico, successivamente modificato dal testo unico della legge comunale e provinciale 3 marzo 1934, n. 383, mentre furono portate parecchie modificazioni all'ordinamento tributario delle provincie e dei comuni, venne, tra le altre disposizioni, istituita la commissione centrale per la finanza locale, nuovo organo di tutela, cui vennero attribuiti speciali compiti in materia dei bilanci delle amministrazioni provinciali e dei bilanci dei comuni che, non ostante l'applicazione dei cespiti tributari ai limiti massimi allora consentiti, non avessero potuto raggiungere il pareggio economico dei rispettivi bilanci. Mentre per le provincie questa funzione era consultiva in quanto poi i provvedimenti definitivi venivano adottati dai Ministeri degli Interni e delle Finanze, per i comuni deficitari era invece funzione deliberante, in quanto alla commissione centrale spettava di approvare i bilanci, di modificarli, variarli, di approvare deliberazioni di variazioni ai bilanci stessi per spese vincolanti i bilanci per un determinato periodo, ed infine di integrarne il disavanzo economico mediante super-contribuzioni, cioè autorizzare eccedenze delle aliquote massime sia dei vari tributi locali già applicati e consentiti dalla legislazione, sia delle sovrimposte sui terreni e fabbricati e, infine, di consentire applicazioni di imposte di consumo in eccedenza, sia ai limiti massimi, sia su voci comprese nella tariffa del 1923 non riprodotte in quella annessa al testo unico del 1931.

Questa è la situazione del 1931 nei confronti di questi comuni deficitari. Per le provincie, gli studi che erano stati fatti dalla commissione che ebbe ad elaborare il testo unico del 1931 avevano accertato che per alcuni enti (15 o 18) l'applicazione delle sovrimposte fondiarie e degli altri tributi di loro pertinenza, ai limiti massimi consentiti, non avrebbe ad esse assicurato il pareggio economico dei rispettivi bilanci.

Per queste provincie fu istituito, col testo unico del 3 marzo 1934, n. 383, della legge comunale e provinciale, un articolo, il 336, col quale si dava facoltà alla commissione centrale per la finanza locale di segnalare questi bilanci al Ministero delle Finanze per quei provvedimenti che fossero stati necessari per assicurarne il pareggio. Questi provvedimenti, di fatto, si concretarono in concessioni di contributi a carico dello Stato che la legge espressamente non prevedeva.

Il Ministero delle Finanze avrebbe potuto, per la facoltà indeterminata della legge, anche autorizzare l'aumento delle sovrimposte provinciali. Tale facoltà non fu però mai esercitata, in quanto ne sarebbe derivato un eccessivo aggravio per il contribuente.

Come ho dianzi accennato, le disposizioni del testo unico della finanza locale del 1931 furono in parte modificate con il testo unico 3 marzo 1934, n. 383, della legge provinciale e comunale, nel quale vediamo riprodotti molti di quegli articoli del testo unico della finanza locale concernenti la tutela su tutte le amministrazioni provinciali e comunali deficitarie, tutela che, è bene chiarire, era di natura esclusivamente economica, essendo rimaste inalterate le attribuzioni tutorie della giunta amministrativa per parecchi affari, espressamente indicati dalla legge.

In particolare, per le provincie, il testo unico del 1934 disponeva che i bilanci delle amministrazioni provinciali che non eccedevano il primo limite di sovrimposta, fossero approvati dal solo Ministero degli Interni, mentre quelli degli enti che superavano il primo limite ed anche il secondo, fino al terzo, fossero approvati con decreto del Ministero degli Interni di concerto con quello per le Finanze, sentita la predetta commissione; solo per quelli che pur avendo applicato le sovrimposte fondiarie al terzo limite, non avessero potuto conseguire il pareggio economico, entrava la competenza specifica del Ministero delle Finanze per interventi eccezionali.

Questa situazione si è protratta negli anni, fino al 1938 — periodo normale della vita economica dell'Italia — durante i quali si sono verificati sbalzi fronteggiati con una certa mobilità sui tributi. Per esempio abbiamo avuto, durante sei o sette anni, dei comuni che non erano deficitari nei primi anni e lo divennero nei successivi, per cause diverse, come ad esempio per l'ammortamento di nuovi mutui, per opere pubbliche, per eliminazione di passività che determinavano spesso notevole squilibrio nel bilancio degli enti. Il dissesto vero e proprio nasce negli anni 1938 e 1939; è il periodo in cui si cominciano a constatare le avvisaglie della guerra, nel quale sono emanate previdenze per gli aumenti salariali e di stipendi, dopo quel periodo dal 1930 al 1934 che vede, come è noto, la flessione di tali competenze, due riduzioni in ragione del 12 % ciascuna, e la riduzione dei fitti del 1936.

Il rialzo delle mercedi, naturalmente, aveva ripercussioni non solo sulla spesa per il personale degli enti, ma su tutti gli altri servizi pubblici per l'aumento delle

materie prime. A questo punto sorse come fatto nuovo il divieto assoluto del governo del tempo, di qualsiasi inasprimento di tributi.

Venne intanto a mancare quella valvola alla quale si era fatto capo per sanare le deficienze del bilancio degli enti, e a determinarsi una diversità nella situazione tributaria delle provincie e dei comuni i cui tributi rimasero fermi sia con aliquote basse che con aliquote alte.

Siccome urgeva fronteggiare questa situazione, si ricorse all'intervento dello Stato, in un primo tempo con disposizioni positive: si trattava di segnalazioni che si facevano di volta in volta al Ministero delle Finanze per la concessione di contributi integrativi dei bilanci deficitari. Dal 1940 la situazione andò però aggravandosi ulteriormente con lo scoppio della guerra. Si arrivò al 1942. Atteso l'aumento progressivo degli enti in situazione deficitaria e l'aumento dell'entità dei disavanzi, sorse la necessità di regolare con legge la materia. Ciò fu fatto col decreto legge 21 maggio 1942, n. 542, predisposto dal Ministero delle Finanze che prevedeva l'integrazione del disavanzo economico dei bilanci con provvedimenti eccezionali e propriamente con contributi statali e con l'assunzionne, da parte degli enti, di mutui col concorso dello Stato. Il contributo in capitali veniva liquidato in misura maggiore o minore a seconda della situazione degli enti per evitare che tutto il disavanzo dovesse pesare sul tesoro, con cifre eccessive. Da allora i bilanci, comunali e provinciali, furono sottoposti a questo speciale regime. I bilanci deficitari venivano sottoposti alla commissione centrale per la finanza locale, che liquidava le situazioni economiche, determinava il disavanzo, e formulava al Ministero delle Finanze le proposte per la integrazione. Stabilito il disavanzo, per esempio in 120 mila lire, si disponeva l'assegnazione di 60.000 o 70.000 in capitale, e per il resto l'assunzione di un mutuo.

Si andò avanti così fino al 1943. Dall'8 settembre 1943 l'attività della commissione subì un arresto. Gli uffici, come è noto, si trasferirono al nord, ove il sistema continuò sotto altre forme di cui si stanno studiando ora le modalità.

Alla liberazione, nel 1944, si ripristinò l'attività dei ministeri, e la materia fu regolata dal decreto 21 agosto 1944, n. 211, col quale fu ripristinato l'istituto della integrazione con forme pressochè analoghe a quelle previste.

Da allora la situazione deficitaria degli enti ha assunto progressivamente un aspetto veramente preoccupante, a causa dell'urgente aumento del costo dei servizi e dell'adèguamento degli stipendi, che anche per il più modesto personale ha raggiunto cifre altissime.

Fra i servizi che maggiormente richiedono urgentissimi mezzi, sono da annoverarsi quelli per la manutenzione stradale, per spedalità, mantenimento degli esposti e illegittimi, e detenuti a carico particolare delle provincie (le rette hanno superato anche la cifra di 250 lire al giorno).

Da tutto ciò si può immaginare quale sia oggi la situazione dei bilanci, situazione che è stata attenuata, ma che è ben lungi dall'essere stata sanata, da alcuni provvedimenti tributari che sono stati varati in questi ultimi tempi, cioè col decreto 8 marzo 1942, n. 62 e col decreto 18 febbraio 1946, n. 100, con i quali sono state apportate notevoli modificazioni al regime dei tributi provinciali. Questi provvedimenti hanno evitato che si corresse verso una situazione spaventosa, ma non hanno come si è detto, eliminato i disavanzi, come è dimostrato dai bilanci del 1946 che stanno affluendo al ministero.

Berliri. — Riferendosi al periodo 1934-39, può darci una idea del numero e dell'importanza dei bilanci locali che venivano assoggettati al controllo della commissione centrale?

Calletti. — Si trattava, allora, di qualche comune capoluogo, come Venezia, Catania, Bari, Massa.

Berliri. — Mi riferisco non ai comuni assolutamente deficitari, ma agli enti locali che dovevano presentare i loro bilanci al controllo.

Calletti. — I comuni capoluogo, i cui bilanci avevano bisogno della integrazione, erano sedici o diciotto. Insomma, non superavano la ventina. Le provincie che si trovavano nelle condizioni di avere il beneficio del contributo statale per pareggiare i loro bilanci erano presso a poco lo stesso numero. In genere però erano situazioni statiche, preesistenti, non si trattava di situazioni che si andavano determinando allora. Quando si verificò la discesa del costo dei servizi pubblici e la riduzione del 12 % dei salari, precedenti situazioni deficitarie poterono sanarsi, e molti enti rientrarono nella normalità.

Steve. — Lei avrà i dati, comunque.

Calletti. — Nel novembre 1943 fu portato al nord tutto quanto esisteva. Prima di allora, avevamo una statistica completa. Dopo la liberazione di Roma, si è dovuta ricostruire dal niente tutta la situazione. Se si potrà in seguito integrare gli atti con quelli rinvenuti nelle casse riportate di recente al ministero, potrei avere qualche elemento, ma non ne garantisco la autenticità. Del resto ha una importanza limitata, credo, sapere oggi quello che era allora. Credo che non possa essere utile ai fini che ci si ripromette di raggiungere. Oggi dobbiamo guardare purtroppo al presente, non al passato.

Berliri. — Bisogna distinguere il problema della finanza straordinaria da quello del definitivo ordinamento degli enti locali. In questa sede noi ci rivolgiamo prevalentemente all'assetto definitivo della finanza locale. Per questo, dobbiamo immaginare superato il periodo di congiuntura e riferirci a quello che potrà essere un ordinamento stabile della nostra finanza locale.

Ora, dalle risposte che abbiamo ricevuto ai nostri questionari, risulta presso a poco unanime il parere che

la finanza locale, così come è regolata nella nostra legge, sia assolutamente e congenitamente insufficiente ad assicurare agli enti locali entrate adeguate ai servizi di cui essi sono caricati.

Desidererei controllare questa affermazione con la esperienza da lei fatta nella commissione centrale delle finanze. Da quel che lei accennava, questa impressione risulterebbe molto attenuata perchè se ci riferiamo al periodo prebellico di funzionamento normale, non sembra sussistesse questa diffusa situazione deficitaria.

Calletti. — Le risposte che vengono dagli enti locali — e posso anche sbagliare — si basano su questo: che molti enti locali, chiusi in una situazione economica deficitaria, non hanno la possibilità di attuare programmi di vita locale, come ampliamenti, lavori vari, ecc., con le loro disponibilità. Noi parliamo di pareggio economico, e non consideriamo nel bilancio normale tutto ciò che costituisce parte straordinaria. Come canone fondamentale si è sempre ritenuto che le entrate ordinarie non debbono essere destinate ad affrontare spese straordinarie. Ed ecco perchè gli enti locali, chiusi in questa gabbia, naturalmente invocano provvedimenti per cui, oltre al servizio ordinario, possano affrontare anche spese straordinarie.

Berliri. — Il dato di fatto assai importante che lei ci ha enunciato, se non ho mal compreso, è che nel periodo prebellico, che si può considerare normale, praticamente solo una percentuale relativa di comuni minori, e pochi comuni capoluogo, avevano bisogno di assoggettarsi al controllo della commissione centrale, indipendentemente dall'arrivare o no al contributo da parte dello Stato, ma anche soltanto per essere autorizzati ad eccedere i normali limiti di imposizione.

Calletti. — Apro una parentesi. Nel 1937 è intervenuto un decreto, credo del 10 maggio, n. 1402 (non rammento bene la data, ma ricordo esattamente il numero), che assoggettò invece al Ministero degli Interni tutti i comuni capoluogo di provincia lasciando pressochè inalterata la funzione della commissione centrale nei confronti dei comuni capoluogo deficitari.

Quindi dal 1937 in poi intervenne un altro organo di tutela, sui comuni capoluogo di provincia, cioè il Ministero degli Interni. Il Ministro per gli Interni approvava i bilanci dei comuni capoluogo in situazione normale, chiamiamola così, e li approvava, sentito il parere della commissione centrale. Viceversa rimaneva fermo nei confronti dei quattro o cinque comuni capoluogo, allora deficitari, il provvedimento della commissione centrale con potere deliberante, per dare a questi comuni i mezzi per fronteggiare il disavanzo.

Come vede, tutta la legislazione succedutasi in quel periodo, è un po' complessa. Ecco perchè si verifica la richiesta dei comuni di una larghezza di mezzi per essere messi in grado di esplicare anche attività fuori della ordinaria amministrazione. Il comune di Roma, ad esempio, sino al 1941 aveva un bilancio con un notevole avanzo economico, che gli serviva per fronteggiare parecchi programmi di opere pubbliche. Tale avanzo economico andò poi gradualmente attenuandosi sino a scomparire, ed a far entrare poi il comune di Roma nel novero dei comuni fortemente deficitari.

Berliri. — Riferendosi a un periodo di finanza normale, quindi al di là della congiuntura attuale, la sua impressione circa il nostro sistema della finanza locale è che sarebbe sufficiente ad assicurare entrate adeguate agli enti locali?

Calletti. — Oggi non più.

Berliri. — Vuole accennare le ragioni?

Calletti. — Dei cespiti tributari dei comuni la base fondamentale sin dai tempi antichi era costituita dell'imposta di consumo. Essa era si può dire, uno dei pilastri della finanza locale. Però è avvenuto che la riscossione di questo tributo, nonostante l'incremento verificatosi nel suo gettito a seguito di tutte le leggi che ne hanno via via regolato la gestione, è risultata costosa. Oggi non è più vantaggioso, principalmente perchè il personale, che prima era retribuito in modo modesto, oggi assorbe salari e stipendi alti. Al di là di un certo limite, io credo non si possa spingere un tributo. Noi non viviamo in tale abbondanza per cui si possa procedere a tassare a man salva. L'ultimo provvedimento del 10 febbraio di quest'anno ha portato fra l'altro da 2 a 5 l'imposta sul vino e sulle bevande alcoliche. Non abbiamo ancora avuto il quadro delle ripercussioni di tale aumento d'imposta, ma certamente essa costituisce un rilevante cespite di entrata. Tuttavia al di là di un certo limite di imposizione non si può andare.

Berliri. — In conclusione ella pensa che anche in un periodo di finanza normale, l'attuale sistema risulterebbe insufficiente ad assicurare agli enti locali le necessarie entrate.

Calletti. — Sono stati attribuiti agli enti locali una massa di compiti in gran parte non attinenti alla loro specifica competenza. Per l'art. 2 del testo unico 3 marzo 1934, n. 383, una volta attribuiti agli enti locali nuovi compiti del genere, bisognava che fossero ad essi dati contemporaneamente i mezzi per fronteggiare le spese relative. Ciò in pratica non si è verificato. Io credo che oggi, se si vuole affrontare sul serio il problema della sistemazione finanziaria degli enti locali, dovrà lavorarsi più sul campo tributario, anzitutto nel settore delle spese in relazione ad una revisione dei compiti istituzionali degli enti.

Berliri. — Scusi se la interrompo, ma ci preme sfruttare la sua esperienza al massimo, nell'ambito della nostra competenza. Mi rendo conto dell'importanza della riduzione dei compiti degli enti locali. Peraltro questo problema esula dal campo d'indagine della Commissione economica. Un'altra commissione studia questi compiti. Noi dobbiamo porci il problema così: sup-

posto che per ragioni che qui non dobbiamo discutere non risultasse possibile ridurre i compiti che oggi sono imposti ai comuni, come si dovrebbe provvedere a un regolamento adeguato delle finanze?

Calletti. — Il binomio è di ferro. Per pareggiare un bilancio o si aumentano i tributi, o si riducono le spese. E' facile dirlo ed è difficile attuarlo. I campi di imposizione sono stati sfruttati al massimo, ma sino a un certo punto si può arrivare. I cespiti comunali sono basati sull'imposta di consumo. Questa imposta è legata direttamente ai consumi, ma se questi non ci sono, è inutile insistere. In una prima categoria di comuni, in cui si vive nell'abbondanza, c'è un movimento enorme di consumi, e il bilancio se ne avvantaggerà. In altri comuni, non vi sono consumi, ed allora il gettito, per forza di cose, è limitatissimo. Oggi l'Italia nella sua struttura è una Nazione disgraziatamente in cui si riscontrano le situazioni più disparate in materia di benessere locale. Do qualche esempio. Il comune di Lipari viveva nell'abbondanza perchè una sola piccola tassa di esportazione della pietra pomice dava al comune stesso fior di quattrini. Stroncata l'esportazione della pietra pomice, l'abbondanza è finita! Analoghi esempi si potrebbero addurre per lo zolfo della Sicilia.

Berliri. — Per quegli enti locali di cui la commissione centrale assumeva la revisione del bilancio, praticamente con quali espedienti si riusciva ad ottenere il pareggio? Lei ha accennato che questi espedienti erano: aumento di sovraimposizione oltre il terzo limite...

Calletti. — Debbo interrompere per dire che, nell'ordine dei provvedimenti del genere, quello era l'ultimo. Il primo di essi riguardava le imposte di consumo, vale a dire l'applicazione di tali imposte su nuove voci e l'aumento delle aliquote di quelle esistenti. Poi, maggiorazione di altri tributi, sempre sentita la giunta provinciale amministrativa, come ad esempio per le imposte di famiglia e per il valore locativo. Si è cercato sempre di ripartire equamente il maggior carico tributario per non gravare soltanto una categoria di contribuenti. Ove le supercontribuzioni cui ho acennato non fossero state sufficienti ad integrare i disavanzi dei bilanci comunali, si ricorreva ad una maggiorazione della sovrimposta oltre il terzo limite.

Berliri. — Quest'ultimo fattore di adeguamento risultava di importanza secondaria o, viceversa, prevalente, sugli altri espedienti?

Calletti. — Era proporzionale. Noi l'abbiamo applicata per molti anni e non si sono mai avute opposizioni a tali criteri.

Berliri. — Non è lei in condizioni di precisarci, sia pure entro limiti molto approssimativi, il rapporto di frequenza e di importanza dei vari coefficienti di adeguamento posti in opera per arrivare al pareggio?

Calletti. — In genere, il 15-20 % delle aliquote massime.

Berliri. — I termini del problema da precisare sono questi: la commissione centrale doveva provvedere a raggiungere il pareggio di un certo blocco di bilanci; su quali cespiti veniva prevalentemente ricavato, in complesso, il di più di entrate richieste? Per ipotesi: il 90 % era fornito dall'aumento dei tributi e delle imposte di consumo e il 10 % dalla sovrimposizione; oppure il 10 % dall'aumento dei tributi e il 90 % dalla sovraimposizione?

Calletti. — Per l'imposta di consumo, la maggiorazione prevalentemente si praticava nei comuni di maggiore importanza. Applicata in un comune piccolo, essa avrebbe fruttato poco; infatti per alcuni generi (mobili, oggetti di pellicceria, robe varie) nei piccoli comuni non c'è gran traffico. La maggiorazione si applicava quando si riconosceva dalle statistiche, l'entità del gettito delle varie voci. Allora si autorizzava, ad esempio, una maggiorazione del 10 % sulla carne, sul vino; dove c'era la possibilità di farlo, si autorizzava la istituzione dell'imposta sul pesce fresco e su altre voci. La revisione del 1945 ha modificato le tariffe del 1931, ripristinando in fondo quelle del 1923 che erano complete, ma che poi furono notevolmente limitate. Oggi la situazione è alquanto mutata, dato che le maggiorazioni dovrebbero applicarsi a tributi le cui aliquote sono state notevolmente elevate. Per l'imposta di famiglia, ad esempio, era stata prevista dalla legge del 1931 l'aliquota massima dell'8 %; di fatto però tale tributo fu applicato in base all'aliquota limitata del 3 %. Soltanto nell'anno 1944 si è revocata quella limitazione, che non era prevista dalla legge, ma era una disposizione impartita dal Ministro per le Finanze del tempo per la prima applicazione di tale imposta. Si è pertanto prescritto che i comuni di situazione deficitaria debbano senz'altro applicare la aliquota massima dell'8 %, che sale al 9,6 % per l'aumento del 20 % prescritto per i comuni che eccedano il secondo limite della sovrimposta fondiaria.

Un altro cespite di notevole importanza è l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni, e la relativa addizionale provinciale.

L'accertamento di tale tributo è in rapporto a quello della ricchezza mobile. In tale settore tributario si verificano sperequazioni fra regioni e regioni. Le zone industriali sono favorite; le zone non industriali, come la Calabria, non sono favorite. Nel nostro paese è difficile attuare disposizioni di carattere generale, perchè urtano contro le diversità locali.

L'imposta sul valore locativo che un tempo poteva ritenersi l'indice della ricchezza, della agiatezza di una persona, in quanto che la disponibilità di case allora esistente rendeva giustificata la condizione che chi abitava un appartamento di maggiore entità fosse in condizioni economiche migliori, oggi è diventata una imposta non più rispondente ad equità. Noi abbiamo persone di condizioni modeste che pagano fitti altissimi,

mentre altre che beneficiano di una abitazione locata in epoca lontana pagano un affitto modesto pur avendo una situazione economicamente elevata. Oggi pertanto tale imposta viene sostituita da quella di famiglia, che pure è molto criticata in quanto indiziaria e basata su elementi molto empirici, non sempre fondati e prestantesi nei piccoli comuni specialmente, a manovre locali.

Berliri. — Ritiene inevitabile ricorrere in futuro a una forma di integrazione da parte dello Stato?

Calletti. — L'integrazione dovrebbe cessare, secondo la legge in vigore dell'agosto 1944, con il 1947. Io personalmente auspicherei la cessazione della integrazione. L'integrazione toglie completamente ogni spirito di iniziativa agli enti locali; essa ha inoltre il grave inconveniente di concretarsi, per necessità di cose, con notevole ritardo a causa degli inevitabili controlli, senza i quali lo Stato si accollerebbe un onere incredibile. Occorre infatti procedere a queste integrazioni nel modo più cauto. Certamente però tale stato di cose non può protrarsi all'infinito. Oltre a causare allo Stato un enorme onere — analogo a quello del prezzo politico del pane — l'integrazione dei bilanci costituisce, come ha detto, un fermo ad ogni attività locale, tarpa ogni volontà, perchè gli enti dipendono di fatto completamente dallo Stato.

Capita, per esempio, la concessione della gratifica natalizia agli impiegati dello Stato. Gli impiegati degli enti locali la pretendono egualmente. Le risorse di tali enti non lo consentono, ed allora è lo Stato che attraverso una suppletiva integrazione dei bilanci, viene ad assumerne il carico. Così ogni nuova spesa costituisce un ulteriore aggravio della situazione deficitaria degli enti e dell'onere dello Stato.

Occorre necessariamente trovare il modo di sopprimere questa integrazione.

La pressione tributaria attuale è però elevata, e converrebbe esaminare se non convenga promuovere, indipendentemente, una revisione dei compiti istituzionali degli enti, alla quale ho già accennato, una partecipazione degli enti stessi al gettito di tributi erariali, quali ad esempio l'imposta sull'entrata.

Personalmente sarei contrario all'autonomia locale in materia tributaria, naturalmente entro certi limiti, perchè non ritengo prudente lasciare completa libertà in materia agli enti locali.

Questo è il problema fondamentale.

Quando lei pensa che per comuni come Milano, Torino, Genova, si parla ancora oggi di disavanzi di centinaia e centinaia di milioni, non vedo quale altro tributo locale potrà coprire tra le cause principali questo enorme fabbisogno.

Tra le cause principali di questi oneri è la spesa per il personale che oggi è salita a cifre impressionanti, sia per l'inflazione che in questo settore si è verificata negli ultimi anni nella quasi totalità degli enti locali, sia per le competenze ad esso dovute. Pensi che personale umile nei comuni ha oggi degli stipendi elevati: dieci, sedicimila lire al mese.

Berliri. — Ringrazio il dott. Calleetti per l'apporto di competenza e di esperienza di cui la Commissione non mancherà di tenere conto.

Interrogatorio del dott. LUIGI GIORDANO

Direttore generale dei servizi per la finanza locale del Ministero delle Finanze

(17 maggio 1946, in Roma)

Berliri. — La ringraziamo per aver aderito al nostro invito, ricordandole che la Commissione ha tenuto a sentirla non come direttore generale dei servizi per la finanza locale, ma come persona competente che, dall'osservatorio che occupa, ha avuto modo di valutare con particolare ampiezza i problemi della finanza locale. La prego quindi di esporci il suo pensiero su quei punti del questionario n. 5 che giudica particolarmente interessanti.

Giordano. — Da quello che sommariamente ho potuto rilevare dal questionario, in sostanza si pone il problema, gravissimo in questo momento, del riordinamento delle finanze degli enti locali.

Penso che per potere venire ad un risultato concreto, sia necessario risalire alle cause che hanno determinato l'attuale situazione.

Tra le cause che hanno determinato l'attuale squilibrio sono da porre in rilievo: la progressività dello sviluppo qualitativo e quantitativo dei servizi nonchè il loro aumentato costo (servizi annonari che prima non esistevano e che hanno portato un aggravio di uffici e di personale; il servizio per il pagamento dei sussidi alle famiglie dei richiamati alle armi) e che hanno fatto sempre più aggravare la situazione senza che il legislatore si fosse preoccupato di ripianare convenientemente le spese relative; il mantenimento in servizio da parte degli enti locali di un numero esagerato di avventizi, fenomeno che si è acutizzato specialmente dopo la guerra; assegni uniformemente corrisposti senza alcuna relazione con il costo della vita nelle varie località e tanto meno con le possibilità finanziarie degli enti. E' da aggiungere la tendenza alla ricostruzione senza una ponderata valutazione delle possibilità finanziarie per attuarla. Non sono invero sufficienti le ordinarie risorse per ricostruire tutto ciò che era il frutto di opere compiute nel lungo periodo di pace, e se è da riconoscere lodevolissima la accennata tendenza degli amministratori di riedificare le opere pubbliche, il problema peraltro è di carattere nazionale e non può essere risoluto se non gradatamente, con mezzi straordinari e con l'intervento dello Stato.

Al fenomeno dell'aumento generale delle spese si è aggiunto l'altro gravissimo, che l'aumento delle entrate non è proporzionato alla svalutazione della moneta.

Sta di fatto che, mentre nel 1930, quando fu predisposto il testo unico per la finanza locale, il legislatore aveva di fronte una situazione di spareggio di soli 450 milioni tra bilanci comunali e provinciali, per il 1945 tale spareggio può approssimativamente calcolarsi in non meno di 10 miliardi per i comuni e di 5 miliardi per le provincie.

La direzione generale della finanza locale ha cercato di apprestare i rimedi per la soluzione del gravissimo problema, promuevendo due provvedimenti legislativi, quello dell'8 marzo 1945 n. 62, e l'altro del 18 febbraio 1946 n. 100, entrambi di notevole portata. Si sono triplicati gli estimi dei terreni venendo per tal modo automaticamente triplicato il provento delle sovrimposte. Si è elevato il limite di sovrimposizione sui terreni per le provincie. Si è resa obbligatoria l'applicazione delle sovrimposte al terzo limite. Si è quadruplicato l'imponibile per le categorie *B* e *C*, col corrispondente aumento del gettito dell'imposta comunale sulle industrie, commerci, arti e professioni, e della correlativa addizionale provinciale. Si sono aggiornate le tariffe e le aliquote di tutti gli altri tributi minori. E' stata elevata da lire 100 a lire 500 l'ettolitro l'aliquota dell'imposta comunale di consumo sul vino. E' stato introdotto il sistema della tassazione in base al valore per tutti i commestibili agli effetti dell'imposta di consumo. E' stata istituita una addizionale del 5 per cento sui redditi agrari rivalutati a favore sia dei comuni, che delle provincie. Si è istituita a favore delle provincie un'addizionale di 50 centesimi, per ogni lira, delle tasse automobilistiche. Si è istituita un'addizionale a favore delle provincie in ragione di 3 centesimi per ogni lira sui vari tributi erariali, provinciali e comunali.

Berliri. — Ha accennato che nel 1930 lo spareggio era di 450 milioni. Nella stessa epoca il totale delle entrate degli enti locali su che cifra si aggirava?

Giordano. — Mi mancano i dati per il 1930. Però, nel 1928 le entrate effettive furono di complessive lire 6.427.212.874 e, cioè, lire 5.295.494.304 per i comuni e lire 1.131.718.570 per le provincie.

Premesso che la finanza negli enti locali non può essere considerata come distinta dalla finanza dello Stato perchè unico è il contribuente e solidali sono gli interessi della economia nazionale, alla domanda se convenga fare l'unificazione tributaria o lasciare il sistema attuale della finanza divisa, rispondo che la situazione dell'economia nazionale non consente la unificazione tributaria.

Senza dubbio, in astratto, una finanza unificata darebbe notevoli vantaggi dal punto di vista tecnico e della perequazione; essa, però, esigerebbe la necessità del

controllo centrale sulle spese con conseguente scapito dell'autonomia degli enti locali alla quale oggi invece si tende apertamente.

L'attuale sistema tributario nelle sue grandi linee non è censurabile. E' invece da lamentare la non sempre regolare applicazione delle varie leggi tributarie da parte degli enti locali per difetto dell'azione di controllo. Basti pensare che nessun controllo sistematico viene esercitato per accertare se i contribuenti sono o meno gravati in ragione della loro capacità contributiva.

E' naturale che l'ordinamento della finanza degli enti locali è in diretta relazione con i compiti che ai medesimi s'intende affidare. A tale riguardo deve affermarsi che agli enti locali debbono attribuirsi soltanto i servizi di carattere effettivamente locale, e cioè quelli i cui benefici sono risentiti dall'individuo come cittadino del comune e non come membro della comunità nazionale, eccettuati quei compiti che per la loro natura, per ragioni di economicità e di tecnicismo, conviene tuttavia riservare allo Stato, come quelli dell'assistenza ospedaliera dei poveri, il ricovero degli alienati e quelli che non potrebbero ottenere una migliore soddisfazione, facendoli attuare dagli enti locali.

Tenendo presente il principio che il contribuente è sempre unico, una volta distinti i compiti, in armonia con l'indirizzo anzidetto, l'ordinamento tributario degli enti locali sarà correlativo a tale distinzione. In sostanza: individualizzare quali sono i bisogni che devono schiettamente rimanere a carico degli enti locali; allora, adottare l'ordinamento tributario in rapporto a queste necessità e, viceversa, lasciare allo Stato di assolvere, con i mezzi che riterrà più adatti e congrui, i propri compiti di carattere nazionale, generali.

Ed ora passo a rispondere alle domande che sono state proposte circa l'ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.

1° quesito: « quali si ritiene siano gli inconvenienti dell'attuale ordinamento della finanza locale sia sotto il profilo della pratica efficienza, sia sotto quello della ripartizione dei carichi, sia infine sotto quello dello espletamento dei pubblici servizi? »

L'attuale ordinamento tributario degli enti autarchici territoriali non è scevro di inconvenienti, acuitisi in conseguenza delle particolari contingenze, come il numero rilevante di imposte (oggi sono circa 30). Il contribuente quindi è spesso colpito più volte per un medesimo titolo. Sicchè duplicazioni di imposizioni sulla stessa fonte del reddito, come avviene per l'imposta complementare e quella di famiglia, per l'imposta di ricchezza mobile e quella sulle industrie, come avviene per l'imposta erariale sui terreni e fabbricati con le sovrimposte provinciali e comunali.

2° quesito: « Nelle ipotesi che si ritengono più accettabili — e che si prega di delineare brevemente — circa l'assetto amministrativo degli enti locali e la corrispondente ripartizione dei pubblici servizi, che cosa ci suggerisce quanto al modo di ripartire l'imposizione fra Stato ed enti locali?

Per quanto riguarda la ripartizione delle imposizioni ritengo che debbano essere di esclusiva pertinenza degli enti locali le imposizioni fondiarie, per il carattere stesso territoriale dell'oggetto dell'imposizione.

Oltre a ciò, dovrebbero rimanere agli enti locali tutte le imposte di consumo e tutte le altre di carattere prettamente locale, disciplinate dal testo unico sulla finanza locale.

Il potere normativo delle imposizioni locali deve necessariamente essere esercitato dal potere centrale, perchè è solo quello che è in grado di valutare nel suo complesso la pressione tributaria generale. Per lo stesso motivo, i limiti massimi delle aliquote devono essere fissati per legge.

Entro quei limiti, l'ente locale deve avere piena autonomia nello stabilire la misura dei tributi.

Nel caso di partecipazione degli enti locali al gettito dei tributi erariali, il criterio della distribuzione non può essere unico, ma necessariamente connesso alla natura di ciascuno tributo.

Il questionario domanda quali criteri dovrebbero ispirare le eventuali diverse forme di partecipazione dello Stato alle spese degli enti locali. Rispondo: il criterio è quello del rimborso delle spese.

Quanto ad un'eventuale partecipazione dello Stato al gettito dei tributi locali, senza dubbio qualcuna delle imposte per le quali si ritiene preferibile l'amministrazione da parte degli enti locali, potrebbe prestarsi ad una partecipazione al gettito da parte dello Stato; come le imposte di consumo. In passato è stata applicata una addizionale governativa al dazio comunale di consumo sul vino e sulle carni.

Al quesito quarto — se si ritenga opportuna l'enunciazione di un principio generale diretto ad evitare che l'imposizione locale crei ostacoli alla libera circolazione delle merci o discriminazione nel mercato della produzione — rispondo di sì; ritengo inoltre opportuno che si fissi il principio che il comune non possa mettere barriere al libero movimento delle merci.

Berliri. — Le eventuali differenze di applicazione e di aliquota delle imposte di consumo non potrebbero costituire per sè stesse ostacolo alla distribuzione delle merci nel Paese?

Giordano. — Allo stato attuale l'applicazione delle imposte di consumo non può aver luogo che secondo le norme stabilite dal testo unico e dal regolamento, che sono uniformi per tutti i comuni. Va da sè che una eventuale modifica di tale ordinamento dovrebbe essere attentamente ponderata appunto allo scopo di evitare ostacoli alla distribuzione delle merci, perchè l'imposta si corrisponde a movimento effettuato, cioè nel comune dove avviene il consumo.

Berliri. — Ella quindi, è favorevole al controllo centralizzato delle aliquote agli effetti di ottenere la osservanza del principio della libera circolazione e della uniforme distribuzione della produzione?

Giordano. — E' già in legge che l'aliquota massima è stabilita dal centro, salvo agli amministratori locali, di graduarla secondo convenienza.

Berliri. — Si pensa da taluno che, in materia di imposte sul consumo, anche la semplice facoltà di applicare o no l'imposta su determinate merci e di applicarla con diverse aliquote, basterebbe a spostare l'equilibrio dei mercati e la libera e più economica distribuzione della produzione. Lei crede che questa preoccupazione sia fondata e che quindi si dovrebbe eventualmente ridurre entro limiti molto ristretti la possibilità di giocare sulle aliquote, per quanto riguarda l'imposta di consumo, o invece non attribuisce importanza alla questione?

Giordano. — L'uniformità della tariffa per tutti i comuni è un fatto recentissimo. Fin dalla loro istituzione i dazi comunali di consumo si applicarono con aliquote fortemente diverse; nè per ciò si sono mai avuti a lamentare i temuti inconvenienti.

Berliri. — La ringrazio e la prego di proseguire nell'esame dei successivi quesiti.

Giordano. — Il quinto quesito domanda se debba essere mantenuto il controllo statale sui bilanci degli enti locali. Ritengo che più competente a rispondere alla domanda sia il direttore generale dell'Amministrazione civile.

Il sesto quesito domanda entro quali limiti e con quali cautele si ritiene che i rapporti finanziari tra diversi enti locali possano essere rimessi agli accordi diretti tra gli enti interessati. Rispondo che se tra i comuni, in dipendenza di servizi svolti nel reciproco interesse, vengono a sorgere rapporti finanziari, nulla vieta che tali rapporti possano essere direttamente regolati tra i comuni stessi, sulla base dei principi che disciplinano il funzionamento dei consorzi.

Non è da escludere, in linea di principio, la possibilità di intese fra i comuni per una reciproca limitazione del rispettivo potere di imposizione nell'ambito della legge generale.

Nella legge comunale provinciale c'è già la disposizione che per alcuni servizi che non potrebbero essere sostenuti localmente da un solo comune, i comuni si uniscano in consorzio e nel testo unico sulla finanza locale, è già previsto che per taluni servizi, i comuni possono riunirsi in consorzio. Ritengo che il concetto del consorzio debba essere sviluppato.

Settimo quesito: « A quali organi si suggerisce di affidare la giurisdizione sulle controversie tra diversi enti locali e fra enti locali e Stato in materie finanziarie? ».

Micheli. — Possiamo chiarire: ci siamo occupati del problema del contenzioso tributario e ci è stata proposta la unificazione del contenzioso tributario, con la creazione di una giurisdizione speciale formata di giudici veri e propri, oppure la creazione di una sezione speciale della giurisdizione ordinaria. Nell'ipotesi che si addivenisse ad una di queste soluzioni, ritiene che anche le controversie relative alla materia dei tributi locali potrebbero essere preferite a questa giurisdizione speciale?

Giordano. — Senza dubbio, se si creasse una sezione di magistrati veri e propri.

Micheli. — Anche per le controversie fra gli enti e lo Stato e quindi non soltanto fra gli enti e i contribuenti?

Giordano. — Sì.

Micheli. — Non vede nulla in contrario?

Giordano. — Non vedo nulla in contrario; in atto i giudici ordinari sono altresì chiamati a giudicare sulle controversie nelle quali sono in giuco i diritti patrimoniali dello Stato.

Micheli. — Da alcuni, questa magistratura è stata proposta come organo misto: giudici togati di carriera ed esperti tecnici tratti dalle particolari categorie interessate.

Giordano. — E' meritevole di considerazione l'idea dell'organo misto, formato cioè col concorso di giudici togati di carriera e di esperti tecnici.

L'ottavo quesito chiede suggerimenti in materia di accertamento dei tributi locali?

Rispondo che ritengo conveniente che i tributi locali siano accertati dai medesimi organi locali, essendo questi più vicini al contribuente e perciò meglio informati delle sue possibilità contributive.

Il nono quesito chiede quale sia l'ordinamento più opportuno del contenzioso in materia di tributi locali? In particolare, si ritiene che la giurisdizione sulle controversie relative ai tributi locali debba essere affidata agli organi competenti per i tributi erariali, e con la stessa procedura?

Rispondo che si ritiene opportuno conservare per i tributi locali l'attuale ordinamento del contenzioso.

Micheli. — Taluno ci ha proposto di organizzare questi organi speciali della giurisdizione tributaria in tante sezioni, una delle quali potrebbe essere quella competente pei tributi locali, alla quale si potrebbe dare un ambito territoriale anche diverso, al fine di avvicinare maggiormente il contribuente.

Giordano. — La risposta è assorbita dalla precedente.

Micheli. — Una delle esigenze più importanti che sono state messe in evidenza da questi interrogatori è stata quella di deferire la cognizione di tutte le cause in materia tributaria ad un vero e proprio organo giurisdizionale.

Giordano. — Io aderisco a questo ordine d'idee.

Berliri. — Lei ha accennato in principio che su un piano teorico sembrerebbe soluzione ottima la unificazione, pur ritenendo che le condizioni pratiche allontanino nel tempo la possibilità di questa soluzione. Vor-

rei chiederle di precisare in quali termini vedrebbe questa unificazione, supposto che le condizioni pratiche si venissero a realizzare.

Giordano. — Come ho già dichiarato su tale argomento, la unificazione tributaria da un punto di vista astratto presenterebbe indubbi vantaggi. Nel campo tecnico si potrebbe ottenere una riduzione del numero dei tributi; l'accertamento di quelli conservati, sarebbe effettuato con unicità di indirizzo da un organo, conseguendo una migliore perequazione; infine si realizzerebbe una notevole economia di spesa per la riduzione degli uffici.

Berliri. — Con quali criteri vedrebbe poi la distribuzione del gettito raccolto?

Giordano. — Contemperando i principi della provenienza del tributo, quello della popolazione e quello delle necessità locali.

Berliri. — Non dovrebbe quindi essere soltanto il criterio della provenienza del tributo; dovrebbe aver peso invece la necessità dei singoli enti, seppur valutata in vario modo e con vari coefficienti.

Giordano. — Essenzialmente la necessità, per fare in modo che gli enti che si trovano in regioni misere possano beneficiare del contributo degli enti che si trovano in regioni ricche, in rapporto anche al fatto che i sacrifici che i cittadini compiono — specialmente i più gravi quale quello del servizio militare — siano resi in modo eguale da tutti.

Bario. — Lei ha detto che lo stesso reddito si presta a duplice imposizione erariale e comunale.

Coll'unificazione dell'accertamento in un solo ufficio, che non può essere che quello erariale, lo stesso presupposto economico non può dar luogo simultaneamente ad una duplice imposizione, e pertanto bisognerebbe rinunziare all'attuale gettito erariale o comunale.

Le sembra opportuno questo quando si cerca in tutti i modi di potenziare le entrate attuali?

Non sarebbe poi possibile in alcuni casi elevare la imposizione erariale, quasi a compenso dell'abrogata imposizione comunale, poichè alcuni cespiti sono soggetti a tributo locale solo perchè esenti per legge da imposizione erariale.

Giordano. — Non ho fatto dichiarazioni in tali precisi sensi, essendomi limitato a porre in rilievo i vantaggi tecnici che sono da presumere conseguenti alla unificazione tributaria. Giacchè, per quanto invece riguarda il risanamento dei bilanci degli enti locali ho accennato prima ed insisto ora sulla dichiarazione che esso non potrà attendersi unicamente dall'aumento dei tributi quando a questo non si accompagni la più drastica riduzione delle spese.

Berliri. — Ritengo che quando il sig. Giordano dice: si unifichi l'accertamento e la riscossione delle imposte erariali e locali che gravano sullo stesso imponibile, non vuole dire con questo di rinunciare ad una quota del gettito complessivo. Vuol dire invece che accertando e riscuotendo unitariamente si avrebbe una minore spesa. Quanto all'inconveniente delle troppo larghe zone di esenzione che diradano l'imposizione erariale, il vero rimedio è ovviamente da cercarsi nella eliminazione o riduzione delle esenzioni, piuttosto che nella moltiplicazione dei tributi.

Io vorrei però chiedere al sig. Giordano, quali sono gli ostacoli che vede per la realizzazione di questa unificazione, della quale ha accennato i vantaggi.

Giordano. — Gli ostacoli stanno principalmente nella difficoltà di affidare allo Stato l'amministrazione di tributi peculiarmente adatti alla diversa struttura economica delle varie località.

Berliri. — Mi pare che la sua esposizione porterebbe a concludere per una soluzione di compromesso, nel senso di lasciare agli enti locali quei soli contributi minori per cui si ravvisasse la impossibilità di unificazione.

Giordano. — E' proprio questo il mio punto di vista.

Bario. — Voglio fare una osservazione che viene presentata da tanti: attualmente le varie imposte erariali assorbono dal 60 al 70 per cento il reddito individuale, e pochi si accorgono di tale notevole incidenza perchè le imposte sono varie, il contribuente tratta in diversi momenti dell'anno con uffici finanziari diversi e quanto si paga per i vari tributi non viene sommato e tenuto a conto.

Se si adottasse l'imposta unica, a nessun contribuente sfuggirebbe questo 60 al 70 per cento e le contestazioni sarebbero per ogni verso più serrate, dando origine ad un disagio morale, del quale presto o tardi la finanza dovrebbe tener conto. E' la sensibilità del contribuente che determina e spiega certi provvedimenti del fisco, donde la opportunità, che tale sensibilità non venga maggiormente acuita con la proposta unificazione, che pertanto va attentamente esaminata e ponderata.

Per rendersi esatto conto di quello che può importare la unificazione, basti pensare alle difficili condizioni nelle quali si svolge l'accertamento dei redditi di ricchezza mobile. Gran parte dei contribuenti riconosce infondato l'accertamento e cerca di dimostrare in ogni modo che il reddito economico non è quello indicato dal fisco. Tutti poi lamentano l'asprezza delle aliquote, e può facilmente immaginarsi quale sarebbe la reazione del contribuente quando, a compensare l'abrogato gettito delle entrate comunali, si dovesse decisamente marciare verso l'aumento dell'imponibile o verso l'aumento delle aliquote.

Posso dire per esperienza professionale che quando un contribuente si pone il problema dell'opportunità di insorgere o meno contro l'accertamento di un determinato imponibile, in materia, ad esempio, di ricchezza mobile, non manca di tener conto e della imposta erariale e delle corrispondenti imposte locali.

E' una illusione che passa istantaneamente, quella che la imposta erariale sia la sola e il contribuente sa benissimo quello che deve complessivamente pagare. Per contro la molteplicità delle imposizioni e degli accertamenti dello stesso imponibile è da lui sentito come uno svantaggio di più che si aggiunge a quello della complessiva pesantezza del carico aggravandone il fastidio.

Giordano. — Noi abbiamo accennato agli aspetti positivi e negativi del problema; ma non abbiamo detto che la unificazione tributaria dovrebbe attuarsi facendo sopravvivere un solo tributo. E' ovvio che agli enti locali si dovrebbero conservare i tributi di carattere prettamente locale, quale ad esempio l'imposta di consumo.

Berliri. — Ho l'impressione di poter riassumere questa discussione assai interessante, rilevando che ne sono emerse considerazioni che incoraggerebbero alla unificazione ed altre, che viceversa ne scoraggerebbero. Le ragioni favorevoli sono essenzialmente il risparmio delle spese e la possibilità di perequare le situazioni fortemente sperequate dei nostri comuni, per cui esistono enti ricchi accanto ad enti poveri. Le ragioni contrarie sarebbero quelle di ordine psicologico testè segnalate dal signor Bario; inoltre, la difficoltà di accentrare determinati tributi, data la differente economia dei nostri enti locali, e la opportunità di utilizzare la migliore conoscenza della situazione del contribuente da parte degli organi locali.

Mi pare peraltro che da questa raccolta di elementi sembri emergere la possibilità di soluzioni di compromesso che consentirebbero di tener conto di tutte le ragioni segnalate. Per quanto riguarda intanto la possibilità di utilizzare la particolare conoscenza di luoghi e persone da parte degli elementi locali va ricordata la recente istituzione dei consigli e comitati tributari. Se l'esperienza sarà favorevole ne risulterà senz'altro conciliato lo sfruttamento delle cognizioni locali con la amministrazione centralizzata. Per quello che riguarda la opportunità di conservare taluni tributi minori particolarmente adatti a situazioni tipiche locali, è ovvio il rimedio indicato dal dr. Giordano e cioè di limitare l'accertamento a pochi tributi maggiori.

Per quanto infine riguarda il fattore psicologico, sta di fatto che — come risulta anche dalle concordi risposte ai molti questionari — il contribuente non solo non apprezza, ma lamenta come un ulteriore e grave onere la caotica molteplicità dei tributi. Bisogna dire che, da questo punto di vista, la unificazione può apportare un pericolo non per la finanza, ma per il contribuente, potendosi temere che, avvenuta la unificazione con conseguente concentramento di aliquote, si venga poi in secondo tempo a ricostituire i tributi soppressi, in aggiunta alla aliquota unificata.

Bario. — La molteplicità delle contribuzioni non giova al contribuente, ma non è detto che alla unicità dell'imposta egli si acquieterebbe facilmente. D'altra parte la molteplicità delle imposizioni offre un valido ausilio alla finanza, diuturnamente costretta nel silenzio e contro le affermazioni della parte, a ricercare l'esatto imponibile. In questa opera, irta di grandi difficoltà giova sommamente che delle detrazioni ammesse per una imposta, e che vengono esattamente indicate dal contribuente per fruire al cento della agevolazione prevista, si avvalga per altre imposizioni la finanza in contraddittorio con lo stesso contribuente. A parte poi che la valutazione di un ufficio può correggere le deficienze di altra valutazione sullo stesso oggetto, fatta da un ufficio diverso, in buona od anche in mala fede.

Interrogatorio del prof. SALVATORE SCOCA

Docente in scienze delle finanze nella Università di Roma – Sostituto avvocato generale dello Stato – Già sottosegretario al Tesoro

(17 maggio 1946, in Roma)

Berliri. — Il prof. Scoca ha esposto e motivato chiaramente nella sua relazione per la commissione di studio della Democrazia Cristiana, di cui la Commissione non mancherà di tenere il massimo conto, le proprie idee su quanto riguarda particolarmente la sistemazione delle entrate tributarie degli enti locali Sarebbe quindi preferibile che cercassimo di utilizzare la competenza del professore prevalentemente su altri punti del questionario. E prima di tutto penso sarebbe interessante conoscere le sue previsioni, sia pure di larga massima, sui criteri in base ai quali potranno essere distribuiti i pubblici servizi fra Stato ed enti locali.

Scoca. — E' difficile fare previsioni anche di larga massima, non sapendosi quale potrà essere l'ordinamento futuro, in vista della progettata istituzione della regione, che è nel programma di parecchi partiti politici, e nella incertezza sul mantenimento o meno della provincia, nell'ambito della regione. Penso che nell'eventualità che venga istituita la regione, l'ente provincia dovrebbe scomparire; e che la regione sia per avere funzioni più vaste di quelle che hanno oggi le provincie. Ritengo pure che il comune si avii verso una maggiore autonomia di quella attuale; ma è difficile stabilire una linea di demarcazione tra i servizi da attribursi ai comuni ed i servizi da attribuirsi allo Stato. In linea generale direi che quei servizi i quali interessano i comuni in modo particolare possono essere affidati ai comuni, e quelli che interessano tutti i cittadini, a qualsiasi comune appartengano, possono essere attribuiti allo Stato. Ma questa regola, seppure venga meglio delimitata e definita, racchiude sempre un criterio elastico e indeterminato, non un criterio che differenzi nettamente le funzioni dei comuni dalle funzioni dello Stato. Non si può negare che oggi esista in taluni settori una commestione irrazionale. Accenno, per fare un esempio al servizio di polizia che indubbiamente è un servizio dello Stato, e quindi la spesa relativa dovrebbe essere sopportata dallo Stato. Ma, se non erro, anche per i carabinieri, che sono organi tutori dell'ordine pubblico, le spese per il casermaggio non sono a carico dello Stato. Se la tutela dell'ordine è funzione essenziale della esistenza della collettività massima quale è lo Stato, gli oneri dovrebbero andare tutti allo Stato. Io poi non farei differenze tra le varie specie di agenti che tutelano l'ordine pubblico: tutto il servizio dovrebbe passare allo Stato. Problema grave, dal punto di vista politico, è quello della istruzione, che oggi è quasi per la totalità nelle mani dello Stato.

Berliri. — Solamente le elementari sono a carico dei comuni, e poi i locali, gli inservienti, i macchinisti e gli accessori delle scuole medie.

Scoca. — Quindi, l'istruzione è prevalentemente nelle mani dello Stato. Ora credo che ci sia una tendenza molto diffusa a ritornare indietro. Cominciamo con l'istruzione elementare, che tradizionalmente apparteneva ai comuni. Credo che, se si ritornasse indietro, non si farebbe male, e questo per considerazioni più di ordine pratico che di ordine teorico, perchè dal punto di vista teorico potrei dire che la diffusione della pubblica istruzione è di interesse generale. Però, l'esperimento che è stato fatto negli ultimi anni non mi pare che abbia dato buoni risultati.

Berliri. — Si chiede sopratutto questo, di vedere le cose da un punto di vista pratico.

Scoca. — C'erano dei maestri che facevano il concorso in un dato comune ed erano attaccati alla sede. Ora avviene che il corpo insegnante non è mai stabile, e non è attaccato al proprio dovere. Un maestro fa il concorso, entra in un comunello qualsiasi, perchè poi spera di andare in un comune importante, di modo che non si affeziona mai al luogo, almeno finchè non abbia raggiunto la sede desiderata.

Quando ha poi raggiunta quella sede è già stanco, e la considera come una sede di riposo. E quindi, prima non ha lavorato bene perchè non era soddisfatto, e poi non lavora perchè è stanco. In effetti, mi pare che il funzionamento delle scuole elementari non vada come dovrebbe andare. Indubbiamente si insegnava molto di più prima, anche se i maestri avevano una preparazione inferiore. Quelli che facevano lezione ai miei tempi avevano fatto quattro anni di scuole medie. Le vecchie scuole normali constavano, mi pare, di quattro anni. Ciononostante, ricordo con viva gratitudine i miei maestri elementari, che facevano scuola con vera passione.

Berliri. — E per le spese di spedalità, assistenza, disoccupazione?...

Scoca. — Ritengo che questi sono servizi che potrebbero passare allo Stato, perchè le condizioni finanziarie dei comuni sono diverse, e non si può assoggettare a un diverso trattamento quello che è un bisogno unico e univocamente sentito. Se si affidano ai comuni, che han

no diverse possibilità e sopratutto diversa sensibilità, che varia moltissimo da luogo a luogo, potremmo aver questo: che lasciandoli ai comuni, i bisognosi in un posto avrebbero una certa assistenza e in altri posti verrebbero completamente trascurati.

Steve. — Io desidererei sinteticamente che ci dicesse se rispetto alla situazione prebellica pensa che ci sarà una estensione della funzione del comune rispetto a quella dello Stato, o meno.

Scoca. — Probabilmente una estensione.

Berliri. — Desidererei ora che il prof. Scoca ci chiarisse il suo pensiero su quanto riguarda i rapporti finanziari tra Stato ed enti locali.

Il primo problema che si pone è questo: i servizi affidati agli enti locali non hanno solo interesse locale, ma anche, indubbiamente un interesse generale; cito la scuola, e non c'è bisogno di aggiungere altri esempi. Ora, come si pensa di poter risolvere il problema di non far pagare esclusivamente alle risorse locali questo margine di utilità generale? Praticamente, nel nostro ordinamento attuale il problema è, direi, trascurato o risolto soltanto in sede marginale attraverso il contributo dello Stato per singoli servizi (per esempio i cimiteri di guerra, con spese parzialmente rimborsate dallo Stato) oppure attraverso il pareggio dei bilanci passivi che viene addossato allo Stato con criteri empirici. Pensa il prof. Scoca che si possa ravvisare una soluzione più integrale, e quale?

Scoca. — Penso che il problema non abbia grande importanza ove si accolgano i concetti basilari che mi sono permesso di suggerire nella mia relazione. Non possiamo dimenticare che il contribuente è unico. Tutte le distinzioni che facciamo fra interesse locale e interesse generale, sono sempre distinzioni artificiose o per lo meno in gran parte artificiose, perchè bene esaminando, servizio per servizio, non ne troviamo nessuno che sia completamente d'ordine locale e si possa escludere ogni aspetto generale. Faccio l'esempio limite delle strade di comunicazione interne del comune, o dell'illuminazione delle strade comunali. Indubbiamente questi sono dei servizi d'interesse locale; ma sino ad un certo punto, perchè di essi usufruisce sia chi risiede stabilmente nel comune e vi paga le imposte comunali, sia chi non vi risiede stabilmente e non contribuisce ai carichi locali.

Già questo serve per dire che nette distinzioni non si possono fare nè per quanto riguarda i servizi pubblici e cioè le spese, e, credo, neanche per le entrate. Il contribuente è unico. Si tratta di vedere come ripartire quella porzione di reddito che si deve destinare ai pubblici servizi, come ripartirla tra gli enti pubblici che il cittadino contribuente ha di fronte quali creditori di imposta.

La questione non mi pare che abbia aspetti insolubili. Io ho proposto che le imposte dirette di carattere reale passino allo Stato. In concreto: le imposte di ricchezza mobile, sui terreni, sui fabbricati. Per quanto riflette le imposte sui redditi immobiliari, la proposta è antica e di altri. Io ho aggiunto anche l'imposta di ricchezza mobile di cat. *B*), perchè la produzione di tali specie di reddito è localizzata. Ho qualche perplessità per quanto riguarda l'imposta di ricchezza mobile sulle società per azioni, unicamente perchè penso che molte di esse hanno attività che si esplicano su tutto o larga parte del territorio dello Stato: per la Montecatini, ad es., non si può dire che il suo reddito sia localizzato nella sede della società, ma è un reddito che si produce in tutto lo Stato. Proponendo che le imposte dirette in parte vengano percepite dallo Stato e in parte dai comuni, ho avuto di mira principalmente un criterio di distinzione d'ordine pratico e che, sino a un certo punto, nei limiti del possibile, collima coi principi teorici. Abolirei le attuali imposte di consumo, le abolirei per molte ragioni e specialmente perchè costano troppo. Non è possibile mantenere l'attuale sistema, sopratutto per quel che riguarda i piccoli comuni. Tra quello che viene sottratto dalla tasca del contribuente e quello che entra nelle casse dei comuni, c'è una differenza enorme, che si perde nell'ingranaggio esattoriale.

Utilizziamo l'attuale imposta sull'entrata, che io modificherei radicalmente. Per quanto si attiene all'imposta statale, io tasserei semplicemente il primo passaggio, il primo atto di scambio e non tutti i successivi. E' inutile ripetere le molte ragioni che consigliano questo sistema. Basterebbe l'esigenza di non infastidire troppo i contribuenti, i quali preferiscono, pagare magari di più, ma desiderano di essere lasciati tranquilli nei loro affari e di non avere continui contatti con gli agenti del fisco, che disturbano sempre.

Steve. — Lei sarebbe contrario ad una imposta sul reddito consumato accertata con criteri indiziari?

Scoca. — Precisamente: sono contrario. L'imposta sul reddito consumato non si può accertare che con criteri indiziari. Non capisco come si possa accertare con criteri oggettivi, con criteri esatti. Bisogna ricorrere al criterio indiziario. Questo è grave difetto.

Steve. — Questo difetto, secondo lei, sarebbe inevitabile anche in periodi normali, quando i bilanci famigliari fossero assestati?

Scoca. — Certamente, gli indizi conducono sempre a delle disparità. Gli indizi sono sempre delle apparenze delle quali non ci possiamo fidare.

Per tornare all'imposta sull'entrata, io la trasformerei in una specie di imposta di produzione che tasserebbe il primo passaggio. Però non finisce qui la ragione dei gravami tributari rispetto a questo prodotto che nasce. Si può tassare anche l'ultimo passaggio, nel luogo dove questo avviene. Quest'ultima parte dell'imposta potrebbe essere data ai comuni. Il comune in sostanza applicherebbe una imposta sulla vendita. Il vantaggio, rispetto alle attuali imposte sul consumo applicate dai comuni, è che vi sarebbe una più larga materia imponibile e

non sorgerebbero le disparità che ci sono in atto, perchè oggi, data la limitazione degli oggetti soggetti ad imposta, abbiamo che quei comuni dove hanno luogo i consumi tassati possono far fronte ai loro bisogni; ma ci sono dei comuni e specialmente dei comuni rurali dove quei generi che sono previsti dalla nostra legge non hanno largo smercio e lì le imposte di consumo attuali, non rendono. Viceversa, con questa imposta generale sulle vendite, in tutti i comuni ci sarà la possibilità di avere un largo gettito, perchè dove non si consuma una cosa se ne consuma un'altra, dove non si consumano i prodotti industriali si consumano prodotti agricoli, ma non vi è comune dove non ci sia lo smercio di una qualche cosa. Si adeguerà, si cercherà di adeguarla alla capacità contributiva nel modo che è possibile, distinguendo, facendo alcune categorie che potranno essere tre, potranno essere quattro, tra prodotti più necessari e meno necessari, di prima necessità o no. Come tutte le classificazioni, anche quella che si adotterà avrà i suoi difetti, ma in sostanza un qualche grado di approssimazione si raggiungerà.

Il sistema di riscossione sarebbe piuttosto facile, perchè si potrebbe ricorrere agli abbonamenti, al *forfait*.

Steve. — Sempre in tema di consumo, lei ha detto che un'imposta generale sul consumo da prelevarsi all'ultimo atto di scambio dei generi tassati darebbe dei risultati più perequati tra i diversi comuni di quello che non dia l'attuale imposta sui consumi che è limitata ad alcuni generi; e questo mi pare evidente. Ma non ritiene che la imposta che lei propone lascerebbe sussistere sperequazioni molto gravi tra i comuni cittadini o industriali e i comuni agricoli, dove buona parte del reddito è prodotto e consumato nell'ambito dell'economia famigliare e quindi non dà luogo a scambi tassabili; tra Milano e un piccolo centro rurale, per esempio?

Berliri. — Si potrebbe generalizzare la domanda: col sistema proposto il comune ricco avrebbe una ricca finanza; il comune povero una povera finanza. E allora, se dovessimo esaurire in questo il sistema della finanza locale, potrebbe prospettarsi un'obbiezione, sulla quale io richiamo l'attenzione del prof. Scoca per sentire il suo pensiero: se cioè sia giusto che a parità di carico tributario, il contribuente del comune che gode di una ricca finanza si trovi ad avere a disposizione una grande quantità di servizi anche eccedenti lo *standard* generale, mentre il contribuente del comune povero si troverebbe ad usufruire di una quantità di servizi limitatissima.

Pensa che questa obbiezione regga? O quali mezzi ci sono e si possono studiare ad ovviare a questo problema? In particolare: in America ci si è avviati verso un sistema prevalente di contributi dello Stato; contributi distinti servizio per servizio; lo Stato si carica di una forte spesa dei singoli servizi esercitando così un'azione perequatrice. E' da seguirsi tale sistema; o si pensa possibile arrivare ad un sistema di parziale finanziamento dei bilanci locali in base ad indici generali; ovvero si preferisce rimanere al sistema empirico nostro, per cui si saldano caso per caso le falle dei bilanci deficitari?

Scoca. — Io ritengo che queste disparità che vengono rilevate non potrebbero sussistere nella maggior parte dei casi e non possono sussistere per questa ragione: perchè insieme a questa imposta sul consumo vi è il passaggio ai comuni delle imposte dirette immobiliari e mobiliari. Possiamo avere comuni cittadini o comuni rurali; possiamo avere Milano o possiamo avere un paese della campagna romana. Voi dite: Milano avrà una ricca finanza perchè a Milano ci saranno molte vendite e quindi proventi che in questo campo saranno forti; invece il comune della campagna romana non avrà dei forti proventi. Ora Milano ricaverà molto da questa imposta sulla vendita ma non ricaverà molto dalla imposta sui terreni. Viceversa nei comuni rurali i proventi maggiori saranno dati piuttosto dalla imposta sui terreni, perchè non c'è comune rurale che non abbia un vasto territorio relativamente alla sua consistenza e al numero dei suoi abitanti. Tenuto presente questo elemento di compensazione, debbo credere che dove non rende adeguatamente una specie di imposta rende un'altra. Io penso che proprio attraverso questo sistema non si avvertirà in pratica una grande disparità.

Steve. — Se il compenso fosse tra imposta sui consumi ed imposta sui terreni, potrei forse accedere alla sua opinione; ma lei accanto all'imposta sui terreni pone anche l'imposta sui fabbricati e gran parte dell'imposta sui redditi mobiliari ed allora ho l'impressione che, per restare nell'esempio, il reddito *pro capite* tassibile a favore del comune di Milano resti certamente molto superiore a quello del comune rurale. Non pensa lei che ci si avvicinerebbe di più ad una perequazione se l'imposta di consumo fosse riscossa su basi nazionali e poi ripartita tra i comuni vuoi in base al criterio della popolazione vuoi in base a criteri complessi come si fa ad esempio in Inghilterra per certi sussidi, e cioè in base al criterio della popolazione corretto dal numero dei bambini in età scolastica, sviluppo delle strade locali e così via?

Scoca. — Sono contrario all'applicazione del criterio come norma, perchè lederebbe il principio della autonomia finanziaria dell'ente comune. L'autonomia del comune deve avere la base nella autonomia della sua finanza. Lascerei ai comuni la possibilità di esazione dell'imposte, dando peraltro la possibilità in integrare il bilancio di quei comuni che dimostreranno di non poter sopperire alle loro necessità. Penso che nella maggior parte dei casi il provento delle imposte dirette e quello dell'imposte generali sulle vendite potrebbe esser sufficiente a coprire le spese dei comuni rurali. Naturalmente ciò presuppone che talune delle spese che oggi sostengono i comuni passino allo Stato.

Steve. — Ritiene lei che se le imposte reali sui redditi fossero lasciate agli enti locali in modo pienamente autonomo, e cioè gli enti locali fossero liberi di fissare

la pressione tributaria sulle varie categorie di redditi, questo non comporterebbe conseguenze dannose sull'assetto del mercato nazionale attraverso accentuati divari di tassazione?

Scoca. — Ma io non ritengo che i tributi fondiari e mobiliari dovrebbero essere lasciati all'arbitrio dei comuni; tutt'altro! L'accertamento e la riscossione di essi dovrebbero essere sempre fatti dagli organi statali. Soltanto che gli organi statali dovrebbero versare ai comuni la parte afferente al reddito prodotto nel territorio dei comuni medesimi. Ciò va posto in relazione all'assetto generale della finanza statale, che io vorrei assisa su una imposta di carattere personale, alla cui base dovrebbe restare una imposta reale unificata. E' evidente che se si fa perno su una imposta a carattere personale, si può lasciare ai comuni una certa libertà di spaziare entro certi limiti, ma non di superarli per non rendere sperequato il carico tributario complessivo.

Steve. — Poniamo che il criterio da lei sostenuto non prevalga e si sancisca una larga autonomia degli enti locali nell'amministrazione dei propri tributi. Lei ritiene che questa autonomia potrebbe essere pericolosa?

Scoca. — Indubbiamente.

Micheli. — Ha proposte da fare rispetto al sistema di riscossione delle imposte locali?

Scoca. — Relativamente all'imposta sui consumi sparirebbe il sistema attuale, che non avrebbe più ragione di essere. Sparirebbe l'appalto, perchè dovrebbe essere un organo diretto del comune a fare gli accertamenti.

Micheli. — Dovrebbero sparire anche altri istituti, tipo Ingic?

Scoca. — Ritengo di sì.

Stammati. — Lei ha detto che una parte del gettito delle imposte reali sarebbe attribuita ai comuni ed un'altra allo Stato, sorge quindi il problema di come ciò dovrebbe avvenire.

Scoca. — Il problema non sorge perchè alcuni determinati cespiti, andrebbero secondo la mia proposta, per la totalità ai comuni.

Berliri. — Vorrei ora richiamare l'attenzione del professore Scoca sulla lettera *g*) del quesito n. 2. Una delle ragioni, e forse non la minore, che contribuiscono a rendere attuale il problema dell'autonomia degli enti locali, è il convincimento che l'utilità dei pubblici servizi statali risulti sensibilmente differenziata rispetto alle varie regioni. Ritiene il professore Scoca, che questa sensazione corrisponda alla realtà e che nell'affermativa ci si possa ovviare ed in quale modo? In particolare ritiene che possa estendersi il sistema attualmente accolto nella nostra legislazione limitatamente a taluni servizi (per esempio il mantenimento delle vie di navigazione interna di 2ª, 3ª e 4ª classe) per quali sono imposti contributi a carico degli enti locali, i quali poi ripartiscono la spesa tra i rispettivi contribuenti; o vede qualche altra e più integrale soluzione?

Scoca. — Darei una risposta negativa in omaggio a criteri di semplicità. Non complicherei le cose col passaggio di entrate da ente ad ente. In sostanza il comune non dovrebbe versare niente allo Stato. Caso mai dovrebbe essere lo Stato, moderatore della pubblica finanza ed economia, ad intervenire quando occorra.

Berliri. — Preferirebbe, insomma che l'azione perequatrice fosse effettuata assorbendo i *deficit* e non eventuali eccedenze?

Scoca. — Precisamente.

Berliri. — Passiamo al secondo gruppo di questioni. Il quesito n. 3 progetta una duplice possibilità: che nella Carta costituzionale si fissino direttamente i principi fondamentali della finanza locale, ovvero che per la Carta si limiti a disporre che le norme con le quali è regolato il potere di imposizione, debbano essere assoggettate a particolari garanzie costituzionali così da non poter essere modificate se non con particolari forme e cautele.

Scoca. — Non ritengo che sia utile inserire i principi regolatori della finanza locale nella Carta costituzionale, perchè un sistema che in questo momento ci sembra meglio corrispondere alla situazione può non esserlo più fra qualche tempo. Non si tratta di principii immutabili che possano esigere una garanzia costituzionale, e per i quali tale garanzia possa essere utile.

Steve. — Insomma lei osserva che l'attribuzione di una materia imponibile agli enti locali non dovrebbe essere garantita costituzionalmente.

Scoca. — Precisamente.

Berliri. — Sul controllo e sulle forme della contabilità degli enti locali, che cosa pensa? Si devono assoggettare i bilanci annuali al controllo di una autorità centrale, e quale?

Scoca. — Se partiamo dal principio dell'autonomia comunale, il controllo dovrebbe limitarsi in sostanza a quei casi in cui i comuni richiedano un sussidio da parte dello Stato. Se essi questo sussidio non lo chiedono, per quale ragione i comuni dovrebbero essere intralciati nella loro azione?

Berliri. — La distinzione fra spese obbligatorie e facoltative dovrebbe rimanere?

Scoca. — Riterrei di sì.

Berliri. — Passiamo alla questione della giurisdizione. La domanda n. 7 si riferisce alle controversie fra diversi enti locali, fra enti locali e Stato in materia finanziaria. A quali organi conviene affidare la risoluzione?

Scoca. — E perchè non potrebbero essere gli organi normali?

Berliri. — La materia attualmente è divisa tra la Commissione centrale della finanza locale e la Commissione centrale delle imposte: l'una provvede sulle questioni di bilancio, l'altra invece interviene nei conflitti di attribuzione della materia imponibile tra ente ed ente. Pensa il prof. Scoca che sarebbe meglio affidare la materia ad un unico organo, e quale?

Scoca. — La risposta dipende dall'assetto che si pensa di dare all'ordinamento del contenzioso; ed io sono d'avviso che quello vigente dovrebbe essere radicalmente modificato.

Berliri. — Quindi demanderebbe la materia agli organi della normale amministrazione finanziaria. Il quesito n. 8 pone il problema se l'accertamento della materia imponibile agli effetti dei tributi locali debba essere lasciato ad organi locali, o se possa essere utilmente rimesso ad organi centrali, salva l'applicazione in base alle risultanze dell'accertamento delle singole imposte locali. Vuol dirci il suo pensiero in proposito?

Scoca. — Se si accettasse quello che ho suggerito circa l'ordinamento sostanziale finanziario, le imposte dirette dovrebbero essere accertate dagli organi statali, e le imposte indirette dagli organi comunali. Però una certa ingerenza degli organi centrali anche in questa (si tratta di vedere entro quali limiti) non la riterrei inutile, per impedire eventuali soprusi, sempre possibili dove sono accesi i contrasti di parte.

Berliri. — Nel limite del possibile quindi, un accertamento delegato degli organi centrali...

Scoca. — Si, in modo da evitare possibili ingiustizie.

Berliri. — E circa l'unificazione del contenzioso in materia di tributi locali, quale è il suo parere?

Scoca. — La mia risposta è in senso positivo, nel senso che l'organo per la decisione delle controversie tributarie sia unico e la procedura uniforme. Il fatto che il creditore sia diverso, non muta la sostanza delle cose.

Steve. — Vuol discutere il questionario n. 7 sul sistema tributario?

Scoca. — Quanto al volume del reddito, previsioni è difficile farne, ma personalmente ritengo che nel giro di pochi anni, si debba raggiungere il volume del reddito nazionale prebellico. Sostanzialmente, non monetariamente, perchè l'espressione monetaria è legata all'aumento della circolazione. Distribuzione del reddito nazionale: qui, nella distribuzione, indubbiamente vi sono stati, vi sono e vi saranno dei mutamenti e innanzi tutto in conseguenza della svalutazione, che ha impoverito alcune classi, e della normalità del mercato che ha favorito rapide accumulazioni per certi gruppi. Eserciteranno poi qualche influenza, i provvedimenti adottati e che si adotteranno contro le categorie indiziate politicamente per l'imposta straordinaria sul patrimonio, se si crederà di applicarla e di farne uno strumento di decapitazione delle grandi fortune. In via generale può prevedersi una tendenza alla diminuzione dei dislivelli nella distribuzione della ricchezza, purchè si adotti l'uno e l'altro concetto nella riforma tributaria che verrà. Mi pare che tutti siano orientati verso quegli espedienti che portano al raccorciamento delle distanze.

Steve. — Quindi ritiene che la massa dei redditi sarà costituita dai redditi piccoli o medi, e che quelli superiori alla media saranno molto scarsi?

Scoca. — Precisamente e credo che diverranno sempre più scarsi. Ragion per cui, quando si dice che le nostre finanze potrebbero essere alimentate facendo pagare solo i ricchi, si dice cosa che non basa nella realtà dei fatti.

Per quanto riguarda il volume delle spese credo che arriveremo ad una diminuzione per due cause principali: la svalutazione, che ha molto alleggerito il peso del debito pubblico, e la diminuzione delle spese di guerra alla quale indubbiamente si dovrà arrivare perchè, dato il mutato clima politico, data la disfatta, le spese militari non avranno più quelle dimensioni che avevano in passato, comparativamente alle altre spese.

Steve. — Crede che la parte delle entrate patrimoniali non muterà neanche se prevarranno taluni orientamenti verso la nazionalizzazione delle industrie?

Scoca. — Non credo che questi orientamenti possano spostare molto.

Steve. — In quanto all'entrate creditizie, crede che ci sia la possibilità di sostituire ai criteri normali di bilancio in pareggio una finanza fondata con una certa continuità anche su una copertura delle spese mediante accensione di debiti?

Scoca. — Non ritengo che si possa porre, come base normale, quella di fare debiti.

Steve. — Quindi lei è per una politica finanziaria in cui il grosso delle entrate sia rappresentato come per il passato dai tributi?

Scoca. — Naturalmente. Ciò non toglie che il credito sia strumento indispensabile per la finanza straordinaria. Al quale proposito aggiungo che non mi sembra criterio esatto quello annunciato da qualche uomo poli

tico che bisogna bandire i prestiti dalla nostra finanza straordinaria e far capo semplicemente alle imposte straordinarie. Penso, viceversa, che nelle attuali contingenze, non si potrà fare opera di ricostruzione effettiva se non si contrae qualche prestito. Le imposte straordinarie potranno rendere qualche centinaio di miliardi, ma non potranno rendere certamente quanto ci occorre. D'altra parte, siccome sostanzialmente il peso dei nostri debiti pubblici è diminuito e non è cresciuto relativamente al peso prebellico, anche se contraessimo prestiti rilevanti, in periodo normale noi troveremo un carico di interessi forse inferiore a quello che avevano, proporzionalmente, prima della guerra.

Steve. — Lei ritiene dunque che si possa arrivare ad uno sgravio tributario. E in quale settore potrà essere attuato: nelle indirette o nelle dirette?

Scoca. — Dovrei dire che dovrebbe essere applicato nelle imposte indirette, per ovvie considerazioni. D'altra parte, siccome io non credo molto alla distinzione così generica fra imposte dirette e indirette, la risposta potrebbe variare.

Steve. — Sulla seconda domanda relativa alla cosidetta finanza extra-fiscale, posso precisarle che noi abbiamo inserito questa domanda per istanza di qualche nostro collega della sottocommissione per l'agricoltura, che ha desiderato che noi ci ponessimo in particolare il problema se la redistribuzione della proprietà fondiaria possa essere attuata mediante strumenti fiscali. Noi abbiamo generalizzato questa domanda. Posso chiedere il suo parere?

Scoca. — In linea generale, alla domanda rispondo affermativamente. Il sistema tributario può avere questa funzione di distribuzione perequatrice. Indubbiamente noi siamo già avviati su questa strada, a passi piccoli, ma molto probabilmente faremo passi più grandi.

Gli espedienti della esenzione dei redditi minimi e dei piccoli patrimoni, dell'imposta personale progressiva, ecc., in fondo attuano questo criterio. Date le tendenze politiche che si affermano prevalenti, credo che marceremo più speditamente su questa via. Per conto mio ritengo che l'imposta possa essere strumento di attuazione di giustizia sociale o di una minore ingiustizia sociale.

Steve. — Molti esperti sostengono che l'imposta straordinaria sul patrimonio del 1920 ha costituito uno stimolo notevolissimo alla grande trasformazione fondiaria che si è verificata in Italia nel dopo guerra.

Scoca. — La conseguenza dell'imposta straordinaria, quando è di un certo peso, è evidente. Quando non si può pagare col reddito e si paga col patrimonio, è chiaro che si va al frazionamento della proprietà. Il latifondista sarà obbligato a vendere parte del suo patrimonio. Credo che l'imposta progressiva già per se stessa spinga al frazionamento delle grandi fortune.

Steve. — Lei ha accennato che non crede molto alla distinzione tradizionale tra l'effetto dei tributi diretti e indiretti sulle diverse categorie di redditieri. La pregherei di chiarire questo suo punto di vista.

Scoca. — Mi spiegherò con un esempio: l'imposta di R. M. è una imposta diretta sul reddito e il dazio doganale un'imposta indiretta sul consumo. Ma se il produttore riesce a trasferire sui consumatori — il che non può escludersi che avvenga — l'imposta di ricchezza mobile che la legge pone a suo carico, ed il dazio di importazione sulle materie prime, quale differenza sostanziale può vedersi tra l'uno e l'altro tributo?

Steve. — Veniamo allora alle domande sul sistema delle imposte dirette. Le linee generali sono state da lei esposte nella sua relazione e del resto ha già avuto occasione di ricordarle qui stesso. Desiderei ora sapere qualche cosa in particolare sul trattamento dei redditi societari e delle persone giuridiche in genere.

Scoca. — Per quanto concerne le imposte dirette reali o l'imposta unica reale, penso che il reddito delle società anonime dovrebbe essere tassato come gli altri similari con aggravamento dell'aliquota in compenso dei cosidetti redditi individuali.

Steve. — Questo perchè ritiene che siano più capitalistici?

Scoca. — Appunto. La prevalenza del capitale è maggiore relativamente al reddito individuale, che è un reddito misto di lavoro e di capitale. Nella società anonima si potrebbe distinguere nettamente il reddito del capitale dal reddito del lavoro.

Steve. — Quindi lei ritiene che il trattamento che si fa attualmente ai salari di direzione nel nostro sistema tributario, che per le società anonime sono trattati come redditi di lavoro, mentre per le imprese individuali vanno a far parte del profitto, costituisca un aggravio contro le imprese individuali?

Scoca. — Mi pare di sì; già si attira una discriminazione, tassando come reddito di lavoro sia quello dei salariati che quello dei dirigenti dell'azienda: quello che resta, in fondo, è reddito di capitale.

Steve. — Salvo l'elemento del rischio?

Scoca. — Salvo l'elemento del rischio, del quale può tenersi conto applicando una aliquota inferiore a quella applicata per i redditi di puro capitale.

Berliri. — Non pensa che si possa fare qualche cosa di analogo anche nei confronti delle imprese private e quindi discriminare il salario normale dal profitto industriale?

Scoca. — Non credo praticamente possibile la cosa, per le difficoltà inerenti all'accertamento. Se si adottasse

questo criterio, arriveremmo all'annullamento del reddito delle imprese individuali.

Steve. — A queste domande, ripeto, troviamo in gran parte risposta nella sua relazione, quindi non ci attardiamo: viceversa gradiremmo, per portare la questione in concreto sulla struttura delle imposte dirette, che lei ci esponesse, con riferimento ai prezzi prebellici, da che livello di reddito vorrebbe far partire l'imposta personale sul reddito.

Scoca. — Dal livello che eccede il reddito indispensabile per la vita. Non può essere tassato l'uomo prima di aver soddisfatto i bisogni elementari necessari per la sua esistenza.

Steve. — Con riferimento ai prezzi prebellici, lei proporrebbe, per esempio, 20.000 lire? 50.000 lire?

Scoca. — Neanche per idea: una cifra più bassa, perchè con meno di lire 1000 mensili prima della guerra si poteva vivere.

Steve. — In sostanza lei sarebbe per un'imposta personale di larga base, non per un'imposta personale ristretta.

Scoca. — Sì, aggiungo che la graduazione della scala di progressione dovrebbe essere costituita in modo che fosse poco sensibile sui redditi modesti; e accelerasse il suo ritmo a partire dai redditi che consentono un tenore di vita elevato.

Ma la base dev'essere larga, perchè altrimenti l'imposta personale non potrebbe essere redditizia, dato che da noi la distribuzione della ricchezza è molto frazionata ed il numero delle grandi fortune è relativamente scarso.

Berliri. — Questo per l'esenzione; poi vi sarebbe una fascia di lenta progressività. La vedrebbe come una fascia piuttosto alta oppure ristretta? Soltanto con lo scopo di integrare gli scaglioni per annullare le sperequazioni col reddito esente, oppure per costituire effettivamente una fascia di reddito in cui la progressione non avrebbe che un valore, per dir così, attenuato?

Scoca. — Ritengo che potrebbe sempre avere il suo valore; ma siccome io vorrei favorire la formazione della piccola proprietà, la formazione delle piccole fortune, andrei fino al limite di una certa agiatezza.

Steve. — Dalla sua relazione mi pare che lei assegnerebbe una funzione piuttosto modesta all'imposta patrimoniale, nel sistema delle imposte dirette.

Scoca. — Noi non possiamo colpire la stessa ricchezza due volte. Io vorrei dire che in un certo senso della imposta patrimoniale se ne potrebbe anche fare a meno. Intanto la concepisco in quanto non deve essere una duplicazione dell'imposta sul reddito; perchè una volta che abbiamo messo alla base una imposta reale che colpisce tutti i redditi in modo oggettivo e discriminato la discriminazione l'abbiamo già attuata in sede di imposta reale. Quindi l'imposta patrimoniale che ha già questa funzione dovrebbe essere solo un controllo della tassazione in sede di reddito e avrebbe lo scopo prevalente di tassare quei beni che sono patrimonio, ma che sono scarsamente produttivi o non produttivi affatto.

Steve. — In materia di imposte successorie vorrei richiamare la sua attenzione sul problema che abbiamo qui ripreso per scrupolo di completezza, del vecchio piano Rignano di discriminazione tra ricchezze guadagnate dal *de cuius* e ricchezze ereditate dal *de cuius* stesso. Lei che cosa ne pensa?

Scoca. — Io più che a questo concetto penserei ad un altro concetto: l'imposta di successione la concepisco come un'imposta sull'acquisto gratuito di ricchezza. Ora, partendo da questa concezione, che il patrimonio del *de cuius* sia ereditato o che non sia ereditato, preesistente o meno non importa. Quello che importa è la condizione economica dell'erede. In base a questo concetto porrei una differenziazione.

Steve. — Desidereremmo ora sentire il suo parere sulla nominatività obbligatoria.

Scoca. — Io penso che si deve arrivare alla nominatività, se si vogliono applicare le imposte con serietà e se si vuole che si elimini il grave sconcio delle evasioni su larga scala. Lo sconcio non è del nostro sistema tributario, che se lo si considera nelle sue linee essenziali e non negli imbastardimenti venuti successivamente per necessità contingenti, non merita affatto le accuse che gli si rivolgono. D'altra parte bisogna dire che esso non ha mai funzionato; è questa una dolorosa verità. Abbiamo un buono strumento, ma uno strumento che non funziona. Se vogliamo applicare con giustizia tributi, se vogliamo che tutte le ricchezze siano colpite, dobbiamo evitare che ci siano dei nascondigli, e per questo dobbiamo arrivare alla nominatività e alla tassabilità di tutte le forme di ricchezza.

Steve. — Quanto ai problemi delle imposte indirette lei nella sua relazione accenna ad una larga semplificazione delle imposte di registro.

Scoca. — L'imposta di registro, come strumento fiscale, è una cosa che non va. Io sarei tendenzialmente per l'abolizione, perchè essa è un ostacolo al movimento della ricchezza, un ostacolo al compimento degli affari. Se non si potrà arrivare alla abolizione, bisognerà semplificarla, perchè oggi è un groviglio nel quale non ci si muove agevolmente.

Steve. — Quindi lei gli sgravi tributari li vedrebbe attuati con simpatia in questo campo. E se si pensasse

di rinunciare alla imposta di registro e sostituire il suo gettito con l'aggravio della imposta sul patrimonio, riterrebbe lei che questo sarebbe opportuno?

Scoca. — Sì! Riterrei di sì.

Micheli. — E in materia di bollo, è pure necessario fare una grande semplificazione?

Scoca. — Certamente. La legge sul registro è complicata, ma per lo meno è nobilmente complicata; mentre la legge sul bollo è indecorosamente complicata e non la conosce nessuno. Non si capisce perchè ci siano tante distinzioni e sottodistinzioni di atti diversamente tassati, adottando criteri generalmente formali e trascurando l'unico che può avere una giustificazione fiscale, e cioè il valore dell'affare.

Steve. — Vuol dirci qualche cosa sulla riscossione delle imposte dirette ed anche indirette?

Scoca. — Più volte mi sono proposto il quesito se fosse conveniente sostituire la riscossione a mezzo degli esattori delle imposte dirette con una riscossione fatta da organi della amministrazione creditrice dei tributi, ma ho dovuto convincermi che è preferibile il sistema attuale, nonostante i suoi inconvenienti.

Berliri. — Prevede che la riscossione affidata alla pubblica amministrazione comporterebbe spese eccessive?

Scoca. — Appunto. Dove oggi basta un esattore, sorgerebbe un ufficio, che agirebbe con lentezza e disinteresse.

Per quanto riguarda la riscossione delle imposte locali di consumo, ho detto prima il mio pensiero.

Steve. — E quanto alle esenzioni tributarie?

Scoca. — Sarei draconiano nell'escluderle.

Interrogatorio del prof. ERNESTO D'ALBERGO

Ordinario di scienze delle finanze e diritto finanziario dell'Università di Bologna

(25 febbraio 1946, in Milano)

D'Albergo. — Riguardo al questionario n. 1 sul debito pubblico, ritengo opportuna una garanzia costituzionale dell'inviolabilità del debito pubblico e degli altri impegni finanziari dello stato.

In proposito, intendo riferirmi, per ciò che riguarda il debito pubblico, al ripudio di debiti di precedenti governi o amministrazioni.

Non devesi confondere la figura dell'ente indefettibile Stato o Comune che sia, con quella dei singoli (persone fisiche di ministri, podestà, o sindaci) o di corpi collegiali (governi o gabinetti o consigli comunali), del passato regime. L'Italia, maestra di diritto già dopo la rivoluzione che fu implicita nel Risorgimento, consacrò nella sua pratica il riconoscimento dei debiti degli staterelli che erano stati travolti dal Risorgimento medesimo, iscrivendo, nel « Gran Libro dello Stato » il debito di precedenti regimi scomparsi.

Con tale questione di principio non si deve confondere quella che riguarda le modificazioni del *quantum*, oggetto dell'obbligazione.

In proposito, sempre per manifestazione della libera volontà del Paese, si può ritenere che circostanze eccezionali possano consigliare di subordinare l'interesse dei portatori di titoli a quello della intera collettività: è, in sostanza, un modo di ripartire il costo della attività finanziaria prelevando tributi in sede di amministrazione o manovra del debito pubblico.

Mi riferisco: *a*) alla conversione forzosa dell'interesse o della rendita, decisa dal parlamento; *b*) alla conversione forzosa di titoli di una data categoria (a breve scadenza) in altri a lunga scadenza, redimibili o consolidati. L'esperienza del 1926, fece subordinare l'interesse dei portatori di titoli, a quello della collettività, che richiedeva l'esonero dello Stato dall'obbligo di convertire i buoni ordinari e quelli pluriennali in scadenza, per assicurare la manovra della moneta, alla vigilia della stabilizzazione.

Un problema analogo potrebbe ripresentarsi oggidì. Nè vale l'obbiezione che oggi una siffatta ipotesi non eviterebbe l'inflazione, dato che sui titoli si può ottenere anticipazione. Invero, l'anticipazione è costosa (saggio passivo) ed il costo, con la fissazione del saggio ufficiale, può essere elevato dallo Stato, il quale, può, addirittura, arrivare alla proibizione dell'operazione da parte della banca di emissione.

Dal lato statistico, nel 1926 l'ammontare dei buoni a scadenza breve al momento della conversione forzosa nel « prestito del littorio », stava in un rapporto con la circolazione monetaria, quasi eguale a quello che corre attualmente fra i due elementi della situazione finanziaria.

Per le ragioni che precedono, si deve dare risposta negativa alla proposta di inserzione nella legislazione di una clausola che contempli il divieto di conversioni forzose, le quali possono essere decise dalla collettività in momenti in cui ciò appaia un « minor male » rispetto ad altre situazioni.

Se si perverrà alla abolizione della nominatività dei titoli azionari (da me chiarita, come necessità, in una nota scritta per la Sotto commissione del credito), a maggior ragione si dovrà escludere la nominatività obbligatoria dei titoli di Stato, che anche nel passato dopoguerra venne decisa in linea di principio e non attuata.

L'esperienza ha fatto risultare vana la inclusione della clausola-oro, nelle obbligazioni private e pubbliche, in Inghilterra, negli Stati Uniti e in Italia, per accennare a mercati che interessano da vari punti di vista. Per ragioni di « necessità », si è sancita l'abolizione della clausola contro la svalutazione monetaria, anche quando l'interprete della stessa è andato contro lo spirito della volontà delle parti ed ha seguito una via formalista in proposito.

Una limitazione costituzionale del tempo al quale dovrebbe limitarsi l'accensione di debiti pubblici e di impegni finanziari, verrebbe facilmente in contrasto con la storia finanziaria, ovvero con la realtà, e creerebbe intralci ai governi e la opportunità di modificare la costituzione.

Parimenti nessun vincolo deve porsi alle « annualità differite », essendo ovvio che esse sorgono per la attuazione di fini attuali dello Stato, i quali richiedono la attualità integrale della spesa, alla quale non sempre può stare di fronte l'entrata attuale corrispondente. Donde la convenienza di ripartire su un lungo periodo il costo di determinati servizi generali, ricorrendo alle annualità, alle quali dovrebbe stare di fronte il flusso annuo delle entrate corrispondenti.

In relazione al questionario n. 2 sul « bilancio dello Stato » ritengo opportuno rimandare la Commissione a quanto è stato discusso sulla rivista « Lo Stato Moderno », con la partecipazione dell'ex Ragioniere generale dello Stato che ha portato sul tema l'esperienza del dodicennio di sua attività. La prassi parlamentare italiana è legata al sistema di competenza (autorizzazione a impegnare spese e prelevare entrate): e mi sembra storicamente desiderabile che anche in futuro lo spirito di questo sistema si tenga presente. Del resto, l'« allegato » previsto dal questionario (bilancio di cassa)

può essere utile per documentare la situazione effettiva della tesoreria e suggerire le misure che occorre adottare per fronteggiare gli squilibri fra entrate riscosse effettivamente e spese effettuate. La genesi del fluttuante di tesoreria, come debito transitorio, è legata notoriamente a questo sfasamento che probabilmente neanche il bilancio di cassa potrebbe integralmente evitare.

Mi pare si voglia impegnare troppo costituzionalmente quella che è la politica finanziaria, essendo soggettiva e legata alla capacità ed all'orientamento dei singoli ministri la illustrazione di quelle he possono essere le ripercussioni della spesa pubblica e della politica economica in generale, in sede di preparazione e discussione del bilancio. Ciò appunto viene lasciato alla discussione, nel corso della quale ministri e parlamentari tengono presente, in una valutazione di tendenza, la produttività della spesa pubblica ed il limite della pressione fiscale in rapporto ad altri provvedimenti di politica economica atti a modificare in tutto o nei confronti di alcune classi di cittadini, costi e vantaggi della attività statale nel suo insieme.

Tanto meno si può pretendere di fissare « forme tecniche » perchè risulta evidente il « nesso » fra i vari elementi della situazione economica, essendo ciò affidato all'intuizione ed alla preparazione degli uomini volta a volta preposti alla istituzione del calcolo contenuto nelle cifre del bilancio, calcolo in cui entrano elementi volta a volta soggettivamente ponderati, anche se essa riguarda il campo psicologico o l'utilità dei servizi cosidetti immateriali.

Personalmente sono contrario ai sistemi di bilanci pluriennali che la teoria estera aveva suggerito in periodi di crisi (rimando in proposito a quanto ho scritto sulla Rivista internazionale di scienza sociali, nel 1935), discutendo anche il sistema della formazione di riserve nei periodi di eccedenze di bilancio, da destinare agli anni di *deficit*. Ciò perchè la tecnica dovrebbe richiedere la formazione di riserve in titoli sopratutto di Stato, se non esclusivamente (se non si suppone che si parta da una ipotesi di debito eguale a zero, cioè dall'equilibrio iniziale).

Orbene, quando venga una crisi, causa prevalente di disavanzi, la somma che lo Stato potrà ottenere da detti titoli sarà eguale a quella che, valutato il credito di cui possa godere lo Stato, questi otterrebbe emettendo nuovi titoli, nel momento in cui il disavanzo si verifichi. Invero, nell'ipotesi di mercato chiuso per i prestiti pubblici, la quantità di sicurezza che può affluire o rimanere investita in titoli pubblici, non muta al variare del sistema tecnico di costituzione o meno di riserve.

Pur lasciando autonomia ai bilanci delle aziende parastatali o miste per non far perdere l'elasticità della gestione delle imprese corrispondenti, sembra opportuno che tutto il paese sappia quale sia l'andamento di siffatte gestioni, se esse (quando presentino saldi passivi o attivi) finiscono per influenzare la politica finanziaria statale, e, quindi, il bilancio generale dello Stato, con contributi a carico di esso per integrare i disavanzi eventuali o con introiti a favore del bilancio (anche indirettamente) quando le dette gestioni siano attive.

Il bilancio deve essere unico, nella finanza ordinaria. (Sarebbe bene prevedere un bilancio separato per la gestione di entrate e spese straordinarie, quando si pensi a casi congiunturali delle dimensioni quantitative di una guerra). Altra cosa è il vincolare capitoli di bilancio a date spese in correlazione con le entrate: es.: imp. celibi e maternità.

Sono contrario a fissare a priori certe spese cosidette consolidate: lo storico esempio del « fondo consolidato » inglese, in quanto destinato al rimborso dei prestiti, perdeva di significato logico nei periodi di disavanzo del bilancio medesimo.

Occorrerebbe precisare meglio la dizione « movimento di capitali » dando l'idea più precisa del contenuto del conto (accensione di prestiti mutui, ecc.).

Circa la priorità o l'esclusività delle proposte di spese da parte rispettivamente dei ministri o degli appartenenti al parlamento, il problema viene da me considerato dal lato puramente economico o quantitativo. (Esulano, cioè, le ragioni costituzionali e quelle puramente politiche). Invero, se il ministro (o l'intero gabinetto) deve ottenere l'approvazione delle spese (cioè anche del limite totale di esse), l'apprezzamento del limite totale delle singole voci di spesa deve dipendere dalla coscienza politica e dal giudizio economico del parlamento medesimo. Non vi è alcun freno esterno o controllo di merito. Se così è, tanto vale rassegnare allo stesso parlamento la iniziativa per le spese la quale troverebbe limite soltanto nella volontà collegiale dello stesso, in ogni caso.

Circa la durata dell'esercizio, rimanendo, naturalmente, costante quella annuale, si tratta di considerare la possibilità di modificare l'inizio dell'esercizio. Non sarebbe impossibile tener conto dell'anno solare (unificando il sistema con quello degli enti locali). Si tratterebbe di anticipare la discussione del bilancio, facendola cominciare intorno al settembre e chiudere nell'ottobre, in modo da consentire anche la formazione dei ruoli tributari. Attualmente il bilancio viene presentato alla Camera intorno alla metà di dicembre o ai primi di gennaio.

Sarebbe desiderabile la dichiarazione in via costituzionale, sebbene implicita nel quadro delle libertà statutarie, che riguardi l'obbligo della pubblicazione dei documenti contabili: personalmente l'ho patrocinata con insistenza per il conto del tesoro.

E' auspicabile il sistema di inserire nella legge con cui si approva il bilancio, la parte più notevole delle riforme tributarie. E' un sistema praticato in Inghilterra e negli Stati Uniti, che non esclude naturalmente l'iniziativa durante l'anno finanziario, in merito ad altre innovazioni di carattere tributario.

Ma in linea di massima, è certamente logico che, mentre si predispone il piano della spesa generale e si discutono i vantaggi di essa e di incidenza degli oneri fiscali con cui la si fronteggia, si faccia conoscere la distribuzione del costo dei servizi generali e particolari e la pressione fiscale complessiva che la collettività venga chiamata a sopportare.

Naturalmente il discorso si riferisce a tutte le imposte

dirette e indirette, pur essendo più probabile il ricorso successivo a leggi che modifichino il regime tributario in sede di imposizione indiretta (decreti catenaccio in tema di monopoli, dazi, ecc.).

Anche qui, riguardo all'ordinamento del sistema tributario dello Stato, non mi sembra ci sia materia che debba dar luogo a inserimento di clausole nella carta costituzionale, essendo legata alla contingente politica finanziaria. Soltanto le garanzie giuridiche a favore dei contribuenti (sul tipo della eguaglianza di fronte alla legge fiscale) si devono se mai perpetuare nello statuto.

In proposito le « esenzioni », essendo disposte dalla volontà del parlamento nell'interesse comune, non possono rivestire il carattere di privilegi, e, come tali, di eccezioni alla norma statutaria.

Ciò premesso ritengo che non si possa precostituire una norma, sia pure di politica finanziaria, per ciò che riguarda la distribuzione dell'onere fra tributi diretti ed indiretti. Anche dove la tradizione aveva sancito il prevalere dei primi sui secondi, nell'apportare allo Stato il fabbisogno complessivo (Inghilterra) gli eventi hanno fatto allontanare da detta prassi. E ciò è avvenuto nonostante l'avvento al potere, per la prima volta (se non erro) dei laburisti nel 1929-31. Proprio allora, in rapporto anche alla grande crisi, l'onere si spostò verso le imposte indirette le quali, non essendo generali (in Inghilterra mancava la *sale-tax*, hanno il noto effetto di riuscire relativamente più onerose per i meno abbienti.

Non si può limitare nel tempo la relazione fra oneri tributari e spese statali e pur mantenendo il bilancio annuale, si può disporre una distribuzione di oneri tributari che abbracci, nella visione, parecchi anni.

Per ciò che riguarda i singoli tributi:

a) sarei per l'istituzione di un'imposta unica, sul reddito reale, sul tipo dell'*income-tax* le cui categorie comprendano i redditi di terreni e fabbricati e tutti i redditi mobiliari. Ciò non soltanto per fini di euritmia tributaria, ma per graduare meglio l'intero onere tributario, aderendo ai pacifici criteri di discriminazione di esso. Invero, non ponendo a confronto (come, invece avviene per l'imposta di ricchezza mobile) le diverse categorie di imponibili, avviene ciò che attualmente è in vigore, e cioè la tassazione del reddito delle case superiore a quello dei terreni, considerando globalmente le aliquote locali e statali.

Parimenti, attualmente è in corso una tassazione dei redditi di puro capitale molto superiore a quella dei redditi variabili nonostante i primi siano svalutati e polverizzati dalla svalutazione monetaria: il che presuppone moventi politici o di parte che contrastano con una obiettiva e razionale distribuzione dell'onere.

Una riforma da attuare consiste nella ulteriore discriminazione della aliquota unica (cat. *B*) dell'imposta di ricchezza mobile. Invero questa categoria comprende redditi di natura ben diversa, in quanto si va dal caso limite dei redditi altamente capitalizzati (industrie elettriche) a quelli sommamente poggianti sulle forme fisiche della persona (di artigiani). Una sia pure empirica graduazione di aliquote si può avere introducendo i coefficienti che, ad esempio, servirono nel 1938 a graduare la tassazione straordinaria a carico delle imprese industriali e commerciali non azionarie, per separare quanto asseriva al capitale e quanto al lavoro.

In tema di tassazione dei redditi di ricchezza mobile (di cat. *B*) occorrerebbe avere il coraggio di introdurre una semplificazione che ridurrebbe il costo dell'accertamento del tributo e il costo che sostengono i privati per la notoria « doppia contabilità ». Invero il nostro sistema di tassazione è basato sul principio della commisurazione dell'imposta al reddito prodotto, qualunque ne sia la destinazione (ad es. a riserve).

Da tempo si aspira dalle società (come ho documentato nell'articolo in proposito apparso sulla rivista bancaria del 1938) alla commisurazione dell'imposta al reddito distribuito. Le controversie in sede amministrativa e giudiziaria si ridurrebbero di molto se, almeno per le maggiori società ed in ogni caso per quelle quotate in borsa, si limitasse la tassazione al reddito distribuito.

Il fisco potrebbe perdere all'inizio una parte di imponibile, ma a lungo andare, il provento si stabilizzerebbe, perchè con lo scioglimento delle società mano mano lo Stato perseguirebbe la parte di reddito accumulata e non distribuita. Fra l'inizio del sistema e la fine della vita delle società, occorrerebbe detrarre gli incrementi di valore patrimoniale dovuti esclusivamente a fattori monetari.

Per le grandi e medie società non è da pensare ad un risparmio collettivo, cioè ad una mancata distribuzione di utili per sfuggire all'imposta come andamento diffuso e notevole, perchè chi investe in titoli o quote sociali, aspira ad un reddito attuale. Non distribuendo dividendi adeguati le azioni si deprezzerebbero, inoltre, e ciò non è nell'interesse delle società. Invero gli azionisti, non pensano a costituirsi un capitale posticipato, attendendo, cioè, la cessazione della attività delle società: nel qual caso tanto varrebbe che si rivolgessero ad una società di assicurazioni.

Quanto al fatto che in tal modo si avrebbe, nel tempo, compensazione fra perdite ed utili (mentre, ora, la legge non consente la compensazione fra un bilancio e l'altro), occorre tener presente che, nonostante detto « comando legislativo », nulla può impedire le compensazioni effettive fra le quantità positive e negative nella vita delle aziende; chè, anche quando sembra che il comando sia stato eseguito, i fatti positivi (utili) necessariamente sono influenzati nel loro ammontare quantitativo, dai fatti negativi (perdite).

L'imposta complementare sul reddito, che va sempre più accertata alla base per molti addendi del coacervo, quando essi siano i soli o i pochi a formare il reddito globale, va mantenuta ma con aliquote lievemente progressive specialmente per la parte che grava sul reddito medio. In questa fase di ripresa occorre che i fatti di produzione non vengano scoraggiati da assorbenti aliquote.

Mi riservo di trattare il tema « personalità della imposta » in monografia a parte.

All'imposta sull'entrata va conferita la natura di imposta sul consumo generale, togliendo ad essa la natura di imposta sugli affari per ciò che riguarda alcune voci dell'imponibile (operazioni di banca, assicurative, appalti, ecc.). L'aliquota va condensata più frequentemente e commisurata al valore delle merci, presso i commercianti all'ingrosso, evitando la casistica della tassazione delle aziende al minuto.

Il sistema degli abbonamenti dovrebbe essere l'esclusivo o il prevalente, abbandonandosi il sistema analitico (e basato su documenti non rispondenti al vero, di solito) che segue la finanza con grave dispendio e con il rischio tangibile di « evasione ». Insomma il sistema induttivo sarebbe, come del resto è stato considerato in pratica, il più desiderabile, come procedimento per pervenire alla fissazione dei canoni di abbonamento senza infastidire i contribuenti *de jure* con inquisizioni che provocano reazioni ed evasioni, al postutto.

L'imposta di successione dovrebbe essere graduata: minimi esenti, progressività, trattamento favorevole alle famiglie (ascendenti e discendenti nei primi gradi di parentela) in modo da non scardinarle, come ha cominciato a fare il legislatore del 1945, fra l'altro introducendo aliquote che in complesso sono avocatrici.

Ciò dico considerando i due tributi. Lo spirito del tributo unico sull'asse ereditario, potrebbe essere quello di commisurare l'imposta all'ammontare complessivo dei patrimoni, in certo modo introducendo la personalità nella tassazione del patrimonio, la quale manca nel caso dell'imposta ordinaria sul patrimonio; ma occorrerebbe che la distribuzione della aliquota nell'ambito dei beneficiari della eredità non perdesse di vista la necessità di non far cadere su piccole quote ereditarie l'onere del tributo in proporzione alla aliquota totale gravante il coacervo (asse) trasmesso in eredità. Se si trova fondata l'imposta sull'asse ereditario, sopratutto pensando al fatto della accumulazione compiuta dal *de cujus*, non si deve poi dimenticare lo spirito della vecchia imposta sulle singole quote ereditarie.

Le imposte di bollo e registro, stillicidio e casistica, che accrescono l'attrito fra fisco e contribuenti e danno eccessivo lavoro agli uffici e agli interessati nonchè alle commissioni contenziose ed all'autorità giudiziaria, potrebbero essere coraggiosamente abolite. Tanto più che l'imposta di bollo fa doppio spesso con quella sull'entrata, ome è ora ordinata; e che l'imposta di registro può essere considerata equivalente da un'imposta discontinua sul patrimonio.

Per la registrazione degli atti potrebbe pensarsi ad un'imposta fissa; mentre, per il resto, basterebbe modificare l'imposta ordinaria sul patrimonio, il cui imponibile si determina una volta tanto (salve revisioni piuttosto generali), mentre il valore venale deve accertarsi spesso tutte le volte che ha luogo la trasmissione dei beni.

L'imposta di negoziazione dovrebbe essere meno gravosa, ora che non c'è motivo di agevolare artificiosamente il « circuito dei capitali » ostacolando gli impieghi in titoli.

Lo spirito e i criteri razionali dell'imposizione statale, diretta, dovrebbero informare anche i contributi di enti istituzionali (tassazione al netto).

Il catasto può essere conservato, dato il favore che per il reddito dell'agricoltura (fondiario e agrario) e per quello edilizio incontra la tassazione del reddito ordinario. Ma dovrebbe ovviarsi alla doppia tassazione per il caso degli interessi passivi, introducendo una quota a titolo di spese che stia in qualche rapporto con la frequenza con cui si ricorre al credito fondiario ed agrario, nelle varie zone.

Il ricorso alla autorità giudiziaria va mantenuto, come garanzia costituzionale in questa materia tanto delicata, in cui il fiscalismo o il rilassamento degli uffici e delle commissioni amministrative potrebbero ledere, rispettivamente gli interessi dei singoli e dello Stato.

Per quanto riguarda le basi della finanza locale, crederei aderente alla logica un criterio di correlazione fra fatti di produzione nell'ambito del territorio degli enti medesimi (agraria, edilizia, industriale, commerciale, professionale) e tassazione relativa con tributi reali.

Questi vanno dalla sovrimposizione ai tributi erariali alla imposizione autonoma, almeno dal punto di vista della configurazione giuridica delle imposte (imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni).

Parimenti, una base durevole deve consentirsi alla tassazione dei fatti di consumo della ricchezza, sia dal punto di vista obiettivo (imposte di consumo) sia dal lato subiettivo (imposta sul valore locativo con elementi di personalità, ed imposta di famiglia come imposta personale sul reddito disponibile).

Occorre garantire, come raccomandazione di politica finanziaria (e non necessariamente come clausola costituzionale) una uniformità di criteri fra tassazione erariale e locale.

Gli imponibili relativi alla tassazione statale dovrebbero valere anche per quella locale, la quale dovrebbe attingere gli accertamenti non soltanto per la sovrimposizione relativa ai terreni ed alle case, ma anche per la tassazione autonoma dei redditi industriali, commerciali, artigianali e professionali. Lo stesso dicasi per il perfezionamento della pratica attuale dell'intervento erariale nella ripartizione dell'imposta (industrie) fra i vari comuni, in cui si svolge l'attività delle « aziende divise », ovvero operanti in diversi settori territoriali ed aventi unica direzione generale.

Sono contrario alla partecipazione degli enti locali ai singoli cespiti che alimentano la finanza statale. Ma in proposito dovrebbe procedersi nel modo seguente:

la legge concernente la finanza degli enti locali, dovrebbe fissare le spese obbligatorie, in rapporto ai fini che lo Stato intenda perseguire avvalendosi della articolazione territoriale che gli consentono gli enti locali. Si tratta di solito di istruzione, igiene, assistenza ospitaliera, ordine pubblico, ecc.

Orbene, quando le entrate locali risultino insufficienti a fronteggiare e le spese obbligatorie e le facoltative, occorrerà consentire elevazioni di aliquote od estensioni di imponibili (imposte di consumo), oppure consentire sovvenzioni sul tipo dei *gratis in aid* inglesi, attingendo

ad un fondo comune, rappresentativo della solidarietà nazionale.

Sebbene ciò possa parere limitativo della autonomia degli enti locali, è sostanzialmente aderente allo spirito della attuazione (nell'ambito degli enti locali) dei fini di interesse generale che sono conseguiti attraverso le spese obbligatorie.

L'ordinamento degli istituti tributari locali deve essere previsto e regolato dalle leggi di autorizzazione a prelevare tributi. Anche le aliquote debbono essere fissate dallo Stato, pur graduando la possibilità di modificare taluni limiti (ad es. sovrimposte) in rapporto alla utilizzazione di varie voci della finanza statale.

Non credo conveniente sancire nella carta costituzionale questi od altri aspetti della politica finanziaria che, a giudicare dalla storia, ha subito svariate modificazioni, tutte giustificate da studiosi e uomini politici del tempo, alla luce di cangianti premesse giuridiche, politiche ed economiche.

Se un comando dovrà inserirsi nella costituzione, che accenni alla necessità di evitare che la politica finanziaria contrasti l'unità politica ed economica del paese e del mercato, esso potrà far riferimento alla attività finanziaria degli enti locali. In pratica occorrerà evitare di ritornare ai dazi (specialmente se essi dovessero divenire regionali) perchè, nonostante essi sorgano con fini fiscali, finiscono nella pratica per assumere funzioni protettive e limitative della circolazione delle merci nell'ambito del territorio nazionale.

Lo stesso dicasi dei divieti di esportazione di merci dall'ambito comunale, provinciale o regionale, dei quali si è fatta esperienza negativa e nel corso della passata guerra (1918) e durante questa che si è testè chiusa.

Per quanto riguarda il contenzioso, si suggerisce di istituire un unico organo, facendo convergere tutte le controversie ad esso (tributi statali e locali), perchè dà maggiore affidamento di quello che consente il sistema attuale (e specialmente il « ricorso gerarchico » che appare in pratica il meno obbiettivo).

Non credo che la carta costituzionale debba sancire in senso positivo o negativo, la possibilità di conferire ad enti istituzionali il potere tributario, potendo sorgere circostanze concrete che suggeriscano di comportarsi in modo conforme o meno alla eventuale volontà consacrata nella costituzione.

Il funzionamento degli enti istituzionali, se ha lasciato a desiderare in passato, ha trovato una spiegazione del fatto, più nei modi di comportarsi degli uomini e nella carenza o insufficienza dei controlli, che nella autorizzazione concessa a detti enti, nel senso dell'esercizio ad essi consentito di prelevare tributi.

Interrogatorio del sig. GIOVANNI BARBARA

Direttore dell'ufficio del registro di Milano

(26 febbraio 1946, in Milano)

Barbara. — Riservandomi di dare risposte scritte, soprattutto relativamente alle imposte indirette che costituiscono il mio campo, mi limiterei ad alcune osservazioni di carattere molto generale.

Per l'imposta sull'entrata — in base all'esperienza che ho potuto averne quale funzionario che per primo applicò tale tributo a Milano — trovo che, in effetti, l'aggravio è insopportabile. E non tanto per le aliquote, quanto per la farraggine delle disposizioni in materia e per le misure precauzionali che la finanza ha richiesto, specie per la tenuta di libri particolari che importano alle aziende di una certa entità un onere sensibile per personale specializzato e per attrezzature contabili. Molti si sottraggono all'imposta ed a pagare sono quelli che hanno l'obbligo della tenuta dei libri prescritti dal codice civile o che per la complessità aziendale non possono fare a meno di tenere la contabilità in regola; gli altri trascurano di tenerla. Citerò un esempio: il dirigente della fabbrica del panettone Alemagna, una ditta molto importante, presso la quale eravamo andati a fare un sopraluogo, ci dichiarò con candore che non aveva libri nè contabilità: aveva fiducia nel suo personale e si limitava, alla sera, a ritirare quanto trovava in cassa. E questa è una ditta con centinaia di dipendenti!

Peraltro, le ditte che per ragioni contabili devono tenere le scritturazioni, usano adoperare due ben distinte scritturazioni: una agli effetti fiscali, che tengono in ufficio; l'altra, reale, che tengono a casa.

Molto meglio sarebbe, anche per gli stessi contribuenti, di ricorrere alla forma dell'abbonamento.

Quando venne istituito il sistema dell'abbonamento per la vendita al minuto, tutti ne furono soddisfatti, soprattutto perchè si eliminava la tenuta dei libri ed il pericolo d'incorrere in infrazioni.

Il sistema dell'accertamento è quello che presenta non poche difficoltà, perchè finora basato sul reddito di ricchezza mobile, reddito che, per ovvie ragioni, non è accertato in misura precisa, ma molto approssimativamente. L'errore iniziale dell'accertamento dell'imponibile si ripercuote così sulla imposta sull'entrata, dato che il coefficiente (5, 6, 7 volte) moltiplica tale errore iniziale.

Molto meglio sarebbe che quel personale, che ora deve attendere a varie incombenze (accertamento, riscossione, vigilanza) venisse destinato a incrementare e perfezionare le operazioni dell'accertamento, che però dovrebbe fondarsi sulle risultanze dei libri, la cui tenuta dovrebbe essere obbligatoria per tutti i commercianti, giacchè, se è vero che per le società, sia pure col trucco della duplice scritturazione, si possono avere tracce che servono di base all'accertamento, è anche vero che per le ditte in nome proprio ciò non è possibile, onde in questo settore le difficoltà si accentuano.

Per prima cosa richiedere, quindi, l'obbligatorietà della tenuta dei libri contabili. Una volta accertata l'esistenza di tali libri, la determinazione del volume degli affari, che oggi si pratica ai fini dell'imposta di ricchezza mobile, dovrebbe servire anche per l'imposta sull'entrata. Naturalmente senza operare le deduzioni in uso per l'imposta di ricchezza mobile, la quale, come è noto, colpisce il reddito netto, ma stabilendo l'entrata lorda, dato che per l'imposta sull'entrata tali deduzioni non sono consentite. I vantaggi del sistema da me suggerito sarebbero: la riduzione al minimo del personale oggi occorrente per la vigilanza e la repressione; la riduzione del costo da parte dell'imprenditore che oggi è costretto a tenere appositi uffici, consulenti, impiegati. Sarebbe inoltre assicurato all'erario un gettito sicuro fin dal primo momento, sul quale lo Stato potrebbe fare assegnamento; perchè, mentre col sistema attuale non si sa quale potrà essere il gettito del tributo, col nuovo sistema le previsioni sarebbero presto precisate. E' vero che il contribuente sarebbe obbligato a pagare l'imposta anche sulla merce non ancora venduta; ma a compensare tale onere basterebbe attenuare le aliquote o concedere un abbuono sull'imponibile, così come è stato fatto per la vendita al minuto, per la quale l'imponibile è costituito dal prezzo di acquisto anzichè da quello di vendita. Insomma, un analogo risultato potrebbe ottenersi o attraverso il gioco delle aliquote o attraverso il gioco dell'imponibile. Si potrà obiettare che col sistema attuale il contribuente paga di volta in volta; mentre col sistema da me proposto il pagamento, periodicamente prestabilito, costituirebbe un aggravio; ma quando si ponga mente che la maggior parte delle ditte, quelle cioè che corrispondono il maggiore importo dell'imposta, si avvalgono del postagiro settimanale, e in effetti pagano a distanza di una quindicina di giorni, il pagamento periodico (o mensile o quindicinale) non sposterebbe sensibilmente la situazione, e, comunque, l'eventuale aggravio per l'anticipato pagamento che potrebbe essere corretto da una riduzione di aliquote.

In aggiunta all'imposta sull'entrata, io proporrei che la tassa di bollo ordinaria sulle note distribuzioni, sugli estratti-conto, sulle lettere di addebitamento e di

accreditamento, ecc., che vincola ed impaccia il commercio e le industrie, venisse conglobata, consentendo di potere scrivere, rilasciare fatture e documenti con la massima libertà. Questo in linea schematica il concetto che proporrei all'esame della Commissione.

Vanoni. — Ha qualche cosa da dire sull'imposta di negoziazione dei titoli ?

Barbara. — Sappiamo che è applicata in base alla valutazione del patrimonio sociale. Stabilito il valore di tale patrimonio, si ripartisce secondo il numero e la specie dei titoli, applicando l'aliquota del 6 per mille.

Poichè lo stesso procedimento viene seguito ai fini dell'imposizione diretta — tanto è vero che nel collegio peritale e nelle commissioni di borsa v'è il rappresentante delle imposte dirette ed il rappresentante delle tasse sugli affari — e poichè i due tributi si sovrappongono, ma derivano dalla stessa fonte, sembra a me che una volta stabilito il valore del patrimonio sociale agli effetti di una imposta, non occorra ripetere l'accertamento agli effetti dell'altra impostta. Unico, quindi, il procedimento estimativo. L'imposta di negoziazione dovrebbe avere vita autonoma soltanto per stabilire la decorrenza del tributo, secondo la data della emissione dei titoli o della loro estinzione, ovvero per determinare il periodo in cui i titoli hanno acquistato la potenzialità di circolare o non circolare. Insomma, la valutazione dovrebbe essere compito dell'ufficio delle imposte; le questioni giuridiche di altra specie, dell'ufficio del registro. Si ridurrebbe l'onere e il fastidio del contribuente, costretto oggi ad andare avanti a diversi uffici e a sottostare all'obbligo di presentare il bilancio a diversi enti, e nello stesso tempo si eviterebbe alla finanza il compito di provocare due giudizi che talvolta giungono a risultati diversi.

Vanoni. — Ha qualche cosa da dire sull'imposta di registro ?

Barbara. - E' un argomento che preferirei trattare con molta cautela perchè l'imposta di registro è congegnata in modo quasi perfetto e, più che un carattere fiscale, ha un contenuto di interesse generale, basato su principî strettamente giuridici. In questi ultimi anni, il malgoverno fascista ha portato anche nell'imposta di registro la casistica del ma, del che, del se, come per la tassa di scambio: ciò deve cessare, anche se talvolta può apparire un espediente per raggiungere la perfezione tributaria. Intanto stimo necessario il ripristino dell'imposta progressiva sui trasferimenti a titolo oneroso: quella proporzionale oggi in vigore crea una sperequazione, dato che il contribuente paga il 10 % sia per il trasferimento di un immobile del valore di un milione che per il trasferimento di un immobile del valore di dieci.

Vanoni. — Vuole chiarire perchè si dovrebbe applicare l'imposta progressiva ?

Barbara. — Credo che la progressiva risponda meglio al nuovo orientamento tributario in una economia così radicalmente mutata quale è quella provocata dall'immane guerra.

Un'altra questione riguardante l'imposta di registro è il sistema di accertamento troppo farragginoso, troppo dilatorio.

Noi non definiamo più una vertenza di valutazione con quella sollecitudine di una volta: basta che un tizio presenti un ricorso ed incominciano le lungaggini procedurali.

Vanoni. — Ritornerebbe al vecchio sistema ?

Barbara. — No, dovrebbero mantenersi le commissioni, perchè rispondono meglio. E' questione di accelerare, snellire, e non permettere che l'opposizione dia la possibilità al contribuente di rinviare la decisione della controversia alle calende greche. Oggi vi è un anno di tempo per eseguire l'accertamento e notificare l'avviso di accertamento; il contribuente può fare opposizione nei trenta giorni successivi, e quasi sempre si limita a presentare un ricorso interruttivo senza specificare il motivo, poi manda una memoria esplicativa della sua opposizione. L'ufficio del registro deve rimettere gli atti all'ufficio tecnico erariale, il quale li tiene per mesi e mesi, quindi li restituisce. L'ufficio del registro invita la parte per la trattazione che spesso non è concludere e bisogna richiedere il giudizio della commissione. In generale, suole intervenire un professionista, il quale — è superfluo dirlo — escogita tutti i mezzi per mandare le cose per le lunghe. Un giudizio di stima può anche trascinarsi per due o tre anni. Questo comporta un ritardo nella riscossione ed una fatica da parte dell'ufficio.

Vanoni. — Lei crede che sarebbe meglio dare facoltà all'ufficio di concordare senza porre il limite del 15 %?

Barbara. — Indubbiamente. Ma gli ispettorati compartimentali, che oggi limitano anche questa facoltà, metterebbero tanti ostacoli che il risultato non migliorerebbe affatto. Oggi il desiderio di ottenere un valore più vantaggioso o di limitare l'abbuono del 12 % anzichè al 15 % arreca notevoli perdite di tempo e un ritardo nella riscossione che rende dubbio il vantaggio del valore.

Io ritengo che nei grandi centri converrebbe affidare l'incarico della valutazione all'ufficio tecnico erariale. Registrato l'atto, l'ufficio del registro lo rimette all'ufficio tecnico erariale e, definita la valutazione, provvederebbe a quello che è compito suo, cioè al compito puramente amministrativo e contabile.

Del resto, come può l'ufficio del registro discutere di costruzioni edilizie o di terreni ?

Ed infatti, esso si limita a leggere al contribuente la relazione di stima ricevuta dall'ufficio tecnico senza potere opporre argomenti validi alle confutazioni degli interessati. Cosicchè spesso finisce col fare da passacarte.

Non si potrebbe tutto questo demandarlo addirittura all'ufficio tecnico?

Vanoni. — In materie d'imposte sulle successioni ha qualche cosa da dire ?

Barbara. — L'imposta sulle successioni ha un addentellato coll'imposta sul registro, per quanto riguarda le donazioni. E su questo mi permetto di dire che l'imposta globale sulle successioni mi sembra un doppione dell'imposta sul patrimonio. E' vero che si applica al momento del trapasso, ma colpisce lo stesso patrimonio. Si dovrebbe eliminare l'imposta globale, elevando le aliquote proprie del trasferimento, e si dovrebbero evitare gli scaglioni così vicini come sono adesso, perchè uno scaglione ristretto non fa che intralciare le operazioni, ma non produce un effetto sensibile.

Vanoni. — In materia di esenzioni ha qualcosa da dire ?

Barbara. — Le esenzioni tributarie, contro le quali ho scritto qualche articolo sull'*Avanti!* nell'estate scorsa, sono un abuso. Spesso la finanza non sa neanche l'entità del beneficio accordato, perchè gli uffici del registro non hanno possibilità di seguire questi benefici fiscali concessi con carattere continuativo. Converrebbe accordare soltanto benefici fiscali di carattere generale; ma gli uffici dovrebbero annotarli, in guisa d'averne traccia ed eventualmente procedere al ricupero del tributo quando la ragione del beneficio verrebbe meno. La Snia Viscosa, ad esempio, che aveva ottenuto dei benefici fiscali, continuò a goderne anche quando divenne florida.

Bisognerebbe fare in modo che l'esenzione di carattere generale risponda alle necessità dell'economia nazionale e cercare di congegnarla in maniera da evitare le speculazioni.

Per citare un esempio: si è inteso favorire la ricostruzione degli edifici sinistrati e si è chiesto la classifica degli immobili distrutti o danneggiati: certamente doveva essere intenzione del legislatore di accordare un trattamento diverso, ma in conclusione il trattamento è uguale, cosicchè chi ha avuto soltanto la rottura dei vetri ha l'esenzione dell'imposta come chi ha avuto la vetri ha l'esenzione dall'imposta come chi ha avuto la

Vanoni. — Per questo è già in corso la riforma: bisogna che la casa abbia avuto una diminuzione di un terzo per avere diritto al beneficio.

Stammati. — Nella sua esperienza ha qualcosa da dirci sui privilegi che assistono la riscossione sui tributi?

Barbara. — No, perchè a Milano la difficoltà di riscossione non si riscontra come nelle altre parti e le procedure coattive sono rarissime.

Interrogatorio del prof. ENRICO ALLORIO

Professore della facoltà di giurisprudenza della Università di Padova

(27 febbraio 1946 in Milano)

Micheli. — Ritiene lei opportuno che la carta costituzionale o leggi assistite da particolari garanzie costituzionali formulino norme con cui si stabiliscano i principî relativi alla tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria?

Allorio. — Non ritengo essenziale che la carta costituzionale contempli delle garanzie costituzionali del cittadino nei confronti della finanza. Trovo, invece, più che opportuna, necessaria la formulazione di un codice tributario nel quale le regole del processo di imposta siano enunciate con unitario riferimento a tutti i tributi, a somiglianza delle leggi tedesca e messicana. Questo codice tributario costituirebbe come una parte generale del diritto tributario, ivi appunto compreso il processo. Non mi sembra, d'altra parte, essenziale che questa parte generale sia contenuta in leggi dotate di particolari garanzie costituzionali. Tutt'al più la costituzione potrebbe stabilire il principio che per ogni tributo debbano sussistere delle garanzie giurisdizionali e che queste garanzie, almeno nei più alti gradi, debbano culminare in un organo della giurisdizione ordinaria.

Micheli. — Ritiene lei opportuno conservare l'attuale sistema del contenzioso tributario? Quali sono i difetti e quali i vantaggi che lei ravvisa nell'ordinamento attuale?

Allorio. — L'attuale sistema del contenzioso tributario, coi suoi sei, quando non sette, gradi di giudizio e con l'assurdo passaggio dalla Commissione centrale delle imposte al Tribunale ordinario quale giudice superiore di gravame, provoca lo stupore degli osservatori stranieri. Esso deve essere abbandonato; non ci si può contentare di parziali ritocchi. Fra l'altro, uno dei punti che dovrebbe cedere è la stessa Commissione centrale delle imposte. Non si tratta di modificare l'attuale sistema quanto di sostituirlo con uno nuovo.

Micheli. — Nell'ipotesi di riforma totale del contenzioso tributario, ritiene ella opportuno creare una giurisdizione speciale tributaria distinta dalla giurisdizione ordinaria e dalla giurisdizione amministrativa, oppure preferirebbe includere la materia fiscale nella competenza di una eventuale giurisdizione amministrativa a carattere unitario?

Allorio. — Risponderò più avanti per quanto concerne il rapporto colla giurisdizione amministrativa. Nella elaborazione del nuovo processo tributario, bisogna conservare il pregio dell'attuale disciplina di tale processo; pregio che deve essere riconosciuto, benchè dissimulato da una barocca architettura. Bisogna cioè che la giurisdizione tributaria sia dotata di alcuni gradi inferiori di carattere tecnico, rivolti al compito dell'estimazione, a sgombrare, anzi, il campo dallo sterminato numero di controversie di pura estimazione; che essa culmini però negli organi più elevati della gerarchia giurisdizionale ordinaria, in omaggio al sano principio dell'unità della giurisdizione e della unitaria formazione della giurisprudenza. Proporrei perciò i seguenti gradi da adottarsi per tutte le imposte e per tutti i tipi di controversia:

1) Commissione mandamentale;
2) Commissione provinciale;
3) Corte d'Appello - sezione tributaria;
4) Corte di Cassazione - sezione tributaria.

La Corte d'Appello dovrebbe avere competenza per le impugnazioni in diritto ed anche per quelle in fatto, esclusa la sola valutazione; ciò in antitesi con l'attuale andazzo giurisprudenziale. Questa in sunto la mia concezione di riforma. Ora fornirò alcune delucidazioni, motivando. Nell'attuale sistema del contenzioso tributario un difetto è rappresentato dall'eccessivo numero di gradi di giurisdizione e dal retrocedere e discendere dalla Commissione centrale delle imposte al periferico tribunale ordinario; cosa che si può spiegare storicamente, se si pensa che queste commissioni erano un tempo concepite come organi amministrativi, mentre oggi nulla più giustifica questo andamento così tortuoso.

D'altra parte, il sistema tributario attuale presenta il vantaggio dell'esistenza tanto dell'organo speciale quanto di quello ordinario di giurisdizione; la fase presso l'organo speciale ha il pregio di sgombrare il campo da tutte le controversie e, col sistema particolarmente rapido di procedura, assicura giustizia abbastanza sollecita nell'interesse del contribuente e dell'amministrazione finanziaria; la fase presso il magistrato ordinario ha il vantaggio di non sottrarre alla giustizia ordinaria la cognizione in materia tributaria. Ciò reca un contributo non indifferente, anche statisticamente parlando, al principio dell'unità della giurisdizione: basti pensare alla fortissima percentuale delle controversie fra quelle risolte annualmente dalla Cassazione in materia tributaria; distogliere queste controversie dalla competenza dell'organo supremo giurisdizionale sarebbe cosa mal fatta specialmente se si tiene conto dei problemi giuridici sostanziali che sono comuni al diritto tributario agli altri rami del diritto.

Bisognerebbe dunque mantenere i pregi dell'attuale ordinamento, cioè aver organo di giurisdizione speciale e, in grado più alto, la giurisdizione ordinaria coordinati in un sistema più agile che soprattutto elimini il passaggio tortuoso dal massimo organo della giurisdizione tributaria, all'infimo organo della giurisdizione ordinaria. Ecco perchè proporrei l'eliminazione della Commissione centrale delle imposte e il mantenimento delle commissioni mandamentali e provinciali, dalle quali si passerebbe alla Corte d'Appello, in sezione tributaria, composta di giudici togati; e da questa alla Corte di Cassazione che, come organo supremo di formazione della giurisprudenza tributaria, cumulerebbe il proprio prestigio con quello di cui è oggi circondata la Commissione centrale.

Avremmo così quattro gradi di giurisdizione.

Micheli. — Questa giurisdizione avrebbe cognizione di tutte le cause in materia tributaria?

Allorio. — Si, come ho detto, l'intervento della Corte d'Appello sarebbe limitato all'impugnazione di diritto e a quella di fatto, esclusa la valutazione.

Micheli. — Come coordinerebbe la fase giurisdizionale vera e propria con la fase amministrativa dell'accertamento?

Allorio. — La fase amministrativa si conchiude nell'atto d'imposizione tributaria, l'impugnazione di codesto atto instaura la fase contenziosa.

Micheli. — Non penserebbe sia suscettibile di accoglimento qualche proposta fatta nel senso di devolvere la fase amministrativa dell'accertamento tributario a una specie di commissione mandamentale?

Allorio. — Le commissioni tributarie devono essere veramente dei giudici; dev'essere inoltre riaffermata la assoluta indipendenza nei confronti della finanza. Gli organi della giurisdizione tributaria dovrebbero essere nettamente distinti da quelli dell'amministrazione finanziaria. Se veniamo a contaminare le due cose, attribuendo ad una commissione delle funzioni di carattere amministrativo, come quelle di coordinare gli accertamenti, credo non si arrivi al risultato voluto. Piuttosto, se si vuol favorire l'interessamento e la partecipazione del pubblico, degli esperti, delle persone che vivono nel mondo degli affari, alla stessa fase di accertamento amministrativo si potrà far capo a delle commissioni consultive con degli esperti che saranno a disposizione degli uffici finanziari, ma distinti nettamente da quelli della Commissione.

Micheli. — Ha avuto occasione di esaminare la proposta dell'istituzione dei consigli e dei comitati tributari?

Allorio. — Ne ho sentito parlare. Ripeto però che le funzioni e i componenti dei consigli destinati a prestare agli organi finanziari una collaborazione di consulenza, secondo le notizie che circolano nel mondo degli affari e che possono essere ignorate dalla finanza, debbono essere nettamente scissi dai componenti e dalle funzioni degli organi giurisdizionali tributari, la cui attività deve essere limitata ai compiti strettamente giurisdizionali, per evitare di dover rivedere, in sede di controllo degli accertamenti, quelli che sono stati i suoi pareri e consigli in sede di formazione dell'accertamento.

Micheli. — Ritiene che il configurare il processo tributario come impugnazione dell'atto amministrativo d'imposizione possa dar luogo a degli inconvenienti per la difesa del contribuente? Alcune persone interpellate da noi hanno messo in evidenza il vantaggio d'un sistema che costruisca il processo tributario come opposizione all'accertamento, anzichè come impugnazione dell'accertamento stesso reputando che quest'ultimo concetto possa aggravare la posizione del contribuente.

Allorio. — Al sistema del processo tributario come impugnazione si può obiettare che se il contribuente impugna l'atto di imposizione, ha lui il dovere di provarne la illegittimità. Si potrebbe però ovviare con lo stabilire che ogni accertamento debba essere motivato, ed allora il contribuente verrebbe ad essere praticamente alleggrito dell'onere della prova poichè avrebbe a che fare con un atto motivato e troverebbe elementi per la confutazione.

Micheli. — Quest'obbligo di motivazione dell'atto di imposizione tributaria le sembra giustificato dal punto di vista sostanziale?

Allorio. — Importerà del lavoro notevole indubbiamente. Nella pratica però sappiamo che l'accertamento viene talvolta fatto in una misura soverchia e si presta perfino a disonestà da parte dei funzionari in accordo con i consulenti tributari. Ricordo, per esempio, che in una città nella quale ho avuto occasione di svolgere delle pratiche in materia fiscale, si diceva che i funzionari dell'amministrazione finanziaria, d'accordo con consulenti tributari, avessero intimato ai contribuenti degli accertamenti in misura esageratissima per far merito ai consulenti, che difendevano questi contribuenti, della riduzione degli accertamenti stessi. Se dovessero motivarsi gli accertamenti sarebbe più difficile intimare atti di imposizione in una cifra esagerata. La sufficienza della motivazione dovrebbe essere caso per caso valutata in maniera diversa: per esempio, un accertamento confermativo d'altro precedente non dovrebbe richiedere una motivazione approfondita; non potrebbe comunque mancare una spiegazione delle ragioni per cui si addiviene ad una certa imposizione.

Micheli. — Non ritiene che la concezione del processo tributario come impugnazione potrebbe causare una limitazione nella possibilità di produrre nuove difese?

Allorio. — Certo l'impugnazione rimane legata ai motivi inizialmente proposti; ma ciò è bene, per far sì che,

come è oggi richiesto anche nel processo civile, siano esposte lealmente le considerazioni per le quali si impugna l'atto d'imposizione.

Micheli. — Che cosa pensa dell'eventuale formazione d'una giurisdizione amministrativa unica, comprensiva anche delle controversie fiscali?

Allorio. — Nonostante la mia mentalità proclive alle soluzioni unitarie ed uniformi, non crederei di dover unificare la giurisdizione tributaria in seno ad una costituenda giurisdizione amministrativa. Questa infatti è bene che continui a riposare sulle tradizionali basi della distinzione fra diritto ed interesse, e quindi si imperni sopra tribunali amministrativi regionali, da sostituire alle incompetenti e parziali giunte provinciali amministrative, e culmini in un tribunale amministrativo centrale presso il Consiglio di Stato, altro rispettabile istituto da non distruggere ma da rafforzare. Le controversie sui diritti rimangono affidate alla giurisdizione ordinaria.

Non vedo, insomma, la convenienza di formare questo calderone unico della giurisdizione amministrativa e tributaria, perchè si tratta di controversie di carattere totalmente diverso, che interessano campi di applicazione nettamente differenti. Credo opportuno riservare alle controversie di carattere tributario un ordinamento separato; del resto anche nella legislazione tedesca i tribunali amministrativi sono distinti da quelli finanziari.

Le commissioni censuarie diventino sezioni delle commissioni tributarie mandamentali e provinciali; a queste, con sezione a sè stante, ove occorra, vengano del pari deferite le controversie doganali. E infine, cosa molto importante nel futuro ordinamento, anche le commissioni per la finanza locale vengano assorbite, con sezioni apposite, nelle commissioni tributarie mandamentali e provinciali.

Micheli. — Il giudice speciale tributario dev'essere configurato quale organo esclusivamente giurisdizionale oppure debbono essergli attribuiti anche i poteri di iniziativa in materia di accertamento spettante attualmente alle commissioni amministrative?

Allorio. — Non credo conveniente attribuire alle Commissioni giurisdizionali poteri di iniziativa in fatto di imposizione, che devono rimanere concentrati nella finanza anche per eliminare ogni dubbio sul carattere giurisdizionale e non amministrativo delle commissioni stesse.

Micheli. — Come disciplinerebbe la nomina dei componenti delle commissioni tributarie?

Affidandola al presidente del tribunale per la mandamentale o a quello della corte di appello territorialmente competente per la provinciale?

Allorio. — Le nomine da parte del presidente del tribunale e di quello della Corte d'Appello dovrebbero essere fatte mediante scelta da liste doppie designate dalle categorie interessate. Non si può certamente pretendere che i presidenti dei tribunali e delle Corti d'appello abbiano a conoscere tutti gli esperti nei diversi rami; ma d'altra parte non penserei di distrarre dal loro controllo queste liste, perchè temerei che nei procedimenti puramente elettivi possano insinuarsi considerazioni politiche.

Vanoni. — Secondo la sua proposta ella vede un giudice che sia più qualificato tecnicamente e quindi suggerisce la designazione delle varie categorie. Il sistema tradizionale, invece, era di non preoccuparsi della competenza tecnica ma di preoccuparsi che il giudice fosse il rappresentante della collettività politica; quindi designazione di carattere politico e vaglio dell'autorità per il puro aspetto della moralità. Posti a confronto questi due sistemi, quello del criterio tecnico e quello della nomina politica, avrebbe qualche osservazione da fare?

Allorio. — Il sistema che propongo deriva dal concetto che questi organi devono essere giurisdizionali e sottoposti agli organi della giurisdizione ordinaria. La scelta da parte dei consigli comunali e provinciali porterebbe fra l'altro alla nomina di membri delle commissioni tributarie ad opera degli stessi enti impositori. Ora, è veramente tutelato il contribuente da commissioni la cui nomina parte in fondo dagli organi amministrativi degli stessi enti impositori, come i consigli comunali e provinciali, pur considerando che questi organi impositori siano formati elettivamente secondo un criterio democratico? Avrei il timore che in questi organi di giurisdizione tributaria possano allora prevalere gli interessi anzitutto dell'ente impositore, che talvolta può desiderare che si passi sopra agli stessi criteri di giustizia in danno dei contribuenti; eppoi può esserci il pericolo di nomine con criteri esclusivamente politici di questi organi; magari, nei piccoli centri, proprio in danno di determinati contribuenti per concezioni demagogiche, o nell'intento di valersi della finanza come un mezzo di pressione politica a danno di certe persone e categorie. A una designazione però democratica, sia pure con criterio economico e sottomessa al vaglio dei capi delle magistrature, non credo si possa rinunciare; in linea generale osservo che è difficile rifuggire, anche in questa nostra materia, alla tendenza odierna, elettiva e democratica in tutti i campi.

D'altra parte proprio in questa materia designazioni democratiche sono utili. Anche in regime di stato autoritario si era pensato di introdurre la designazione a carattere corporativo. Allora la democrazia era apparente, oggi sarebbe effettiva. Allora, dovendo scegliere fra designazioni ad opera degli enti autarchici regionali e designazioni per mezzo degli organi delle categorie economiche, credo che sia consigliabile, sia per ragioni di indipendenza politica che di competenza teorica delle eligende commissioni, optare per la seconda alternativa.

Micheli. — L'ordinamento della giurisdizione tributaria deve essere posto alle dipendenze gerarchiche del mini-

stro delle finanze, del guardasigilli o di altro eventuale capo della giurisdizione ordinaria?

Allorio. — L'ordinamento della giurisdizione tributaria non dovrà essere posto alle dipendenze gerarchiche, in senso proprio, di nessun ministero. Anzi dovrà essere proclamata l'assoluta indipendenza dall'amministrazione attiva di qualsiasi grado. Le spese per il funzionamento delle commissioni potranno tuttavia essere messe a carico del Ministero delle finanze ma va escluso per ragioni psicologiche che la loro sede sia stabilita presso gli uffici finanziari.

Micheli. — Che pensa del criterio individuale e di quello collegiale, nella formazione del giudice tributario dei vari gradi?

Allorio. — Credo opportuno che le commissioni tributarie vengano composte di membri tratti dalle diverse categorie professionali, e, per le sezioni che debbono risolvere controversie giuridiche, da avvocati esercenti, con esclusione dei magistrati, i quali non debbono essere distolti dai loro gravosi compiti in seno ai tribunali ordinari, e degli avvocati dello Stato, la cui attuale presenza in seno alle commisisoni tributarie è un grave controsenso. La Corte d'Appello e la Corte di Cassazione, nelle sezioni speciali tributarie, dovranno essere composte di giudici togati. Tanto le commissioni, quanto le sezioni speciali tributarie della Corte diAppello o della Cassazione, dovranno funzionare con soli tre membri, in omaggio a un generale principio di riduzione della odierna collegialità pletorica. Sarei però contrario al giudice unico tributario. Sopratutto nei gradi inferiori, dove si tratta di controversie di fatto, segnatamente di estimazioni, la collegialità è molto utile anche come mezzo di raccolta da più parti di informazioni sulla situazione dei singoli contribuenti, come anche su quella di tutto un ramo d'attività economica. Beninteso, io credo a cotal riguardo che un'informazione riguardante un singolo contribuente non possa essere posta a base di una decisione tributaria, anche, se nota ad uno dei giudici componenti la commissione, se non venga contestata al contribuente.

Micheli. — Queste ragioni a favore della collegialità come fonte d'informazioni sussisterebbero anche se in fase di accertamento intervenissero quei consigli tributari di cui non si parlava prima?

Allorio. — Se un organo collegiale interviene nella fase amministrativa, a fortiori ne deve intervenire un altro nella fase giurisdizionale, proprio per il controllo da parte del secondo, delle informazioni offerte dal primo. Se a giudicare di certe controversie, dopo che il consiglio tributario ha fatto la sua relazione, dovesse trovarsi un giudice individuale, esso potrebbe essere intimidito, influenzato da quella che è stata la decisione di un consiglio, mentre un collegio è più in grado di resistere a questa influenza. L'unione fa la forza.

Micheli. — La sezione speciale della Corte d'Appello come dovrebbe essere formata? Ella ha detto: di giudici togati; essi però dovrebbero avere una speciale provenienza, essere tratti da un ruolo speciale?

Allorio. — Direi di no. Di fatto potrebbe attuarsi una specializzazione, ma arrivare proprio a formare un ruolo specifico no; non sarebbe il caso tanto più che in questa sede un certo ricambio fra giudici delle sezioni ordinarie e tributarie potrebbe essere utile ai fini del loro perfezionamento; l'esperienza fatta dai giudici nelle sezioni commerciali, e in genere nella soluzione delle controversie civili, e persino nel penale, può essere utile per l'esercizio delle funzioni di magistrato tributario.

Micheli. — E' stato proposto da qualcuno che queste sezioni o questi tribunali composti di giudici togati siano integrati con esperti sul tipo della magistratura del lavoro e del magistrato delle acque.

Allorio. — Ciò può essere utile là, dove il giudizio del magistrato ordinario non sia preceduto da un giudizio di una magistratura speciale. Non nel sistema da me proposto, che s'inizia con due fasi di giudizio presso collegi non togati. E allora il magistrato ordinario quando è la sua volta, sia decisamente e interamente togato.

Micheli. — Qual'è il suo parere intorno al costo del processo tributario?

Allorio. — Questo costo dev'essere contenuto nei limiti più sopportabili. Nel sistema attuale c'è il vantaggio che si può portare la controversia fino alla Commissione delle imposte, organo egrerio e di grande prestigio, con minima spesa. Se si dovrà come io propongo sostituire alla competenza della Commissione centrale quella della Corte d'Appello e poi della Cassazione le rispettive sezioni speciali tributarie, bisognerà che questo non avvenga a scapito del ricorrente, ossia gravandolo di maggiori spese precessuali; dalle commissioni tributarie si deve poter andare fino a Roma con una spesa minima.

Micheli. — Adotterebbe quindi una forma processuale più semplice?

Allorio. — Si potrebbe presso la Corte d'Appello — sezione speciale tributaria — e presso la Corte di Cassazione adottare lo stesso procedimento dei primi gradi, eliminando in ispecie, per quanto concerne la Corte d'Appello, la fase dinanzi al giudice istruttore.

Micheli. — In particolare manterrebbe davanti a questi organi di giurisdizione ordinaria e speciale l'obbligo del rimborso di spese?

Allorio. — Forse sarebbe bene eliminarlo, per non scoraggiare il contribuente dalla presentazione del reclamo, col timore di pagare spese ingenti, in caso di soccombenza. L'onere delle spese dovrebbe limitarsi agli atti di carattere straordinario (sopraluoghi, ecc.).

Micheli. — I poteri istruttori da attribuire ai giudici speciali tributari devono essere uguali, minori o maggiori di quelli attualmente riconosciuti alle commissioni tributarie? I giudici speciali tributari dovrebbero essere investiti di funzioni d'equità?

Allorio. — Credo che i poteri istruttori del giudice tributario debbano fondamentalmente coincidere con quelli oggi riconosciuti alle commissioni, da esercitarsi però in forme processualmente regolari, con pieno rispetto del contraddittorio e con una procedura che liberamente garantisca l'uguaglianza di posizione fra il contribuente e la finanza. Non saprei invece vedere un'esigenza plausibile che il giudizio delle commissioni e del tribunale d'imposta debba acquistare carattere equitativo. Ciò che bisogna tutelare è l'applicazione rigorosa del diritto, anche se in un danno della finanza. Ho timore che il giudizio equitativo possa diventare un pretesto per degli accertamenti ben motivati, non ben controllati, per la accoglienza di presunzioni non appoggiate da un sufficiente complesso di motivi che le giustifichino. Il giudizio fatto in materia tributaria è per sua natura presuntivo, ma non per questo diventa equitivo.

Micheli. — Confermerebbe il processo davanti alle commissioni e davanti alle sezioni speciali della magistratura ordinaria come un processo essenzialmente inquisitorio?

Allorio. — Si; però, come accennai prima, le commissioni non dovrebbero avere la possibilità di introdurre nel giudizio elementi che non vengono contestati dal contribuente; bisogna che il contribuente non veda apparire improvvisamete delle circostanze di fatto che non gli sono state sottoposte per dargli la possibilità di contestarle.

Vanoni. — Un'esigenza che è molto sentita nel nostro ordinamento attuale, per quanto abbia scarsa applicazione concreta, è quella di permetere alle commissioni di peggiorare l'accertamento, di poter arrivare cioè a conclusioni che vanno oltre la domanda dell'amministrazione finanziaria. Ciò risponde ad un'esigenza pratica evidente poichè si vuole attraverso le commissioni controllare l'operato dell'amministrazione che potrebbe essere inficiato da errore ma anche da dolo. Oggi le commissioni, perlomeno quelle di primo grado, hanno facoltà di riferire l'accertamento, e, se in ciò arrivano a conclusioni diverse e maggiori di quelle cui è arrivata l'amministrazione finanziaria, possono senz'altro promuovere un maggiore accertamenta. C'è soltanto una riserva cioè che contro questa decisione è ammesso un grado maggiore di giurisdizione. Col suo sistema questa possibilità da parte delle commissioni dovrebbe essere esclusa. Non ritiene che questa sia un'esigenza che meriti qualche rispetto?

Allorio. — Si potrebbe pensare ad un temperamento, però senza arrivare alla possibilità per la commissione di effettuare essa un nuovo accertamento; per esempio, sarebbe il caso di disporre che la commissione accorgendosi che l'imposizione fu inadeguata, sospenda il giudizio e rinvii gli atti all'amministrazione finanziaria, sempre che non siano scaduti i termini per l'accertamento. Ma, che essa possa sostituirsi agli uffici fiscali nell'accertamento, non lo ritengo utile, per il concetto che essa dev'essere organo giurisdizionale puro, senza mescolanza d'attività amministrativa.

Micheli. — Deve essere conservato o meno il precetto del *solve et repete*?

Allorio. — Militano per il mantenimento del *solve et repete* ragioni pratiche (la riottosità del contribuente è da prevedersi in aumento in questi prossimi anni) e teoriche (l'istituto si ricollega, secondo me, alla distinzione fra diritto ed interesse: solo col pagamento sorge un diritto, da far valere dinanzi ai giudici ordinari: il diritto alla ripetizione dell'indebito).

E' da notare che prima di arrivare alla giurisdizione ordinaria il contribuente ha due gradi, passati i quali mi pare giusto che si prema sul contribuente stesso; far leva, nel passaggio dalla giurisdizione speciale a quella ordinaria su questa inversione delle posizioni rispettive del contribuente e della finanza, per cui la azione di impugnazione si trasforma in un'azione di ripetizione, mi sembra felice accorgimento. Certo che in altri ordinamenti giuridici tale principio non è contemplato ma bisogna ritenere che in altri paesi i contribuenti paghino le tasse più volentieri.

Micheli. — Dev'essere riconosciuta o meno l'esecutività alle proposte di accertamento? In caso di risposta affermativa, a quali condizioni ed entro quali limiti?

Allorio. — Se si adotta lo stesso procedimento delle commissioni non dovrebbe essere più costoso.

Micheli. — L'attuale sistema di esecuzione privilegiata dei crediti di imposta può essere mantenuto o deve essere modificato ed in quale senso? Nella risposta tenga conto della opportunità di coordinare il procedimento speciale con le norme del codice di procedura civile.

Allorio. — Il bisogno di dare automaticità e vigore alla riscossione consiglia il mantenimento dell'odierna esecuzione forzata in base a ruolo e in base a ingiunzione con ricorso però avverso gli atti esecutivi non all'intendente di finanza (come nell'odierna esecuzione esattoriale) ma al presidente della commissione provinciale.

Micheli. — Ritiene necessarie delle riforme nel campo esattoriale?

Allorio. — Non credo si debba sovvertire l'attuale sistema. Se oltre al compito dell'accertamento diamo alla finanza quello dell'esazione, veniamo ad aggravare la sua posizione, mentre il sistema esattoriale attuale, pur con tutti i suoi inconvenienti, si basa sull'azione pri-

vata che è stimolata dall'interesse. In questo campo l'azione della finanza riuscirebbe, credo, inevitabilmente meno efficace. Dunque meglio lasciare alla finanza il compito dell'accertamento e all'esattore quello dell'esazione. Urteremmo d'altra parte contro l'opposizione di una classe agguerrita la quale creerebbe ulteriori remore alle iniziative di riforma se si dovessero colpire le sue posizioni.

Micheli. — Ritiene opportuno conservare, o meno, l'attuale sistema per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie? In particolare ritiene che l'eventuale giudice speciale tributario dovrebbe avere in tutto o in parte competenza anche per la repressione delle violazioni delle leggi penali finanziarie?

Allorio. — Nella pronuncia del decreto penale per le violazioni finanziarie credo conveniente sostituire alla competenza intendentizia quella del giudice penale ordinario, secondo le disposizioni del codice penale circa la condanna per decreto. Sono contrario ad attribuire tale competenza alle commissioni tributarie perchè la giurisdizione penale dev'essere amministrata secondo criterio ed organi unitari; il bisogno d'unità è certo più sentito per la giustizia penale che per quella civile o amministrativa.

Bisognerebbe in realtà sfrondare il campo da quelle ammende che, per la lievità dell'infrazione, possono essere sostituite con pene pecuniarie amministrative, mentre ora inutilmente vanno ad ingombrare il cartellino penale dell'interessato. Ridotte a pene pecuniarie, tali sanzioni verrebbero deferite per l'applicazione ai giudici tributari, mentre là dove si hanno violazioni di carattere penale anche nella sostanza, perchè vi spicca il dolo, o quanto meno la violazione è di natura così grave che si ritiene opportuno il presidio della sanzione penale, in questi casi la competenza del giudice penale dovrebbe essere osservata sopratutto per non snaturare il carattere delle commissioni tributarie, con l'attribuire loro funzioni punitive.

Oggi si presenta questo inconveniente: sovra tutto per taluni tipi d'imposta, le così dette imposte senza imposizione, ad applicazione spontanea, come l'imposta sull'entrata, l'applicazione del tributo viene sostanzialmente fatta per la prima volta dal giudice penale, nel momento e nell'atto stesso, in cui esso irroga la pena per l'infrazione. Riconosco esservi in ciò il pericolo che il giudice penale si trovi a dover interpretare una legge tributaria che egli non conosce, e che forse è pregiudiziale alla norma penale che lo interessa direttamente. Tuttavia a tali inconvenienti è eccessivo pensare di rimediare sottraendo questi reati al giudice penale ordinario. Se mai, si potrà vedere d'istruire meglio il giudice penale sulla legge tributaria, giungendo a stabilire che esso non possa decidere se non sulle conclusioni scritte dalla commissione tributaria competente, in merito alla questione tributaria pregiudiziale, provocata dalla finanza.

Interrogatorio del prof. EGIDIO TOSATO

Professore nella facoltà di giurisprudenza della Università di Milano

(27 febbraio 1946, in Milano)

Ritengo che l'enunciazione di una norma particolare diretta ad attribuire allo Stato il potere di imporre tributi, non sia necessaria, in quanto il potere d'imposizione, come potere esercitato in via generale ed astratta, è implicito nel potere legislativo. D'altra parte le norme che regolano l'esercizio del potere di imposizione e *l'iter legis* in materia finanziaria riconoscono implicitamente nello Stato il potere considerato.

Sull'opportunità di una dichiarazione del diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli a corrisponderli, osservo che la questione si collega all'altra concernente il principio di eguaglianza.

Non ritengo che possa essere materia di disciplina costituzionale quanto concerne l'oggetto, il soggetto e la forma di riscossione dei tributi. Tutto ciò rientra nella sfera della legge ordinaria. Mi sembra invece importante regolare con norme costituzionali quanto riguarda l'iniziativa e l'approvazione delle leggi tributarie.

Vanoni. — Esclude che gli elementi fondamentali delle imposte possano essere determinati da una carta costituzionale ?

Tosato. — Si, tanto più se la carta costituzionale avrà carattere rigido, perchè altrimenti si vincolerebbe in modo eccessivo la necessaria discrezionalità del potere legislativo ordinario.

Vanoni. — Esclusa l'opportunità di inserire norme eccessivamente vincolanti nella carta costituzionale, ritiene opportuno che attraverso la codificazione di una parte generale del diritto tributario, cioè attraverso una legge che abbia carattere di maggiore permanenza delle leggi tributarie ordinarie, si fissino alcuni principi ed istituti fondamentali ?

Tosato. — Ritengo che tale legge generale sia ormai necessaria, e sarei favorevole, al fine di assicurarne una certa stabilità, a dare ad essa una forza maggiore che non alle leggi ordinarie, senza tuttavia equipararla alle leggi costituzionali vere e proprie. Potrebbe essere una legge para-costituzionale, non modificabile attraverso una legge ordinaria, ma modificabile senza dover seguire quel provvedimento molto rigoroso che sarà stabilito per la revisione della costituzione.

Vanoni. — Cosa pensa dell'opportunità di fissare i limiti del potere di imposizione a carico degli stranieri?

Tosato. — Io non limiterei eccessivamente, per il caso particolare della imposizione dei tributi, il potere legislativo ordinario. Si tratta di una questione particolare, da risolvere, secondo il mio avviso, in base ai principî generali di diritto internazionale e di diritto interno, nonchè in base alle norme che regoleranno i rapporti fra diritto internazionale e diritto interno. Non ritengo quindi che per la legislazione tributaria in particolare si debba fare un riferimento speciale alla situazione degli stranieri. Se domani una norma costituzionale stabilisse in Italia quello che pare sia il principio accolto da parte della costituzione francese per cui la sovranità interna dello Stato trova un limite nelle norme di diritto internazionale — a condizione s'intende di reciprocità — lo stesso principio dovrebbe valere anche in materia finanziaria.

Vanoni. — La domanda 5 del questionario è un po' più specifica, in quanto chiede se si ritiene conveniente o meno che un'esplicita norma costituzionale sia prevista per autorizzare aggravi od alleggerimenti delle imposte in virtù di rapporti di rappresaglia o di reciprocità.

Tosato. — Non ritengo necessaria una norma specifica in questa materia perchè, per quanto importante sia la questione tributaria, una volta stabilita, come è augurabile, una norma che disciplini rigorosamente quella che è la necessaria subordinazione del diritto interno rispetto al diritto internazionale, sempre a condizione s'intende di reciprocità, mi pare che questa norma di carattere generale sia sufficiente a risolvere anche le questioni particolari concernenti la doppia imposizione internazionale e quindi la possibilità di eventuali ritorsioni, ecc.

Ritengo necessaria una norma che vieti la doppia imposizione interna; non la inserirei però nella costituzione, ma in quella tale legge generale in materia tributaria, per costituirne anzi uno dei principî fondamentali.

Una dichiarazione della eguaglianza dei singoli di fronte all'imposta pone il problema dei rapporti fra il principio generale di uguaglianza dei cittadini rispetto alla legge, e il principio di uguaglianza dei cittadini di fronte alla legislazione tributaria in particolare. Ora, per quanto concerne la legislazione tributaria, ritengo che questo principio dell'uguaglianza importi l'accoglimento del criterio della progressività dell'imposta, e un'affermazione costituzionale di tale progressività sarebbe a mio avviso, opportuna.

Vanoni. — E come inquadra nel suo pensiero il problema delle esenzioni tributarie?

Tosato. — Una volta ammesso il principio dell'uguaglianza nel senso di progressività delle imposte, ecc. come principio generale, mi pare che il divieto delle esenzioni discenda logicamente.

Vanoni. — Anche delle esenzioni apparenti che hanno come funzione di avvicinare di più il criterio dell'uguaglianza di fronte alle imposte, cioè delle esenzioni che tengano conto delle differenze obiettive di situazioni? Lei sa che distinguiamo generalmente i privilegi dalle esenzioni, considerando i privilegi come situazioni di favore per limitate persone o per limitate categorie, e l'esenzione invece come una norma che risponde a necessità di giustizia che si sovrappongano alla norma generale rispetto a determinati gruppi di persone.

Tosato. — Sarei contrario a eccessive specificazioni. Si tratta di applicazioni per le quali bisogna lasciare al potere legislativo ordinario un certo margine di discrezionalità. Penso, comunque, che tutte le esenzioni, apparenti o non apparenti, contrastino col principio di uguaglianza.

Vanoni. — Ritiene necessaria un'affermazione secondo la quale il potere esecutivo non può disporre delle imposte?

Tosato. — Tale affermazione non è per sè necessaria, in quanto deriva dalle norme generali. Ma la materia è talmente importante che una disposizione esplicita della necessità di una legge per la imposizione di nuovi tributi e per la modificazione di quelli esistenti, può essere e sarebbe opportuna, anche per evitare la possibilità di delegazioni in materia tributaria da parte del potere legislativo, al potere esecutivo.

Il problema dell'approvazione delle leggi d'imposta si ricollega al problema generale della disciplina del provvedimento da seguire nella formazione delle leggi. Ora, sotto questo aspetto bisognerà tener presente, appunto, quello che è un dato di fatto, e cioè l'incapacità dimostrata da tutti i parlamenti di discutere, sotto gli aspetti tecnici, le leggi; e la necessità, dovunque riscontrata, di affiancare al parlamento degli organi consultivi, sia allo scopo di dare dei pareri sui progetti di legge, sia, eventualmente, al fine di elaborare direttamente lo schema legislativo su incarico del Governo. Qualcosa di simile si è, per esempio, stabilito nella costituzione spagnola, che in tema di leggi finanziarie presenta norme più numerose e specifiche di quelle contenute in tutte le altre costituzioni.

Davanti la sottocommissione per la riorganizzazione dello Stato ho sostenuto l'opportunità che il parere, attualmente facoltativo, del Consiglio di Stato, sui progetti di legge, sia reso obbligatorio.

Nello stesso ordine di idee ritengo necessario il parere di un organo consultivo per la legislazione finanziaria. Perchè il parlamento possa adeguatamente svolgere i suoi compiti legislativi, bisogna sia coadiuvato da corpi consultivi tecnici, i quali non menomano affatto la sua competenza, ma ne sveltiscono l'attività.

Resta da stabilire come l'organo consultivo di carattere tecnico, che dev'essere chiamato obbligatoriamente a dare il suo parere in materia di legislazione finanziaria, possa essere costituito.

Vanoni. — Si parla adesso di costituire un Consiglio superiore della finanza a somiglianza dei Consigli superiori che esistono presso i diversi ministeri. Potrebbe essere questo l'organo competente?

Tosato. — Credo che anche presso il ministero delle finanze possa essere costituito un corpo consultivo in materia finanziaria. Bisogna però che questo corpo consultivo non si confonda con uno dei tanti istituti legislativi che sono stati creati presso i vari Ministeri, e che, dal punto di vista tecnico, non hanno quella preparazione o non sono tali da soddisfare quelle esigenze cui dovrebbe soddisfare un vero e proprio consiglio legislativo. Questo dovrebbe avere una certa indipendenza rispetto alla amministrazione, e non dovrebbe essere formato soltanto da impiegati dei vari ministeri, ma anche da elementi estranei, che in piena indipendenza possano dare i consigli tecnici loro richiesti.

Steve. — Vorrei sentire qualcosa di più sull'inserimento di questi consigli nel procedimento di formazione delle leggi.

Tosato. — L'organo dovrebbe avere una duplice attività: consultiva in senso stretto, diretta a dare pareri, e preparatoria, per quanto anche questa implicitamente consultiva, diretta a predisporre schemi di legge. Può darsi che il Giverno, secondo l'indirizzo politico dominante, stabilisca di promuovere l'adozione di dati provvedimenti legislativi, fissandone i principî informatori. In tal caso l'organo consultivo può essere incaricato di redigere il progetto di legge secondo le direttive governative. E qualora il progetto sia considerato soddisfacente dal Governo, questo potrà presentarlo senz'altro alle camere. Può darsi che un progetto di legge, non ancora esaminato dall'organo consultivo, venga senz'altro presentato al parlamento. E in tal caso l'intervento del parere tecnico del corpo consultivo sarebbe agevolmente utile, dopo che il parlamento, esaminato in generale il progetto, ne avesse approvato in tutto o in parte il principio informatore. Le osservazioni o i suggerimenti tecnici del corpo consultivo, tornerebbero sommamente vantaggiosi, in quanto faciliterebbero la successiva discussione parlamentare; inoltre servirebbero ad assicurare, almeno in una certa misura, la precisione e la necessaria coordinazione e omogeneità della legislazione finanziaria e tributaria.

Steve. — Non pensa di dover includere in quest'organo una rappresentanza del parlamento?

Tosato. — Bisognerà vedere quella che sarà l'organizzazione interna del parlamento, quelle che saranno le commissioni parlamentari. Io ritengo che le commissioni parlamentari, come tali, dovrebbero essere informate a criteri esclusivamente pôlitici; mentre gli organi consultivi dovrebbero intervenire, appunto per assicurare non soltanto la perfezione tecnica della legge dal punto di vista formale, ma anche lo svolgimento logico di un principio legislativo: stabilito un principio, occorre che esso sia svolto con quella coerenza logica giuridica che soltanto i corpi tecnici possono assicurare.

Steve. — Ma la garanzia che questo svolgimento sia conforme ai principî stabiliti dal parlamento, come si avrebbe ?

Tosato. — E' il governo che deve decidere se il progetto di legge redatto dall'organo consultivo risponde o no alle direttive impartite; ed è poi il parlamento, che in sede di discussione e di approvazione del progetto, delibererà con assoluta libertà, tenendo conto o non tenendo conto del parere e dei suggerimenti del corpo consultivo. L'ultima parola resta sempre necessariamente al parlamento, anche sulla formulazione tecnica. Ma la buona formulazione tecnica di un progetto di legge può evitare spesso lungaggini e discussioni inutili, le quali spesso dipendono proprio dalla imprecisione tecnica dei progetti di legge. Quello che è necessario è che tra organi legislativi e organi consultivi si stringa un rapporto di collaborazione fiduciosa ed efficiente.

Vanoni. — La limitazione cui accenna deve estendersi a tutte le norme tributarie o soltanto alle norme sostanziali tributarie, che importano imposizione di nuovi tributi, lasciando al potere esecutivo la facoltà di disporre in materia formale ?

Tosato. — Ritengo che il potere esecutivo sia più adatto a disporre in materia formale. La competenza del potere esecutivo in materia dovrebbe però fondarsi di volta in volta su di un esplicito incarico del potere legislativo, ed essere rigorosamente limitato ed indirizzato, oltre che dalla legge particolare da eseguire, anche da quella legge generale di cui si parlava prima, e che anche sotto questo aspetto si dimostra quanto mai utile e necessaria.

Vanoni. — Tornando a questa legge di carattere generale: ha detto che essa deve avere carattere di permanenza. Ritiene che debba essere assistita da garanzie costituzionali particolari ?

Tosato. — Basterebbe a mio parere una garanzia formale, diversa però da quella che sarà stabilita per le leggi costituzionali in senso stretto. Basterebbe renderne più difficile la modificazione, richiedendo per esempio una maggioranza di tre quinti o di due terzi.

Quanto all'iniziativa in rapporto alle leggi tributarie, credo che in materia tributaria sia difficile escludere l'iniziativa parlamentare ed ammettere soltanto l'iniziativa governativa. Vi possono essere proposte di riforme di carattere sociale che implicano per la loro attuazione determinate leggi tributarie. La conservazione del potere di iniziativa delle camere in materia legislativa generale, implica di per sè la conservazione di un potere di iniziativa anche in materia tributaria. Ritengo inoltre che ove sia conservato, com'è probabile, il principio bicamerale, non abbia più ragion di essere quella preminenza che era data alla camera dei deputati dall'art. 10 dello Statuto. Questo articolo traeva la sua giustificazione dal fatto che il senato non aveva carattere rappresentativo.

Vanoni. — Sempre in tema di iniziativa, in un altro questionario abbiamo posto la domanda se si ritiene conveniente riservare al Governo l'iniziativa delle spese o se essa possa essere affidata anche al parlamento.

Tosato. — Ritengo opportuno, data l'esperienza politica e lo stato della dottrina, che in materia di spese sia esclusa l'iniziativa parlamentare. La materia è strettamente collegata a quella che sarà la disciplina della legge del bilancio.

Circa quest'ultima legge è bene stabilire, attraverso una norma costituzionale, il principio dell'universalità e della unità del bilancio. E in tema di legge del bilancio ritengo che vi debba essere, per le ragioni dette prima, equiparazione completa delle due camere, tenendo presente che vi è in proposito una tesi più radicale, appoggiata da autorevoli studiosi francesi, tesi che tende ad un capovolgimento di quella che è la situazione attuale, in quanto vorrebbe attribuire alla seconda camera maggior peso, in materia di discussione di bilancio, che non alla camera rappresentativa.

Vanoni. — Un problema che preoccupa molto dal punto di vista tecnico ma che ha influssi giuridici evidenti, è quello delle gestioni più o meno autonome e separate, nelle varie forme giuridiche che possono assumere queste gestioni. Si chiede se si ritiene opportuno, in rapporto col principio dell'unità di bilancio, che i bilanci di queste aziende siano portati o come parte essenziale della legge del bilancio o come allegati alla legge di bilancio.

Tosato. — Come allegati, formati secondo i criteri che informano i bilanci delle aziende industriali.

Vanoni. — Senza valore vincolante ?

Tosato. — No, ai fini del controllo della gestione delle aziende e della loro convenienza politica generale.

Steve. — Qual'è il suo parere sulla disciplina giuridica delle variazioni del bilancio nel corso dell'anno?

Tosato. — Mi pare che ci siano tre questioni: dei crediti amplificabili, dei crediti supplementari e dei crediti nuovi non previsti assolutamente. Per i crediti amplia

bili, in quanto crediti già previsti, credo che le variazioni siano ammissibili. Per i crediti supplementari e i crediti nuovi esigerei una legge del parlamento, altrimenti si elude il controllo del parlamento.

Steve. — Qual'è la sua opinione sui limiti della libertà lasciata al potere esecutivo dalla legge del bilancio ?

Tosato. — La legge di bilancio si limita all'approvazione dei capitoli, dando quindi al potere esecutivo la possibilità di manovra nell'ambito dei singoli capitoli; e non credo sia necessario arrivare ad escludere questa possibilità di manovra, salvo gli eventuali interventi da parte del parlamento.

Steve. — E sulla specificità dei capitoli di bilancio ?

Tosato. — Questo mi pare che sia uno degli elementi caratteristici della moderna legislazione in materia di legge di bilancio in quanto in passato si seguiva il sistema di un'approvazione generica senza nessun criterio di specialità. Lo sviluppo del principio della specificità dipende anche un po' dalla prassi legislativa.

Steve. — Lei concorda col principio sostenuto da Orlando, secondo cui ad ogni capitolo deve corrispondere un servizio pubblico ?

Tosato. — E' una tesi molto diffusa, e che personalmente condivido. Non riterrei però consigliabile tradurla in una norma eccessivamente rigida.

Stammati. — Ritiene vi sia possibilità di disciplinare categorie di spese consolidate che vengano approvate eventualmente in blocco dal parlamento? (debito pubblico, spese ricorrenti ed uniformi).

Tosato. — Ritengo ciò possibile, ma non sempre opportuno. Bisogna distinguere fra spese ricorrenti e spese ricorrenti.

Stammati. — E circa l'attuale sistema relativo alla presentazione al parlamento del bilancio, le pare che meriti di essere conservato com'è o vi apporterebbe modifiche, e quali?

Tosato. — Bisogna ricordare quello che avviene praticamente, in molti Stati. Per la preminenza della camera dei deputati rispetto al senato, i bilanci finiscono spesso per essere presentati al senato all'ultimo momento, sicchè il controllo della seconda camera ne soffre. Per evitare questo inconveniente, una parte della dottrina propone, e il suggerimento è degno di attenzione, che i bilanci siano presentati contemporaneamente alle due camere, affinchè ciascuna di esse abbia il margine di tempo sufficiente e necessario per il loro esame, alla loro discussione e approvazione con le opportune modifiche. La proposta, ripeto, è degna di attenzione, e per conto mio sarei favorevole a tradurla in una norma costituzionale.

Steve. — La parità delle due camere in materia finanziaria la riterrebbe opportuna comunque fossero costituite queste due camere?

Tosato. — A condizione che la seconda camera sia egualmente rappresentativa, per quanto sotto un aspetto diverso, per non essere un doppione della prima camera.

Stammati. — Quale è il suo parere circa l'attuale sistema dei controlli sulla gestione finanziaria? In particolare pensa lei che vi siano duplicazioni ed interferenze fra il sindacato della corte dei conti e quello della Ragioneria generale ?

Tosato. — Ritengo opportuno che la corte dei conti quale organo di controllo, indipendente dal potere esecutivo, e collegato col potere legislativo, sia disciplinata dalla costituzione. Per garantire l'indipendenza e sottolinearne il collegamento con le camere, si potrebbe attribuire a quest'ultima la nomina del presidente.

Sarebbe inoltre opportuno coordinare il controllo esercitato dalla corte dei conti con il controllo interno esercitato dalla ragioneria generale dello Stato. Al riguardo so che vi sono proposte di eliminare l'uno o l'altro dei due controlli per evitare doppioni. Io ritengo sia invece preferibile collegare il controllo esercitato dalla Ragioneria centrale dello Stato con quello esercitato dalla corte dei conti, ponendo la prima, in quanto esercita la funzione di controllo, in una situazione di dipendenza rispetto alla seconda. Così la corte dei conti verrebbe ad esercitare il controllo in un duplice momento: nel momento interno, attraverso i funzionari della ragioneria generale dello Stato da essa dipendenti, e nel momento esterno, direttamente, in sede di revisione dello operato della ragioneria generale dello Stato.

Vanoni. — A proposito del collegamento fra corte dei conti e camera dei deputati attraverso la nomina del presidente, tale nomina dovrebbe essere annuale o permanente ?

Tosato. — Permanente, a garanzia della funzione tecnica obbiettiva della corte.

Vanoni. — Non sarebbe preferibile dare alla corte dei conti completa autonomia anche rispetto al parlamento, in maniera che possa ricostituirsi nei suoi organici e procedere nel proprio seno alla designazione del presidente e delle proprie cariche interne ?

Tosato. — Se si procedesse con rigorosi criteri di autonomia, si dovrebbe dare alla corte dei conti autonomia non solo in confronto alle camere, ma anche in confronto al potere esecutivo, ed allora l'indipendenza della Corte diverrebbe incompatibile con quella che è la necessaria unità dello Stato, e con la necessaria esistenza di un organo sovrano al quale in definitiva tutti gli altri debbono ricollegarsi.

Stammati. — A suo parere il controllo della corte potrebbe essere esteso anche al merito ?

Tosato. — Ritengo opportuno che il controllo della corte dei conti sia di pura legittimità e non si estenda al merito degli atti. Il controllo di merito implica apprezzamenti di carattere politico-amministrativo, che debbono essere inviati al parlamento.

Stammati. — E' stata fatta in altra sede questa proposta; che la corte dei conti, esaminando il provvedimento in sede di sindacato di legittimità, lo esamini anche dal punto di vista del merito, cioè della convenienza e della proficuità della spesa, ma con questo solo effetto che, senza potere opporre un rifiuto alla registrazione dell'atto, ecc., semplicemente segnali al parlamento il suo parere sulla non opportunità o sulla non proficuità della spesa disposta.

Tosato. — Ritengo che anche così limitato, il controllo di merito mal si confaccia alla natura della corte dei conti, che è un organo essenzialmente tecnico. Bisogna cercare di evitare i possibili contrasti della corte, sia con il parlamento, sia con lo stesso governo.

Ritengo appunto necessario che al parlamento siano comunicati tutti i decreti registrati, con riserva che a ciascuno di essi sia allegata una relazione dalla quale risultino le ragioni che hanno determinato la riserva.

Stammati. — Lei crede opportuno stabilire che i vari organi di controllo pubblichino annualmente distinte relazioni sull'attività delle diverse amministrazioni controllate, con le proprie osservazioni e proposte ?

Tosato. — Ritengo sia opportuno che la corte dei conti faccia una relazione annuale riassuntiva della propria attività al potere legislativo perchè esso abbia un quadro generale di quello che è stato lo sviluppo generale della gestione finanziaria dello Stato, con osservazioni e suggerimenti che al parlamento possono tornare utili.

Stammati. — Si pensa che la relazione annuale della corte dei conti debba assumere più vaste dimensioni e più ampio respiro, riferendo con maggiore ampiezza tutte le osservazioni che si ricollegano al riscontro in genere, ed in particolare al funzionamento delle amministrazioni controllate.

Tosato. — Ammetto che questa relazione possa contenere osservazioni di carattere tecnico, in corrispondenza alla natura del controllo da essa esercitato; gli apprezzamenti e le conclusioni di carattere politico rientrano nei compiti del parlamento.

Stammati. — E quale è il suo pensiero sull'istituto della registrazione con riserva ?

Tosato. — Ho pensato se non sia consigliabile arrivare addirittura al divieto della registrazione con riserva; mi sono convinto però che il potere esecutivo può trovarsi davanti a tali eventualità per cui bisogna lasciargli la facoltà di ordinare, registrare con riserva.

Steve. — Si era osservato che il controllo del parlamento su questi decreti registrati con riserva risultava inefficiente.

Tosato. — Per evitare questo inconveniente si potrebbe stabilire l'obbligo, da parte del parlamento, di pronunciarsi su di essi entro un certo tempo.

Vanoni. — Nel questionario sulla finanza locale, è toccato il problema del collegamento fra la finanza statale e la finanza degli altri enti pubblici, e su di esso interesserebbe conoscere il suo pensiero.

Tosato. — Io trovo che dal punto di vista costituzionale sia da tenere presente questo: ammessa l'esistenza degli enti pubblici e in particolare degli enti pubblici territoriali e ammessa la necessità che questi enti territoriali abbiano una certa autonomia, bisogna riconoscere loro una potestà di imposizione. Si tratta quindi di coordinare il potere di imposizione di questi enti locali col potere di imposizione generale dello Stato, e a questo proposito le soluzioni che si possono prospettare sono molte.

Stammati. — A parte il problema sostanziale, come penserebbe di inquadrare la questione dal punto di vista costituzionale ?

Tosato. — Attraverso la legge generale di cui si parlava prima la quale, appunto, per la sua forza formale superiore a quella delle leggi ordinarie, dovrebbe coordinare, nei limiti della costituzione, la finanza statale con quella locale.

Stammati. — Non ne farebbe una norma speciale come negli Stati federali ?

Tosato. — Negli Stati federali la norma ha una ragione che non ha negli Stati unitari. In questi si può tutt'al più stabilire che gli enti locali hanno potere di imposizione o diritto ad una quota dei cespiti dei tributi statali, in conformità alle disposizioni di una legge generale.

Micheli. — E' opportuno un principio generale relativo alla tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria ?

Tosato. — La tutela giurisdizionale del cittadino di fronte all'amministrazione finanziaria è un aspetto particolare della necessaria tutela del cittadino di fronte a qualsiasi ramo dell'amministrazione. E una norma generale, che assicuri tale difesa giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dei singoli, sarà certamente inserita nella futura costituzione, anche per eliminare il fatto, molto grave, e purtroppo molto frequente, di norme legislative e, peggio, regolamentari, le quali, in contrasto col principio generale, escludono, contro dati

provvedimenti, la possibilità di qualsiasi gravame, sia in sede amministrativa, sia in sede giurisdizionale.

Steve. — E che cosa penserebbe di un ulteriore passo nel senso di prevedere che questa tutela giurisdizionale debba svolgersi presso la giurisdizione ordinaria?

Tosato. — Il contenzioso tributario presenta tale particolarità di questioni, da far dubitare se l'autorità giudiziaria ordinaria sia la più indicata in questa materia.

Vanoni. — Noi ci troviamo di fronte a queste tre diverse possibilità nell'organizzazione futura del contenzioso tributario: o lasciare il sistema attuale misto di contenzioso amministrativo e giudiziario ordinario; o creare una giurisdizione speciale esclusivamente tributaria; oppure affidare la materia tributaria agli stessi tribunali che si occuperanno della materia amministrativa in generale.

Tosato. — Per conto mio quest'ultima ipotesi è preferibile alle altre. Deferirei ad un tribunale amministrativo tutte le questioni fra i privati e le pubbliche amministrazioni, sia in materia di diritti che di interessi legittimi; conservando il Consiglio di Stato quale organo esclusivamente consultivo, sia in materia amministrativa, sia in materia legislativa.

Vanoni. — E non la preoccupa il fatto dell'imponenza di questa materia? Perchè probabilmente essa finirebbe coll'assorbire quantitativamente l'attività di questo tribunale, essendo certamente la materia tributaria la materia predominante.

Tosato. — Non vedo perchè la prevalenza delle controversie in materia tributaria dovrebbe accantonare le controversie in materia amministrativa. Ciò che è pericoloso è la moltiplicazione dei tribunali speciali.

Micheli. — La quantità delle controversie in materia tributaria, specie in materia di valutazione, graverebbe eccessivamente l'organo amministrativo giurisdizionale unitario?

Tosato. — L'istituzione di un unico tribunale amministrativo per tutte le controversie fra i privati e la pubblica amministrazione, non esclude la possibilità e la convenienza che il tribunale stesso sia diviso in sezioni, con un numero di giudici adeguato al numero delle controversie da conoscere. Certo è che la tutela del singolo rispetto alle pubbliche amministrazioni da parte della autorità giudiziaria ordinaria è meno efficiente di quella offerta da una giurisdizione speciale. E' questo un dato di comune esperienza.

Interrogatorio del prof. GINO BORGATTA

Professore nella facoltà di giurisprudenza della Università di Milano

(27 febbraio 1946, in Milano)

Borgatta. — In linea generale, ritengo carattere proprio e necessario di una carta costituzionale enunciare, nella forma più sintetica, comprensiva e generale possibile, solo i diritti e doveri fondamentali dei cittadini, i vincoli o le limitazioni di cui sono passibili, i rapporti fra l'organizzazione politica ed i singoli.

E' compito dell'attività legislativa ordinaria specificare e stabilire su queste basi le norme che regolano l'attività ed i rapporti concreti particolari. Ciò specialmente in materia finanziaria ed economica, nella quale norme statutarie troppo particolari e perciò improprie potrebbero vincolare la funzione legislativa ordinaria, far sorgere inutili e fastidiose questioni costituzionali, ostacolare adattamenti legislativi a nuove situazioni, a non prevedibili condizioni di fatto o derivanti dai progressi della tecnica tributaria e contabilistica, ad esigenze straordinarie. Basti ricordare ad esempio: le discussioni cui ha dato luogo la lettera dell'art. 25 dello statuto albertino (il cui spirito pure è pacifico: uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge fiscale) quando si è trattato di introdurre la prima volta imposte progressive nel nostro diritto positivo; le discussioni ed i ritardi che negli Stati Uniti hanno ostacolato l'introduzione dell'*income-tax* nella finanza federale, che si è potuta istituire solo dopo l'approvazione del 14° emendamento alla costituzione di Washington; le difficoltà di adottare bilanci pluriennali, dopo le esperienze dell'ultima crisi, negli Stati in cui la costituzione aveva enunciato formalmente il principio dell'annualità del bilancio, ecc. Perciò escluderei ogni disposizione che vincoli la forma e struttura dei tributi, il loro specifico ordinamento, l'esclusione di date categorie di imposte, la tassazione degli stranieri, ecc. La costituzione è la base su cui si fonda l'evoluzione e la vita giuridica della popolazione per lungo periodo; deve favorire, non ostacolare, lo sviluppo ed il progresso della legislazione positiva meglio conforme agli interessi, necessità e sentimenti della collettività nel mutevole atteggiarsi delle condizioni concrete.

Il principio del diritto dello Stato e degli altri enti pubblici a prelevare tributi, correlativo all'obbligo dei cittadini di contribuire alle spese pubbliche, dev'essere enunciato se la costituzione enuncia il principio della proprietà privata e della libertà patrimoniale.

Vanoni. — La formula dell'art. 25 la conserverebbe?

Borgatta. — Bisogna riconoscere che ha il vantaggio di esprimere sinteticamente due principî fondamentali: 1) l'obbligo per tutti i cittadini di contribuire alle spese dello Stato; 2) l'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge tributaria — che debbono essere conservati. Può tuttavia studiarsi una forma più appropriata, che comprenda anche una limitazione generale alla concessione di esenzioni tributarie, sotto forma di obbligo di approvare ogni volta tale concessione con una legge in senso formale, eventualmente rafforzato con l'obbligo di una data maggioranza dei votanti in ciascuna camera, o *quorum* per la validità delle sedute.

Vanoni. — Ritiene conveniente che si dettino norme le quali sanciscano il divieto della doppia imposizione internazionale?

Borgatta. — Riterrei preferibile una disposizione unica ed espressa in modo generale, sì da comprendere le doppie imposizioni interne e quelle internazionali, piuttosto che sotto forma di divieto, di norma intesa ad evitarle, lasciando al legislatore ordinario di usare i metodi volta a volta più appropriati (alleggerimento di imposte interne, convenzioni internazionali, eventuali rappresaglie, che di per sè non eliminano la doppia imposizione). La disposizione che alleggerisca imposte nazionali, o dia esecuzione a convenzioni internazionali, dev'essere adottata con legge formale interna.

Vanoni. — Enuncerebbe nella carta costituzionale il principio della uguaglianza dei singoli di fronte alla imposta?

E come riterebbe eventualmente disciplinare la facoltà del potere esecutivo di emanare norme tributarie?

Borgatta. — Il principio (già implicitamente riconosciuto nell'art. 10 dello statuto albertino) deve, a mio parere, essere riaffermato. La istituzione, modificazione, soppressione, di qualsiasi tributo, debbono esser approvate con un atto legislativo in senso formale, salvo i casi specificatamente indicati dalla legge (che dovrà regolare, riformandola, la materia ora regolata dalla L. 31 gennaio 1926, n. 100). Non escludo l'opportunità di richiedere il *referendum* per certe materie (ad esempio, istituzione di una leva sui patrimoni; statizzazione di nuove importanti industrie). L'esperienza costituzionale di tutti i Paesi dimostra che di fatto il potere esecutivo emana sempre, in certe circostanze o condizioni, norme tributarie. Perciò è necessario riconoscere questa facoltà e disciplinarla in modo preciso e limitatore. Non mi sembra però questa materia da regolarsi nella costituzione, ma in una legge, sia pur prevista formalmente dalla co-

stituzione, come ho sopra detto. Nella formulazione di questa legge potranno precisarsi i casi in cui la deroga è ammessa (decreti-catenaccio; periodi di guerra o di improvvisa crisi economica, ecc.); delinearsi i limiti del potere regolamentare; la procedura per sottoporre il più rapidamente possibile al potere legislativo la conferma o correzione delle norme sostanziali emanate dall'esecutivo in base alla stessa legge; la distinzione fra le norme che regolano l'oggetto e l'ammontare dell'imposta, e quelle che regolano la procedura di accertamento ed il contenzioso, ecc.

Vanoni. — Qualora si mantenesse il sistema bicamerale come disciplinerebbe i poteri delle due camere in materia tributaria ed i rapporti reciproci?

Borgatta. — Osservo che la risposta dipende dalla soluzione che la costituzione darà al problema delle camere, non solo, ma al sistema di formazione della camera alta (se sulla base della proposta dell'esecutivo; o in parte o in tutto elettiva, con procedimento diverso da quello seguito per i deputati: ad es. analogo a quello usato per il senato nord-americano; elezioni di primo e secondo grado, ecc.). Se il senato è elettivo non si vede la ragione per conservare condizioni di inferiorità che hanno, in sostanza, la loro ragione storica, nel modo di formazione della camera alta. Non va dimenticato che il senato ha avuto, con altri meriti, quello di frenare l'esuberanza legislativa e di far cadere nel nulla proposte di legge o di norme non utili alla collettività o non adatte alle sue effettive condizioni ed interessi. E' opportuno eliminare con precise norme costituzionali, i possibili conflitti che, non solo in materia finanziaria, possono sorgere fra le due camere. Conserverei la precedenza della camera dei deputati per i progetti dei bilanci e del rendiconto.

Stammati. — Ritiene che le attuali norme relative alla formazione del bilancio dello Stato rispondano al duplice fine di assicurare l'equilibrio formale e sostanziale del bilancio medesimo? Introdurrebbe nella carta costituzionale i principî generali in materia?

Borgatta. — Le vigenti leggi e regolamenti generali sulla contabilità dello Stato debbono indubbiamente rivedersi, e modificarsi in molti punti. Ma non mi sembra questa materia da regolare in sede di costituzione. Al più, nella costituzione potrà utilmente stabilirsi che le norme relative al sistema di bilancio ed alla contabilità generale dello Stato debbano essere adottate con legge formale, approvata da una data maggioranza.

Stammati. — Ritiene preferibile il bilancio di cassa o quello di competenza?

Borgatta. — Il sistema di competenza corretto dall'istituto dei residui è ormai entrato nelle consuetudini amministrative e politiche della vita italiana ed ha innegabili pregi. Può tuttavia utilmente stabilirsi l'obbligo di cassa nel preventivo e nel rendiconto, non però con funzioni costituzionali, cioè vincolante l'attività dell'amministrazione, ma come sintesi delle direttive del tesoro e mezzo d'informazione del parlamento e del paese; nonchè l'obbligo della pubblicazione mensile del conto del tesoro, non solo come rendiconto provvisorio delle operazioni di cassa svoltesi nella parte già trascorsa dell'esercizio, ma come correzione al suaccennato preventivo di cassa per la rimanente parte dell'esercizio.

Stammati. — Ritiene conveniente sostituire all'esercizio annuale il sistema dei bilanci pluriennali? E pensa che si possa enunciare una norma che sancisca l'obbligo del ministro che presenta il bilancio di illustrare ampiamente tutti gli elementi dell'equilibrio economico in relazione alla politica delle entrate e delle spese statali?

Borgatta. — Una norma di tale genere non può che stabilirsi nella consuetudine e prassi costituzionale; non potrebbe inserirsi come disposizione delle camere. In nessuna costituzione, se non erro, è stato espresso il principio del pareggio economico del bilancio e tuttavia in tutti i paesi tale principio si è rispettato, od ha servito come guida e direttiva anche nei periodi in cui le spese effettive hanno dovuto superare le entrate effettive.

Per ciò che riguarda i rapporti fra equilibrio economico ed equilibrio finanziario occorre anzitutto sapere precisamente che cosa si intenda per tale equilibrio, perchè quanto la dottrina ha esposto in argomento finora (in Italia, ad es. Fanno, Papi) non mi pare incontroverso. La teoria si basa sul presupposto dell'interpretazione e sulla natura *economica* del fenomeno finanziario, e mi si permetta di non accogliere tale presupposto.

Se la riduciamo al computo della somma delle spese private e pubbliche, ed al regolamento della spesa pubblica in modo da mantener stabile la spesa globale (ciò che mi pare la parte più chiara e meno discutibile della teoria stessa) dirò che per preordinare un risultato di questo genere il ministro (del tesoro o delle finanze) deve per lo meno conoscere qual'è la spesa privata e quindi la spesa globale — cioè disporre di una rilevazione precisa e continuativa di questo dato e delle sue variazioni. Oggi manchiamo del tutto di questi elementi: nè si rilevano continuativamente indici che possano aiutare a determinarlo.

Non si può delineare un obbligo, sia pure di natura puramente politica, del ministro in questo senso, se non si organizzano prima le rilevazioni indispensabili. Per il ministro delle finanze, a mio parere, è molto più importante avere il dato del reddito nazionale privato e della sua distribuzione o concentrazione, presupposto per regolare la pressione fiscale e la sua ripartizione mediante i diversi tributi, diretti e sui consumi, proporzionali e progressivi, sulle varie categorie di redditi privati. A me sembra assai più urgente e proficuo organizzare la rilevazione di questi dati, che non quelli relativi ad un generico ed impreciso equilibrio fra attività economica ed attività finanziaria, che dovrebbe valere soprattutto per periodi di intensa congiuntura economica. Ma non vedo come la preordinazione di indagini stati-

stiche possa formar oggetto di norme della costituzione. Anche il problema della eventuale sostituzione di bilanci pluriennali all'esercizio annuale, e della formazione di riserve negli anni di prosperità economica, non mi sembra ancora sufficientemente elaborato dalla dottrina, piuttosto improvvisata sotto l'influenza della recente crisi economica, da poter essere risolto con norme positive, tanto meno di carattere costituzionale. Se è indubbio il fatto che nelle fasi di prosperità è tecnicamente più facile, e meno costoso per la collettività, il prelievo di entrate effettive eccedenti le spese, controverso è ancora il metodo con cui queste eccedenze debbano essere conservate. Se il potere d'acquisto così assorbito è reimmesso nel mercato (ad es., attraverso l'acquisto di titoli privati o pubblici detenuti poi come riserva per i periodi di depressione, o l'acquisto di merci; il rimborso di debiti pubblici) vien meno la funzione attenuatrice o regolatrice della congiuntura ascendente che l'accantonamento di riserve dovrebbe avere. Il metodo più opportuno a questo fine è quello seguito in Finlandia e Svezia (diminuzione del potere di acquisto a disposizione del mercato attraverso l'inasprimento dei tributi e l'eccedenza delle entrate statali in anni di prosperità; impiego dell'eccedenza nell'acquisto di oro e divise estere, che poi di fatto hanno servito a fronteggiare parte delle spese straordinarie richieste dalla guerra). Rimane il pericolo che queste riserve siano sprecate in spese non urgenti ed indispensabili, prima che possano esercitare le funzioni per cui furono costituite, in periodo di crisi. Se si accogliesse il sistema, precise norme dovrebbero essere stabilite per evitare questo pericolo. Anche questa però è materia da regolarsi con una legge sulla contabilità, non con norme della costituzione.

Il sistema delle annualità ripartite come modo di pagamento delle spese straordinarie ha fatto pessima prova: è costoso per lo Stato forse più del pagamento immediato, inganna l'opinione pubblica sulla effettiva entità delle spese di ogni esercizio e del debito pubblico. Sono perciò favorevole a norme che lo limitino, sottoponendone di volta in volta l'applicazione ad una procedura più severa di approvazione.

Stammati. — Come disciplinerebbe i provvedimenti di variazione alla legge di bilancio?

Borgatta. — Il preventivo deve in tempi normali costituire di regola la base ed il limite delle operazioni finanziarie e delle spese dell'esercizio. Se necessità imprevedibili di nuove spese nel corso dell'esercizio intervengono, il vincolo e la remora più efficaci appaiono l'obbligo di approvare con la nuova o maggiore spesa, un inasprimento delle entrate sufficienti a coprirla e l'indicazione dei capitoli di entrata con cui la spesa è fronteggiata.

Il bilancio di assestamento era già stato introdotto nella prassi italiana, e poi soppresso perchè dava luogo ad abusi, usandosi come mezzo per far approvare spese superiori a quelle consentite nel preventivo.

Stammati. — Come pensa si potrebbero collegare i bilanci dei vari enti autonomi al bilancio dello Stato, per metterne in luce le conseguenze sulla finanza statale?

Borgatta. — Ritengo necessario ai fini di una finanza sincera, onesta e veramente democratica, affermare, eventualmente anche nella carta costituzionale, il principio dell'unità del bilancio, lasciando alla legge di contabilità la precisazione delle norme che debbono attuarlo ed assicurarlo. La materia deve essere rielaborata e riveduta, poichè non basta allegare al bilancio generale i bilanci speciali ed autonomi, richiedendo sui medesimi un voto generico e globale del parlamento. E' necessario enucleare e porre in rilievo il contenuto di questi ultimi in quanto implica un aumento delle spese statali effettive o delle entrate tributarie; e le ripercussioni che i loro risultati hanno per il bilancio generale dello Stato (contributi che questo deve dare al bilancio autonomo; entrate tributarie proprie che deve sacrificare in suo favore; debiti che lo Stato deve contrarre o garantire per la gestione autonoma, ecc.). Criterio generale deve essere quello di evitare che la formazione di bilanci speciali risulti un mezzo per sottrarre al giudizio e controllo della generalità l'allargamento delle spese effettive dello Stato e lo inasprimento della pressione tributaria. Il bilancio generale deve perciò riuscire un quadro chiaro e completo di tutte le spese effettive, e di tutte le entrate fiscali che si addossano alla collettività contribuente.

Stammati. — Ritiene opportuno introdurre nella carta costituzionale una norma diretta ad ottenere che i singoli capitoli siano sufficientemente analitici? E le sembra possibile mettere in evidenza le spese in conto capitale, con adeguate forme tecniche?

Borgatta. — Non credo che una norma del genere debba introdursi nella carta costituzionale. Ma nella legge di contabilità si possono introdurre norme che ottengano tale risultato. E' mancata in essa, finora, una formale definizione del capitolo; tale definizione può essere data in modo da evitare il conglobarsi, nel contenuto di un capitolo, di spese, tale da ridurre gli elementi di giudizio e controllo degli organi legislativi.

Manterrei le distinzioni fondamentali fra operazioni ordinarie e straordinarie; effettive e non effettive. La categoria delle operazioni non effettive può essere meglio specificata; ed in essa può trovar posto la specificazione delle spese in conto capitale. In tale ipotesi occorre una definizione precisa, onde evitare che si considerino in conto capitale spese che poi non risultano fruttifere di redditi per il bilancio e dovrebbero quindi registrarsi come effettive. Perciò il criterio di distinzione di queste spese dev'essere la capacità o meno dell'investimento di fornire entrate effettive al bilancio (od ai bilanci autonomi) negli esercizi successivi. Non mi pare però che questa specificazione abbia importanza fondamentale; se si abbandona il criterio della capacità di l'impiego a produrre entrate per il bilancio, le spese

conto capitale si confondono con tutte le spese per beni o servizi pubblici, durevoli, cioè capaci di produrre utilità collettive oltre i limiti dell'esercizio in cui sono fatte. Le spese per contributi alle ricostruzioni di case private debbono logicamente registrarsi come spese effettive, ma sono produttive di alti redditi se non per il bilancio, per la collettività. D'altra parte, la produttività di una spesa può accertarsi solo dopo che la spesa è fatta, in base ai risultati ch'essa ha nel tempo.

Stammati. — Introdurrebbe nel nostro sistema l'istituto inglese del fondo consolidato?

Borgatta. — Nella prassi italiana, pur non essendo formalmente accolto l'istituto dei *consolidated fund charges*, le spese « consolidate », sono di regola approvate senza discussione e variazioni; mi par inutile introdurre formalmente un istituto nuovo.

Stammati. — Ammette l'iniziativa parlamentare in materia di spese?

Borgatta. — La proposta delle spese, specie per ciò che riguarda spese maggiori o nuove, deve essere lasciata all'iniziativa dell'esecutivo, che ha la responsabilità del mantenimento del pareggio. In ogni caso dovrebbe riconfermarsi la norma secondo la quale la proposta di iniziativa parlamentare non può essere presentata senza prima essere portata a conoscenza, e senza l'assenso del governo. Per il resto, vedi domanda 7. Il sistema più efficace è quello inglese in cui all'aumento delle spese proposte corrisponde in sede di bilancio un aumento delle aliquote di imposte fondamentali, specie dell'*income-tax*, in modo da far sentire direttamente ed immediatamente alla collettività contribuente la conseguenza della spesa.

Stammati. — Questo non verrebbe a spezzare l'unicità del bilancio?

Borgatta. — No, perchè il vincolo è fra aumento della spesa e aumento del tributo. Non si vincola il maggior gettito di quel determinato tributo (o tributi) a quella determinata spesa: esso si confonde nel fondo generale delle entrate.

Stammati. — Ritiene opportuno che la decorrenza dell'esercizio finanziario venga modificata, per es. facendola coincidere con l'anno solare?

Borgatta. — La decorrenza dell'esercizio deve rispondere — oltrechè ad esigenze obiettive della vita economica e dei contribuenti — ad esigenze formali dell'attività del potere legislativo (sessioni). Mi sembra opportuno conservare per ora le norme vigenti ed eventualmente modificarle solo in relazione alle esperienze del funzionamento dei nuovi organi legislativi.

Stammati. — Affiderebbe il compito della formazione del bilancio ad un organo estraneo all'esecutivo?

Borgatta. — E' opportuno che la preparazione e presentazione del bilancio spettino all'esecutivo, che ha l'iniziativa e la responsabilità dell'equilibrio del bilancio ed il compito di eseguirlo. Ciò non esclude l'ammissione di una commissione parlamentare (ad es., rappresentanza mista delle due camere) nella fase di preparazione dei bilanci, con funzioni di informazione, controllo, proposta; non investita di facoltà e voto deliberativo.

Stammati. — Stamattina si è affermato che sarebbe bene che il bilancio venisse presentato contemporaneamente ai due rami del parlamento, quindi sopprimendo l'art. 10 dello statuto albertino. E' stato osservato che il primo ramo del parlamento porta in lungo la discussione del bilancio in modo che la camera alta è costretta ad esaminarlo con l'acqua alla gola, e a prendere le decisioni troppo affrettate.

Borgatta. — Ho già detto che a mio parere la precedenza della camera dei deputati andrebbe conservata per i progetti di bilancio. L'inconveniente accennato potrebbe essere eliminato con una presentazione cronologicamente pressochè contemporanea; è vero che l'approvazione da parte del senato dovrebbe attendere quella dell'altra camera; ma rimarrebbero da discutere solo i pochi punti controversi.

Stammati. — Ritiene opportuno che nella carta costituzionale si sancisca l'obbligo della pubblicazione dei documenti contabili più importanti come, ad esempio, i conti del tesoro?

Borgatta. — Per quanto riguarda il conto del tesoro, ho già espresso il parere favorevole all'obbligo della pubblicazione periodica. In questa sede può prescriversi l'obbligo della pubblicazione di altri dati fondamentali: oltre i risultati del bilancio di competenza per la parte già trascorsa dell'esercizio e l'aggiornamento del preventivo inizialmente approvato con le nuove spese ed entrate approvate successivamente al preventivo, la circolazione totale di banca e di stato; i debiti pubblici; gli indici ufficiali dei prezzi, costo della vita e cambi, del commercio internazionale, ecc.

Stammati. — Riterrebbe opportuno che le aliquote di imposta fossero approvate annualmente con il bilancio preventivo?

Borgatta. — Ai vantaggi del metodo inglese ho già accennato. Esito tuttavia a proporlo per l'Italia, perchè c'è il pericolo che, in date condizioni politiche, di esso si abusi, apportando ogni anno inasprimenti, mentre col vecchio sistema le aliquote hanno potuto durare stabili per lunghi periodi. Si aggiunga che in Gran Bretagna il sistema riesce fecondo e produttivo anche fiscalmente; il cancelliere può manovrarlo con probabilità di raggiungere i necessari risultati, per un complesso di condizioni che in Italia mancano (maggior disciplina del contribuente inglese; minori evasioni; maggior elasticità

dei tributi per l'assai più alto reddito medio e la più alta concentrazione della ricchezza).

Stammati. — Quale è il suo parere sui problemi relativi al controllo della gestione finanziaria, di cui si tratta nel questionario n. 3?

Borgatta. — Il problema dei controlli è vecchio, ma troppo complesso per risolverlo in un'improvvisata dichiarazione orale. Penso che una riforma in questo campo debba esser elaborata non in fretta, ma con molta accuratezza, tenendo anche conto, con un'indagine obiettiva, dei risultati che ha dato negli ultimi 20 anni l'unificazione delle ragionerie e la loro posizione di relativa indipendenza e preminenza, presso i singoli ministeri. D'altra parte non comprendo chiaramente il contenuto ed i limiti del controllo di merito cui si accenna nelle domande 2 e 5. Il giudizio sul merito o proficuità della spesa è dato dalle camere che approvano la spesa; gli organi di controllo non debbono nè possono controllare il parlamento, bensì l'amministrazione che eseguisce, attua quanto il parlamento, ha approvato; quindi il giudizio se l'esecuzione risponda alla volontà, intenzioni e spirito della legge, cioè del parlamento che ha approvata la spesa. Altrimenti, anzichè di controllo, si dovrebbe parlare di parere preventivo in occasione della discussione della nuova spesa. Un controllo sul « merito economico » è logicamente ammissibile solo per atti del potere esecutivo che si sostituisca a quello legislativo con l'emanazione di norme giuridiche.

Che i controlli attuali siano macchinosi, implichino lungaggini e ritardi inevitabili, duplicazioni di funzioni, senza peraltro garantire in modo assoluto il rispetto della legge e l'interesse della collettività, è indubbio. Il fatto che in parte il controllo della Corte dei conti si esercita sugli stessi elementi già sottoposti a quello della Ragioneria, sia pure da un altro punto di vista, implica la possibilità di una unificazione dei due controlli o per lo meno delle due procedure ai fini della semplificazione e rapidità del procedimento. Sarebbe opportuno che si stabilissero preventivamente norme di massima anche per i periodi di emergenza, onde evitare che vengano meno del tutto, per larga parte delle spese, i normali controlli, come ha dimostrato l'esperienza delle ultime due grandi guerre.

Ritengo opportuno che l'organo di controllo costituzionale informi dettagliatamente gli organi legislativi su tutti gli atti che ha giudicato emanati non in conformità della legge con gli estremi del giudizio in merito.

Steve. — La pregherei adesso di parlarci delle garanzie costituzionali del debito pubblico.

Borgatta. — Dopo un periodo in cui diritti acquisiti e norme contrattuali sono stati impudentemente e sistematicamente violati, è più che mai necessario riaffermare che ogni impegno dello Stato verso i suoi creditori è inviolabile. Può aggiungersi, benchè superfluo, il diritto del cittadino ad agire innanzi al magistrato ordinario in difesa dei propri interessi legittimi quando li ritenga violati.

Riterrei opportuna una forma generica, ad es., del tipo seguente: « Debbono essere rigorosamente rispettate le condizioni giuridiche, fiscali ed economiche in base alle quali il debito è stato originariamente assunto dallo Stato ». Esse escluderebbe sia la violazione dell'esenzione tributaria, sia la conversione forzosa, sia la soppressione della forma al portatore quando essa esisteva al momento dell'emissione del debito.

Questa è una norma da inserirsi nella carta costituzionale.

Steve. — Che cosa pensa di una garanzia a favore dei creditori dello Stato contro gli effetti delle svalutazioni monetarie?

Borgatta. — Mi sembra assai pericoloso includere una garanzia del genere nella costituzione, poichè vincolerebbe lo Stato a spese ed oneri di cui non si può prevedere la gravità, la quale dipende dalle proporzioni che la svalutazione della moneta può assumere e dalla lentezza con cui le entrate effettive seguono la variazione dei prezzi. Una norma in tal senso potrebbe essere inserita nella legge fondamentale sul debito pubblico; occorrerebbe prima di risolvere il problema del modo di accertare e trattare i titoli acquistati in momenti diversi. Un titolo emesso all'inizio della fase dell'inflazione può essere stato acquistato al termine di essa, e la garanzia risolversi a favore di un detentore che poco o nulla ha perduto per la svalutazione. Vero è che quando già esistesse all'inizio di un periodo di svalutazione una norma che garantisse una rivalutazione per date percentuali dei debiti pubblici in relazione alle varie date di emissione dei prestiti, il possessore ed il mercato terrebbero conto, nei successivi scambi del periodo di svalutazione, di questa garanzia, scontandola nella quotazione o prezzo. Le ingiustizie e l'inefficacia di molta parte delle (modeste) rivalutazioni concesse dopo la prima guerra mondiale, sono derivate dal fatto che il provvedimento è stato annunziato ed adottato dopo la svalutazione e nessuna influenza poteva avere sui prezzi dei successivi passaggi dei titoli già avvenuti.

Steve. — (legge le domande nn. 8 e 9): Che cosa pensa dei vincoli all'accensione di debiti pubblici?

Borgatta. — I limiti legislativi all'ammontare globale del debito pubblico si sono rivelati di scarsa efficacia. Più efficace a me sembra l'obbligo dell'approvazione da parte del parlamento con legge formale dell'ammontare e delle condizioni di ogni prestito. Per le forme del debito fluttuante può stabilirsi una cifra globale in sede di preventivo, in relazione ai risultati del preventivo di cassa sopra accennato.

Ho già espressa la mia ostilità al sistema delle annualità differite; sono quindi favorevole ad una norma della

legge di contabilità che ne escluda l'applicazione in via di massima. Poichè non si può escludere in modo assoluto che in date circostanze possa riuscire necessario o più conveniente usare questo metodo, l'ammetterei con norme costituzionali restrittive (es., obbligo di approvare l'intiera spesa ed il piano delle annualità con legge formale votata con determinate maggioranze).

Steve. — E per l'evidenza contabile di questi impegni?

Borgatta. — Non si può registrare l'intiera spesa nel bilancio dell'esercizio in cui è approvata e poi le singole annualità nei bilanci dei singoli esercizi in cui sono pagate: la spesa sarebbe contata due volte. La iscrizione in bilancio delle singole annualità mi sembra indispensabile, perchè l'annualità limita le disponibilità di ciascun esercizio; l'impegno totale dovrebbe registrarsi fra i debiti dello Stato, variandone l'ammontare e, mano a mano, le annualità pagate.

Ho già espresso il mio parere in linea generale nel questionario relativo alle autonomie locali. Gli inconvenienti del sistema vigente si possono riassumere nei seguenti punti:

a) eccessiva uniformità della legislazione relativa a comuni che si trovano in condizioni ed hanno esigenze diversissime (urbani e rurali; comuni in cui il centro urbano serve di luogo di dimora dei coltivatori agricoli, e comuni in cui la popolazione agricola è decentrata nelle campagne; comuni di pianura e comuni di montagna, ecc.);

b) insufficienza delle norme riguardanti servizi affidati bensì agli enti locali, ma che ne oltrepassano il territorio di competenza; ad es., nel passaggio da una provincia all'altra, ci si trova di fronte al mutamento delle condizioni della stessa strada provinciale, per il fatto che le varie provincie interessate provvedono alla medesima con cure e spese diverse;

c) eccessive difformità delle aliquote di sovrimposta da comune a comune, da provincia a provincia. A parità di reddito i contribuenti sono soggetti a carichi assai diversi, senza che ad essi corrisponda una proporzionale diversità dei vantaggi economici che i contribuenti traggono dalle prestazioni degli enti locali. Il criterio fondamentale che dev'essere alla base della distinzione fra servizi assunti dallo Stato e servizi affidati agli enti locali parmi quello di riservare allo Stato i servizi ad utilità indivisibile o d carattere nazionale ed il cui contenuto economico può anche essere secondario; limitando invece i servigi affidati agli enti locali a quelli che presentano un prevalente od esclusivo contenuto economico, e che siano fonte di diretti vantaggi specificatamente delimitabili per la popolazione ed il territorio dell'ente locale.

Agli inizi della mia vita scientifica ero favorevole al decentramento ed a una maggiore autonomia, anche finanziaria, degli enti locali. Confesso che quarant'anni di osservazioni ed esperienze, specie dal 1914 in poi, mi hanno persuaso dei pericoli che presenterebbe per i contribuenti una maggior libertà di iniziativa nelle spese e nell'istituzione ed applicazione dei tributi da parte degli enti locali, e l'attenuazione o soppressione dei controlli statali e della vigilanza degli organi tutori. Le ragioni che inducono a massima prudenza e cautela e sovratutto a procedere gradualmente e sperimentalmente in eventuali riforme in questo senso sono le seguenti:

a) la tendenza generale e sempre più accentuata delle amministrazioni locali ad esagerare nelle spese e ad oltrepassare i limiti segnati dalla effettiva utilità economica dei servizi loro affidati e dalle effettive possibilità dei contribuenti. Nei periodi in cui per forza di cose si è dovuto lasciare una maggior libertà di iniziativa nell'attività fiscale degli enti locali, gli abusi che ne sono immediatamente derivati hanno confermata questa tendenza, compromettendo le entrate statali. Basti l'esempio degli aumenti disordinati ed arbitrari delle sovrimposte fondiarie nel periodo successivo al 1914, che hanno irrigidito il gettito dell'imposta terreni per lo Stato ed impedito in seguito ogni radicale riforma di questa imposta. Tale aumento si è svolto senza alcuna relazione con le variazioni effettive del reddito dei contribuenti, sotto la pressione delle condizioni e dei bisogni dei bilanci degli enti. Si rinnova il fenomeno nell'attuale periodo per l'imposta di famiglia, trasformata in un doppione della già eccezionalmente inasprita imposta complementare e statale; senza che il comune abbia nè i mezzi per accertare, nè le ragioni obiettive per tassare redditi che pervengono al contribuente comunale da fonti reali poste fuori del territorio comunale; nonchè per altri tributi;

b) la cresciuta preminenza della spesa statale, nel complesso della spesa pubblica. Le conseguenze finanziarie della prima, e più della seconda guerra mondiale hanno portato non solo ad un aumento generale della spesa pubblica e della pressione fiscale, ma ad un aumento della quota della spesa statale nel complesso della spesa pubblica. Poichè la fonte dei tributi è unica, tutti debbono trarsi dal reddito privato, tali conseguenze dovevan condurre ad una più rigida disciplina e ad un mutamento dei rapporti fra le finanze dello Stato (o dello Stato federale) e quelle degli enti locali (o degli Stati particolari): nei 27 anni trascorsi dalla fine della prima guerra mondiale la tendenza appare indubbia sia nella ripartizione delle entrate fiscali fra Stato centrale ed enti o Stati particolari; sia nella legislazione amministrativa;

c) il crescente affermarsi del principio personale nella tassazione diretta porta logicamente all'unicità dell'ente accertatore e tassatore. Unico deve essere l'ente che valuta e determina il reddito globale od il patrimonio globale del contribuente — e non può essere che lo stato centrale — e da questo ente l'imposta deve essere ordinata, regolata, commisurata, anche se poi il gettito viene in parte assegnato ad enti locali. Quanto più il principio personalistico si sostituisce a quello reale, tanto più deve accentrarsi nello Stato la funzione accertatrice della ricchezza imponibile e la disciplina dell'imposta che a questa si commisura, e in conseguenza il sistema del riparto dell'entrata fra Stato ed

enti locali, delimitandolo (sotto forma di sovrimposta o di percentuale dell'entrata) in base alla provenienza delle varie parti del reddito dalle fonti locali od al consumo del reddito stesso nel territorio degli enti locali.

Vanoni. — Le sarei grato se ci esponesse il suo pensiero sul problema della finanza locale.

Borgatta. — Sarei favorevole all'inclusione nella carta costituzionale di una norma la quale riaffermasse che gli enti locali, o non territoriali, possono esercitare il potere imposizionale solo in quanto siano a ciò delegati od autorizzati da una legge dello Stato, nei limiti ed alle condizioni da questa poste, lasciando alle leggi particolari di fissare le materie, i singoli tributi ed i loro limiti, nonchè i criteri generali con cui debbono essere applicati (divieto di protezionismo comunale e di altre discriminazioni). L'applicazione di tributi da parte degli enti locali deve essere limitata da norme che ne fissino le caratteristiche essenziali, i limiti, le ipotesi che ne condizionano l'applicazione.

Ritengo debba essere mantenuto il controllo statale mediante organi tutori, stabilendo norme che assicurino la effettività, efficacia e rapidità del controllo stesso; ed una più stretta coordinazione fra spese ed entrate, oltrechè il rispetto dei limiti e della disciplina predisposta dallo Stato.

Vanoni. — E per il contenzioso in materia di tributi locali?

Borgatta. — Attribuirei la competenza per il contenzioso in materia di tributi agli organi competenti per i tributi erariali.

Steve. — La preghiamo ora di parlarci sul questionario relativo al sistema tributario.

Borgatta. — Per un periodo di cui non possiamo antivedere la durata, ci troveremo di fronte a tre condizioni, fondamentali per il regolamento dei tributi: *a*) la diminuizione del reddito privato nazionale e quindi del reddito medio; *b*) una ulteriore diminuizione della concentrazione dei redditi già assai bassa nell'anteguerra rispetto alla distribuzione in tutti i più importanti paesi belligeranti, a parte l'URSS.; *c*) un aumento del rapporto fra spese ordinarie e reddito nazionale; quindi necessità di aumentare la pressione fiscale se si vuol ristabilire il pareggio fra entrate e spese effettive. La copertura di una parte delle spese con debiti che si rilevava negli ultimi esercizi prebellici e più precisamente dal 1931 in poi, non può fornire direttive appropriate per la nostra futura politica finanziaria « normale », perchè entrate e spese erano anche in quel periodo alterate da fatti transeunti e particolari: la depressione economica prima; le guerre in A. O. e Spagna, poi; con le loro conseguenze. Il principio finanziario al quale dobbiamo risalire è quello del pareggio al cui risfabilimento graduale e mantenimento la nostra politica finanziaria deve tendere, appena si riesca a superare le attuali necessità di spese straordinarie. Poichè le entrate patrimoniali sono, e presumibilmente rimarranno, affatto secondarie; le entrate creditizie debbono gradualmente ridursi, la politica che risulta più razionale e conforme agli interessi della collettività è quella del progressivo sviluppo e potenziamento delle entrate tributarie ordinarie, e perciò della loro precipua fonte, che è il reddito privato.

Steve. — Ritiene conveniente affidare alle imposte ampie e dirette funzioni nella redistribuzione della ricchezza e nelle trasformazioni sociali?

Borgatta. — Non lo ritengo affatto conveniente. In genere, quando all'imposta si è assegnata una funzione di redistribuzione della ricchezza e di trasformazione della curva di distribuzione, il tentativo ha fatto fallimento. In Italia l'inasprimento, ad oltre il 100 % dell'aliquota dell'imposta successoria dopo la prima guerra mondiale si è risolto in una menzogna convenzionale: il gettito massimo raggiunto con questa quasi confisca ha rappresentato una frazione trascurabile, non dico del patrimonio, ma del reddito nazionale. In Gran Bretagna, malgrado le aliquote iperboliche cui sono giunte e che si sono mantenute ed aggravate, dal 1920 in poi, le imposte successorie e la *sur-tax*, il gettito complessivo di queste imposte redistributrici della ricchezza non ha superato piccole percentuali, non del reddito, ma dell'entrata tributaria totale dello Stato. Anche durante la guerra ultima la loro somma non supera nel 1943 il 6 % dell'entrata totale. Che azione redistributrice possono avere simili risultati?

Steve. — Che cosa pensa sul livello futuro del rapporto fra tributi diretti ed indiretti?

Borgatta. — Qualunque fosse il rapporto prebellico fra imposte dirette ed indirette, non mi pare debba avere importanza decisiva sulla nostra futura politica, anche perchè dopo quel periodo è stato alterato da nuovi tributi permanenti di cui non è uniforme e sicuro il processo d'incidenza (imp. sull'entrata). Il fatto essenziale da tenersi presente è l'indebolimento che la pressione effettiva delle imposte sui consumi ha subito durante la guerra e a causa della medesima, considerando sia il rapporto fra le somme introitate dallo Stato e dagli enti locali per queste imposte ed il valore corrente dei beni tassati e consumati, sia il rapporto, più generale, fra il primo di questi dati ed il reddito dei contribuenti. E' possibile per la finanza italiana ricostituire il pareggio senza ricostituire questa fonte essenziale di entrate ordinarie?

Apportare una modificazione decisiva alla quota che le imposte sui consumi rappresentano nel totale delle entrate fiscali (ad es., ridurla al 10 %, o 15 %) significherebbe a mio parere: inasprire il carico delle imposte dirette sui redditi da lavoro e bassi - medi. Poichè la percentuale del reddito nazionale costituita da rimunerazioni di lavoro, che il Vinci verso il 1938 avviava calcolata sul 65 %, oggi probabilmente oltrepassa il 70 %. D'altra

parte gli ultimi risultati della complementare (1941) hanno confermato che l'88 % del reddito nazionale accertato ai fini della medesima, è formato da redditi inferiori alle 100.000 lire. Si può confiscare con l'imposta tutto il reddito eccedente L. 100.000 (nella sua espressione monetaria attuale L. 1.000.000); ma con quali effetti per le fonti stesse del reddito, l'attività degli imprenditori ed intermediari, dei migliori tecnici e professionisti, la conservazione del capitale produttivo, la formazione di nuovo risparmio? Date le condizioni del reddito italiano e della sua concentrazione, è fatale che la parte più cospicua dell'entrata tributaria sia prelevata dai redditi che costituiscono la parte più cospicua del reddito totale. E l'imposta sul consumo è tuttora il metodo più efficace ed economico per attuare questo prelievo. Perciò ritengo che la pressione delle imposte sui consumi debba essere rielevata dal basso livello cui è scesa durante la guerra: esse debbono tornare, perchè il pareggio si ricostituisca, a fornire intorno al 50 % dell'entrata tributaria totale. Ciò non esclude miglioramenti della tecnica, ripartizione, e scelta dell'oggetto di tali imposte; ed un progressivo aggravamento della parte dovuta alle imposte dirette, a pena l'incremento del reddito totale, del reddito medio e della sua concentrazione, lo consentono.

Steve. — Che cosa può dirci sul sistema delle imposte dirette?

Borgatta. — Il sistema verso il quale più utilmente le nostre imposte dirette possono orientarsi attraverso graduale riforme, è il sistema inglese, che consente di conservare i grandi vantaggi dei metodi reali di accertamento, utilizzandoli con una tassazione proporzionale alla base; e nello stesso tempo applicare gli istituti più equi e fecondi del sistema personale, l'esenzione di un minimo adeguato, ed adeguate detrazioni per carichi di famiglia, in rapporto a tutto il carico dell'imposta, proporzionale e progressiva.

b) La risposta è implicita nella precedente. Se le condizioni del reddito italiano e della sua distribuzione rendono necessaria la conservazione alla base di un sistema di imposte reali, ciò non impedisce di rendere reciprocamente più omogenee le varie imposte, sì da poterne sommare gli accertamenti relativi allo stesso contribuente e su questa somma basare la esenzione di un minimo e le detrazioni famigliari, che valgano per tutte le imposte accertate, come nell'*income-tax*. Ritengo che ai fini di tali minimi e detrazioni e dell'imposta complementare progressiva si possa adottare il criterio che la lira attuale vale 1/10 della lira pre-bellica: ciò porta già il minimo esente a L. 60.000 ed a L. 30.000 al netto delle detrazioni per carichi di famiglia. Minimo e detrazioni debbono essere però aumentati in più razionale rapporto coll'effettivo costo della vita.

c) Sono propenso allo spostamento della discriminazione dalle singole imposte reali all'imposta globale personale, perchè solo in questa sede, conoscendosi il reddito totale e le condizioni famigliari, attuali e future, del contribuente, si può razionalmente valutare la sua effettiva necessità di accantonare una parte del reddito attuale per risparmio, per assicurare bisogni futuri essenziali. Si deve d'altra parte tener conto, nella discriminazione, dei diversi rischi afferenti anchè al capitale cosiddetto *puro*, da cui i redditi derivano: le esperienze del periodo 1914-1946 hanno dimostrato come larghe categorie di capitali siano soggette, nel corso di non lunghi intervalli, a perdere dal 50 al 90 % e più del loro potere d'acquisto. L'imposta può trascurare questo fatto?

d) L'attuale imposta patrimoniale ordinaria è ordinata in modo irrazionale. Non solo è risultata, fin dall'inizio, sproporzionata rispetto alla funzione discriminatrice della tassazione della parte del reddito globale derivante da puro capitale — che le si era almeno nominalmente assegnata — ma, per gli errati criteri adottati nella valutazione del cespite imponibile, si è trasformata nel 2° triennio di applicazione in un'imposta straordinaria, sperequata e, per la sua continuità, distruggitrice della fonte del reddito (vedi il mio articolo su: Osservazioni sulla leva dei patrimoni « Rivista Bancaria », gennaio 1946).

Il diseguale e talora enorme divario fra il valore corrente del cespite, ed il valore risultante dalla capitalizzazione a tasso uniforme degli effettivi redditi netti attuali del cespite, pone nel nulla la funzione discriminatrice dell'imposta stessa (che deve all'uopo conservarsi imposta pagata e pagabile con una quota limitata del reddito) e trasforma il tributo in una imposta straordinaria destinata (se i redditi non aumentano) a confiscare progressivamente in non lungo periodo il capitale produttivo dei redditi. L'imposta vigente deve essere soppressa e sostituita da un'adeguata discriminazione in sede di imposta complementare. L'imposta di registro sui trasferimenti di beni capitali a titolo oneroso, con le aliquote attuali, ostacola la più economica ripartizione dei capitali stessi, cioè ne abbassa (assai più di quanto renda allo Stato la produttività media.

f) Il principio del reddito ordinario medio è stato screditato dai pessimi risultati delle esperienze del periodo 1914-20 e 1938-46. Se si abbandona il criterio del reddito effettivo, o della media dei redditi effettivi, si giunge praticamente ad imponibili che non sono in alcun rapporto uniforme con la realtà, o che disegualmente ed arbitrariamente da questa si allontanano ad ogni variazione notevole del potere d'acquisto della moneta. Il catasto d'altra parte offre preziosi elementi, che sarebbe errore gettar via del tutto, per la determinazione dei redditi dominicali e mobiliari-agrari.

h) Se noi consideriamo un sistema da applicarsi in condizioni tornate relativamente normali, e per lungo periodo, una imposta del genere costerebbe assai più di quanto può rendere. Per un'applicazione razionale ed equa esigerebbe la compilazione ed il continuo, accurato, aggiornamento di un inventario nazionale del possesso di tutti i beni reali durevoli e del loro effettivo valore corrente; l'accoglimento del principio della detrazione delle *minusvalenze*, e del computo delle variazioni di valore corrente dovute a semplice mutamento del metro monetario (variazioni del li-

vello generale dei prezzi). Ciò a prescindere dalle obiezioni che la dottrina fa a questa tassazione (duplice imposizione della ricchezza). Poichè in Italia le possibilità dell'amministrazione fiscale sono limitate; non bastano ad una appropriata e feconda applicazione delle imposte fondamentali e più redditizie, vale la pena di caricarla di un nuovo lavoro amministrativo, enorme rispetto al gettito che si può attendere da una simile imposta in un periodo di stasi e forse di crisi, quale si prevede per il prossimo avvenire dell'economia? Sono nettamente contrario alla sua istituzione.

i) La nominatività obbligatoria può servire solo a restringere le evasioni che si lamentano nell'imposta complementare e nelle imposte successorie; non serve a nulla per le imposte dirette fondamentali e più redditizie. I danni che essa già produce, e quelli che più largamente produrrebbe, alla stessa finanza pubblica, se estesa ai titoli di debito dello Stato e degli enti locali, ed alle obbligazioni private, supererebbero di gran lunga il gettito che può fornire allo Stato. Nelle attuali condizioni della economia italiana, è necessario favorire, non ostacolare, l'impiego produttivo di risparmi e capitale. Sono favorevole alla soppressione della nominatività obbligatoria anche dei titoli azionari.

l) Il sistema attuale delle imposte indirette va indubbiamente modificato: imposta di registro ed imposta sull'entrata debbono essere attenuate e, specie quest'ultima, più raziomalmente disciplinata; i dazi doganali adeguati, quelli fiscali, al mutato livello dei prezzi delle merci daziate e dei redditi dei consumatori; mentre per i dazi protettivi tale adeguamento significherebbe ripristino degli ostacoli che i dazi oppongono all'incremento dei nostri scambi con gli altri paesi ed al sovracosto imposto all'attività di ricostruzione. Nelle imposte di fabbricazione si possono utilmente abbandonare quelle meno redditizie, semplificandone il sistema; i monopoli fiscali portati, specie quello dei tabacchi, al massimo rendimento, ripristinando inesorabilmente le condizioni effettive di monopolio, e sfruttando le nuove curve di domanda.

In linea generale la politica tributaria di questo periodo deve proporsi di favorire quant'è possibile la ricostituzione del reddito nazionale e dei suoi fattori. Solo quando il reddito, cioè il prodotto nazionale sarà ricostituito ed aumentato, sarà possibile adottare provvedimenti ed istituti aventi lo scopo di redistribuire la ricchezza. Oggi ogni provvedimento che confischi il capitale produttivo, disorganizzi i fattori, spaventi il nuovo risparmio, è esiziale, perchè rende allo Stato assai meno di quanto lo Stato può in seguito, lasciando crescere e produrre il reddito, e tassandolo quando solo è prodotto e disposto ad impiegarsi in beni di consumo e in beni di investimento, prelevare ed utilizzare per i suoi fini sociali.

Interrogatorio del prof. DOMENICO DELL'OLIO

Incaricato di diritto positivo tributario nell'Università Luigi Bocconi Milano

(28 febbraio 1946, in Milano)

Dell'Olio. — L'Italia, essendo un Paese a ricchezza diffusa e non accentrata, ha bisogno di ricorrere al sistema misto dell'imposta reale e personale. Il problema della tassazione delle società per azioni e in genere di tutti quegli enti la cui tassazione avviene in base a bilancio, è un problema antico e sempre nuovo. Il regime tributario delle società per azioni rappresenta una profonda innovazione nel sistema della tassazione dei redditi propri delle società al fine di por termine ai continui defatiganti dibattiti tra il fisco ed il contribuente. Si tasserebbe l'utile effettivamente distribuito o erogato tra i soci, gli amministratori e i terzi. A questo proposito va rilevato che gli utili netti dei bilanci degli enti azionari non sono sempre esclusivamente degli utili industriali, degli utili cioè che derivano dalla gestione industriale; in molte società finanziarie, assicuratrici, immobiliari, vi sono degli utili patrimoniali ed allora in questi casi sorge il problema gravissimo della detraibilità dei redditi esenti o già tassati. Un altro problema è che le società possono ricorrere al solito espediente di fare dei bilanci o passivi o in pareggio o lievemente attivi con distribuzione sotto mano di utili.

Bisogna che in Italia ci si avvii verso un sistema di tipizzazione delle contabilità perchè solo in tal modo si potrà esercitare più agevolmente il controllo delle dichiarazioni dei contribuenti col sistema delle verifiche contabili.

Steve. — Lei non vede inconvenienti per il fisco nella tassazione secondo il metodo degli utili distribuiti?

Dell'Olio. — Al fisco gioverebbe questo metodo il quale fa sì che la tassazione diventi automatica senza che cioè ci sia bisogno di indagare sul bilancio a meno che non vi siano fondati sospetti circa la sincerità e la genuità del bilancio. D'altra parte, se in seguito al controllo, sarà provata la inattendibilità del bilancio, tutto l'utile netto verrà tassato, compresa la quota che va a riserva.

Steve. — Lei tasserebbe anche l'utile mandato a riserva?

Dell'Olio. — Bisogna distinguere la tassazione dell'utile effettivamente distribuito, nel quale caso la parte dell'utile mandato a riserva rimane esclusa dalla tassazione, dalla tassazione del reddito prodotto eseguito col metodo analitico che è il metodo attuale.

Vanoni. — La determinazione quantitiva delle riserve non darebbe luogo alle stesse discussioni?

Dell'Olio. — No, perchè la tassazione dovrebbe riferirsi all'utile netto di bilancio, che è comprensivo delle somme assegnate poi a riserva.

Steve. — L'occultamento delle riserve non lo ritiene pericoloso dal punto di vista fiscale?

Dell'Olio. — Io sono dell'opinione dello Stringher che le riserve occulte, sono l'avanguardia di quelle palesi, perchè effettivamente le società, quando occultano non fanno altro che, per dire così, immagazzinare gli utili. Se li distribuissero sottomano allora siamo in presenza di somme che dall'economia della società passano all'economia del privato, ma se non c'è questa distribuzione quelle stesse riserve risorgono in periodo di magra. Infatti nel periodo di magra ci sono delle risorgenze per cui le società continuano a dare un dividendo anche quando hanno avuto delle grosse perdite ed allora il fisco le tassa lo stesso.

Vanoni. — Contro questo sistema si possono fare due obiezioni: una è quella della possibile distribuzione sottomano degli utili e l'altro è che si instaurerebbe per le società un regime di tassazione essenzialmente diverso da quello delle ditte individuali. Se è vero che ci può essere una distribuzione delle riserve in momenti di crisi e quindi una loro sottoposizione all'imposta, è altrettanto vero che non sempre questa distribuzione avviene per tutto l'ammontare totale delle riserve accumulate. Negli anni di perdite, le riserve possono essere impiegate a far fronte alle perdite per cui si viene ad applicare alle società un sistema di compensazione fra anni buoni e cattivi, mentre per le ditte individuali questa compensazione non c'è e resta fermo il principio dell'indipendenza degli esercizi.

Dell'Olio. — I privati hanno un sistema di accertamento a *forfait* e il modo di tassazione dei privati non corrisponde a quello delle società che è annuale nel senso che il bilancio è il risultato della gestione di un anno. Per i privati la tassazione è presuntiva in base al reddito dell'anno precedente a quello della dichiarazione o del biennio precedente. D'altra parte come accennavo poc'anzi, un controllo, una volta che c'è la tipizzazione delle contabilità, è possibile perchè per tal modo si vengono a conoscere molti elementi costitutivi dell'utile ed in particolare le vendite. Queste costituiscono l'unico elemento sul quale il fisco possa basarsi e non soltanto agli effetti dei tributi diretti ma anche degli indiretti. Bisogna, insomma, che ci sia un elemento concreto e questo non può essere costi-

tuito che dalle vendite le quali devono essere note nel loro effettivo ammontare. Qui dovrebbe soccorrere il controllo delle contabilità perchè il privato può più agevolmente delle società occultare le vendite. Ed allora che cosa si potrebbe fare al riguardo? Studiare un sistema mediante il quale il fisco possa seguire il movimento delle vendite. Si potrebbe così stabilire che le vendite devono essere denunziate periodicamente al fisco e non aspettare, come si fa ora, di mandare la polizia tributaria ad accertare le vendite di anni arretrati. Le denuncie dovrebbero essere fatte trimestralmente o semestralmente. Se le denuncie delle vendite avvengono periodicamente si dà all'ufficio la possibilità di eseguire l'accertamento del reddito con più speditezza.

La riforma delle imposte dirette dobbiamo affrontarla insieme con la riforma delle imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza. Se vogliamo sistemare in modo organico tutti i tributi diretti verso lo Stato e i tributi indiretti sui trasferimenti della ricchezza, dobbiamo arrivare all'unificazione dell'ufficio di accertamento ed allora gli elementi che il contribuente presenta all'ufficio sono elementi che servono ai fini della determinazione dell'uno e dell'altro tributo. Facciamo l'esempio dell'imposta di negoziazione com'è attualmente applicata. Perchè essa deve essere accertata dall'ufficio del registro il quale si avvale di un organo tecnico — il comitato di borsa — mentre tutti gli altri elementi si trovano presso l'ufficio delle imposte dirette che accerta l'imposta straordinaria sul capitale, l'imposta ordinaria sul patrimonio, l'imposta di ricchezza mobile, l'imposta sui dividendi, ecc. e quindi conosce il bilancio in tutti i suoi meandri e dovrebbe essere in grado di stabilire il valore delle azioni sia pure avvalendosi del sussidio tecnico del Comitato degli agenti di cambio? Questo mostra come i problemi siano tra loro collegati e che non è possibile risolvere l'uno senza risolvere l'altro. Occorre per attuare una riforma tributaria in modo razionale ed organico snellire l'apparato legislativo. Poichè i servizi sono modi di attuazione delle leggi, è evidente che se queste sono molte e farraginose i servizi saranno necessariamente macchinosi, e se sono macchinosi vuol dire che molte saranno le funzioni e se ci sono molte funzioni ci devono essere molti funzionari.

Riformiamo dunque la legislazione e riformeremo così la burocrazia.

Quanto all'imposta complementare essa, secondo me, va abolita, e, siccome lo Stato si preoccupa del gettito, al massimo, si può bloccare, come del resto è stato fatto nel 1927. L'imposta complementare deve essere abolita perchè, essendo il coronamento dell'edificio tributario, presuppone l'assetto delle imposte basi. Non solo: ma presuppone anche la soluzione di due grossi problemi: dei titoli di Stato e della nominatività dei titoli privati. Fino a quando c'è un settore inesplorato e inesplorabile così vasto come quello dei titoli di Stato al portatore e fino a quando ci sarà l'altro dei titoli privati anonimi — dico ci sarà perchè sono sicuro che si tornerà ai titoli al portatore — ci sarà sempre una massa di redditi che viene ad essere automaticamente sottratta alla complementare. la quale, pertanto, si riduce a colpire i possessori di terreni, di fabbricati, di redditi mobiliari e soprattutto i percipienti redditi di lavoro.

Vanoni. — Interesserebbe conoscere quale, secondo la sua opinione, dovrebbe essere la grande ossatura del sistema tributario in periodi normali.

Dell'Olio. — In periodi normali dovrebbere essere applicate l'imposta sui terreni, i fabbricati, la ricchezza mobile; dovremmo quindi avere l'imposta complementare, ma molto più in là, e poi l'imposta patrimoniale con funzioni di integrazione, di perequazione e con carattere personale.

Perchè si possa avere una razionale, perequata imposta complementare, è necessario che sia attuato l'assestamento delle imposte basi come ho detto innanzi.

Steve. — E per la complementare quali dovrebbero essere i limiti esenti, in lire prebelliche?

Dell'Olio. — I minimi sono termini incerti e non è possibile fare delle cifre se non si stabilizza prima la moneta. In lire prebelliche dovrebbero essere di 10-12 mila lire annue.

Steve. — La complementare dovrebbe quindi essere un'imposta estesa?

Dell'Olio. — Sì, tenuto conto che l'Italia è un Paese a bassa concentrazione della ricchezza.

Steve. — Per tornare alle grandi linee della riforma tributaria, lei parlava di un'imposta personale sul patrimonio.

Dell'Olio. — Il problema più importante è quello della valutazione. La valutazione dei patrimoni, così come la determinazione dei redditi, dovrebbe essere fatta con criteri che rispondono a giustizia.

Steve. — L'imposta sul patrimonio dovrebbe essere valutata secondo il criterio della capitalizzazione del reddito oppure secondo il valore di mercato?

Dell'Olio. — Secondo la capitalizzazione del reddito.

Vanoni. — E per i beni improduttivi di reddito monetario?

Dell'Olio. — Come criterio generale si dovrebbe badare alla capitalizzazione, istituendo opportuni confronti.

Vanoni. — E come seguire le oscillazioni del tasso di capitalizzazione?

Dell'Olio. — Si avrà riguardo ad un tasso medio.

Vanoni — Non pensa che una tassazione la quale abbia come oggetto il valore di mercato contribuisca a regolarizzare il mercato?

Dell'Olio. — Non mi pare.

Steve. — L'accertamento del valore di mercato è più facile o più difficile?

Dell'Olio. — E' più difficile, perchè varia continuamente specie in tempi dinamicissimi di grande evoluzione o rivoluzione, tanto più che gli uffici accertano con ritardo e sono sempre influenzati dai criteri del momento in cui ha luogo l'accertamento

Vanoni. — Questa è una questione veramente importante, ma è questione di riorganizzazione degli uffici. Oggi siano arrivati all'eccesso di accertamenti dopo 4 o 5 anni.

Dell'Olio. — In genere quando l'organo accertatore agisce o quando l'organo giudicante decide sono tenuti presenti i criteri prevalenti al momento dell'accertamento o della decisione.

Steve. — Viceversa come opinione personale direi che il valore di mercato è, bene o male, qualcosa di positivo che si traduce in dati di fatto, mentre la definizione e valutazione del reddito contengono larghi elementi di arbitrio.

Dell'Olio. — Sì, ma il valore di mercato risponde ad elementi diversi. Abbiamo un elemento di instabilità, mentre il sistema di capitalizzazione del reddito garantirebbe una certa stabilità nel tempo.

Steve. — L'imposta patrimoniale dovrebbe essere completamente personale od anche eventualmente mista? Cioè in parte reale e in parte personale?

Dell'Olio. — Dovrebbe essere completamente personale. Resta da vedere, quando attraverso un censimento si sarà stabilito lo stato della proprietà in Italia, se convenga adottare un sistema misto.

Steve. — La valutazione del reddito delle imprese non tassate in base a bilancio si attuerebbe in base alla cifra d'affari?

Dell'Olio. — Sì, fino a quando almeno non si potrà adottare il bilancio come base di tassazione.

Vanoni. — Ma in tal modo non si potrebbero colpire delle aziende che sono in perdita?

Dell'Olio. — Se si segue un sistema presuntivo in base alla media di redditi di diversi anni, la perdita di un anno rimane compensato con gli utili di un altro anno.

Vanoni. — Un'azienda, anche se in perdita, una cifra d'affari l'ha sempre.

Dell'Olio. — Se abbiamo un periodo normativo, come una volta, che era di 4 anni, allora il flusso del reddito è equilibrato e le perdite di un anno vanno compensate con gli utili degli altri anni. Ora abbiamo la tassazione annuale, basata sugli elementi dei due anni precedenti, ma ritengo che, in considerazione del lavoro che tale sistema procura agli uffici e nell'interesse stesso del contribuente, questo sistema debba essere abbandonato o col tempo dovremmo tornare al vecchio quadriennio o triennio.

Vanoni. — Lei è favorevole alla stabilità dell'accertamento?

Dell'Olio. — Io sono per un periodo normativo in cui il flusso è di una relativa stabilità.

Steve. — E sull'imposta successoria qual'è il suo parere?

Dell'Olio. — E' il campo tributario in cui vengono a scontrarsi le opposte dottrine economico-sociali. Nessun tributo è stato mai così vessato come questo. Si è passati dalla quasi confisca del 1919, alle esenzioni nel nucleo famigliare del 1923, esenzioni andate sempre più restringendosi fino alla totale loro abolizione avvenuta nel 1945. L'imposta sul valore globale deve essere eliminata. Quando la stabilità monetaria sarà un fatto compiuto, allora si dovrà pensare a fissare congrui minimi di esenzione sopratutto per favorire la piccola proprietà e migliorare la progressività per scaglioni.

Steve. — Vedrebbe con favore una imposta ordinaria sugli incrementi patrimoniali?

Dell'Olio. — No: è difficile stabilire gli incrementi patrimoniali.

Steve. — E le imposte indirette? Le imposte di registro?

Dell'Olio. — La legge di registro come la legge di ricchezza mobile sono fra le più sapienti leggi tributarie. Tutto l'istituto della legge di registro va però snellito. Non c'è dubbio che un registro dal quale risultino i documenti che possono essere utili al contribuente debba esserci; quindi la formalità della registrazione deve essere conservata per tante ragioni, soprattutto per imprimere la data certa alle scritture private.

La vigente legge del registro ha una parte generale in cui sono enumerati i criteri generali e particolari per l'applicazione della legge e un'annessa tariffa che comprende — tra atti registrabili in termine fisso, atti registrabili in caso d'uso, atti da registrarsi con riduzione di tassa ed atti registrabili gratuitamente — circa trecento articoli, che potrebbero essere ridotti ad una ventina quanti sono necessari a considerare i più importanti negozi giuridici della vita civile e commerciale moderna.

Steve. — Ritiene che per certe categorie di atti debba esservi l'esenzione dall'obbligo della registrazione?

Dell'Olio. — Sì, moltissimi atti secondo me, dovrebbero essere esenti. Quando il contribuente ha interesse alla registrazione pagherà la tassa fissa. Attestare legalmente l'esistenza di un atto è compito della registragistrazione, la quale deve essere volontaria. Del resto il principio della volontarietà è fondamentale nella vigente legge di registro.

Steve. — E la registrazione in caso d'uso la conserverebbe?

Dell'Olio. — La conserverei con le finalità di cui ho detto sopra.

Steve. — E limitarsi ad una semplice tassa di registrazione?

Dell'Olio. — Anche se si applica una tenue tassa, rimane l'intralcio della formalità della registrazione. La maggior parte degli atti che si registrano sono atti della vita commerciale che andrebbero agevolati con l'esenzione.

Vanoni. — E quanto all'imposta sull'entrata?

Dell'Olio. — Questa dell'imposta sull'entrata è uno dei problemi più affannosi dell'imposizione indiretta. Se noi entrassimo nell'ordine di idee di istituire un'imposta sulla cifra d'affari le cose potrebbero avere un'altra piega. Ora come ora c'è la preoccupazione del gettito e si teme di fare salti nel buio. Un'imposta sulla cifra d'affari ben congegnata con l'assorbimento di gran parte delle tasse di bollo gioverebbe a fornire una base certa per la determinazione del reddito dei privati contribuenti.

Vanoni. — L'imposta sugli affari non farebbe doppio impiego con la ricchezza mobile?

Dell'Olio. — Si avrebbe un'unica base per due tributi distinti.

Micheli. — E l'imposta sul bollo?

Dell'Olio. — Può essere soppressa. Non ha più ragione di rimanere essendo assorbita da tutti gli altri tributi indiretti.

Vanoni. — Alcuni propongono di applicare l'imposta sull'entrata col sistema delle aliquote concentrate o presso il produttore o presso l'ultimo venditore. Che cosa ne dice lei?

Dell'Olio. — Il sistema delle aliquote concentrate è basato su principio della soppressione di tre o quattro passaggi. E' più che altro un sistema di comodità di riscossione. Ad ogni modo questo problema va esaminato molto attentamente in relazione ai tributi degli enti locali.

I bilanci degli enti locali sono dissestati. D'altra parte, i proventi, per quanto aumentati, hanno un limite. Guardiamo un po' i tributi dei comuni. In tutti prevale l'imposta di consumo, essendo il gettito degli altri tributi (valore locativo, imposta di famiglia, sovraimposta, imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni, ecc.) messi insieme inferiore.

Un processo di osmosi e di endosmosi c'è sempre stato fra finanza statale e finanza locale. Quando i comuni non possono più reggere al peso delle loro passività, ricorrono allo Stato.

Vanoni. — Torniamo all'imposta sui consumi. La proposta fatta di prelevare l'imposta sull'entrata o al primo o all'ultimo trasferimento è compatibile o no con l'imposta sui consumi?

Dell'Olio. — Sì.

Vanoni. — Siccome ha parlato dell'eventualità di trasformare l'imposta sull'entrata in imposta sugli affari e poichè altri vedono nell'imposta sull'entrata un mezzo per l'imposizione dei consumi, e per evitare tutti gli inconvenienti pratici che conosciamo, propongono di spostare l'imposta o sul primo trasferimento o sull'ultimo o su un trasferimento intermedio — questo lo vedranno i tecnici — desideravo conoscere se lei ha delle obiezioni a questo modo di concepire l'imposta e di costruirla.

Dell'Olio. — Con l'istituzione dell'imposta sulla cifra di affari non andrebbe soppressa l'imposta di consumo che rappresenterebbe il cespite principe dei bilanci comunali.

Vanoni. — E il sistema di riscossione delle imposte?

Vanoni. — E il sistema di riscossione delle imposte deve essere vario.

Vanoni. — Conserverebbe la riscossione esattoriale?

Dell'Olio. — Sì. Il funzionario non vuole attirarsi odiosità; l'esattore invece è stimolato dall'interesse privato ed affronta l'impopolarità della sua funzione. In quest ultimi tempi si sono adottati, oltre al sistema della riscossione esattoriale, anche quello dei conti correnti postali, dei versamenti diretti in tesoreria e agli uffici di registro. Vorrei soffermarmi un poco sul primo di tal sistemi sussidiari. E' necessario favorire per legge i versamento a mezzo conti correnti postali soprattutto in quei casi in cui ci sia da parte del datore di lavoro l'obbligo di fare la trattenuta sulle rimunerazioni dei propri dipendenti, e ciò nell'interesse dello Stato, che riscuote presto, del datore di lavoro e dello stesso dipendente. Vediamo che cosa avviene ora per l'imposta su redditi di categoria *C-2*. Per questa imposta c'è l'obbligo della rivalsa e il sistema della tassazione provvisoria salvo conguaglio. Il datore trattiene mensilmente o nel più breve periodo di paga. Poi un bel giorno vengono le iscrizioni a ruolo e con l'iscrizione il pagamento in un'unica soluzione. Ed allora che cosa accade? Ora che gli stipendi sono saliti a cifre altissime le ditte riscuo

tono delle somme ingenti che non accantonano, mettendole in un cassetto, ma versandole nel circolo dell'azienda, quindi quando viene pubblicato il ruolo a distanza di parecchi mesi, e devono pagare in un'unica rata molte volte, specie in momenti di crisi, si trovano in difficoltà finanziarie. Perciò, secondo me, sarebbe opportuno che man mano che avvengono le riscossioni delle ritenute si proceda al loro versamento mensilmente attraverso i conti correnti postali.

Questo sistema eviterebbe anche una questione che ora si affaccia alla ribalta della discussione, quella degli aggi di riscossione che sono saliti a cifre notevoli mentre prima, data la loro esiguità rispetto all'onere tributario vero e proprio, nel caso delle tassazioni per rivalsa, essi venivano pagati dai datori di lavoro senza esercizio di rivalsa nei confronti dei prestatori d'opera.

Micheli. — Vuol dirci ora qualcosa riguardo al questionario n. 6: « Garanzie giurisdizionali del cittadino in materia tributaria »?

Dell'Olio. — Le linee fondamentali dell'attuale sistema di giurisdizione tributaria per le imposte dirette e indirette deve essere mantenuto continuando però nella tendenza alla unificazione del contenzioso stesso che trova la sua espressione nel R. decreto-legge 7 agosto 1936.

Debbono così essere aboliti quei collegi speciali peritali che sono tuttora previsti da varie leggi in vigore.

Il contenzioso tributario deve quindi essere articolato come oggi in un giudizio davanti alle commissioni tributarie amministrative e davanti al giudice ordinario. Le commissioni dovrebbero avere l'attuale costituzione ma i membri di esse, dovrebbero essere prescelti secondo un sistema democratico, attraverso la nomina da parte dei consigli comunali e provinciali. Alle commissioni dovrebbero essere riconosciuti gli attuali poteri istruttori, garantendo però nel modo migliore l'ampiezza del contraddittorio. A tale riguardo dovrebbe essere disposto che l'amministrazione finanziaria nell'avviso di accertamento indichi gli elementi in base ai quali l'accertamento medesimo si fonda di modo che il contribuente possa tempestivamente predisporre le proprie difese. Alle commissioni stesse dovrebbe essere riconosciuto anche il potere di aumentare i redditi o i valori proposti dall'ufficio, secondo le disposizioni ora in vigore, poichè il rinvio degli atti all'amministrazione, suggerito da alcuni, importerebbe una eccessiva perdita di tempo.

Quanto agli organi della magistratura ordinaria ai quali le cause in materia tributaria dovrebbero essere portate dopo la pronuncia delle decisioni da parte delle commissioni amministrative, ritengo conveniente la creazione di sezioni speciali della magistratura ordinaria, formate collegialmente di uno o più giudici togati — opportunamente specializzati nelle materie finanziarie, eventualmente anche con l'istituzione di appositi corsi — e di giudici laici, possibilmente scelti tra ex funzionari dell'amministrazione finanziaria ed eletti democraticamente da parte dei consigli comunali e provinciali. I magistrati togati dovrebbero essere tratti dai ruoli normali della magistratura.

Tornando all'attuale sistema delle commissioni, per il cui mantenimento mi pronuncio favorevolmente, faccio rilevare l'opportunità della presenza, senza voto di un rappresentante del fisco, anche alla deliberazione delle relative decisioni, poichè se è vero che nei grandi centri i membri delle commissioni sono scelti tra le persone che hanno cognizioni giuridiche, nei piccoli centri essi trovano spesso nel rappresentante del fisco il miglior coadiutore nella impostazione giuridica, spesso assai delicata, delle questioni fiscali loro sottoposte.

Le commissioni inoltre, dovrebbero poter giudicare secondo equità, intendendo quest'ultima come una mistura criteriosa di giustizia e di carità mentre il giudice ordinario, dovrebbe pronunciare sempre secondo lo stretto diritto.

Sottolineo la necessità di mantenere gli attuali due gradi di giurisdizione davanti alle commissioni comunale e provinciale in materia di valutazione e la commissione centrale per la competenza attuale.

Quanto al precetto del *solve et repete*, deve essere conservato quale presupposto processuale per adire l'autorità giudiziaria sia in materia di imposte dirette, quanto in materia di imposte indirette.

Quanto all'esecutorietà dell'accertamento, questa dovrebbe essere riconosciuta alla proposta della finanza nelle condizioni e nei limiti attuali, salvo i casi contingenti di imposte straordinarie, come quella dei sopraprofitti di guerra, rispetto ai quali può essere necessario riconoscere immediata esecutorietà alla proposta di accertamento congruamente ridotta.

Deve poi essere riconosciuto il diritto alla corresponsione degli interessi compensativi nelle ipotesi di restituzione di imposte indebitamente percette (per sgravi, errori materiali, ecc.) mentre nel caso di restituzione di imposte in seguito a decisioni od a sentenze definitive, dovrebbe essere riconosciuto tale diritto solo a partire dal momento in cui la decisione della commissione venga impugnata davanti all'autorità giudiziaria ordinaria.

Sottolineo specialmente la necessità di allargare il sistema di versamento dei tributi per mezzo dei conti correnti postali, in modo da diminuire l'incidenza dell'aggio assai elevato e che gli esattori tendono ad elevare ulteriormente.

L'attuale sistema della legge del 1929 presenta numerosi difetti, sia dal punto di vista teorico, in quanto la così detta pena pecuniaria costituisce una vera e propria sanzione di carattere amministrativo, sia dal punto di vista pratico, dato che il contribuente si vede trascinato in un nuovo e spesso delicato giudizio, una volta terminata la fase di accertamento.

Sono favorevole invece al ritorno al vecchio sistema delle sopratasse le quali offrono il vantaggio di una facile applicazione, in quanto, commisurate al valore definitivamente accertato, sono automaticamente stabilite al termine della controversia. Alla sezione speciale della magistratura ordinaria dovrebbero infine essere devolute anche tutte le controversie penali in materia tributaria, togliendole così alla competenza dell'intendente di finanza e del Ministero.

Interrogatorio del prof. BENVENUTO GRIZIOTTI

Ordinario di scienze delle finanze e diritto finanziario nell'Università di Pavia
Direttore dell'Istituto di finanza di Pavia

(28 febbraio 1946, in Milano)

Vanoni. — Gradiremmo il suo parere sull'opportunità della carta costituzionale di enunciare il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato e degli altri enti pubblici.

Griziotti. — Nell'attuale Statuto non c'è nessuna esplicita indicazione di chi sia fornito del potere fiscale: si ritiene una questione presuntivamente risolta, che sia cioè lo Stato ad essere investito dell'autorità del potere fiscale.

Vanoni. — Nello Statuto c'è la dichiarazione del dovere di concorso dei cittadini. Qui si pone il quesito se si ritenga conveniente darle una espressione più esatta dal punto di vista tecnico.

Griziotti. — Mi pare sia importante, nello Statuto, rovesciare la posizione che sta a fondamento di tutta quanta la dottrina germanica — trasportata in Italia dai nostri cultori del diritto tributario — e che consiste, in sostanza, nell'affermazione del Mayer (Otto), intorno al potere fiscale: « Il potere fiscale è senza presupposto ». Mentre il potere fiscale è qualcosa di analogo a quello di polizia, da esso differisce per la mancanza di appoggio in quella specie di diritto naturale che è alla base del potere di polizia. Il Mayer afferma che a fondamento del potere fiscale non c'è altro che la legge. Bisognerebbe affermare precisamente il contrario, e cioè che alla base del potere fiscale sta una ragione fondamentale per il prelievo dei tributi, senza la quale non vi può essere prelievo. Questa ragione consiste nella partecipazione effettiva o presunta — passata, presente o futura — mediata o immediata — ai vantaggi generali o particolari derivanti dall'appartenenza del contribuente all'ente che preleva il tributo per l'esercizio diretto o delegato del potere fiscale, al fine di avere i mezzi da destinare alle pubbliche spese nell'interesse della comunità, della collettività o dei singoli. Questo per chiudere la porta ai tributi irrazionali (a quelli che io chiamo taglie e angherie) e dei quali si è fatto largo uso in questi anni. La sovrimposta complementare di registro del 20 % istituita durante l'ultima guerra non era altro che un'angheria per obbligare i contribuenti ad investimenti in titoli di Stato. Angheria questa, come taglie furono quelle prelevate dalle diverse milizie, che imponevano l'esborso di forti somme alle persone ritenute danarose.

Tutti questi provvedimenti irrazionali devono trovare l'ostracismo nella carta costituzionale, affermando per contro che il potere fiscale deve trovare la sua ragione in un fondamento che lo giustifichi. Dunque, in risposta alla prima domanda del questionario, ritengo che il potere fiscale debba essere esclusivamente esercitato da parte dello Stato o dai poteri da esso esplicitamente delegati per legge. Necessita una delegazione legislativa che serva ad ovviare le illegalità che si verificano anche a fin di bene.

Nella zona viticola dell'oltrepo pavese, ad esempio, si è istituita un'imposta di 50 lire per pertica milanese. Il fondo così costituito ha permesso di sanare il bilancio e di mettere a disposizione del capo della provincia vino a prezzo ridotto da distribuire ad enti di beneficenza. Queste imposte sono pagate di buon grado dai contribuenti — le cui pingui capacità contributive furono lasciate intatte dallo Stato e da tutti gli altri enti, per inerzia e per il marasma in cui versa la pubblica amministrazione — ma sono pur sempre un esercizio illegale ed arbitrario del potere fiscale.

Vanoni. — Che cosa pensa di eventuali norme vincolanti l'attività futura del legislatore in materia tributaria?

Griziotti. — Non ritengo, all'infuori del ricorso al controllo da parte dell'autorità giudiziaria per la verifica della costituzionalità delle leggi (controllo che attualmente non esiste e che vedrei volentieri introdotto), che si possano trovare limiti alla futura attività del legislatore in materia tributaria. Preciso il mio pensiero: una volta eliminato il campo della libertà d'imposizione ed impediti i tributi irrazionali, non penso che in materia tributaria si debbano legare le mani al legislatore.

Vanoni. — Quindi — relativamente al quesito 3 — lei esclude la possibilità che nella carta costituzionale si determinino alcuni elementi dell'imposizione?

Griziotti. — Si, questo può essere indicato come lo è già attualmente nell'art. 25; inoltre, si tratta di specificare i criteri per cui i tributi sono da ritenersi anzitutto razionali, enunciandovi il principio della razionalità, come sopra ho spiegato.

Vanoni. — Lei ritiene che si possa affermare questo principio nella carta costituzionale?

Griziotti. — Si. Ma, all'infuori di questo criterio costituzionale di larghissima base, non penso che si deb-

bano porre altri cancelli nel terreno dei tributi razionali per delimitare il potere fiscale. Al contrario ritengo che si debbano aprire i cancelli posti da leggi antiquate, perchè superate dallo svolgimento della vita, nel delimitare la ricchezza imponibile anche là dove sia evidente capacità contributiva secondo l'art. 25 dello Statuto.

Vanoni. — Per dare un certo inquadramento alla materia, possiamo distinguere tre possibilità: che tributi principi generali e fondamentali siano fissati nella carta costituzionale; che siano fissati in una parte generale del diritto tributario (in una specie di legge generale a carattere di maggiore permanenza e di maggiore autorità delle normali leggi); oppure che si continui il sistema attuale per il quale ogni legge provvede per proprio conto, lasciando agli studiosi e ai pratici il compito di ricavarne il succo.

Di questi tre schemi, quale le sembra il più opportuno per disciplinare questa materia di carattere generale?

Griziotti. — Io non escluderei nessuno dei tre, poichè sono fra loro coordinati. I principî generali potrebbero essere contenuti nella carta costituzionale; quelli che servono a meglio qualificare questi principî generali. E riserverei alle singole leggi di contemplare le caratteristiche di ogni singolo tributo. In sostanza, si tratta di stabilire nella carta costituzionale dei principî molto simili a quelli contenuti nell'art. 25 dello Statuto. Occorrerebbe meglio chiarificarli.

All'uopo bisogna mettere in rilievo il principio della generalità dell'imposizione per tutti i casi di uguale e manifesta capacità contributiva, sviluppando così meglio l'art. 25 dello Statuto, per tutte le manifestazioni della capacità contributiva, nonchè il principio della territorialità, per cui i tributi sono applicabili in quanto il loro presupposto si verifichi nel territorio dello Stato.

Vanoni. — Riguardo al problema della territorialità, lei ritiene opportuno che gli stranieri siano soggetti alla imposizione?

Griziotti. — E' una questione già risolta implicitamente dallo stesso principio della territorialità, principio che è opportuno affermare come criterio di orientamento per le legislazioni future, affinchè si sappia — più che per il diritto interno, per la legislazione esterna — che noi abbiamo dichiarato di attenerci a questo criterio, fra i vari che possono essere posti a base delle imposizioni.

Vanoni. — Non sarebbe eccessivamente rigida una presa di posizione di questo genere, anche tenendo conto di eventuali modifiche che si dovessero verificare nelle consuetudini internazionali?

Griziotti. — Non escludo che questo criterio debba essere accompagnato da opportune riserve; mediante rappresaglie o alleggerimenti di imposte nazionali, come vedo accennato nella quinta domanda del questionario, e da riservare alla competenza di una legge formale.

Vanoni. — Tornando alla quarta domanda, ritiene conveniente una norma che ponga il divieto della doppia imposizione interna?

Griziotti. — Questa mi sembra una norma da porre nei principî generali — a corollario del principio di eguaglianza — piuttosto che nella carta costituzionale, per impedire che per lo stesso presupposto si pretendano più tributi aventi la stessa funzione e natura.

Vanoni. — Nella carta costituzionale lei ritiene si dovrebbe formulare anche il problema delle esenzioni tributarie?

Griziotti. — Mi pare difficile stabilire un criterio per le esenzioni tributarie. Il termine « esenzioni delle imposte » è ambiguo. Vi sono esenzioni che altro non sono se non applicazioni espresse con altre parole della norma del tributo. In questo caso non si tratta di esenzioni, ma di applicazioni del tributo in senso negativo. Nel caso in cui non si manifesti capacità contributiva agli effetti del tributo, si potrebbe lasciare un po' libero il giudice nell'applicazione e nell'intepretazione della legge. Ma questo va detto nelle norme che dettano i principî generali dei tributi. Oppure vi sono vere e proprie esenzioni che rappresentano eccezioni alla regola dell'imposizione e che sono a carattere protettivo: qui entriamo nel campo della finanza extra-fiscale e mi pare che la carta costituzionale non possa porre alcun divieto, che sarebbe contrario alle tendenze attuali.

Steve. — E' molto viva la tendenza ad affermare che questi scopi politici ed economici è bene siano raggiunti direttamente, non attraverso forme di esenzione ma attraverso sussidi.

Griziotti. — Sono d'accordo sull'applicazione di un sussidio, per esempio, agli agricoltori che hanno bisogno di protezione e qualora si voglia seguire una politica autarchica. Per il grano, per esempio, concede sussidi agli agricoltori che ne hanno bisogno e nella misura del singolo bisogno stesso. E' evidente che gli agricoltori d'Italia non sono tutti nelle medesime condizioni. Quindi con una norma di protezione unica si avrebbe uno sperpero. Attribuendo invece sussidi in misura differenziale si potrebbe arrivare a far pesare con un minor costo la protezione.

Ma vi sono pure modi negativi per esercitare la protezione e un esempio lo abbiamo avuto con la esenzione dei tributi concessa ai padri di famiglie numerose. Sarebbe inutile far loro pagare imposte, per restituire il pagamento sotto forma di premio. Ritengo piuttosto opportuno, oltre che far ricorso al metodo dei premi, ove occorra, diminuire il danno delle esenzioni, stabilendo espressamente che esse sono revocabili, quando non sia più il caso di mantenerle, per mutate situazioni. Questo

sembra ovvio, ma vi sono scrupoli alla revisione delle esenzioni e così queste si perpetuano per consuetudine, dando luogo ad abusi anacronistici ed a cumuli di esenzioni intangibili con grave danno per il gettito e l'ordinamento finanziario.

Per quanto concerne la sesta domanda: se sia opportuno riaffermare nella carta costituzionale il principio che il potere esecutivo non può disporre delle imposte e fissare la responsabilità personale di chi concede indebite liberazioni dalle imposte, rispondo affermativamente. Nel caso di evidente errore è meglio concedere nelle leggi il riesame del caso da parte dell'autorità giudiziaria.

Vanoni. — Che cosa pensa sull'eventualità di fissare particolari regole formali per l'approvazione delle leggi d'imposta?

Griziotti. — Una maggiore cautela in materia finanziaria può anche essere consigliabile ma non bisogna andare agli eccessi per vincolare correnti che cerchino innovazioni agli ordinamenti tributari. Esiste già nel nostro paese una tendenza conservatrice che — a mio parere — è eccessiva, per quanto sia apprezzabile la prudenza che la ispira.

Quindi, purchè questo *quorum* venga stabilito con una certa moderazione, può anche essere adottato. Mi pare difficile trovare argomento finanziario da sottoporre a referendum, data la complessità della materia da decidere.

Vanoni. — Vuole esporci la sua opinione sui limiti della facoltà del potere esecutivo di emanare norme tributarie?

Griziotti. — Per ciò che riguarda l'accertamento, il controllo e il processo dei tributi dovrebbe essere consentito al governo di emanare delle norme. Per ciò che riguarda la sostanza dei tributi è ormai invalsa la prassi di procedere — anche in circostanze non strettamente eccezionali — a seconda della natura dei tributi. Quando si tratta, per esempio, di provvedimento per maggiorazione di imposte indirette, per cui necessita di provvedere con decreto catenaccio.

Vanoni. — Salvo, dunque, l'ipotesi del decreto catenaccio?

Griziotti. — Certamente... Negli altri casi, in via normale si deve precludere questo. In via eccezionale, viceversa, si può presentare l'opportunità di una valutazione da parte del governo.

Alla vigilia della guerra 1914-18, il parlamento francese discusse per circa otto mesi l'opportunità o meno di emettere prestiti con o senza imposte. Questo mentre in Germania si prelevarono con decreto-legge due miliardi che consentirono quell'armamento che trasformò la posizione dei due eserciti. Pur sapendo che i prestiti in questione erano destinati all'armamento, in Francia non si ebbe la sensibilità di sorpassare questa questione democratica di forma.

Di fronte a situazioni analoghe a questa si può consentire al governo di emettere, sotto la propria responsabilità, decreti-legge. Questo, ripeto, come misura eccezionale e non come metodo. Sta nella educazione politica di un paese la garanzia per l'osservanza di questa regola, la quale anche se statuita non verrebbe osservata. E l'esperienza ce lo conferma. Una certa discrezionalità politica deve essere concessa, in materia di imposte, al governo affinchè possa valutare le buone opportunità nella istituzione delle leggi finanziarie.

Vanoni. — L'iniziativa in rapporto alle leggi tributarie deve essere disciplinata secondo criteri diversi dall'iniziativa rispetto alle altre leggi?

Griziotti. — Io credo che la distinzione tra i poteri delle due camere sia una distinzione storicamente superata, e quindi questa limitazione a un potere che può essere in certi momenti dotato di una migliore composizione che non quella dell'altro ramo del parlamento renderebbe claudicante il diritto di iniziativa in un paese dove si sente più vivo il bisogno che la finanza pubblica venga migliorata.

Vanoni. — Quindi parificazione delle due camere, ove fosse adottato il sistema bicamerale?

Graziotti. — Parificazione, si.

Steve. — Ritiene opportuna una garanzia costituzionale dell'inviolabilità del debito pubblico?

Griziotti. — Io credo che in generale si debba rispondere affermativamente. Regolando il debito pubblico troppo alla leggera si dà adito a quelle uniformità storiche studiate dal Pareto, per le quali con la eccessiva emissione di carta moneta e di debito pubblico a più o meno lungo andare si arriva all'annullamento del debito pubblico con l'annullamento della carta moneta.

Steve. — Ha da formulare suggerimenti particolari sulla forma e sull'estensione di tale garanzia, nonchè sulle sue conseguenze?

Griziotti. — Penso siano molto limitate le sanzioni patrimoniali a carico dello Stato per garantire il debito pubblico.

Ora l'ammontare del debito pubblico — compresa la carta moneta — è di mille miliardi circa. A tenore del codice civile — per cui i debiti secondo la regola nominalistica, sono da pagarsi in lire attuali — noi siamo debitori di un miliardo per un debito, per il quale i creditori hanno versato la stessa somma in lire oro.

Voi direte che questi titoli sono in gran parte passati di mano, ma sono stati anche in gran parte conservati (istituti di beneficenza e istituzioni varie ridotte per la

svalutazione delle rendite pubbliche in una situazione meschina).

Quindi bisogna porre un freno nello statuto alle finanze deboli e collegare i prestiti non soltanto al patrimonio dello Stato ma anche a quello dei privati, di guisa che a garanzia del debito pubblico stiano anche i patrimoni privati e affinchè al debito pubblico stesso sia conservato il potere di acquisto reale.

Si impone una regola fondamentale che abbia a vincolare il governo a conservare al debito pubblico un valore sostanziale o reale sia rispetto agli interessi sia rispetto al capitale da rimborsare.

Steve. — Potrebbe precisarci come potrebbe formularsi questa regola?

Griziotti. — Vi sono già esempi di prestiti con garanzia reale.

Steve. — Ma la garanzia reale non risolve il problema del valore sostanziale del debito.

Griziotti. — Gli interessi quanto il capitale dei prestiti potrebbero variare secondo il valore di determinati prodotti.

In Ungheria sono stati emessi prestiti secondo il valore del grano; in Italia si è fatto qualcosa di simile da parte dei comuni di Milano e Genova. Ora, non si tratta soltanto di pensare agli interessi, ma — come in Ungheria è stato fatto — di pensare alla restituzione dei capitali alla scadenza del prestito. Potrebbe essere preso come punto di riferimento il valore del grano o di altri elementi caratteristici dell'agricoltura, oppure il livello delle pigioni per la proprietà edilizia, oppure il corso dei titoli azionari per le azioni, e far corrispondere il rimborso mediante imposte variabili su queste proprietà, in modo da livellare il danno della spesa pubblica ripartendolo tanto sui creditori del debito pubblico — ora apparentemente esenti da qualsiasi gravame fiscale, ma quasi esclusivamente colpiti sull'erosione capitalistica della svalutazione monetaria — quanto sulla proprietà immobiliare e mobiliare, la quale verrebbe così a condividere il peso delle spese straordinarie (di guerra e di pace) per cui è stato creato il debito finanziario.

Steve. — La garanzia della inviolabilità del debito pubblico dovrebbe estendersi anche alla clausola di esenzione tributaria e al divieto di conversioni forzose?

Griziotti. — Non credo che si debbano garantire i titoli da conversioni forzose e da revoche di esenzioni, quando le une e le altre siano consigliabili per estreme esigenze delle finanze in determinate circostanze nello stesso interesse dei possessori del debito pubblico. E' meglio sopportare questi sacrifici che correre il pericolo della bancarotta dello Stato in seguito all'eccessiva carta moneta emessa anche per l'osservanza delle regole sul pagamento degli interessi. Quindi sona contrario a una risposta netta a questa domanda e credo che anche in questo caso si debbano distinguere le operazioni razionali da quelle irrazionali.

A proposito di conversioni forzose, quando vi sia una situazione analoga a quella Crispi-Sonnino in cui il debito pubblico era caduto... in fondo al pozzo e l'emissione del prestito doveva farsi ad altissimo tasso, può essere opportuna una imposizione del debito. Allora, infatti, cavillando sopra l'interpretazione della legge e avendo acquiescenza politica si salvò dal bilancio. Fu una violazione ma il mercato rispose con un rialzo delle quotazioni dei titoli.

Se ci si trovasse in condizioni analoghe si potrebbe procedere così come si fece nel 1894. Sarebbe un'operazione forzosa ma razionale, che adeguerebbe spontaneamente la finanza a quelle che sono le condizioni del mercato. Una finzione è invece la conversione politica che pur avendo l'apparenza di essere volontaria, praticamente non consente libertà di decisione. Nel 1934 abbiamo avuto una conversione coattiva, politica, allorquando il titolo quotato sotto la pari venne convertito in un titolo a tasso inferiore. Un altro esempio ci è fornito dall'Australia: i titoli erano in mano inglese e si diede un tempo per rispondere non sufficiente per mandare i titoli stessi dall'Inghilterra in Australia; ne derivò una conversione apparentemente volontaria che in sostanza altro non fu che una conversione forzosa. Quindi evitiamo queste ipocrisie, evitiamo le conversioni politiche ed ammettiamo quelle forzose razionali, giustificandole presso l'opinione pubblica in modo che il mercato non abbia a reagire, e non si abbia il discredito per lo Stato. Ritengo che il popolo possa essere illuminato mediante una buona propaganda politica sopra l'opportunità di accettare con fiducia le operazioni forzose razionali, giustificate dalle esigenze pubbliche. Quando non si abusi anche le conversioni forzose sono lecite. E' inoltre necessario introdurre nella legislazione finanziaria il concetto che non si deve ricorrere alle angherie, ma a tutte quelle operazioni che, nell'interesse comune, sono consigliabili per salvare il bene di tutti.

Steve. — Dovrebbe darsi una esplicita garanzia contro la nominatività obbligatoria?

Griziotti. — Non vi è ragione assoluta che i titoli del debito pubblico siano al portatore, all'infuori di quella di abusare nelle emissioni dei prestiti facendo così una cattiva politica finanziaria, che a lungo andare porta all'annullamento del debito pubblico, che in determinate circostanze non prevedibili può anche ritenersi opportuna per le finanze pubbliche e per la giustizia tributaria, a cui non hanno diritto di sottrarsi i detentori di titoli al portatore.

Steve. — Ritiene che debba essere costituzionalmente vincolata l'accensione di debiti pubblici?

Griziotti. — Ritengo che debba essere costituzionalmente vincolata l'accensione dei debiti pubblici almeno

all'applicazione contemporanea di imposte riservate al servizio degli interessi e dell'ammortamento.

Deve essere facoltà del Parlamento di concedere o negare al governo l'autorizzazione di fissare le condizioni di ogni emissione di prestiti a lungo o breve termine e parimenti l'uso del debito a breve termine per compiti diversi dalla copertura degli scoperti di cassa.

Steve. — Ritiene che si debbano proporre misure contro il sistema delle annualità differite?

Griziotti. — Che non si sappiano quante siano è un fatto, finchè non siasi fatta un'accurata somma di esse.

Rimane l'inconveniente dell'illusione finanziaria che tali annualità non conosciute pubblicamente producono. Ma non si può negare anche il vantaggio del sistema, che può riuscire utile anche come freno alle spese nei periodi successivi alle crisi.

Non ritengo si debba vietare, entro ragionevoli limiti, questo sistema. Il differire ad anni successivi (nei quali si suppone che la prosperità economica consentirà di compensare la crisi), è una maniera di provvedere ai bisogni attuali senza incrementare le entrate tributarie, che possono aver già raggiunto un limite di saturazione, come pure senza accrescere i debiti pubblici. Si tratta di una questione di limiti che è difficile stabilire a priori.

Vanoni. — E' stato lamentato che col sistema delle annualità differite si può trovare il bilancio già impegnato precedentemente al momento in cui viene proposto e soprattutto è stata richiamata l'attenzione da parte di diversi sul fatto che in Italia non siamo in condizioni di conoscere quanti impegni lo Stato abbia assunto per annualità differite.

Griziotti. — Mi pare una conseguenza eguale a quella di trovare il bilancio già gravato da un grosso onere per pagamento di interessi di debiti, che in loro vece fossero stati accesi. Si possono sempre convertire o consolidare in un prestito queste annualità.

Vanoni. — Si tratta di vedere come far conoscere questi impegni differiti. Rendendoli noti all'atto del differimento mediante iscrizione nel bilancio e consenso del parlamento? E' possibile questo?

Griziotti. — Anche dopo avuto il consenso del parlamento io non mi sentirei tranquillo: ci deve essere un limite contro gli abusi di questo sistema. Ma come si può stabilire a priori il limite dei prestiti? E' una misura che è nelle circostanze e che il parlamento deve valutare con onesto senso di responsabilità finanziaria e politica.

Stammati. — Quali ritiene siano gli inconvenienti dell'attuale ordinamento della finanza locale?

Griziotti. — E' da imputare all'attuale legislazione di avere predisposto un solo ordinamento per comuni e provincie, che presentano le più spiccate differenze, come se si volesse collo stesso abito vestire individui di tutti i sessi e di tutte le età.

Insufficienza, rigidezza di entrare per situazioni differenti, sovrimposizioni irrazionali ed eccessive, cattivo reparto delle spese e delle entrate fra Stato e gli enti ausiliari: questi sono i principali inconvenienti da rilevare.

E' da auspicare un equilibrato e razionale assetto dei compiti dello Stato e degli enti locali. Allo Stato non disintegrato nè indebolito, mentre lo stesso progresso tecnico porta alla costituzione delle grandi unità, spettino le spese di carattere generale e le entrate corrispondenti, che diano le caratteristiche all'ordinamento finanziario, come imposte personali sul reddito, sul patrimonio, sulle successioni e donazioni, le imposte e tasse sui trasferimenti della ricchezza e sugli affari, i monopoli fiscali. Agli enti locali dovrebbero spettare le spese relative alle particolari esigenze della popolazione residente. In corrispondenza a questa funzione di provvedere essenzialmente a favorire la vita locale, a base della finanza locale dovrebbe stare l'imposizione dei consumi, articolata, oltre che con imposte reali, anche con una piccola imposta progressiva sulla spesa fatta dalla popolazione residente.

E' da prevedere la partecipazione degli enti locali ai proventi dei monopoli statali.

Si possono attribuire anche piccole imposte reali, commisurate al reddito prodotto, lordo o netto poco importa, purchè le aliquote siano bassissime.

Sopratutto bisogna distinguere i piccoli dai medi e grandi comuni, quelli urbani da quelli rurali, per differenziare le esigenze degli uni e degli altri quanto le capacità contributive dei residenti nelle diverse categorie di comuni per le differenze nella partecipazione ai servizi resi dagli enti locali.

Si arriva anche alle conseguenze, in materia di contributi, di avere due sistemi opposti: lo Stato concorre alle spese dei comuni poveri; i comuni ricchi concorrono alle spese dello Stato, che nelle grandi città ha occasione di esplicare maggiori servizi pubblici e fare maggiori spese che nei piccoli centri.

In generale, dunque, i caratteri prevalenti, se non esclusivi, sono quelli dell'autonomia della finanza locale da quella statale.

L'autonomia delle finanze locali, per quanto dotata di elasticità di iniziativa per adeguare le entrate alle particolari caratteristiche dei singoli comuni o provincie, è da subordinare entro il quadro di un ordinamento generale predeterminato nelle sue caratteristiche essenziali e al controllo tecnico di organi competenti a garanzia del buon funzionamento dell'autonomia finanziaria locale.

Le aliquote devono essere predeterminate nei loro estremi e sopratutto discriminate non soltanto secondo i criteri numerici della popolazione, ma anche in rapporto alla qualità dei luoghi (città, paesi rurali, località montane; comuni isolati e collegati a centri maggiori; centri di soggiorno, cura o turismo, oppure di attività industriali o di servizi amministrativi; ricchi o poveri di beni patrimoniali o demaniali).

Stammati. — Nel caso che si preveda una partecipazione degli enti locali al gettito di tributi erariali, con quali criteri suggerisce di attuarla ?

Griziotti. — La partecipazione per i comuni all'imposta sull'entrata e ai proventi dei monopoli in proporzione alle entrate effettive o presunte di provenienza dai singoli comuni o per le provincie ai tributi o ai contributi sui mezzi di trasporto.

Stammati. — Quali criteri dovrebbero ispirare le eventuali diverse forme di concorso dello Stato alle spese degli enti locali ?

Griziotti. — Il concorso dello Stato alle spese degli enti locali può essere dato mediante accertamento decennale dell'insufficienza delle risorse locali a provvedere ai servizi necessari, che sarebbero di spettanza dei comuni o delle provincie, oppure il concorso può essere previsto in un contributo o nell'assunzione dei servizi locali da parte dello Stato.

Stammati. — Delle imposte per le quali si ritenga preferibile l'amministrazione da parte degli enti locali, ritiene che qualcuna potrebbe opportunamente prestarsi ad una partecipazione al gettito da parte dello Stato e in base a quali criteri ?

Griziotti. — Il contributo allo Stato può essere commisurato soggettivamente alla capacità contributiva degli enti locali dotati di cespiti di entrata esuberanti in gestioni monopolistiche di pubbliche imprese, come percentuali a singoli cespiti, come quelli derivanti da gestioni monopolistiche di pubbliche imprese, come aziende elettriche, o da imposte sui consumi di lusso o da cespiti patrimonali rilevanti.

Stammati. — Ritiene attuale e meritevole di essere preso in considerazione il problema della eventuale utilità differenziata dei pubblici servizi statali nei confronti dei singoli enti locali ?

Griziotti. — Si risponde affermativamente anche in coerenza a quanto si è detto a proposito della domanda 2, lett. *c*) e mediante: 1) esenzione dello Stato da imposte indirette e dirette; 2) contributi alla spesa di alcuni particolari servizi che arricchiscono o differenziano la vita locale (università; altre scuole superiori; grandi servizi di comunicazione; come aeroporti, porti, corti d'appello o di cassazione; sedi di armate, ecc.).

Stammati. — In particolare ritiene opportuno che venga enunciato un principio generale diretto ad evitare che l'imposizione degli enti locali crei ostacoli alla libera circolazione delle merci?

Griziotti. — Vedo l'opportunità di evitare che l'imposizione degli enti locali crei ostacoli alla libertà della circolazione delle merci e sia arma di protezionismo entro il territorio dello Stato. Una garanzia di questo genere — che potrebbe essere contemplata nella carta costituzionale — potrebbe essere data ricorrendo alla autorità giudiziaria per i tributi che esercitassero un compito extra-fiscale analogo a questo.

Anche relativamente alla quinta domanda; ritengo giusto il controllo statale sul bilancio degli enti locali, poichè non possediamo ancora la maturità necessaria per esercitare un'autonoma amministrazione finanziaria locale.

A proposito della lettera *a*) (sempre della quinta domanda) è bene si mantenga una distinzione fra spese obbligatorie e spese facoltative, tenendo però conto che quella che può essere una spesa facoltativa per un piccolo comune può essere obbligatoria per una grande città. Stabilire, in sostanza, per ogni categoria di città quali possono essere le spese obbligatorie e quali quelle facoltative. Posta questa distinzione si potrebbe stabilire che prima di passare alle spese facoltative devono essere coperte tutte le spese obbligatorie. E mettere un po' d'ordine nella finanza locale.

Stammati. — Entro quali limiti e con quali cautele ritiene che i rapporti finanziari fra diversi enti locali possano essere rimessi agli accordi diretti fra gli enti interessati ? Per esempio in materia di intese per una reciproca limitazione del rispettivo potere di imposizione; di unioni per l'accertamento o la riscossione di singoli tributi o per l'accensione di prestiti; di ripartizione delle spese dei servizi consorziati ?

Griziotti. — Ai vari quesiti posti rispondo affermativamente, ammettendo il ricorso a ciascuno dei tre provvedimenti, secondo i casi.

Stammati. — A quali organi suggerisce di affidare la giurisdizione sulle controversie fra diversi enti locali o fra enti locali e Stato in materia finanziaria ?

Griziotti. — Ritengo debbano essere mantenuti gli attuali organi di giurisdizione.

Stammati. — Quali suggerimenti può darci in materia di accertamento dei tributi locali ?

Griziotti. — Io concederei la facoltà ai comuni di valersi degli uffici erariali ai fini dell'applicazione dei tributi.

Stammati. — Facoltà od obbligo ?

Griziotti. — Facoltà; poichè abbiamo un ordinamento, che io ho previsto, che comporterebbe separazione dei tributi locali dagli erariali; l'imposta di famiglia è qualcosa di diverso dell'imposta sul reddito, e i tributi locali verrebbero a essere completamente diversi da quelli erariali. Non vedo, quindi, come si possa opportunamente investire l'amministrazione finanziaria — già carica di una vasta mole di tributi difficili da amministrare — di una congerie di altre imposte senza alcun addentellato con quelle amministrate dallo Stato.

Stammati. — Ritiene che la giurisdizione sulle controversie relative ai tributi locali debba essere affidata agli organi competenti per i tributi erariali e con la stessa procedura?

Griziotti. — Rispondo affermativamente, creando una o più sezioni speciali per la finanza locale.

Stammati. — Quali inconvenienti ha posto in evidenza la larga esperienza della delega del potere di imposizione ad enti non territoriali (confederazioni, istituti, consorzi, ecc.) ?

Griziotti. — Primo, sperpero della capacità contributiva: mentre le finanze erariali e locali erano in crisi per insufficienza di entrate e ingrossarsi di debiti, quelle delle confederazioni, degli istituti e dei consorzi, ecc. erano pletoriche, con le conseguenze di stipendi eccessivi agli impiegati (con una inspiegabile sperequazione con quelli statali e comunali, non priva di conseguenze, per l'impoverimento qualitativo della burocrazia statale) e di frequenti appropriazioni. Anche le riserve patrimoniali s'accumularono e vennero disperse nel fasto o in spese illecite o criticabili.

Secondo, molteplicità d'imposte, con fondata indignazione dei contribuenti.

Stammati. — Ritiene che la delega del potere di imposizione ad enti non territoriali debba venire disciplinata nella carta costituzionale?

Griziotti. — E' opportuno escludere il potere d'imposizione degli enti autarchici non territoriali nella carta costituzionale, essendo interesse fondamentale della vita pubblica nazionale eliminarne gli inconvenienti che dal campo finanziario si estendono in quello politico.

Steve. — Vuole esporci il suo parere sui rapporti tra entrate creditizie, tributarie e patrimoniali?

Griziotti. — A grandi linee il reddito nazionale venne dalla guerra impoverito e redistribuito, onde il formarsi di pingui zone di soprarediditi e la spesa pubblica non può essere ridotta per le eccezionali necessità della ricostruzione, che per se stessa richiede riduzioni di costi economici ed elasticità finanziaria.

Per quanto riguarda i rapporti fra le varie fonti di pubbliche entrate ritengo si debbano diminuire le entrate creditizie e aumentare quelle tributarie. Anche le entrate patrimoniali possono essere incrementate, comprendendo in questa categoria anche i proventi da gestione industriale qualora lo Stato ritenesse di sviluppare la politica di statizzazione. Una caratteristica della nostra politica finanziaria è la debolezza tributaria, la debolezza delle imposizioni per l'assorbimento delle reali capacità contributive. Come ha recentemente osservato il conte Sforza, noi abbiamo ereditato dallo spirito borbonico il vizio di cattivarci la simpatia dei sudditi con la debolezza finanziaria. Bisogna migliorare la finanza statale con una più efficiente amministrazione sia dal lato spese sia dal lato entrate in modo da acquistare la simpatia e la fiducia dei contribuenti, dimostrando che il loro denaro è ben speso dallo Stato ed è prelevato con giustizia secondo la capacità contributiva e non con un sistema di imposizione a rovescio. Bisogna ordinare un sistema finanziario razionale ed anti-demagogico che ispiri fiducia nei contribuenti e che colpisca tutte le capacità contributive. Si tratta di spostare l'area delle imposizioni dalla zona povera di capacità alla zona dei contribuenti che pur avendo notevoli possibilità sono pressochè sforniti di imposte.

Io credo anche che nel sistema tributario si dovrebbe procedere anche nel senso di restringere l'area tributaria vera e propria delle imposte dirette e indirette, partendo da un concetto più moderno di capacità contributiva, sia nel senso oggettivo come nel senso soggettivo.

Nel senso oggettivo, per le imposte dirette, partendo dal concetto che la rimunerazione necessaria dei vari fattori di produzione non presenti capacità contributiva; per ciò che riguarda le imposte indirette abbandonando molte imposizioni, che sono poco redditizie per sè stesse, ma che nel complesso vengono a gravare fortemente sulle classi inferiori.

Per le imposizioni soggettive tener conto che non è giusto chiedere delle imposte dirette ai contribuenti con reddito insufficiente rispetto alle spese richieste dalla nostra civiltà; per le imposte indirette scemare e largamente la pressione sui redditi inferiori che sono sufficienti alle più strette esigenze dell'esistenza.

Per altro non direi di abbandonare, ma anzi di allargare, la zona delle imposizioni indirettte che può essere assorbita mediante i monopoli.

Infatti, il monopolio tabacchi, nell'esercizio corrente, darà dai 30 ai 35 miliardi netti e forse più secondo dichiarazioni del Cova su l'« Economista » e del ministro del Tesoro, che potrebbero salire a 75 miliardi netti, se si permettesse l'importazione della materia prima necessaria a soddisfare il consumo non tesserato ed estendendo nei prossimi anni la coltivazione. Sono evidenti gli insegnamenti di questo monopolio anche per i vantaggi economici, che derivano all'agricoltura ed all'industria connessa al monopolio tabacchi; inoltre bisogna tener presente che questo largo gettito di entrate è stato ottenuto a minor costo fiscale e con minore onere per l'economia nazionale che non prelevando la medesima cifra con imposte dirette o indirette.

Io sono fautore dei monopoli che potrebbero assorbire i soprarediditi di produzione. (E' notorio che noi viviamo in una economia di ladri e di disonesti e che il guadagno normale dei produttori e dei commercianti è elevatissimo). In sostituzione di qualche imposta diretta si potrebbe arrivare a larghe entrate coi monopoli assolvendo così al compito di ridurre i costi di produzione in un momento particolarmente importante per la ricostruzione economica.

Quindi restrizione delle imposte dirette ed allargamento dell'area delle imposte indirette, le quali potrebbero assorbire in parte anche le rendite dei produttori in condizioni di monopolio o semimonopolio.

A questo punto si vede come una distinzione fra imposte indirette e imposte dirette viene a confondersi, poichè molte imposte sono anfibie, in parte indirette sopra il consumatore e in parte dirette sopra il produttore.

Io riterrei opportuno istituire anche imposte sui sovraredditi e sugli incrementi di valore, appunto per il concetto di assorbire queste rendite come area fornita di effettiva capacità contribuitiva. Per quanto lo Steve abbia studiato il caso di trasferimento anche per queste imposte, esse non sono facilmente trasferibili come le altre. Con ciò vengo naturalmente a patrocinare anche le anticipazioni di annualità (variabili di numero secondo la disponibilità delle varie categorie di contribuenti) delle imposte reali, secondo una mia vecchia idea che attualmente ripresento sotto questa forma, che lascia facoltativa per l'avvenire l'abolizione o la conservazione di tali tributi.

Si potrebbe istituire un monopolio del caffè e delle bevande alcooliche e non alcooliche (poichè anche le acque minerali, gli sciroppi, ecc. dovrebbero entrare in questa categoria), con l'attrezzatura del caso, non escluso un criterio di autonomia regionale; monopoli, cioè, con proprie leggi e propri ordinamenti secondo le esigenze locali; e poi monopoli delle calzature e di altri generi di abbigliamento, dei derivati dello zucchero (cioccolato, caramelle). Il monopolio stabilirà prezzi moderati per le merci che soddisfano bisogni primari, per quelle di uso popolare, cioè richieste dalle persone meno abbienti e meno ambiziose di sfoggiare articoli di lusso. Analogamente al monopolio dei tabacchi, questi nuovi monopoli produrranno vari vantaggi economici, da apprezzare sia dal lato di una migliore produzione e organizzazione del commercio interno ed estero, sia da quello della qualità, sottratta alle sofisticazioni della speculazione e della iniziativa privata non controllabile. Il che si potrebbe meglio precisare, esaminando caso per caso.

Steve. — Come costruirebbe il sistema delle imposte dirette ?

Griziotti. — Io ritengo che si debba tendere all'imposta personale unica sul reddito.

Oggi l'imposta personale dà certamente un cattivo esito, ma bisogna pur uscire da questa situazione e per uscirne si impone un miglioramento del nostro sistema tributario procurando nuove entrate a largo gettito non tributario come col sistema dei monopoli, creando le condizioni per una più esatta imposizione e riorganizzando l'esercito fiscale dell'amministrazione finanziaria. Questo potrebbe essere fatto con l'immissione di nuovi elementi preparati da corsi universitari di finanza ed eliminando gli elementi di scarto. Inoltre occorre immettere nel sistema tributario delle imposte ragionevoli, non demagogiche e pazzesche nelle aliquote, tenendo presente che non si può colpire la miseria con imposte indirette.

E permettetemi un esempio. Venticinque anni fa, ricordo di aver sentito contestare ad un ciabattino di Vigevano che egli aveva almeno 6-7 mila lire imponibili di ricchezza mobile, e non essendo l'interessato convinto di questo fatto gli si fece osservare che era impossibile non avesse tale ricchezza imponibile in quanto poteva provvedere a una famiglia di sette persone. Appunto per questo — rispose il ciabattino — non ho niente da dare al fisco, poichè quello che guadagno serve a mantenere la famiglia.

Quindi sfollamento anche di tutti questi piccoli e medi contribuenti che sono i più numerosi, sfollamento delle imposizioni dirette per riservare l'imposizione unica sul reddito a coloro che hanno una effettiva capacità contributiva.

Steve. — Lei sarebbe propenso, dunque, alla soppressione delle imposte reali ?

Griziotti. — Sì, perchè sono imposte illusorie. In sostituzione delle imposte reali io metterei le imposte sul reddito, quella sui sopraredditi e sugli incrementi di patrimonio e penso sarebbe anche da istituire una imposta sulle società e gli enti collettivi per distinguere la capacità contributiva di questi dalla capacità della persona fisica, che è una cosa completamente diversa.

Io farei partire l'imposta personale sul reddito da un minimo di almeno 20 mila lire del 1938.

Ritengo per altro che a un certo limite si debba fermare la disponibilità della ricchezza da parte dei cittadini.

Il concetto di proprietà del diritto romano è stato modificato nel diritto moderno, da un punto di vista sociale, ma non ha subito limiti nel senso quantitativo. Si può arricchire illimitatamente. Ma il guadagno *usque ad sidera* è lecito, oppure rientriamo nel concetto dell'antica definizione socialista per cui a un dato limite la proprietà diventa un furto ? Io ritengo di dare una risposta in questo senso. E' giusto che un imprenditore possieda tutta quanta la ricchezza che produce quando lavora con proprio capitale e non molti operai, ma quando lavora con capitale altrui (e sappiamo che le più grandi industrie sono in questa condizione) il consentire il guadagno oltre un certo limite è andare contro la natura umana, fondarsi sopra un finzione economica e giuridica che non è lecita dal punto di vista naturalistico prima ancora che da quello morale. Non è invero pensabile che il profitto ottenuto corrisponda al guadagno che può fare una persona, se non per conseguenza di abusi e finzioni consentiti dall'ordinamento politico ed economico.

Al di là dunque di un certo limite di guadagno ci deve essere uno scatto per il prelievo con l'imposta del cento per cento, deve subentrare la redistribuzione della ricchezza, cioè un'imposta che non è più imposta ma richiamo da parte dello Stato di una ricchezza, il cui possessore è già compensato largamente per il fatto che gli si permette di guadagnare fino ad un certo limite.

Un concetto di limitatezza deve presiedere anche nella trasmissione della ricchezza per eredità. Io penso che per l'imposta di successione si debbano concedere larghe esenzioni per i patrimoni inferiori e, riferendomi

all'ante-guerra, penso che queste esenzioni possano arrivare anche a 150 mila lire per i figli oppure gli eredi sforniti di alcun patrimonio o per quelli che abbiano avuto convivenza col defunto o per altri rapporti che comunque giustifichino l'attribuzione di questa eredità (figlio adottivo, parente povero, orfano, ecc.). Ora chi abbia ereditato ante-guerra 150 mila lire deve essere esentato da qualsiasi imposta.

Anche per le ricchezze ereditate non andrei molto in alto con la percentuale, salvo — s'intende — arrivare allo scatto e stabilire anche la misura della ricchezza che si può trasmettere. Da sostituire l'illusoria e controperante progressione a scaglioni, con progressione continua.

Consentirei un leggero incremento di aliquota sulle ricchezze ereditate dal *de cuius* rispetto a quelle guadagnate, senza arrivare agli eccessi del Rignano.

Riassumendo: la fisionomia delle imposizioni dirette dovrebbe essere poggiata sopra una restrizione della area dei tributi sia per il numero dei tributi stessi che per la larghezza d'esenzioni concesse, per la concentrazione delle imposte dirette sopra le entrate con una imposta unica sulle rendite. Accanto a questa metterei il sistema delle imposte reali, rappresentato da una imposta sui soprarediditi e sopra gli incrementi di valore. Manterrei eventualmente anche — ma con aliquote più basse — l'imposta ordinaria sopra il patrimonio, esentando i piccoli patrimoni, e con aliquota leggermente progressiva, tenuto conto che per la legge Benini una imposta proporzionale sul patrimonio diventa progressiva sul reddito...

Inoltre sono da introdurre, per la diversa capacità contributiva delle persone e degli enti, una imposta sulle società ed enti collettivi, esentando però gli enti di beneficenza.

Per ciò che riguarda il catasto, ritengo possa essere mantenuto per un controllo delle imposizioni dirette (ma non come base della imposizione stessa) per venire a conoscenza dell'entità della proprietà immobiliare in Italia.

Per l'imposta sugli incrementi di patrimonio rispondo affermativamente, nel senso che la ritengo opportuna saltuariamente quando le contingenze consiglino di fare — dirò così — il bilancio di certi periodi storici ed economici, per vedere quali siano stati i patrimoni incrementati in maniera eccezionale e quali in modo vegetativo o normale e colpire le speciali capacità contributive.

Colpire i patrimoni incrementati in maniera eccezionale ma non con imposizioni iperboliche. Noi dobbiamo creare il vento tributario favorevole al fisco, con imposte razionali e suscettibili di equa comprensione da parte dei contribuenti e di facile accertamento.

Steve. — Che cosa pensa della nominatività obbligatoria dei titoli?

Griziotti. — Sono favorevole.

Steve. — Cosa può dirci circa il sistema delle imposte indirette?

Griziotti. — Per le imposte indirette si deve procedere a una grande semplificazione, per quelle sui consumi secondo i criteri prima indicati; per le altre con semplificazioni di voci e riduzioni di tariffe, affidando ad altre nuove imposte sopra indicate il compito attualmente affidato ad esse.

Steve. — E per la riscossione delle imposte?

Griziotti. — Ritengo che riducendo il numero dei contribuenti, possa la riscossione affidarsi allo Stato. Ho vagheggiato per ora il pensiero che sia da porre allo studio il metodo di riscossione in conto corrente e di sottrarlo al controllo degli esattori. In questa maniera il costo di riscossione sarebbe minore. Un'altra maniera è quella di stabilire una specie di compensazione fra crediti e debiti, fra contribuente e Stato.

Steve. — Quale è il suo parere sulle esenzioni?

Griziotti. — Talvolta le esenzioni sono opportune, ma dovrebbero essere sempre soggette a periodiche revisioni, se non sono già per loro natura temporanee, affinchè non diventino anacronistiche.

Per il debito pubblico è da augurare che una finanza forte diventi sistema nell'avvenire della politica italiana e che le esenzioni non siano da accordare che sugli interessi, per la regola generale che le rimunerazioni necessarie non presentano capacità contributiva, con esclusione da esenzioni dall'imposta sulle successioni e da altre imposte, come si fa ora.

Vanoni. — Ringrazio a nome della Commissione il prof. Griziotti per le sue preziose ed interessanti informazioni.

Interrogatorio del Prof. VALENTINO DOMINEDÒ

della facoltà di giurisprudenza nell'Università di Torino

(1° marzo 1946, in Milano)

Stammati. — Ritiene che i principî generali in materia di bilancio debbano essere inseriti nella Carta costituzionale o è del parere che essi potrebbero essere enunciati in leggi, munite di qualche garanzia costituzionale?

Dominedò. — La questione proposta ha in primo luogo una portata giuridica, ma oltre a questo aspetto, essa presenta anche dei riflessi di ordine economico, sui quali, per ragione di competenza, potrò più facilmente esprimere la mia opinione.

Dal punto di vista del diritto pubblico è necessario che norme rigorose delimitino le forme dei bilanci preventivi. La nuova costituzione potrà quindi estendere e chiarire i principî fondamentali in questa materia, poichè quelli enunciati nello Statuto Albertino sono alquanto generici. Ritengo tuttavia che, posti nella Carta costituzionale i soli principî fondamentali, giovi introdurre poi le singole disposizioni di ordine analitico nella legge del bilancio, che è la sede più idonea per tale scopo. Per l'importanza dell'argomento tale legge dovrà essere accuratamente discussa dal Parlamento.

Dico ora brevemente quale è il problema sostanziale che, a mio parere, occorre affrontare a proposito dei bilanci preventivi. Bisogna armonizzare l'impostazione delle cifre, inerenti alle spese ed alle entrate, con l'esigenza di una certa elasticità nell'impiego dei mezzi finanziari. Il nostro Paese è oggi dissestato dalla guerra e la crisi economica è tale da rendere necessaria per molti esercizi, e forse stabilmente, una maggiore elasticità finanziaria; ma, d'altra parte, occorre salvare il principio generale che il bilancio deve contenere un quadro sicuro dei proventi e delle spese. La conciliazione di questi due principî è certamente cosa assai difficile.

Stammati. — In particolare si desidera conoscere quale è il suo parere circa la necessità di assicurare, oltre l'equilibrio contabile del bilancio, il più profondo equilibrio fra l'attività finanziaria e quella economica, nonchè circa la convenienza di collegare opportunamente fra loro i diversi bilanci annuali.

Dominedò. — Con tali riferimenti si apre la via alla concreta ottuazione dell'elasticità del bilancio, sopra accennata, nel quadro di una politica economica attiva, se non addirittura pianificata. E qui giova rammentare che la discussione del bilancio è stata di frequente occasione, in passato, per discutere e criticare la politica del governo, mentre raramente si sono esaminate nella loro entità e nel loro significato le cifre delle singole impostazioni.

Quali dovranno essere i punti di riferimento? La statistica economica ci fornisce, in proposito, opportuni suggerimenti. Si potrebbe, ad esempio, fissare l'obbligo di illustrare il bilancio con dati relativi all'andamento della situazione monetaria e bancaria e inoltre con dati relativi all'ammontare del reddito nazionale e della disoccupazione. In questo modo potrà vedersi se i dati del bilancio siano giustificati: così, per esempio, una estensione della pressione tributaria. Ma a questo riguardo non credo di poter approvare la determinazione annuale delle aliquote d'imposta perchè mi sembra che le aliquote debbano avere carattere stabile in vista soprattutto di un normale funzionamento e sviluppo delle imprese di produzione. Il riferimento ai dati economici servirà specialmente per motivare le intenzioni del Governo di rircorrere a forme di finanza *straordinaria*, quindi, in modo precipuo, al debito fluttuante.

E', a mio parere, opportuno che la discussione in Parlamento stabilisca i limiti di quantità per il debito fluttuante ad un livello più o meno alto, secondo le circostanze. In questi anni in cui la ripresa impone ingenti oneri di finanziamento, è chiaro che il limite sarà alto, ma in tempi normali diverrà opportuno fissare invece un limite più basso per non accrescere troppo il debito pubblico.

Steve. — Tra questi dati economici non sarebbe opportuno includere i dati sugli investimenti privati ?

Dominedò. — Il risparmio è oggi una fonte comune, a cui attingono, per le necessità della ricostruzione e per coprire il *deficit*, i privati e lo Stato. E' probabile che tale concorrenza abbia a durare ancora per qualche anno. Comunque, in tempi normali, si dovrà esaminare se l'offerta del risparmio sia abbondante e se negli anni precedenti il risparmio sia affluito in quantità sensibile agli investimenti privati. A seconda che ciò sia avvenuto in una misura più o meno alta, si potrà fare assegnamento sopra un assorbimento attuale da parte dello Stato. D'altra parte, si dovranno evitare forti oscillazioni nell'ammontare del debito fluttuante.

Steve. — Su questo punto ha chiarito la sua opinione. Accennava ancora alla necessità di una politica di bi-

lancio più elastica negli anni futuri. Vorrebbe precisare il suo pensiero al riguardo, con riferimento alle condizioni odierne ?

Dominedò. — Il problema si riconnette alla politica monetaria. Ritengo che non abbia significato nella finanza pubblica la costituzione di una riserva, perchè qualsiasi riserva deve trovare il suo investimento e non può rimanere inattiva. Per le imprese private la costituzione di una riserva impone investimenti più o meno liquidi: altrettanto è da dire per lo Stato. Ora non si vede come possa lo Stato effettuare investimenti con alto grado di liquidità se non controllando la politica monetaria e mantenendo col sistema bancario rapporti tali che divenga possibile — ove occorra — un allargamento come una restrizione del credito. Credo pertanto che in avvenire la politica monetaria dovrà mantenersi più vicina alla politica del Tesoro. E non vedo la possibilità di tornare ad una piena libertà di iniziativa della Banca di emissione.

Stammati. — A proposito del bilancio congiunturale, bisogna chiarire in qual modo lo Stato — in fase di depressione economica — possa impegnarsi con mezzi straordinari di finanza.

Dominedò. — A me pare che se la banca di emissione, controllata dal Tesoro, vuole favorire uno sviluppo di finanziamenti per determinate imprese, si costituiscono rapporti di credito fra le banche e le industrie, rapporti conosciuti nella fisionomia generale e debitamente incoraggiati dalle autorità statali, ma non già gravanti sopra il bilancio dello Stato. Una politica congiunturale a carico del bilancio statale sembra inopportuna; e del resto, essa è priva di concreta realizzazione, dato che la costituzione di riserve non ha un senso preciso nell'ambito del bilancio statale e che s'impone invece il collegamento fra il bilancio dello Stato e le operazioni bancarie.

Stammati. — Ritiene possibile esonerare lo Stato da oneri per l'esecuzione di lavori pubblici ?

Dominedò. — No, questo non è possibile. Anzi, io credo — conformemente alle teorie del Keynes — che l'intervento diretto dello Stato nel campo degli investimenti sia doveroso e in certi casi conveniente. Vedo la necessità del coordinamento dell'attività statale con quella privata nel grande settore della produzione. E' noto, del resto, che in una forma o nell'altra, mediante sussidi o premi, le imprese private fanno ormai frequente assegnamento sullo Stato. Con la dovuta prudenza è dunque ammissibile anche un intervento diretto dello Stato là dove esistano forme di investimento ad esso idonee.

Stammati. — Ritiene opportuno che nel bilancio statale debbano comprendersi anche i bilanci dei vari enti parastatali o comunque collegati colla finanza dello Stato? Richiamo la sua attenzione sulle cosiddette società anonime miste.

Dominedò. — Credo sia bene tener separati i bilanci degli enti parastatali od affini dal bilancio dello Stato: lasciare piena autonomia contabile ed amministrativa a questi istituti.

Steve. — Ritiene che si debbano mettere in evidenza la spese in conto capitale?

Dominedò. — Mi pare sia opportuno. Penso che queste spese in conto capitale facciano il contrappeso alle entrate straordinarie, oppure all'attivo del bilancio ordinario.

Steve. — L'osservazione ci viene dal prof. Saraceno, il quale osserva che mentre nelle aziende private si effettuano distinzioni tra spese d'esercizio e spese in conto capitale, nel bilancio statale non si distinguono, ad esempio, le spese per il pagamento degli impiegati, da quelle eseguite per la costruzione di una ferrovia. Ciò implica che il significato economico del bilancio dello Stato è molto minore di quello che potrebbe essere.

Dominedò. — Non c'è dubbio che occorra chiarire adeguatamente il carattere delle spese, con forme tecniche distinte nell'ambito dei singoli dicasteri. Ma è bene aggiungere che le spese in conto capitali dovrebbero comunque — per assumere tale carattere — presentare cifre di notevole rilevanza. Il mobilio, l'arredamento degli uffici statali impongono spese periodiche, non continue, le quali tuttavia possono ancora intendersi come spese di esercizio: mentre le spese di una certa importanza, rappresentate da investimenti di capitali (come impianti di impresa), meritano invece di essere separate.

Steve. — Si dovrebbero infatti considerare come spese in conto capitale quelle suscettibili di una produttività. Così il legislatore italiano dopo l'unità ha istituito la categoria delle spese per costruzione di strade ferrate.

Dominedò. — Il Parlamento dovrebbe discutere sul carattere e sulla convenienza di tali spese. In Italia, le linee ferroviarie furono costruite in parte per iniziativa privata e poi assorbite nella rete unica statale: gravissimi problemi furono così affrontati e risolti fra notevoli ondeggiamenti della politica governativa e dell'opinione pubblica. Oggi mi pare che si ripresenti la questione, dato che vogliamo affidare allo Stato compiti inerenti agli investimenti.

Vanoni. — Lei limiterebbe questa indicazione alle spese per investimenti di capitale che diano luogo ad un reddito monetario ?

Dominedò. — Sì.

Vanoni. — Nel bilancio statale la spesa per costruzione di strade ordinarie non è messa in evidenza, mentre per le ferrovie la si mette in evidenza.

Dominedò. — Riterrei opportuno qualificare la spesa come investimento di capitale anche per le strade, quando vi sia l'apertura di una nuova arteria di una certa importanza. Talvolta un progetto di costruzione di linea ferroviaria viene abbandonato per costruire, in luogo della strada ferrata, una strada ordinaria. E' chiaro che si tratta sempre di una linea di comunicazione molto onerosa. Nel bilancio è pertanto necessaria l'indicazione di questa spesa; e spetta al Parlamento di prendere la iniziativa per controllarne la impostazione.

Vanoni. — A noi ora, interessa di chiarire l'affermazione fatta poc'anzi: il non essere conveniente, per ragioni di stabilità, che le aliquote delle imposte siano determinate anno per anno.

Coloro che sostengono l'opportunità di variare le aliquote, lo fanno per un duplice scopo: salvare il bilancio e la funzione politica del Parlamento; avvertire il cittadino che ogni variazione del bilancio statale comporta una variazione del carico che il cittadino deve sopportare. In linea di fatto l'elasticità della spesa c'è sempre, perchè nel corso dell'esercizio la variazione della spesa è ammessa e la conseguenza di questo mutamento nella spesa pubblica non può essere altro che variazione dell'aliquota o introduzione di nuove imposte. In sostanza, col sistema di portare in bilancio la variazione delle aliquote, si rende evidente questa connessione fra spesa pubblica e carico tributario.

Dominedò. — A me pare che le aliquote, come tali, non debbano avere oscillazioni. Senza dubbio bisogna preordinare nel bilancio le entrate che possano far fronte alle spese. Ma, piuttosto che aumentare le aliquote delle imposte, converrà desumere forme nuove di entrata dalla situazione concreta, vale a dire, dai dati economici di cui si auspica l'illustrazione a lato del bilancio. Per esempio, i dati economici potranno attestare un aumento del reddito nazionale e suggerire quindi altre forme di prelievo tributario o di debito pubblico. La variazione eventuale di una aliquota va lasciata ad una legge, non già alla stessa approvazione del bilancio.

Vanoni. — Anche se l'aliquota resta fissa, la variazione della spesa porta sempre a un aggravio di carattere fiscale. Tanto vale rendere plastica questa connessione fra andamento congiunturale da un lato e andamento della spesa (con variazione delle aliquote) dall'altro, in maniera che il contribuente sappia che si segue un certo indirizzo politico e ne veda esattamente le conseguenze fiscali.

Quanto al pericolo di eccessive variazioni, noi sappiamo dall'esperienza inglese, che una certa stabilità delle aliquote esiste, poichè le variazioni sono di ordine relativamente piccolo. Il problema si riconduce sostanzialmente a quello della stabilità dell'indirizzo politico del Paese.

Dominedò. — L'esigenza della variabilità delle aliquote è sentita oggi più vivamente perchè attraversiamo un periodo di finanza straordinaria. In tempi normali si sentirebbe di meno; ed ora conviene adottare una norma generale che valga anche per i tempi normali. In via generale, sembra opportuno che l'aliquota d'imposta non sia alterata e si lasci a una legge particolare il compito di variarla.

Vorrei osservare infine che nel questionario n. 2 « Bilancio dello Stato », si discute sulla preferenza da darsi al bilancio di competenza o a quello di cassa. Quest'ultimo impone maggiori restrizioni; e ritengo che, dato il carattere della nostra economia e finanza, sia difficile adottare un sistema come quello inglese, che non si adatta al nostro popolo latino. Dovremo conservare principalmente il bilancio di competenza.

Vanoni. — Un bilancio di cassa come allegato al bilancio di competenza lo giudica opportuno?

Dominedò. — Sì, sarebbe opportuno dato lo scopo a cui mirano i due tipi di bilancio. E' chiaro però che fra i due non dovrebbe esservi una grande differenza, giacchè è normale che la situazione di cassa segua all'incirca la competenza. Il bilancio di cassa allegato a quello di competenza serve dunque a mostrare in quale misura il bilancio di competenza corrisponde alla situazione effettiva e alle possibilità economiche del Paese.

Stammati. — L'esperienza passata ha sempre dimostrato che i conti residui sono importanti. Lei ritiene che il conto residuo sia sufficiente per eliminare queste divergenze?

Dominedo. — Formalmente, il conto residuo colma le divergenze fra i due bilanci; ma esso rappresenta il peso o la conseguenza del passato, la cui importanza dovrebbe essere ridotta, in una buona amministrazione finanziaria.

Steve. — La prego di dirci il suo pensiero su quei problemi del debito pubblico che la interessano maggiormente.

Dominedò. — Si pone anzitutto la questione se debbano introdursi garanzie costituzionali circa l'inviolabilità del debito pubblico, le clausole di esenzione tributaria, il divieto di conversioni forzose, ecc. In linea di massima, le esplicite e particolari garanzie sono bene appropriate nella legge fondamentale del debito pubblico, mentre la Carta costituzionale potrà accogliere qualche solenne enunciato di ordine generale.

Non vedo favorevolmente la nominatività obbligatoria, in vista soprattutto delle preferenze anonime dei sottoscrittori di prestiti pubblici. Circa la questione della garanzia contro le svalutazioni monetarie, apprezzo le ragioni di giustizia che inducono a proporla, ma vedo che essa è tanto meno attuabile, quanto maggiore è la

necessità per lo Stato di ricorrere all'emissione di prestiti. L'esperienza dimostra che l'ingente debito pubblico consolidato e anche redimibile risponde a circostanze eccezionali, ad eventi bellici, in cui è praticamente impossibile evitare la svalutazione. E' un dato di fatto il seguente: che il debito pubblico si affianca (talvolta fin dalla nascita) alla svalutazione monetaria che pure cerca di frenare.

Stammati. — Conviene fermarsi sul quesito n. 8 del medesimo questionario: « Si ritiene che debba essere costituzionalmente vincolata l'accensione di debiti pubblici e comunque l'assunzione di impegni finanziari da parte dello Stato oltre l'esercizio in corso ? ».

Dominedò. — Per l'esercizio in corso ho già detto che, a mio parere, sarebbe opportuno fissare un limite di quantità.

Steve. — La domanda n. 9 specifica se i vincoli debbano riguardare soltanto gli impegni pluriennali o anche i buoni del tesoro e altre forme di indebitamento a breve termine.

Dominedò. — Maggior preoccupazione destano gli indebitamenti a breve termine. Per quelli a lungo termine (compresi i buoni del tesoro pluriennali) sarebbe opportuno che fossero determinate dal Parlamento le condizioni essenziali, cioè scadenza e interessi. Per il resto si può lasciare all'autorità esecutiva di fissare le condizioni accessorie.

C'è poi l'ultima questione relativa alle annualità differite. Una volta che sia stata impostata una spesa che riguardi un'opera pubblica e di cui lo Stato voglia differire una parte degli oneri, si stabilisce un piano di annualità. Mi pare opportuno fissare anticipatamente il numero di anni.

Interrogatorio dell'avv. ANGELO ANGELELLI

Direttore generale amminiinistrativo della Società Montecatini

(1° marzo 1946, in Milano)

Micheli. — Vuole esporci il suo parere sui problemi del contenzioso tributario?

Angelelli. — Non posso dare che qualche idea di carattere generale e molto sintetica. La prima domanda che si pone è questa: se si deve fare una profonda modifica all'attuale sistema di contenzioso tributario e creare una giurisdizione speciale tributaria distinta dalla giurisdizione ordinaria e dalla giurisdizione amministrativa. Io penso che il sistema vigente sia un sistema, chiamiamolo così, democratico di poco costo. Se si dovesse trasferire tutto questo contenzioso nel campo giudiziario, probabilmente il contribuente verrebbe ad essere affogato dalle spese. Ritengo che l'attuale sistema possa essere mantenuto a grandi tratti. Una piccola deficienza la si riscontra nel funzionamento delle commissioni, e penso che per quanto riguarda la composizione di queste commissioni, ci si potrebbe avvicinare a quel sistema introdotto da diverso tempo e che ha dato buone prove: parlo della magistratura del lavoro. Un sistema cioè di commissioni miste di magistrati e di esperti. Sono contrario al sistema invalso, secondo il quale nelle commissioni giudicatrici sono stati prevalentemente immessi elementi della amministrazione finanziaria (quali vice intendenti, consiglieri), perchè penso che non possono avere una indipendenza di giudizio appunto per la loro appartenenza alla stessa amministrazione finanziaria.

Per quanto si riferisce poi all'unità, diciamo, funzionale di questo contenzioso, penso che sarebbe opportuno circondare questo assetto giuridico da garanzie costituzionali nei riguardi del contribuente.

Queste commissioni spesse volte funzionano come vogliono.

Ho visto contestazioni protrarsi per dieci anni per inerzia degli uffici. Questo mi pare sia esiziale per la giustizia e, inoltre, spesso in sede di imposta complementare sono seriamente compromessi gli interessi dei nostri uffici tributari. Nel frattempo le situazioni mutano: il tributo non è riveduto e l'individuo si trova in una situazione compromessa. Ho visto molti casi in cui era necessario fare una dichiarazione per cessazione di reddito. Il contribuente aveva fatto una denuncia di cessazione con conseguente sospensione dai ruoli degli anni successivi. A distanza di anni la denuncia stessa è stata respinta, ed il contribuente si è visto confermare per tutto il periodo intermedio in effetti non più percepito o percepito in misura minore, il reddito precedentemente iscritto, anche se questo è accaduto perchè l'inerzia degli uffici aveva determinato il protrarsi di una contestazione. Penso che si dovrebbe stabilire una intimazione di termine entro cui i provvedimenti dovrebbero essere emanati.

Micheli. — Ritiene che sarebbe possibile mantenere l'attuale sistema nei suoi vari gradi?

Angelelli. — Si, e penso che in certi casi sarebbe opportuno dare al contribuente una tutela che oggi non esiste. Mi riferisco alle contestazioni che sono impostate semplicemente su dati di fatto e per le quali si potrebbe consentire di adire l'autorità giudiziaria.

Micheli. — In questo caso conferirebbe alla autorità giudiziaria ordinaria quegli ampi poteri che hanno le commissioni in virtù della legge?

Angelelli. — Penso che sia eccessivo ripetere *ex novo* procedure istruttorie che potrebbero trovare il loro assetto nelle fasi precedenti.

Micheli. — Ritiene conveniente ammettere una ulteriore fase del processo davanti all'autorità giudiziaria ordinaria?

Angelelli. — Ripetere una istruttoria da parte della autorità giudiziaria mi sembra possa costituire una faraggine di giudizi. La composizione delle commissioni dovrebbe essere mista di magistrati e di esperti.

Micheli. — Pensa che questi magistrati dovrebbero essere tratti dalla magistratura ordinaria, oppure no?

Angelelli. — Dalla magistratura ordinaria.

Micheli. — E gli esperti in quale campo si sceglierebbero?

Angelelli. — E' questa una cosa delicata. In via teorica si dovrebbe fare esclusione dal campo professionale, ma d'altra parte specie in queste materie non è facile trovare persone esperte.

Micheli. — Da chi farebbe procedere le nomine?

Angelelli. — Penso che dovrebbero essere fatte dal ministro.

Micheli. — Dal ministro delle finanze?

Angelelli. — In quanto si tratta di una giurisdizione vera e propria, si dovrebbe pensare al ministro di grazia e giustizia e queste persone dovrebbero essere scelte dal ministro.

Micheli. — Nell'ipotesi che si addivenisse alla costituzione di un giudice amministrativo unico al quale fosse conferita la cognizione di tutte le controversie fra cittadini e Stato, penserebbe che sarebbe opportuno devolvere a questa magistratura anche le controversie di imposte?

Angelelli. — Non mi sono soffermato su questa ipotesi.

Micheli. — Taluni hanno fatto presente che la materia tributaria offre tante particolarità.

Angelelli. — Anch'io sono di questo avviso, tanto che si propone una indagine se sia il caso o meno di costituire una sezione tributaria. Come esiste il magistrato delle acque, così dovrebbe esistere una magistratura specifica. Come loro sanno, la materia tributaria è una materia tutt'affatto specifica. E' fatta di *nuances*, di apprezzamenti, di circostanze, di sensibilità particolari e certamente la specializzazione rappresenterebbe l'ideale.

Micheli. — Farebbe in sostanza una sezione tributaria.

Angelelli. — Precisamente.

Micheli. — Questi giudici tributari dovrebbero essere tratti dalla magistratura ordinaria in base ad un particolare concorso?

Angelelli. — Penso che non sia necessario; penso che mettendo giudici nelle commissioni amministrative si possa realizzare quella pratica spicciola corrente che affina il giurista e lo mette in grado, seguendo le contestazioni della commissione amministrativa, di formarsi una certa preparazione nel campo della magistratura tributaria.

Micheli. — Alla commissione lascerebbe il potere di aumentare gli accertamenti effettuati dagli uffici, come avviene attualmente?

Angelelli. — Sì.

Micheli. — Rispetto al principio *solve et repete*, ritiene che sia conservabile?

Angelelli. — Sarei molto perplesso. Le situazioni del contribuente possono mutare o per infortunio o qualche volta per artificio del contribuente; però è indubbio che è molto forte il problema del *solve et repete*, perchè si possono avere contestazioni tali da mettere in difficolta finanziarie parecchie persone.

Penso che forse si potrebbe attenuare un po' l'asprezza del problema ponendo una specie di obbligo: il deposito cauzionale; qualche cosa che rappresenti una certa tranquillità per la finanza e che non comporti la necessità del pagamento integrale dell'imposta contestata.

La garanzia può essere data da una fidejussione bancaria, da un deposito parziale, insomma da qualche cosa che concili un po' questa giusta esigenza della finanza.

Trovo nel questionario n. 6 un accenno agli interessi compensativi e penso che dovrebbero essere ammessi tanto per la finanza che percepisce in ritardo le imposte dirette, quanto per il contribuente che abbia dovuto versare una quota a titolo cauzionale. Trovo che quesa giustizia dovrebbe essere reciproca, perchè, per quella esperienza che ho, ritengo che spesse volte il contribuente fa una contestazione trincerandosi nel motto che c'è sempre tempo per pagare.

Gli uffici sono lenti e il contribuente verrà a pagare di lì a qualche anno. Trovo che ciò è ingiusto, e che la finanza ha il diritto di cautelarsi percependo gli interessi compensativi.

Micheli. — Richiamo l'attenzione sulla lettera *b*) del quesito n. 7 del questionario sulle garanzie giurisdizionali, dove si domanda se deve essere riconosciuta, o meno, l'esecutorietà alle proposte di accertamento.

Angelelli. — Ciò avviene per decisione della commissione. Sono contrario a questo perchè a parer mio non è giusto nè logico. Non è giusto a meno che non ricorrano circostanze di insolvenza.

Micheli. — Sul quesito 9, relativo alle violazioni delle leggi finanziarie, è opportuno conservare l'attuale sistema di repressione?

Angelelli. — Qualcosa certamente abbiamo da rivedere. Ho visto in qualche caso i famosi decreti penali dell'Intendente di finanza. Sono emanati senza adeguata istruttoria e ponderazione; su un verbale redatto dalla Polizia tributaria si innesta un procedimento senza base, senza accertamenti; quindi a mio avviso la questione va radicalmente modificata.

Micheli. — Sarebbe propenso a dare la competenza ai giudici ordinari?

Angelelli. — Sì, ai pretori.

Micheli. — Se si creasse questa sezione speciale della magistratura, penserebbe di ritornare al sistema delle leggi del 1929?

Angelelli. — Trovo una cosa ingiusta nell'attuale sistema di repressione delle violazioni delle leggi finanziarie: l'ammenda.

Quello che costituisce una violazione è spesse volte commesso inconsciamente o avviene all'infuori di chi ne viene ritenuto responsabile. Mi riferisco al caso delle

società per azioni che vengono perseguite per una contestazione in cui non può essere chiamato in causa il rappresentante legale di una società che certamente non può avere responsabilità diretta in ordine a tali eventuali omissioni. Quindi penso che si debba colpire con una sopratassa.

Micheli. — Qualcuno ha fatto presente l'opportunità di ritornare al sistema precedente a quello del 1929.

Angelelli. — Non ho presente. Sono contrario all'ammenda e favorevole alla sopratassa. Ad ogni modo si tratta sempre di materia contravvenzionale e questo non costituisce una peculiarità del diritto tributario. Ci sono tanti casi in cui la vita ordinaria è passibile di contravvenzioni. Ci sono situazioni nelle società, in cui il singolo può essere colpito ingiustamente dal provvedimento, per inesperienza di sottili e delicate disposizioni.

Stammati. — Sarebbe favorevole all'imposta ordinaria sul patrimonio?

Angelelli. — Sono contrario per principio all'imposta ordinaria sul patrimonio e concepisco il tributo soltanto come imposta straordinaria.

Stammati. — Rispetto alle società, che conseguenza porta il fatto che l'imposta pagata col reddito sia in parte valutata in base al reddito e in parte valutata in base al patrimonio?

Angelelli. — Nelle società per azioni l'imposta sul patrimonio è diventata in vari casi superiore all'imposta di ricchezza mobile, il che è esagerato.

Stammati. — E sul sistema di tassazione del reddito delle società, che cosa ne pensa?

Angelelli. — Penso che l'imposta sul reddito debba essere a base progressiva, ma questo per le persone fisiche. Per le società mi pare non sia applicabile che l'imposta proporzionale.

Stammati. — Quanto all'accertamento dei redditi della società, pensa che il sistema attuale sia soddisfacente o che debba essere modificato?

Angelelli. — Penso che accantonare qualcosa da parte delle società non sia una sottrazione. Tutte le società hanno dei cicli buoni e dei cicli modesti, quindi penso che il problema, più che di accertamento, sia un problema di impostazione.

Stammati. — Riterrebbe preferibile la tassazione degli utili distribuiti?

Angelelli. — La trovo non applicabile nei momenti di economia dissestata.

Micheli. — Lei crede che tenderebbe a far diminuire il gettito fiscale?

Angelelli. — Non ho idea di che cosa possa rappresentare per il gettito: bisognerebbe esaminare con una visione approfondita di dati, ma certo ritengo che il gettito fiscale si contrarrebbe.

Stammati. — Ritiene conveniente la nominatività obbligatoria dei titoli?

Angelelli. — Alla nominatività dei titoli sono stato sempre contrario. Ho sostenuto che si poteva trovare un sistema di tassazione a *forfait* anche sui titoli industriali; lasciare cioè libera scelta al contribuente e dirgli: se non rendete i titoli nominativi, sarete assoggettato a una tassa x (del 20/25 per cento). Non coazione assoluta, ma scelta del contribuente. In Italia il desiderio di sottrarsi all'imposizione è molto diffuso; il senso civico non è sentito anche nel campo fiscale.

Il contribuente, se può, cerca di frodare il fisco, quindi bisogna speculare su questa tendenza. Il contribuente può darsi che in certi casi preferisca una tassazione più alta di quella che manifestasse il suo patrimonio. Sono contrario alla nominatività dei titoli; e una volta superata la ragione che ha ispirato il provvedimento, e che ritengo di stretto carattere fiscale, è mio avviso che si debba tornare alla facoltà del cittadino di scegliere tra nominatività o titoli al portatore.

Vanoni. — Crede che questo provvedimento della nominatività dei titoli costituisca un ostacolo agli investimenti?

Angelelli. — Ritengo di sì.

Vanoni. — La sua affermazione è fondata su dati di esperienza concreta o deriva solo da convincimento personale?

Angelelli. — Indubbiamente la nominatività non è gradita dal contribuente.

Vanoni. — Quindi il risparmio non accorre volentieri verso tali investimenti?

Angelelli. — Non occorre, e per questo penso che sarebbe opportuno, in vista della necessità del finanziamento delle aziende per la ricostruzione, incoraggiare il convogliamento di certo risparmio attraverso l'abrogazione di questa legge.

Stammati. — Per il momento le società per azioni, specie le grosse, si sono autofinanziate e attraverso questo autofinanziamento la barriera cadrà.

Angelelli. — L'autofinanziamento è un mezzo rimedio. Negli ultimi quindici anni i capitali si sono sensibilmenti dilatati col ricorso al risparmio. Voglio dire che se una azienda ha necessità di finanziamento, poniamo di 2 miliardi, per una parte soltanto potrà far conto sull'autofinanziamento; per il resto deve necessa-

riamente provvedere attraverso l'aumento di capitale. Negli ultimi anni gli aumenti di capitale sono stati piuttosto larghi, nonostante che le società avessero delle possibilità di autofinanziamento che ora non hanno più.

Stammati. — Fino a un certo punto.

Angelelli. — Se lei torna indietro di 10 anni trova i capitali triplicati. Questo è un fenomeno delle grandi aziende.

Stammati. — Il risparmio non accorre verso il finanziamento aziendale per paura della nominatività dei titoli ?

Angelelli. — Sono convinto che questa sensazione sia piuttosto diffusa negli ambienti milanesi.

Vanoni. — Vuol dirci qualcosa sulla riscossione esattoriale?

Angelelli. — E' diventata talmente grave e onerosa che meriterebbe un esame. Penso che quei tributi sarebbero riscossi meglio se li riscuotesse direttamente lo Stato. In altri termini per riscuotere una imposta si deve aggiungere l'aggio che per Milano è ora del 5 % circa.

Vanoni. — In certi comuni si arriva al 15 %.

Angelelli. — Questo succede nei piccoli comuni. A me pare che lo Stato avrebbe interesse a trovare una soluzione.

Steve. — Come si potrebbe organizzare l'esazione delle imposte in modo che venisse a costare meno?

Angelelli. — In Austria non esisteva il sistema esattoriale, bensì quello del versamento in conto corrente.

Micheli. — Non pensa che con la riluttanza del popolo italiano, questo sistema richiederebbe un apparato burocratico pesante ?

Angelelli. — E' il lato negativo della questione.

Steve. — Secondo la sua esperienza, ci sono sistemi preferibili alla riscossione esattoriale ?

Angelelli. — Non ho approfondito il problema. Vi sono però alcuni lati negativi e positivi. Il lato negativo è rappresentato dalla riluttanza del contribuente e d'altra parte non converrebbe costituire un complesso apparato burocratico, perchè verrebbe a costare più della gestione esattoriale. Si potrebbe trovare qualcosa di intermedio, cioè che l'esattoria funzioni come elemento di riscossione nei confronti dei contribuenti riluttanti; e a lungo andare questo potrebbe portare alla contrazione delle evasioni dei contribuenti, specialmente se di fronte alla riluttanza si potessero applicare sanzioni più forti delle attuali.

Interrogatorio del prof. ANDREA TUDISCO

Ispettore compartimentale delle imposte dirette di Milano

(1° marzo 1946, in Milano)

Steve. — Vuole esporci le sue opinioni sui temi toccati nel questionario sul sistema tributario?

Tudisco. — Premetto che mi occupo soltanto delle imposte dirette.

Secondo me v'è un problema preliminare da risolvere: prima di pensare a nuove leggi bisogna mettere in efficienza gli organi di esecuzione e aggiornare i metodi di applicazione. Gli organi, come sono oggi costituiti, non possono rispondere al fine. Gli uffici sono male attrezzati e il personale è scarso. Attualmente manca circa il 20 % dei funzionari di ruolo. Ma indipendentemente da ciò, anche a ruolo pieno, il personale, date le complesse funzioni derivanti dall'applicazione delle numerose leggi, è insufficiente. Si aggiunga che è sfiduciato perchè male retribuito, non adeguatamente apprezzato e facilmente sospettato per essere a contatto con materia « pericolosa ». Dal punto di vista qualitativo v'è una larga percentuale di elementi valorosi, ma ve n'è pure un'aliquota non alla altezza dei compiti, a causa, principalmente, di immissioni fatte per concorsi senza esami.

Quanto ai mezzi e ai metodi siamo ancora molto indietro. Per esempio l'accertamento dei redditi industriali e commerciali — eccettuato un ristretto numero di vere società azionarie — è fatto in via presuntiva applicando al giro di affari coefficienti di utile empiricamente prestabiliti. In questo processo estimativo l'appuramento della base assurge a importanza capitale. Intanto gli uffici mancano di adeguati mezzi d'indagine e di controllo. Per lo più si ricorre all'opera dei messi informatori pagati molto modestamente. Ed è facile immaginare che cosa possa avvenire nei loro contatti con i contribuenti. Praticamente la determinazione del giro d'affari rimane *ad libitum* del soggetto, che può manovrarlo come meglio crede. E così, in taluni settori, si verifica di fatto il fenomeno della autotassazione.

Innanzi tutto, perciò: potenziare gli uffici; semplificare le leggi, per ridurre le funzioni e quindi i funzionari, onde poterli meglio remunerare e più rigorosamente reclutare; rendere efficienti i mezzi di indagine e di controllo, e razionali i criteri di valutazione.

Il problema tributario, come si presenta in questo momento, mi pare debba essere affrontato in due tempi, per quanto riguarda la imposizione diretta. Per ora occorre limitarsi a curare l'adeguamento delle tassazioni in ricchezza mobile alla attuale espressione monetaria dei redditi, e liquidare la situazione straordinaria mandando a termine sollecitamente l'applicazione di tutte le imposte eccezionali: profitti di guerra, profitti di speculazione e profitti di regime. Se a queste aggiungessimo nuovi tributi l'applicazione di essi andrebbe a pregiudizio del rendimento di quelli preesistenti. Questa liquidazione di arretrato s'impone sia per dare respiro agli uffici, in vista di altri compiti, sia e sopratutto per assicurare il buon esito della legislazione straordinaria: *periculum est in mora.* Per meglio raggiungere tale fine è necessario, non dico abolire ma bloccare l'imposta complementare che assorbe molto personale. E' l'imposta che ha il più alto costo, e nel suo assetto attuale non può rendere ciò che da essa sarebbe lecito attendersi: in tutto il compartimento di Milano — relativamente al ruolo principale 1945 — abbiamo un reddito accertato che non supera i sei miliardi, e i redditi individuali superiori alle L. 70.000 non oltrepassano il centinaio. Ciò dimostra quanto inadeguatamente sia stato applicato finora questo tributo.

Sgomberato il campo dalle leggi straordinarie, si può guardare alla riorganizzazione del sistema della imposizione diretta. Io penso che, stante il carattere di grande diffusività della ricchezza nel nostro paese, sia necessario mantenere le imposte che abbiamo, a struttura fondamentalmente proporzionale, integrata dall'imposta complementare e dall'imposta patrimoniale, entrambe a carattere personale e progressivo. Nelle imposte reali riterrei equo inserire qualche elemento di personalità avendo riguardo, per esempio, al profitto normale dell'imprenditore, che, secondo me, meriterebbe di essere trattato come reddito di lavoro.

Vanoni. — Entro quali limiti, in lire di prima della guerra?

Tudisco. — In questo momento non ho elementi per poterlo determinare.

Steve. — Lei accetterebbe il sistema delle detrazioni alla base?

Tudisco. — Sarebbe un modo di attuazione del principio che ho enunciato.

Un particolare cenno meritano i redditi delle società azionarie e, in genere, i redditi accertabili in base a bilancio. Con la legislazione vigente, dovendo tassarsi il reddito prodotto sorgono infinite controversie che non sempre hanno fondamento positivo nella realtà econo-

mica (detraibilità di imposte, di spese di impianto, quote di ammortamento e di deperimento, valutazione di scorte, ecc. ecc.). Tutto ciò potrebbe essere eliminato limitando la tassazione al reddito distribuito. Così si agevolerebbe il processo di autofinanziamento e si potenzierebbero i nuclei aziendali: il che sembrerebbe consigliabile anche in vista della politica economica di grande libertà che sarà necessario seguire e che, fra l'altro, impedirà di prestare assistenza, quando occorra, mediante protezioni doganali. Vi sono, però, due difficoltà: la prima è costituita dal fatto che a formare il reddito distribuito concorrono anche utili già assoggettati e non soggetti all'imposta. Bisognerebbe quindi avvisare ai mezzi per evitare le doppie e le indebite tassazioni. L'altra è quella di garantirsi contro le società cosidette « paravento » che potrebbero ridurre al minimo il reddito palesemente distribuito. Un mezzo di difesa potrebbe essere, forse, la tipizzazione dei sistemi di scritture contabili e la regolamentazione legislativa della loro tenuta, che consentirebbero maggiori possibilità di controllo.

Per la imposta complementare, se non sarà possibile, come mi sembra, estendere la nominatività a tutti i titoli, e fino a quando i redditi immobiliari acquisiti alle imposte realizzeranno valori assai lontani dalla realtà, bisognerà decidersi: o modificarne la struttura, orientandola verso la tassazione del reddito consumato (se al fine fiscale si vuole aggiungere quello di incoraggiamento al risparmio), oppure ricorrere alla valutazione presuntiva, con le opportune cautele per impedire arbitri e vessazioni.

Steve. — Lei ritiene più facilmente identificabile il reddito consumato?

Tudisco. — Forse sì. Peraltro, attualmente l'accertamento così detto deduttivo è, in sostanza, accertamento del reddito consumato, in quanto si basa sul tenore di vita del soggetto; e rispetto al reddito prodotto — che dovrebbe identificare — è inefficiente perchè trova il limite di saturazione là dove comincia il reddito risparmiato.

Steve. — Per l'imposta complementare quale minimo esente prevederebbe, sempre in lire anteguerra?

Tudisco. — In questo momento mi sarebbe difficile indicare cifre. Il minimo esente dovrebbe essere pari al minimo necessario, per vivere, a una famiglia di media formazione.

Vanoni. — Lei ha detto che riterrebbe opportuna la istituzione di una imposta patrimoniale personale. Con quale fine precipuo?

Tudisco. — Colpire maggiormente i redditi fondati.

Steve. — E l'accertamento come dovrebbe essere fatto: in base al valore di mercato del patrimonio o alla capitalizzazione del reddito?

Tudisco. — Preferirei la capitalizzazione del reddito.

Steve. — Ritiene più difficile il primo o il secondo sistema?

Tudisco. — Mi pare sempre più agevole il secondo sistema, quando però i redditi siano adeguati, e lo ritengo più consigliabile perchè, quali che siano le teorie scientifiche più accettate, la sostanza è questa: che l'imposta è commisurata sul patrimonio ma deve essere pagata col reddito.

Vanoni. — E rispetto alla nominatività dei titoli?

Tudisco. — Poichè il paese ha bisogno dell'afflusso di capitale straniero, penso si debba eliminare anche la nominatività dei titoli industriali.

Vanoni. — Ma la nominatività dei titoli — a parte questa considerazione — dal punto di vista tecnico è stata di vantaggio oppure ha dato luogo a inconvenienti?

Tudisco. — Che io sappia, non ha dato luogo a inconvenienti, ma neppure è stata di molto giovamento finora perchè lo schedario generale non funziona ancora regolarmente.

Steve. — Dell'anagrafe fiscale cosa pensa?

Tudisco. — E' uno strumento macchinoso, che può essere utile solo se funziona perfettamente.

Vanoni. — Lei crede che questa macchinosità potrebbe essere ridotta?

Tudisco. — Secondo la mia impressione potrebbe essere semplificata.

Vanoni. — La conserverebbe?

Tudisco. — A questa condizione, sì.

Steve. — Il contribuente è più sensibile all'aumento dell'aliquota o alla elevazione del reddito accertato?

Tudisco. — Generalmente è meno sensibile all'aumento di aliquota, che colpisce tutti nella stessa misura. Allo elevamento del reddito è riluttante, anche per timore di aggravi futuri.

Vanoni. — E l'imposta di negoziazione?

Tudisco. — Mi sembra necessario toglierla di mezzo.

Vanoni. — Di una proposta di ridurre l'imposta di registro a una vera e propria tassa fissa o gradevole, e di conglobare l'importo di trasferimento nell'imposta sul patrimonio, che ne pensa?

Tudisco. — Ne auspicherei l'attuazione: anche per agevolare i trasferimenti di ricchezza.

Vanoni. — Cosa pensa dell'attuale sistema di riscossione, specialmente di quello esattoriale?

Tudisco. — Ritengo debba essere conservato. E' bene, però, dare il maggior possibile sviluppo alla tassazione per rivalsa obbligando il contribuente di diritto allo immediato versamento mediante i conti correnti postali, anzichè coi ruoli nominativi riscuotibili dall'esattore i quali ritardano l'afflusso delle somme all'erario. E' necessario, inoltre, dare sviluppo alle esattorie consorziali, per ridurre e perequare i costi di riscossione: studiando opportuni mezzi di semplificazione per i versamenti da parte dei contribuenti.

Vanoni. — Che cosa pensa in rapporto alle esenzioni tributarie?

Tudisco. — Bisogna eliminarle. Gli eventuali incoraggiamenti alle attività produttive bisogna darli direttamente mediante sussidi e contributi che per l'erario sono oneri predeterminati, mentre le esenzioni rappresentano sacrifici di dimensioni aleatorie.

Vanoni. — Un altro questionario riguarda l'organizzazione del contenzioso tributario. Abbiamo fondamentalmente tre concetti: 1° fare una giurisdizione speciale con commissioni in basso e tribunali in alto; 2° conservare il sistema attuale snellendolo un poco; 3° affidare ai tribunali amministrativi il compito di occuparsi di controversie delle imposte. Anche nella commissione di 1° grado vedrebbe bene l'introduzione di giudici togati specializzati nella particolare materia?

Tudisco. — Sarebbe molto opportuno purchè questi giudici non vi portino la mentalità di decidere *iuxta alligata et probata.*

Vanoni. — Le sembra opportuno conservare il rappresentante della finanza al momento del giudizio?

Tudisco. — Certo il rapporto di parità fra le parti ne risulta alterato, ma la presenza del funzionario, con facoltà semplicemente consultiva, è molto spesso indispensabile per fornire ai giudici chiarimenti e lumi nel momento di decidere. Più che altro, però, è questione di persone e di modi d'intendere la funzione: la presenza d'un funzionario sereno ed equilibrato non può risolversi in pregiudizio per l'altra parte.

Vanoni. — Lei vedrebbe meglio un sistema più snello e più concentrato?

Tudisco. — Certamente: onde evitare che passino anni per la definizione d'una controversia.

Vanoni. — Il *solve et repete* dovrebbe essere conservato anche davanti a questi giudici?

Tudisco. — Dovrebbe essere conservato.

Vanoni. — Ma se venisse concesso il diritto della iscrizione a ruolo anche prima della definizione?

Tudisco. — Il *solve et repete* presuppone la iscrizione a ruolo.

Vanoni. — V'è chi propone di eliminarlo perchè esso implica che la persona che non può pagare non può neanche difendersi.

Tudisco. — Certo che in taluni casi il *solve et repete* costituisce un limite al diritto di difesa, ma d'altra parte v'è l'interesse dell'erario a che non sia procrastinata con giudizi interminabili la percezione dei tributi.

Micheli. — Lei ritiene che si debbano stabilire gli interessi compensativi a favore del contribuente sulle imposte indebitamente pagate?

Tudisco. — Sarebbe giusto, ma il principio dovrebbe operare anche in senso inverso.

Micheli. — Un altro inconveniente è quello relativo alla non perfetta parità delle parti davanti alla commissione per ciò che concerne l'attuazione del contraddittorio.

Tudisco. — A parte quanto si è detto poco fa circa la presenza del rappresentante della finanza al momento della decisione, l'inconveniente della non perfetta parità delle parti nell'attuazione del contraddittorio può considerarsi oramai eliminato con la disposizione che consente al contribuente di prendere visione — presso la segreteria delle commissioni — delle deduzioni dell'ufficio. Senonchè, in pratica queste deduzioni sono spesso tali da non consentire la possibilità di ribatterle; e ciò si verifica essenzialmente nelle controversie sugli accertamenti in base al bilancio. Quando l'ufficio si discosta dai risultati economici contabilizzati e valuta presuntivamente il reddito tassabile (ciò avviene normalmente nei confronti delle società « paravento ») dovrebbe notificarne i motivi a norma dello art. 20 della legge 8 giugno 1936, n. 1312. In fatto però, la scarsezza di personale, la molteplicità dei compiti e la urgenza dei termini di decadenza costringono a imbastire accertamenti senza la indicazione di motivi specifici e ben determinati, per identificare i quali occorrono minuziose ispezioni contabili, lavori di indagine e di spoglio che non si ha il tempo di fare. La commissione centrale, però, in sede di legittimità, fa sistematicamente giustizia di siffatti accertamenti e rinvia le parti alle commissioni di merito perchè sia rispettato il precetto della legge. In tal modo passano anni prima che una vertenza sia definita: con spreco di tempo e di energie, e molto spesso con danno del contribuente, quando è stato iscritto a ruolo dopo la decisione di secondo grado.

Così, arrivati alla fine, siamo ritornati alla premessa che ho fatta; occorre potenziare gli uffici, nell'interesse non solo della finanza ma anche del contribuente.

PARTE SECONDA

RISPOSTE AI QUESTIONARI

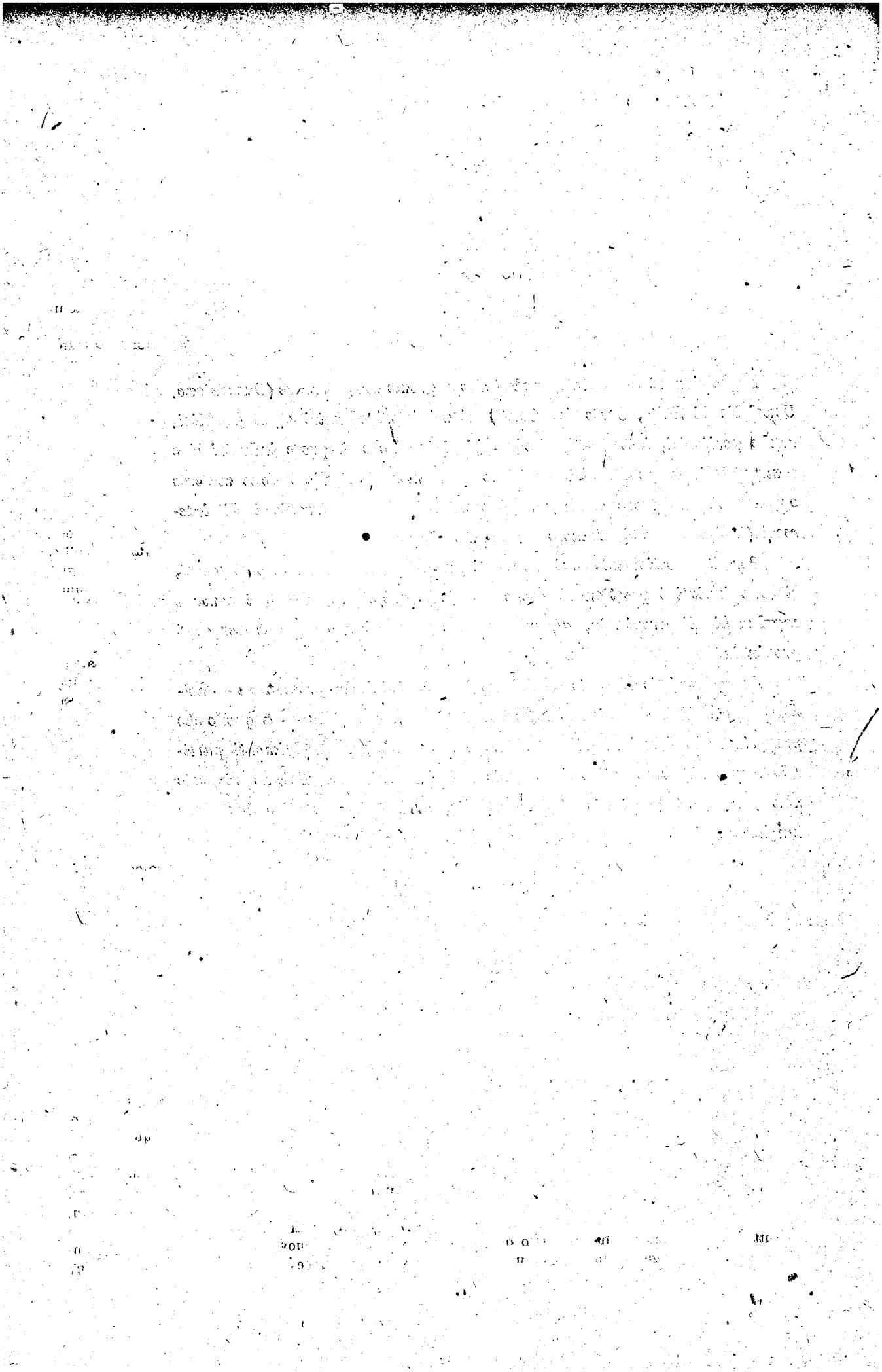
PARTE SECONDA

RISPOSTE AI QUESTIONARI

I questionari sono stati spediti alle supreme magistrature (Cassazione, Consiglio di Stato, Corte dei Conti) ai ministeri ed altri uffici pubblici, anche periferici, interessati; alle maggiori banche e imprese industriali e commerciali, a personalità politiche a numerosi studiosi delle materie oggetto dei vari questionari; a rappresentanti di organizzazioni di interessi (Confederazioni, Camere di Commercio, ecc.).

Per il questionario sui rapporti finanziari tra Stato ed enti locali, si sono inviati i questionari anche a tutte le prefetture, a tutti i comuni capoluoghi di provincia, ad un grosso e a un piccolo comune per ogni provincia.

La scelta delle risposte pubblicate è fatta dando la precedenza — nell'impossibilità di pubblicarle tutte per ragioni tipografiche — a quelle che prospettano le soluzioni più peculiari o che contengono svolgimenti particolarmente rappresentative delle varie tesi in contrasto. Talune risposte non vengono, nonostante il loro merito, pubblicate, a motivo della loro lunghezza.



QUESTIONARIO N. 1

FORMAZIONE DELLE LEGGI FINANZIARIE

1. Si ritiene conveniente che la carta costituzionale enunci il diritto al prelevamento delle imposte da parte dello Stato e degli altri enti pubblici?

2. In caso di risposta affermativa, si ritiene sufficiente una generica dichiarazione del diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli di corrisponderli, o si pensa siano convenienti norme vincolanti l'attività futura del legislatore in materia tributaria?

3. Si ritiene opportuno che la carta costituzionale contenga una qualche disciplina della struttura dei tributi, sia per escludere l'applicazione di determinate imposte, sia per fissare taluni elementi fondamentali di alcune imposte, con riferimento ad es. al soggetto, all'oggetto, alla forma, alla riscossione, ecc.?

In particolare pare conveniente formulare una dichiarazione esplicita intorno alla imposizione degli stranieri?

4. E' conveniente una norma che ponga il divieto della doppia imposizione interna? Come potrebbe essere formulata?

5. E' conveniente una norma che preveda un sistema inteso ad evitare le doppie imposizioni internazionali, mediante rappresaglie o alleggerimenti di imposte nazionali? Provvedimenti di questo genere dovrebbero esser presi con una legge formale, o potrebbero essere delegati al governo o addirittura all'amministrazione?

6. Si ritiene opportuno inserire nella carta costituzionale una dichiarazione della uguglianza dei singoli di fronte all'imposta? Si ritiene che tale dichiarazione sia sufficiente a disciplinare la materia delle esenzioni tributarie? E' opportuna una regola che escluda formalmente o comunque vincoli la concessione di esenzioni tributarie? E' opportuno riaffermare nella carta costituzionale il principio che il potere esecutivo non può disporre delle imposte, e fissare la responsabilità personale di chi concede indebite esenzioni dalle imposte?

7. Le eventuali norme di cui si propone l'inclusione nella carta costituzionale debbono fissare regole formali per l'approvazione delle leggi d'imposta? Pare conveniente richiedere una maggioranza particolare od un *quorum* maggiore del normale per la validità delle sedute od una forma e procedura speciale per la discussione e l'approvazione? In particolare è opportuno contemplare il ricorso al referendum? In quali casi e con quali modalità ed effetti?

8. Deve essere ammessa o meno — e nell'ipotesi affermativa per quali casi e con quali cautele — la facoltà del potere esecutivo di emanare norme tributarie? Si prega di prendere in considerazione la possibilità di una diversa disciplina per le norme che attengono alla sostanza dei tributi, e per quelle che regolano l'accertamento, il processo, il controllo, ecc.

9. L'iniziativa in rapporto alle leggi tributarie deve essere disciplinata secondo criteri diversi dall'iniziativa rispetto alle altre leggi? Qualora si conservi il sistema bicamerale pare giustificata una norma analoga a quella dell'art. 10 dello statuto albertino?

O, comunque, come si pensa debbano essere regolati al riguardo i rapporti tra le due camere?

RISPOSTE

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

1. Lo Stato, per le necessità inerenti alla sua organizzazione, e per l'attuazione dei suoi compiti di natura giuridica e sociale, deve poter disporre di mezzi finanziari i quali vanno prelevati, per la maggior parte, dalle private economie dei cittadini. Le esigenze della vita dello Stato impongono che il prelievo dei mezzi finanziari avvenga in modo coattivo, e perciò tra lo Stato ed i cittadini e tutti coloro in genere che fruiscono dei benefici della sua collettività organizzata (anche quindi, entro certi limiti, gli stranieri) si forma un rapporto giuridico di diritto pubblico per il quale sorge l'obbligazione nel soggetto passivo a determinate prestazioni di natura tributaria. Da questa premessa discende che, nella nuova Carta costituzionale del Paese, la quale dopo gli ultimi avvenimenti militari e politici, deve fissare le istituzioni fondamentali dello Stato, ed i principi generali del nuovo ordine sociale, appare conveniente la enunciazione di un principio di massima che

ricordi questo particolare aspetto del potere di impero dello Stato che si denomina in dottrina « sovranità finanziaria ».

Lo statuto albertino contempla la materia in quattro disposizioni le quali, sistematicamente ordinate, consacrano questi principi:

a) I cittadini contribuiscono indistintamente nella proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato (articolo 25).

b) Nessun contributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalla Camera e sanzionato dal Re (art. 30).

c) Ogni legge di imposizione dei tributi, e di approvazione dei bilanci e dei conti dello Stato, sarà presentata prima alla Camera dei deputati (art. 10).

d) I trattati che importassero un onere alle finanze, non avranno effetto se non dopo ottenuto l'assenso delle Camere (art. 5).

Ora, la questione in esame riguarda il primo dei detti principi ed è conveniente che questo sia ripetuto in una Carta destinata a sostituire lo statuto del regno e che, per le sue origini e le sue finalità, è bene che esprima le volontà fondamentali del popolo italiano. Ma se il diritto di imposizione tributaria è proprio dello Stato, anche gli altri Enti pubblici, ed in ispecie gli enti autarchici territoriali (attualmente in Italia le provincie ed i comuni) hanno bisogno, per il raggiungimento delle finalità loro attribuite, di adeguati mezzi finanziari. Senonchè mentre il potere di imposizione dello Stato è di carattere originario, tale potere per essi è derivato, ed è opportuno che questo principio rimanga fermo, per intuitive ragioni di garenzia per i cittadini. Nella nuova Carta costituzionale, adunque, è opportuno che insieme con l'enunciazione del diritto fondamentale dello Stato di imposizione tributaria, sia menzionato anche quello degli enti pubblici minori che ne siano espressamente autorizzati, entro i limiti dell'autorizzazione e sotto il controllo dello Stato.

Due corollari integrano questi principi. Da una parte gli Enti pubblici sono assai numerosi e non son forse destinati a diminuire, onde è necessario che siano espressamente menzionati quei pochi che possano fruire del diritto in esame. Dall'altra, l'esistenza di vari soggetti impositori richiede che i tributi siano tecnicamente coordinati fra di loro in modo da impedire le doppie imposizioni (di cui si farà cenno tra breve) e da impedire che si inaridiscano le fonti della ricchezza privata.

2. Dalla risposta affermativa alla prima questione, discende la convenienza che la nuova Carta costituzionale non si limiti ad una generica dichiarazione del diritto al prelevamento dei tributi e del dovere dei singoli di corrisponderli, perchè una tale dichiarazione potrebbe sembrare di carattere ovvio e superfluo, ove non fosse accompagnata da precisazioni e limiti, che ne mettano in luce l'opportunità.

Ma è necessario procedere con molta cautela, nel porre norme vincolanti all'attività futura del legislatore, perchè i tributi sono strettamente legati a necessità contingenti, oltre che alla natura ed ampiezza, in determinati momenti, dell'attività statale in stretta correlazione con le possibilità economiche private. I vari elementi sociali, politici ed economici, che si intrecciano nel fondamento razionale dei tributi, non sono suscettibili di predeterminazione in una Carta destinata, per sua natura, a regolare per lungo tempo la vita costituzionale del Paese, e perciò i principi da fissarsi non possono essere che assai generici, anche se tali da soddisfare a garenzie fondamentali del contribuente. Ciò posto, la questione va riguardata sotto un punto di vista formale, ed uno sostanziale. Sotto il primo aspetto, deve riconfermarsi il principio che unica fonte del tributo è la legge e, come si intende, l'atto costituzionale che ne abbia lo stesso valore. Non può quindi disconoscersi anche il potere del Governo di emanare norme legislative in materia tributaria sotto la forma di decreti legge, i quali implicano il controllo e la ratifica del Parlamento. Anzi, ancor prima che questa fonte legislativa venisse riconosciuta e disciplinata con la nota legge del 31 gennaio 1926, n. 100, e pur nel dissenso sulla sua legittimità costituzionale, non si esitò a riconoscere proprio in materia tributaria la validità di quella particolare categoria, nota col nome di decreti catenaccio, per le insopprimibili esigenze della vita dello Stato, di cui solo il Governo può essere pronto interprete e realizzatore. Conviene quindi che questa eccezionale facoltà del potere esecutivo resti anche ora ferma. Ma è il caso di aggiungere che, pur essendo i caratteri dell'urgenza e della necessità insiti in ogni decreto legge, di questa facoltà il Governo faccia un uso assai cauto, sotto la sua responsabilità politica, ed anzi, come ulteriore garenzia costituzionale, sarebbe opportuno che i decreti legge in materia tributaria, fossero presentati in un termine più breve degli altri alla Camera e possibilmente alla prima seduta dopo la loro entrata in vigore. Sotto il secondo aspetto, si osserva che il limite sostanziale all'attività di imposizione tributaria, tenuto conto delle varie teoriche che si contendono il campo in sede scientifica, deve essere dato da quella ormai maggiormente accreditata e che si riferisce alla « *capacità contributiva del cittadino* ».

Questa, mentre esclude il concetto di prestazione corrispettiva all'obbligazione tributaria in relazione all'indole dei servizi pubblici indivisibili, soddisfa, dall'altra, alla fondamentale esigenza che il contribuente non sia gravato oltre il limite necessario alle possibilità di vita della sua economia individuale.

In conclusione, affermato il diritto dello Stato all'imposizione tributaria, è altresì opportuno che si affermi che esso deve essere esclusivamente regolato per legge, e deve essere contenuto nei limiti della capacità contributiva dei cittadini.

3. Quanto si è testè osservato, contiene implicito il pensiero della non convenienza che la Carta costituzionale contenga alcuna disciplina sulla struttura dei tributi, escluda a priori determinate imposte o fissi alcuni elementi fondamentali delle stesse. Prescindendo dalle possibili invasioni in un campo che deve essere lasciato

alla elaborazione scientifica, si verte in materia prevalentemente tecnica, la quale deve essere lasciata alla esclusiva competenza del potere esecutivo mercè progetti di legge da presentarsi all'approvazione del Parlamento e da lasciarsi quindi in definitiva alla competenza ed alla responsabilità politica degli organi legislativi ordinari. Date l'indole e le finalità della Carta costituzionale, questa non ha nè la possibilità, nè la convenienza di fissare norme che non costituirebbero enunciazione di principi, ma disposizioni positive di stretto diritto tributario. L'organizzazione dei nuovi organi di Governo, a base rappresentativa; il riconoscimento delle pubbliche libertà (tra cui precipua quella di stampa), ed i principi che presiederanno alla formazione delle nuove leggi finanziarie (di cui tra breve si farà cenno) basteranno a garentire il cittadino sulla rispondenza agli interessi del Paese e ad un tempo, a quelli individuali delle varie forme di tributi, della loro struttura, della loro ripartizione e delle forme di accertamento e riscossione.

Quanto al diritto di imposizione verso gli stranieri, esso esiste e non se ne può disconoscere il fondamento giuridico e morale, dato che anche gli stranieri, quando vivono nel regno, e ne godono i benefici, devono contribuire in qualche modo alle spese occorrenti per i pubblici servizi. Ma una dichiarazione esplicita in tal senso, non sarebbe compiuta e non ne rivelerebbe il vero significato intimo, ove non fosse accompagnata da precisazioni circa le condizioni ed i limiti in cui gli stranieri, a differenza dei cittadini, devono ottemperare a tale obbligo. Ora una siffatta precisazione, per le ragioni che si svolgeranno sotto il n. 5, si presenta assai difficile, e non opportuna appare quindi una dichiarazione al riguardo, a meno che nella generica enunciazione di cui al n. 1 riflettente il diritto di imposizione tributaria dello Stato come una sua manifestazione di imperio, non si voglia aggiungere che tale diritto va esercitato anche nei riguardi degli stranieri a norma delle convenzioni internazionali, od in mancaza, alle condizioni e nei limiti stabiliti dalle leggi interne.

4. Le doppie imposizioni, sia interne che internazionali, nella dottrina del diritto tributario. Una prima difficoltà nella dottrina del diritto tributario. Una prim adifficoltà è data dalla precisazione dello stesso concetto di doppia imposizione; le altre son date dalla possibilità, dalla convenienza e dai sistemi per evitarle. Il significato più semplice, che si ricava dalla stessa espressione letterale, è quello della sovrapposizione di più tributi su di una medesima fonte di ricchezza. Ma non è precisamente questo fatto che si vuole evitare, come gravoso ed ingiusto per il soggetto passivo dell'obbligazione, perchè la doppia imposizione, in tal senso, è una conseguenza inevitabile della molteplicità dei tributi esistenti. Per quanto ripetuti ed autorevoli sianò i voti auspicanti la semplificazione dei sistemi tributari, e la unificazione delle imposte, pure questo risultato pratico sarà assai difficilmente raggiungibile, sia per la varietà degli Enti impositori dei cui servizi i singoli beneficiano, sia per le diverse utilità economiche cui può atteggiarsi una stessa ricchezza, sia per la molteplicità degli scopi insiti nel fenomeno tributario, tra cui non è da trascurarsi quello sociologico, potendo bene il legislatore proporsi deliberatamente di influire col mezzo dell'imposta sulla distrimuzione delle ricchezze. Non potendo quindi il fenomeno della doppia imposizione evitarsi, non sempre questo può dichiararsi illecito ed il problema viene perciò a porsi nel senso che la doppia imposizione è da evitarsi, quando è giusta. Ma una dichiarazione che fosse concepita in termini così generali, a parte il vizio della tautologia, non avrebbe senso se non si precisasse come e quando questa ingiustizia si verifica. Ora non pare possibile che siffatti concetti si racchiudano in una formula compiuta e precisa che possa servire di guida sicura per il legislatore, data l'incertezza delle idee in materia e data la difficoltà di prevedere le pratiche ripercussioni della norma, che potrebbero perfino far sorgere un problema di costituzionalità delle future leggi tributarie. Una teorica cui si può far credito è quella che ravvisa la ingiustizia della doppia imposizione, non quando il legislatore si proponga deliberatamente e per determinati scopi, di colpire più volte una medesima ricchezza, nei riguardi indistintamente dei cittadini che si trovino nelle stesse condizioni di tassabilità, ma quando essa si verifica solo a danno di alcuni, con esclusione di altri, pur fruenti delle medesime ricchezze, per il sovrapporsi a carico dei primi, in particolari contingenze, di più imposte esistenti. Ma un fenomeno così particolare non è conveniente che si preveda in una solenne dichiarazione di principio inserita in una Carta costituzionale, sicchè, concludendo, è preferibile che della questione non si faccia cenno, restando essa devoluta alla competenza degli organi legislativi ordinari i quali, in base agli elementi tecnici loro forniti, possono nelle singole leggi tributarie, provvedere ad escludere il fenomeno quando esso si presenti con carattere di anormalità e di ingiustizia.

5. Il fenomeno della doppia imposizione internazionale si presenta ancora più importante e con aspetti, naturalmente, più delicati. L'intreccio degli scambi commerciali e dei rapporti economici in genere tra cittadini di diversi Stati: la mobilità dei capitali; la rapidità delle comunicazioni che consente facili spostamenti di residenza ed esercizio in esse di molteplici attività, spiegano facilmente la possibilità di più imposizioni su di una stessa ricchezza o su di uno stesso contribuente. Questa è la naturale conseguenza della sovranità territoriale o personale degli Stati. Il fenomeno può presentarsi sia in danno del cittadino che risiede, oppure opera all'estero, sia in danno dello straniero che risiede oppure opera nel regno. Ciò posto, si presenta per prima all'attenzione la possibilità di una norma del genere di quelle contenute nelle disposizioni preliminari al Codice civile e che riguardano il trattamento dello straniero nel regno, stabilendo ad esempio, rispetto all'obbligazione tributaria, ed a condizione di reciprocità, che le imposte reali siano pagate nel luogo dove sono

situati i beni produttivi del reddito o dove si esercita l'attività produttiva, e che le imposte personali siano pagate nel luogo del domicilio. Ma disposizioni del genere, per quanto si possano concepire nei termini più lati, non riuscirebbero a prevedere ed a comprendere la molteplicità dei tributi, in relazione alla molteplicità delle fonti di ricchezza e d'altra parte, la condizione di reciprocità potrebbe non essere sufficiente a proteggere il cittadino per la diversa situazione patrimoniale e reddituizia dei soggetti passivi delle imposte. La materia non può quindi che essere regolata da apposite convenzioni internazionali ed un esempio presso di noi, recente, è dato dalla convenzione tra l'Italia e la Rumenia approvata con la legge 15 maggio 1939, n. 953 (*Gazzetta Ufficiale* n. 161, del 1939). Senonchè la questione proposta si riferisce propriamente al caso, in cui, non essendo possibile venire ad un accordo, si trovi già sanzionato un sistema inteso egualmente ad evitare le doppie imposizioni o mediante rappresaglie o mediante alleggerimenti di imposte nazionali. Ora, mentre la seconda soluzione non appare opportuna, per il danno che ingiustificatamete verrebbe a risentire la finanza nazionale, la prima è pure senz'altro da escludere, sia perchè non sempre sarebbe giustificata una reazione offensiva a quello che, in mancanza di una norma internazionale obbligatoria, può costituire il legittimo esercizio di un diritto da parte dello Stato estero, sia perchè il carattere coercitivo e violento della rappresaglia è pericoloso ed inopportuno in tempi, in cui, malgrado le temporanee difficoltà, lo stato dei rapporti internazionali si evolve verso pacifiche collaborazioni tutelate dal diritto. Ma non va trascurato di riflettere che se anche in determinate evenienze una sanzione del genere si presentasse assolutamente necessaria, essa andrebbe adottata al momento opportuno, senza che se ne faccia preventivo oggetto di un sistema vincolante inserito solennemente in ua Carta costituzionale. La soluzione conveniete dovrebbe essere quella del ricorso ad u arbitro internazionale o ad appositi organi di giurisdizione, ove le norme del diritto internazionale lo permettessero ma comunque, quello che qui importa di osservare, ai fini del parere da esprimere, è che di queste doppie iposizioni internazionali (così come si è proposto per quelle interne) non si faccia alcuna menzione nella nuova Carta costituzionale.

Si osserva infine che i rapporti con l'estero in materia finanziaria è conveniente che restino di competenza del potere esecutivo salvo, per l'efficacia interna delle convenzioni, la ratifica del Parlamento. Soltanto sotto questo particolare aspetto (in conformità di quanto dispone l'art. 5 dello statuto albertino si presenta opportuna la formulazione di una norma generale.

6. Ad integrare la dichiarazione di principio, del diritto proprio dello Stato all'imposizione tributaria, nei sensi già esposti sotto il n. 2, appare altresì opportuno che la Carta contenga la dichiarazione della eguaglianza dei singoli di fronte all'imposta. Questo principio di eguaglianza non va inteso in rapporto ai sistemi di ripartizione del carico tributario, non potendo esso in tal senso affermarsi, nè in via assoluta (pagamento di una stessa somma procapite) nè in via relativa (pagamento in proporzione della ricchezza) dati i sistemi pure adottati al riguardo della progressività delle imposte o della chiarazione di questo genere non sarebbe però sufficiva invece inteso nel senso di « generalità » od « universalità » nel significato, vale a dire, che tutti gli appartenenti ad un consorzio politico sono indistintamente obbligati al pagamento dei tributi. Ma una dichiarazione di questo genere non sarebbe però sufficiente a disciplinare la materia delle esenzioni tributarie che essa parrebbe anzi escludere. Come ogni regola comporta l'eccezione, così il principio di eguaglianza non esclude la possibilità e la convenienza che siano stabilite delle esenzioni le quali possono essere soggettive, in considerazione di qualità personali del contribuente od oggettive in considerazione di particolari situazioni delle ricchezze da colpire, come possono essere temporanee o permanenti. Va inoltre considerato il caso dell'immunità » diverso concettualmente dalle esenzioni, ma portante allo stesso risultato pratico. In particolare poi va considerata la categoria delle esenzioni dei redditi minimi (o in via totale o per quote di detrazioni) dovuta alla necessità di contemperare le esigenze collettive con quelle individuali, essendo ovvio che il singolo non può spingere il suo sacrifizio tributario sino a privarsi dei mezzi necessari all'esistenza, senza contare che egli, in ogni caso partecipa pur sempre, e per altre vie, al contributo finanziario verso il Paese, mediante il pagamento delle imposte indirette sui consumi.

La possibilità di queste esenzioni va perciò affermata e mantenuta ed il vincolo alla loro concessione non può essere che di natura formale, nel senso che anche le esenzioni, così come le imposizioni, non possono essere stabilite che per legge. Un vincolo di carattere sostanziale, nel senso cioè che siano prestabiliti e fissati rigorosamente i casi di esenzione tributaria, non pare possibile, potendo essi dipendere da casi di forza maggiore non prevedibili, ed essendo in ogni caso legati a valutazioni contingenti di carattere politico o sociale che male si riuscirebbe a prevedere e racchiudere in una norma rigida. La esplicita formulazione di questo principio dell'obbligatorietà della fonte legislativa, rende superflua la dichiarazione che il potere esecutivo non può disporre delle imposte e, quanto alla responsabilità personale di coloro che indebitamente concedessero delle esenzioni, appare anche superflua una norma espressa che la dichiari, discendendo già essa (a parte la illegittimità dell'atto) da principi di diritto pubblico o da altre discipline positive. Le responsabilità può essere infatti, a seconda dei casi, o di natura politica o di natura amministrativa o anche (concorrendone gli estremi) di natura penale.

7. In ordine ai requisiti formali per l'approvazione delle leggi finanziarie è innanzitutto da escludere l'opportunità del ricorso al « referendum ». Indire dei comizi elettorali e mettere in agitazione il Paese perchè esprima la sua diretta volontà nella formazione di leggi.

che hanno il carattere della frequenza e di regola quello della ordinarietà, non appare conveniente sotto molteplici aspetti che si ritiene superfluo di illustrare. E' lecito il dubbio se la massa dei cittadini si sottoporrebbe volontariamente a sacrifici finanziari. L'istituto del referendum non è disciplinato dal nostro diritto pubblico tranne che in una sua limitata manifestazione e nel solo ambito territoriale dei Comuni, in materia di assunzione diretta da parte di tali Enti di alcuni servizi pubblici, e cioè nelle così dette municipalizzazioni dei pubblici servizi a termini dell'art. 12 del T. U. approvato con R. decreto 15 ottobre 1925, n. 2578 e di altre norme in materia. Tali disposizioni, pur non essendo state espressamente abrogate, è opinione comune che siano state poi tacitamente abrogate per incompatibilità con i principi affermati nelle successive riforme fasciste. Oggi se ne discute, ma lo è per questioni costituzionali di eccezione e di vitale importanza per l'avvenire del Paese. Ma, anche se l'istituto si dovesse introdurre in via ordinaria nel nostro diritto pubblico, non si ritiene opportuno che si faccia ad esso riferimento nella Carta costituzionale come ad un mezzo ordinario di consultazione del popolo ai fini dell'approvazione delle leggi tributarie. Conveniente appare invece una qualche norma che riguardi la procedura davanti agli organi legislativi ordinari. Se la nuova Camera sarà divisa in Commissioni legislative, secondo la tendenza affermatasi negli ultimi anni, e continueranno quindi ad aversi due tipi di legge, di assemblea e di commissioni, sarà opportuno che le leggi tributarie e finanziarie in genere siano approvate in assemblea plenaria. Conveniente appare altresì il concorso di una maggioranza speciale, non ai fini della validità delle sedute, la quale potrà essere regolata dalle norme ordinarie, per non intralciare il regolare svolgimento del lavoro legislativo, ma ai fini dell'approvazione delle leggi, e si ritiene che questa garenzia del *quorum* sia sufficiente senza il ricorso a speciali procedure per la discussione e l'approvazione delle leggi stesse. Può solo ricordarsi l'esigenza del voto segreto finale, ma è da ritenere che questo istituto abrogato dalle ultime riforme costituzionali fasciste, sia ripristinato in via ordinaria.

8. La facoltà del potere esecutivo di emanare norme tutarie potrà essere esercitata soltanto nelle forme del decreto-legge, e valgono qui le considerazioni già svolte sotto il n. 2. Non appare conveniente che la Carta costituzionale contenga una disciplina positiva in ordine alla sostanza dei tributi, al loro accertamento, alla loro riscossione, ecc. trattandosi di questioni tecniche di diritto tributario, che possono variare a seconda le esigenze finanziarie dello Stato e la situazione economica del Paese, onde è bene che esse siano riservate alla competenza degli organi legislativi ordinari. Valgono anche qui le osservazioni già esposte sotto il n. 3.

9. Attualmente per una norma statutaria (art. 10) la iniziativa o proposizione delle leggi appartiene al Re ed a ciascuna delle due Camere. Ma secondo un'autorevole interpretazione dell'art. 30 dello Statuto stesso, è sottratta alla iniziativa parlamentare la presentazione di leggi di natura finanziaria e la prassi costituzionale ha convalidata tale interpretazione, poichè essendo i tributi inscindibilmente legati alle spese pubbliche ed alle esigenze del bilancio, soltanto il Governo può avere gli elementi necessari per proporne l'imposizione, la soppressione o la modifica. Ciò posto, non pare che questo sistema convenga innovarlo, sembrando in realtà che i membri delle Camere non possano di loro iniziativa intervenire in una materia in cui si intrecciano numerosi fattori che con essi non sono in grado di valutare a priori compiutamente. Dato che soltanto il potere esecutivo può presentare all'approvazione delle Camere la legge del bilancio e dei conti dello Stato preventivi e consuntivi, ne deriva come conseguenza logica come esso soltanto debba conservare la intera iniziativa in materia. La volontà delle Camere avrà quindi piena ragione di manifestarsi ed affermarsi in sede di approvazione delle leggi, con la scorta di tutti gli elementi di giudizio, che volta a volta o siano portati a loro conoscenza o che possano procurarsi direttamente. Si ravvisa anche opportuno il mantenimento della norma dell'art. 10 dello Statuto nella parte in cui dispone la precedenza della Camera dei deputati rispetto alla presentazione ed approvazione delle leggi finanziarie. Se il sistema bicamerale sarà mantenuto, quale che possa essere la origine e la composizione del Senato, è da presumere che la Camera dei deputati continuerà a costituire la rappresentanza più generale degli interessi del Paese e si presenta quindi opportuno che la materia che attiene a uno dei più importanti oneri di tutti indistintamente i cittadini, sia per prima portata al suo esame. Quanto ai rapporti interni tra le due Camere, in mancanza di norme positive in materia, si ritiene attualmente che il Senato non possa apportare emendamenti ai progetti di legge già discussi ed approvati dalla Camera, ma che possa solo approvarli o respingerli integralmente. Questa prassi merita di essere riveduta, perchè se nel Senato (così come si è proposto per la Camera dei deputati) si richiederà una maggioranza speciale per l'approvazione delle leggi finanziarie, non vi è ragionevole motivo perchè esso non possa esercitare in materia un potere che gli è normalmente consentito per le altre leggi e d'altra parte la proposizione di un emendamento pare preferibile al rigetto totale di un progetto già approvato dall'altra Caera. La obbiezione teorica che in tal modo si verrebbe a concedere al Senato quel potere di iniziativa che pur di sopra si è negato, non pare che presenti un serio fondamento perchè concettualmente diverso è il potere di iniziativa, in senso stretto, dal potere di emendamento in una legge da altri presentata e di cui già in sede competente si è deliberata la opportunità, mentre che d'altra parte se il potere di emendamento si riconosce alla Camera dei deputati (rispetto alla quale si fa egualmente la questione della iniziativa) non vi è seria ragione per escluderlo nei soli riguardi del Senato.

QUESTIONARIO N. 2

BILANCIO DELLO STATO

1. Le attuali norme relative al bilancio dello Stato, contenute nella legge di contabilità generale dello Stato e nel relativo regolamento, nonchè in varie leggi speciali, rispondono alle esigenze di una piena, chiara e ordinata cognizione dei fatti finanziari e della rispettiva importanza?

2. Le norme in questione sono tali da garantire, oltre l'equilibrio del bilancio, altresì l'equilibrio sostanziale fra il complesso della spesa pubblica, ed il complesso delle entrate derivanti da mezzi fiscali?

3. Indipendentemente dalla risposta ai precedenti quesiti si ritiene che i principi generali in materia di bilancio debbano essere addirittura inseriti nella carta costituzionale, o piuttosto che sia sufficiente adottare qualche vincolo costituzionale e quale (maggioranze o *quorum* particolari, deliberazioni a camere riunite, ecc.) per l'approvazione delle leggi che regolano la materia?

4. Si ritiene opportuno conservare il sistema del bilancio di competenza, o si ritiene preferibile — e per quali motivi — il sistema del bilancio di cassa? Nella prima ipotesi si ritiene utile di istituire, come allegato al bilancio di competenza, il bilancio di cassa sia come preordinazione dei mezzi di tesoreria da approntare in rapporto alla scadenza ed al ciclo dei pagamenti, sia come descrizione dell'avvenuto movimento dei mezzi finanziari?

5. Tenuto conto delle attuali tendenze interventiste dello Stato e della necessità di assicurare un più profondo equilibrio fra bilancio dello Stato e attività economica in genere, fra spese pubbliche e spese private in relazione al reddito reale della collettività, si ritiene opportuno che si richieda, almeno come prassi costituzionale, che il Ministro che presenta il bilancio illustri in una nota preliminare tutti gli elementi dell'equilibrio suddetto, mettendo fra l'altro in rilievo le conseguenze della spesa pubblica e della politica economica in genere?

Quali forme tecniche si ritiene opportuno prescrivere perchè risulti evidente il nesso tra i varî elementi della situazione economica?

6. Quali forme tecniche si ritiene opportuno adottare perchè risultino collegati fra loro i diversi bilanci annuali? Che cosa si pensa ad esempio della politica delle riserve di bilancio congiunturali? Che disciplina si propone per gli impegni di spesa pluriennali e in particolare perchè questi impegni risultino chiaramente e fedelmente nei documenti del bilancio?

7. Quale si ritiene che debba essere la funzione e quali gli effetti delle leggi di bilancio, specialmente in relazione agli eventuali provvedimenti di variazione nel corso dell'anno?

Come si crede che debbano essere disciplinati tali provvedimenti di variazione?

Si ritiene opportuno che essi vengano costituzionalmente vincolati e in che modo?

8. Si ritiene opportuno adottare — e con quale portata, ed entro quali limiti — il principio della unicità del bilancio? Tale principio deve essere inteso nel senso che nel bilancio statale debbano comprendersi anche i bilanci dei vari enti parastatali o comunque collegati con la finanza dello Stato? In caso di risposta affermativa al precedente quesito, quale forma tecnica si propone?

9. Si ritiene opportuno introdurre nella carta costituzionale una norma diretta ad ottenere che i singoli capitoli di bilancio siano sufficientemente analitici? Come eventualmente potrebbe essere formulata tale norma?

10. Le attuali distinzioni tra i diversi titoli e categorie di entrate e di spesa (ordinarie e straordinarie, effettive e per movimento di capitale) meritano di essere conservate?

Si ritiene possibile ed opportuno mettere in evidenza le spese in conto capitale? Con quali forme tecniche?

11. Come si ritiene opportuno disciplinare una categoria di spese « consolidate » (spese obbligatorie ricorrenti con carattere di uniformità e periodicità)? Quali spese debbono entrare a far parte di tale categoria?

In particolare si ritiene ammissibile che tali spese siano approvate in blocco?

12. Si ritiene opportuno che la proposta delle spese debba essere limitata esclusivamente all'iniziativa ministeriale, oppure che possa riconoscersi altresì l'iniziativa del parlamento? Nella seconda ipotesi l'iniziativa parlamentare deve avere o no qualche limitazione ed in quali rapporti deve essere con l'iniziativa ministeriale?

Si ritiene possibile ed opportuno prescrivere nella carta costituzionale che ogni legge portante nuove o maggiori spese indichi con quali capitoli di entrata la spesa debba essere fronteggiata?

13. Si ritiene opportuno che la decorrenza dell'esercizio finanziario venga modificata, per es. facendola coincidere con l'anno solare?

In particolare si ritiene opportuno che il periodo di riscossione dei tributi coincida con la decorrenza dell'esercizio finanziario?

Si ritiene opportuno che la decorrenza dell'esercizio finanziario degli enti autonomi ed autarchici coincida con quella dell'esercizio statale?

14. L'attuale sistema relativo alla predisposizione e presentazione al parlamento del bilancio presenta inconvenienti e quali?

In che modo tali inconvenienti possono essere superati?

In particolare si ritiene conveniente affidare ad un organo estraneo all'esecutivo i diversi compiti relativi alla formazione del bilancio?

15. Si ritiene opportuno che nella carta costituzionale si introduca una norma che garantisca la pubblicazione dei documenti contabili periodici; (ad es. del « conto del Tesoro »)?

16. E' utile che le aliquote di imposta siano approvate annualmente con il bilancio preventivo? Tale principio dovrebbe riferirsi a tutte le aliquote o solo a quelle delle imposte dirette?

Quali suggerimenti potete dare circa i problemi tecnici che l'accoglimento dell'anzidetto principio può suscitare, per es. circa la formazione dei ruoli di riscossione?

RISPOSTE

ISTITUTO DI FINANZA

dell'Università di Trieste

1. Le attuali norme relative al bilancio dello Stato, contenute nella legge di contabilità generale dello Stato e nel relativo regolamento e nelle varie leggi speciali, sono esageratamente analitiche e formalistiche. Per questo fatto esse si rendono quasi inapplicabili e sembrano la risultante di un'esercitazione scolastica estranea che non bada alle esigenze della realtà.

2. Le norme vigenti non ci sembrano affatto tali da garantire l'equilibrio sostanziale tra il complesso della spesa pubblica ed il complesso delle entrate derivanti da mezzi fiscali. Tale scopo è raggiunto invece nelle disposizioni relative alle istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza e, in parte, anche in quelle relative ai bilanci provinciali e comunali.

3. Non riteniamo che i principi generali in materia di bilancio debbano essere inseriti nella carta costituzionale: i vincoli che ne deriverebbero per lo svolgimento dell'attività amministrativa sarebbero eccessivi e verrebbe ad essere difficoltata la possibilità di modificazioni successive intese a rendere i vari procedimenti di rilevazione della gestione e del suo efficace e tempestivo controllo più aderenti alla realtà contingente.

4. Riteniamo preferibile il sistema del bilancio di cassa.

Infatti il controllo repressivo che il bilancio di competenza dovrebbe esercitare sull'amministratore, se non riguarda le entrate, non può riguardare interamente neppure le spese. Per esempio non può riguardare le spese fisse, che sono conseguenza di contratti impegnativi per più anni e il cui totale è ripartito fra i vari anni, le spese che sono conseguenza di sentenze passate in giudicato, le spese di giustizia, le spese d'ordine e obbligatorie variabili. Tutte queste uscite costituiscono la parte principale del nostro bilancio e non rappresentano soltanto previsioni. Alcune non sono che il riconoscimento formale di impegni già esistenti e trovano la loro base giuridica in leggi dello Stato, in impegni contrattuali o in sentenze; altre sono di natura tale che il potere esecutivo non ha facoltà di impedire che sorpassino i limiti del bilancio: infatti esse sono sanzionate dalla legge già dal momento in cui si manifestano le cause che le determinano (spese obbligatorie e d'ordine); altre ancora sono di tale natura che non possono essere controllate efficacemente dal centro, sicchè il potere esecutivo non può aver facoltà di fermarsi prima che lo stanziamento del bilancio sia sorpassato. Si tratta di spese ineluttabili, insopprimibili, che devono farsi sempre, qualunque sia la forma del bilancio.

Il bilancio di competenza rappresenterebbe quindi un vero freno repressivo soltanto per quelle spese che si effettuano per autorità diretta e delegata e per quelle annuali di carattere contrattuale. Ma anche qui, per raggiungere pienamente lo scopo, i controlli amministrativi e costituzionali sugli impegni dovrebbero essere tali da forzare effettivamente l'amministratore a rimanere nei limiti delle spese autorizzate in bilancio. Ciò presuppone che i controlli non siano eccessivamente complessi, lenti e sovrabbondanti, che non provochino ritardi nell'esecuzione dei pubblici servizi, che le scritture finanziarie siano coordinate e che gli uffici possano seguire molto da vicino in tutta la loro procedura gli atti dell'impegno. I nostri controlli sono invece costosi ed ingombranti e spesso non riescono a tutelare il bi-

lancio, dimodochè a fine esercizio possono mancare all'amministratore gli elementi necessari per conoscere gli impegni assunti e quelli in corso di perfezionamento. Il bilancio non può allora risultare veritiero perchè lo amministratore non potendo determinare i residui tra questi impegni ed i pagamenti fatti in conto, deve ricorrere ad espedienti, per esempio, a far saltar fuori i residui dalla differenza tra previsioni e pagamenti. Residui che in un bilancio di cassa non sarebbero che minori spese dell'esercizio.

Dato invece un bilancio di cassa, alla fine dell'esercizio si contrappongono alle previsioni incassi e pagamenti effettivi in modo che le fasi dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese sfuggono del tutto nella considerazione dei risultati della gestione di bilancio, e le differenze tra le previsioni e gli incassi da una parte e le previsioni ed i pagamenti dall'altra vengono a rappresentare minori o maggiori entrate, minori o maggiori uscite dell'esercizio al quale il bilancio si riferisce. Però le minori entrate, ove sussista per l'entrate non riscosse il diritto di riscuotere. e le maggiori spese, ove sussista per le spese non pagate l'impegno di pagarle, dovranno essere autorizzate dal Parlamento. Esse verranno così comprese nel bilancio per il nuovo esercizio ed autorizzate ed iscritte per la differenza tra i rispettivi accertamenti e le riscossioni, impegni e pagamenti, cioè a dire, per le somme che nel caso di un bilancio di competenza avrebbero rappresentato nel rendiconto dei veri e propri residui.

Naturalmente le fasi dell'accertamento e dell'impegno sfuggono alla gestione di un bilancio di cassa, ma non sfuggono ai dicasteri che devono preparare il bilancio, nè ad potere legislativo che deve approvarlo.

Le differenze tra il bilancio di cassa ed il bilancio di competenza non sono quindi tanto notevoli.

Con un bilancio di cassa si può impegnare, è vero, oltre i limiti stabiliti per i pagamenti, purchè non si eroghi oltre il fondo stanziato, ma questi impegni non sfuggono mai all'autorizzazione del Parlamento. Infatti se per essi si procede al pagamento nell'esercizio stesso, è necessario che essi vengano portati in Parlamento per ottenere i mezzi necessari, se invece la loro esecuzione viene rimandata all'esercizio futuro essi figureranno nel bilancio da approvare. E' un fatto che tali impegni sono già assunti e che per essi il potere legislativo non può negare i fondi, ma è pur vero che il potere esecutivo sarà guardingo nell'assumerli, sapendo di dover affrontare o per ottenere i fondi necessari o in sede di bilancio la discussione in Parlamento.

5. La nota preliminare illustrativa degli elementi dell'equilibrio sia formale che sostanziale del bilancio ci sembra molto opportuna e siamo del parere che al ministro che presenta il bilancio essa sia richiesta obbligatoriamente.

6. Il collegamento fra i bilanci dei vari anni non può essere stabilito. Il problema degli impegni pluriennali viene a cadere se si accoglie come fondamentale il bilancio di cassa.

7. La questione relativa alla funzione ed agli effetti della legge di bilancio è stata sempre vivamente dibattuta e richiederebbe una lunga disquisizione, che qui non è il caso di affrontare. Ad ogni modo è assolutamente necessario vincolare costituzionalmente i provvedimenti di variazione alla legge di bilancio che si rendessero necessari nel corso dell'anno.

8. Riteniamo opportuno attuare il principio dell'unicità del bilancio, includendo in esso i bilanci dei vari enti comunque collegati con la finanza dello Stato. Ci rimettiamo all'affermazione del principio, perchè sarebbe troppo lungo spiegare le ragioni che ci suggeriscono questo atteggiamento.

9. Non è il caso invece di introdurre nella carta costituzionale una norma diretta ad ottenere che i singoli capitoli di bilancio siano sufficientemente analitici. Tale norma sarebbe eccessivamente vincolante ed inopportuna.

10. Le attuali distinzioni tra i diversi titoli e categorie di entrate e di spesa sono fin troppo analitiche. Non ci pare nè opportuno, nè possibile, mettere in evidenza le spese in « conto capitale ».

11. Una categoria di spese « consolidate » da approvarsi in blocco non ci pare consona alla mentalità degli Italiani.

12. Siamo favorevoli all'iniziativa parlamentare per quanto concerne la proposta delle spese, ma non senza qualche limitazione e soltanto in quanto necessario complemento dell'iniziativa ministeriale.

E' senz'altro da inserire nella carta costituzionale la disposizione che ogni legge portante nuove o maggiori spese, indichi con quali capitoli d'entrata si debba fronteggiarle.

13. Non riteniamo opportuno modificare la decorrenza dell'esercizio finanziario dello Stato, facendola coincidere con l'anno solare. Senza dilungarci in spiegazioni, accenniamo solo al fatto della necessità di mantenere la decorrenza attuale in considerazione delle esigenze parlamentari. Ciò non comporta d'altro canto che la decorrenza dell'esercizio finanziario degli enti autarchici coincida con quella dell'esercizio statale. Attuando però il principio dell'unicità di bilancio nella sua portata più vasta, è necessario che l'esercizio degli enti autonomi coincida con quella dell'esercizio statale.

Quanto al periodo di riscossione dei tributi, la sua coincidenza con l'esercizio statale non è, in via di massima, assolutamente necessaria.

14. L'attuale sistema relativo alla predisposizione e alla presentazione del bilancio al Parlamento presenta vari inconvenienti, ma il loro superamento non può aver luogo mediante l'intervento di un organo estraneo a

quello esecutivo. I diversi compiti relativi alla formazione del bilancio non possono essere affidati che all'organo esecutivo stesso e soltanto uno sveltimento nelle laboriose operazioni preparatorie può attenuare gli inconvenienti, che dalle disposizioni vigenti sono originati.

15. Riteniamo senz'altro che sia opportuno inserire nella carta costituzionale una norma che garantisca la pubblicazione dei documenti contabili periodici. Ciò rappresenta una delle conquiste dello Stato moderno.

16. E' non solo utile, ma necessario che le aliquote di tutte le imposte vengano approvate con il bilancio preventivo, se non si vuol venire meno al principio della certezza dell'imposta. La fissazione delle aliquote in sede di bilancio è ancor più importante per le imposte indirette, che gravano assai fortemente sul contribuente.

Non ci sembra che ciò provochi dei problemi tecnici nuovi nella formazione dei ruoli di riscossione, che, in fondo, si sono sempre riferiti alle aliquote degli anni precedenti e che si sono risolti con successivi adeguamenti.

RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

1. L'attuale legislazione relativa al bilancio dello Stato è il frutto di una lunga elaborazione svoltasi lentamente, ma adeguando l'organizzazione del bilancio stesso alle progressive esigenze dello sviluppo dei servizi statali.

D'altra parte la rigorosa classificazione nel bilancio delle entrate e delle spese, nonchè la nota preliminare ed i riassunti finali, dànno la possibilità di realizzare una chiara ed ordinata cognizione del fatti finanziari.

Il bilancio dello Stato italiano è, invero, per la sua organizzazione, considerato fra i documenti più perfetti, costituendo un ordinamento tipico specialmente in confronto del bilancio di cassa di tipo inglese.

Ciò non esclude peraltro che l'attuale sistema possa dar luogo ad ulteriori perfezionamenti ed adeguamenti in rapporto principalmente alla vastità dei compiti attribuiti allo Stato, sopratutto nel campo sociale ed economico.

2. Le norme di contabilità generale relative al bilancio statale disciplinano la gestione formale del bilancio stesso.

Non possono, perciò, garantire l'equilibrio sostanziale tra le entrate e le spese giacchè tale equilibrio è in relazione all'effettivo movimento dei cespiti fiscali e tributari, che talora sono influenzati da circostanze impreviste e contingenti, e al concreto sviluppo delle pubbliche spese talune delle quali sfuggono in pratica ad ogni effettiva costrizione.

3. La materia del bilancio suscettibile come è di innovazioni in rapporto all'evoluzione delle funzioni dello Stato non può essere oggetto che di legislazione particolare adattabile alle esigenze dei servizi statali.

Parrebbe, perciò, consigliabile svincolare tale materia dalla carta costituzionale e lasciare ad appositi provvedimenti legislativi le eventuali modificazioni della materia stessa.

Per le stesse ragioni non si ritiene opportuno stabilire forme particolari di approvazione da parte delle Camere legislative.

4. Senza trascurare l'importanza del bilancio di cassa, il bilancio di competenza che è un bilancio giuridico cioè di autorizzazione, consente non solo di controllare l'effettivo obbligo dello Stato di pagare una somma determinata, ma, attraverso il conto degli impegni, di vigilare anche sulla situazione generale del bilancio e di riflesso su quella della Tesoreria.

Presenta, pertanto, gli elementi indispensabili per garentire un'ordinata gestione.

Non sembra, quindi, dubbio che il sistema del bilancio di competenza — con tutte le possibilità di limitazione e di controllo effettivo che esso comporta alle facoltà di spendere del potere esecutivo specialmente nei riguardi dell'impegno della spesa — sia da conservare ed anzi da rafforzare in Italia.

Non è escluso, però, che al sistema del bilancio di competenza possa accompagnarsi — con effetti naturalmente non vincolativi per quanto riguarda le spese, ma semplicemente come guida e norma all'azione amministrativa che provvede ai vasti movimenti di tesoreria collegati con la gestione del bilancio — un sistema di previsione di cassa, opportunamente allibrate in un vero e proprio bilancio di cassa.

In Italia tale documento viene di fatto elaborato e compilato a cura della Direzione generale del Tesoro (art. 5 della legge 9 dicembre 1928, n. 2783) seppure in periodo diverso da quello prescritto per la presentazione del bilancio di previsione.

E' da aggiungere, infine, che il conto consuntivo presenta alla chiusura di ogni esercizio finanziario oltre il conto della competenza e dei residui anche l'ammontare delle riscossioni e dei pagamenti che costituiscono gli elementi fondamentali del bilancio di cassa.

5. Si ritiene che l'illustrazione degli elementi dell'equilibrio fra bilancio dello Stato ed attività economica in genere e fra spese pubbliche e private in relazione al reddito reale delle collettività possa trovare opportuna sede nella esposizione finanziaria che il Ministro per il Tesoro è tenuto a fare annualmente in ottemperanza al disposto dell'art. 80 della legge di contabilità generale dello Stato.

Non sembra, invece, appropriata sede per l'illustrazione suddetta la nota preliminare agli stati di previsione che

contiene soltanto chiarimenti contabili sul contenuto del bilancio.

6. Pur riferendosi il bilancio preventivo a singoli periodi annuali della gestione statale, non sono nella sua compilazione trascurati i necessari collegamenti tra un esercizio e l'altro, tra l'uno e l'altro bilancio.

Di fatto gli stanziamenti di ogni voce di entrata e di spesa del bilancio sono indicati in relazione alle previsioni dell'esercizio procedente e in note marginali vengono illustrati i motivi delle variazioni in aumento o in diminuzione che sono apportate alle previsioni stesse.

Viene inoltre dato conto nelle note preliminari di ciascuno stato di previsione, delle più importanti variazioni introdotte e delle risultanze complessive raggiunte in confronto del precedente esercizio.

Altra espressione dell'intimo e costante collegamento che il sistema del bilancio di competenza esige e mantiene tra l'uno e l'altro esercizio finanziario è data dall'esistenza della speciale gestione dei residui che ciascun esercizio sviluppa parallelamente a quella della competenza.

In ordine alla questione prospettiva della politica delle riserve di bilancio congiunturali, non si ritiene che possa utilmente concretarsi, tenuto conto sopratutto che essa comporterebbe, specie nelle attuali contingenze, la necessità di stanziamenti assai ingenti.

Tenendo sempre presente la necessità di stabilire legami tra i vari bilanci annuali, giova anche soffermarsi sulla questione degli impegni pluriennali di spese.

Non sarebbe inopportuno che l'onere delle spese pluriennali ripartite, riferentisi agli esercizi futuri e spesso di considerevole importo, trovasse sia in note marginali apposte alle singole voci di bilancio cui dette spese fanno riferimento, sia in apposite tabelle riassuntive, da allegare allo stato di previsione della spesa di ciascun dicastero, la sua precisa ed analitica dimostrazione. La lettura del bilancio riuscirebbe in tal modo assai istruttiva, offrendo un'anticipata visione di tutti gli oneri futuri.

7. I numerosi provvedimenti di variazione al bilancio rappresentano nelle attuali contingenze una ineluttabile necessità e non si vede come, rimanendo inalterate le condizioni generali dell'economia, quei provvedimenti possano essere efficacemente disciplinati e vincolati da disposizioni normative, anche di carattere costituzionale.

E' evidente che, senza un decisivo e definitivo, anche se parziale e graduale ritorno alla normalità, l'accennato grave inconveniente non può essere eliminato o sostanzialmente attenuato.

Potranno, allora soltanto, mettersi allo studio appropriate misure che si ispirino alla nota procedura dell'assestamento del bilancio in uso fino all'esercizio 1912-13 e in virtù del quale ottenevasi, mediante un unico provvedimento di legge adottato nel corso di ciascun esercizio finanziario, di variare gli stanziamenti di bilancio, in relazione a modifiche che nella valutazione delle previsioni fossero suggerite o richieste dalla gestione in corso.

Un ritorno a tale procedura — da adeguarsi con opportuni accorgimenti e limitazioni alle reali possibilità di attuazione che offrono le eccezionali condizioni del momento — favorirebbe, in uno col ripristino di più oculate e meno aleatorie previsioni da parte delle singole Amministrazioni, la restituzione al bilancio del suo carattere essenziale di basilare documento normativo della gestione finanziaria dello Stato.

8. Riconosciuta l'utilità delle gestioni autonome di taluni servizi pubblici e, di riflesso, la necessità di bilanci distinti per ciascuno di essi, l'assoluta unità del bilancio statale risulta compromessa, non essendo sufficiente ad attenuare tale difetto l'inclusione nel bilancio statale delle risultanze differenziali delle gestioni autonome, che d'altra parte potrebbero anche mancare.

Con opportune e ben congegnate note esplicative, da introdurre sia nelle note preliminari degli stati di previsione della spesa dei Ministeri cui dette gestioni autonome fanno capo, sia nella nota preliminare generale che precede il progetto di bilancio si potrà, comunque, rimediare sostanzialmente al cennato difetto e presentare un quadro più comprensivo possibile dell'intera gestione finanziaria dello Stato.

Uguale preoccupazione non sembra, invece, che debbasi nutrire per quanto concerne i bilanci di tutti gli altri enti pubblici, collegati con la finanza dello Stato: il contenuto stesso dei loro bilanci, a parte le difficoltà materiali derivanti dal loro numero e dalla diversità dei criteri che presiedono alla loro gestione, spesso informata a particolari necessità tecniche, varianti dall'una all'altra azienda, sconsiglia la loro inclusione nel bilancio statale.

La stessa legge italiana, in materia di bilanci e di conti consuntivi degli enti amministrativi di importanza nazionale sovvenzionati direttamente o indirettamente dallo Stato, si limitò a regolare e disciplinare la loro presentazione alle Camere, ma, mentre aveva in un primo tempo (R. decreto 6 aprile 1939, num. 720) richiesto che bilanci e consuntivi fossero presentati all'approvazione del Parlamento in allegato al bilancio ed al rendiconto dello Stato, concesse in un secondo tempo (R. decreto 30 marzo 1942, n. 442), che la presentazione avvenisse indipendentemente da quella dei bilanci dello Stato.

9. E' chiaro che, quanto maggiore è il numero dei capitoli, tanto meno vasto campo è lasciato all'iniziativa dell'Amministrazione e tanto più efficace risulta il controllo che può su di esse essere esercitato attraverso il bilancio.

D'altra parte non è lecito oltrepassare un ragionevole limite per non creare attraverso un eccessivo numero di capitoli (attualmente per l'intero bilancio statale se ne contano oltre 3500) serie difficoltà ed intralci all'esame e alla discussione da parte delle Commissioni parlamentari e alle Assemblee legislative, nonchè alla

gestione amministrativo-contabile d'ogni singolo dicastero.

La legge è assai esplicita al riguardo, disponendo opportuni vincoli per l'inserzione delle spese in distinti capitoli.

Ma è ovvio che un'efficace remora all'abuso che si fa di capitoli a contenuto vastamente promiscuo e generico (particolarmente nei settori delle spese militari e delle opere pubbliche) può solo essere l'effetto di una oculata e severa revisione cui, in sede di formazione del bilancio, gli organi preposti alla sua preparazione ed elaborazione dovrebbero assoggettare le richieste e le proposte dei singoli dicasteri, nonchè dell'effettivo esercizio dei poteri di esame e di controllo che, in materia di bilancio, sono istituzionalmente demandati alle Assemblee legislative.

L'introduzione nella carta costituzionale di una norma diretta ad ottenere che i singoli capitoli di bilancio siano sufficientemente analitici — a parte che, nella sua formazione pratica, non avrebbe da innovare gran che alle attuali norme o dovrebbe mantenersi nei termini più generici o riferirsi a criteri troppo meccanici e in definitiva di scarsa efficacia per l'intento da conseguire — non sembra che possa comunque sostituire la indispensabile volontà e risolutezza che deve essere degli organi amministrativi di perseguire tale importante risultato nella concreta formulazione del contenuto dei vari capitoli.

10. Si ritiene opportuno conservare l'attuale distinzione, oramai tradizionale, tra titoli e categorie in quanto giova tener separate:

per la distinzione in titoli, le entrate e le spese ordinarie, originate cioè da cause permanenti o dipendenti dal normale andamento dell'Amministrazione, da tutte le altre spese straordinarie, riflettendo cioè un fatto od uno scopo isolato e a carattere spiccatamente temporaneo, o di natura continuativa, ma non permanente;

per la distinzione in categorie, le entrate e le spese effettive, le quali importano aumento o diminuzione nella sostanza patrimoniale, da quelle per movimento di capitali, le quali producono solamente trasformazione nella sostanza stessa.

L'utilità delle suddette distinzioni appare principalmente ai fini dell'apprezzamento delle reali condizioni del bilancio, atteso che per una sana finanza è essenziale che a tutte le spese effettive si faccia fronte con le entrate effettive e che anche i mezzi per far fronte alle spese effettive straordinarie siano dati, per la massima parte, dalle entrate effettive ordinarie. Soltanto quando tali condizioni sono verificate, il bilancio può dirsi in pareggio, o se le entrate effettive superano le spese effettive, in avanzo.

Diverso è il significato delle risultanze nella categoria « movimento di capitali » nella quale l'avanzo può essere effetto di un consumo di patrimonio ovvero di un aumento di passività e il disavanzo può corrispondere ad un aumento di attività o di diminuzione di passività.

E' da segnalare al riguardo che talune spese, come quelle per l'acquisto di immobili o di mobili ad uso di uffici e di servizi, nonchè quelle per forniture ed acquisti di materiali sono considerate spese effettive perchè è buona regola provvedervi con le entrate effettive. Se fossero classificate fra i movimenti di capitali, il bilancio offrirebbe una situazione migliorata che potrebbe però dar luogo a valutazioni meno prudenti della situazione finanziaria.

Le partite relative a tali spese effettive sono messe in evidenza nel conto generale del patrimonio dello Stato.

11. L'introduzione in bilancio di una categoria di spese consolidate importerebbe notevoli vantaggi, anche di carattere pratico, e non presenterebbe particolari difficoltà di attuazione.

Il bilancio inglese ha accolto in pieno il principio delle spese consolidate, raccolte sotto la denominazione di *Consolidated Fund*.

Fanno parte di tale fondo tutte quelle spese che hanno riferimento all'esistenza politica stessa dello Stato (lista civile, debito pubblico, stipendi della magistratura, dello speaker ai Comuni, della diplomazia, ecc.) e che, come tali, sono votate una volta per sempre all'avvento di ciascun sovrano.

Nella parte attiva sono considerate entrate del *Consolitaded Fund* tutte le imposte (tranne l'*income tax* e quella sul the che sono considerate come precarie nella loro misura e aventi bisogno di voto annuale) che sussistono nella loro piena validità, finchè una legge speciale non le modifichi.

Per attuare in Italia il detto principio si dovrebbe, intanto, mediante apposita disposizione di legge, avente magari carattere statutario, stabilire quali spese dovrebbero far parte di tale fondo.

L'elenco sopra riportato di quelle comprese nel *Consolidated Fund* è soltanto indicativo e potrebbero ad esse essere aggiunte altre il cui carattere di obbligatorietà e di relativa stabilità non sembra discutibile, quali: gli stipendi e le altre competenze fisse al personale civile e militare di ruolo, le pensioni civili e militari, le annualità, i contributi ed i sussidi statali a carattere continuativo quali risultano fissati da leggi speciali, ecc.

Tecnicamente l'attuale forma del bilancio potrebbe restare inalterata, con le sue due categorie di entrate e spese effettive e per movimento di capitali: basterebbe semmai riportare all'inizio di ciascuna delle attuali categorie, comprendendole in speciali sottocategorie, tutte le voci di entrate e spese consolidate. A meno che non si preferisca più semplicemente contradistinguere le voci stesse, promiscuamente distribuite nelle normali categorie in uso, con la designazione di *consolidata* intesa nel senso e con gli effetti sopra specificati.

12. Si è d'avviso che anche in regime democratico debba limitarsi il diritto d'iniziativa parlamentare per la proposta di spese.

Non sembra, comunque, consigliabile prescrivere nella carta costituzionale la norma indicata nella domanda sopra formulata, in quanto si ritiene sufficiente la prescrizione dell'art. 45 della legge sulla contabilità generale dello Stato il quale prescrive appunto che nelle proposte di nuove e maggiori spese occorrenti dopo l'approvazione del bilancio devono essere indicati i mezzi per far fronte alle spese stesse.

13. La possibilità di adottare una decorrenza dell'esercizio finanziario diversa dal 1° luglio fu deferita all'esame di Commissioni che conclusero sulla opportunità di far decorrere l'esercizio finanziario stesso dalla detta data del 1° luglio.

D'altra parte la decorrenza del 1° gennaio porrebbe il Parlamento nella condizione di dover esaminare e discutere i bilanci durante la stagione estiva e fu questa una delle principali ragioni che ne fecero abbandonare l'iniziativa.

L'attuale decorrenza dell'esercizio finanziario ebbe inizio dal 1° luglio 1884 ed i bilanci dal 1862 al primo semestre del 1884 si svolsero in coincidenza dell'anno solare.

I bilanci degli enti autonomi, collegati con il bilancio dello Stato, seguono identica decorrenza mentre gli enti autarchici seguono l'anno solare non presentandosi per essi le stesse esigenze per l'approvazione dei bilanci dello Stato.

Non vi è, infine, ragione di far coincidere con la decorrenza dell'esercizio finanziario la riscossione dei tributi che, com'è noto, procede a bimestre ed è pertanto indifferente stabilire l'inizio della riscossione.

14. Non si hanno da segnalare inconvenienti derivanti dall'attuale sistema di predisposizione e presentazione al Parlamento del bilancio.

In Italia e nei principali Paesi a regime costituzionale è il potere esecutivo che prepara e presenta il bilancio.

La questione se convenga affidare ad un organo estraneo all'esecutivo i diversi compiti relativi alla formazione del bilancio non sembra rivesta spiccato interesse.

Come quasi tutte le leggi specie se a prevalente carattere tecnico, vengono elaborate dal potere esecutivo, attraverso l'opera dei dicasteri preposti ai vari della pubblica Amministrazione, così il bilancio rientra nella specifica competenza del potere esecutivo che ne affida la formazione agli appositi organi del Ministero del Tesoro.

Giova con l'occasione accennare che, anche recentemente, è stata affermata l'opportunità che la formazione del bilancio sia assicurata la collaborazione della Corte dei conti, quale organo estraneo all'esecutivo e, in certo qual modo, incaricato costituzionalmente di assai estesi compiti di controllo nella gestione delle entrate e delle spese dello Stato. Ma tale nuova attribuzione non sembra potersi logicamente dedurre dalla natura dei compiti suddetti che, già molto numerosi, andrebbero, se mai, ridotti a quelli essenziali che non offrono duplicati con i compiti propri di altri istituti.

Quale esempio di ricorso all'opera di organi diversi dall'esecutivo, nella formazione del bilancio, vanno ricordati gli Stati Uniti d'America dove il bilancio è l'opera integrale dell'Assemblea legislativa, il Congresso, che non soltanto lo discute e l'approva, ma provvede anche alla sua materiale formazione ed elaborazione.

Tale sistema non sembra però doversi raccomandare per particolari vantaggi in confronto a quello in uso da noi, sia per le indispensabili molteplici e complesse nozioni tecniche che soltanto gli uffici finanziari all'uopo specializzati posseggono, sia per gli inevitabili ritardi e gravi intralci di funzionamento cui servizi ed uffici, troppo esposti alle mutevoli direttive e alle vicende delle assemblee politiche dalle quali essi emanano, sarebbero fatalmente esposti.

15. Sembra non sia necessario introdurre nella carta costituzionale una norma che garantisca la pubblicazione dei documenti contabili periodici.

I più importanti di tali documenti vengono approvati con legge e, pertanto, ne risulta già garantita la pubblicazione.

Ove si ritenga di prescrivere la detta pubblicazione anche per quei documenti periodici per i quali non risulta prescritta l'approvazione con legge o non ne sia comunque stabilita la pubblicazione sembra che lo scopo possa essere ugualmente raggiunto con l'emanazione di una normale disposizione legislativa non avente carattere statutario.

16. Non si ritiene opportuno comprendere nella legge di approvazione del bilancio la determinazione delle aliquote di imposta.

Tali aliquote vengono opportunamente stabilite in sede di ordinamento dei vari cespiti tributari e sembra consigliabile conservare quella sede stessa per la loro completa disciplina.

Prof. ANGELO RIERA

Libero docente in contabilità dello Stato nella Università di Catania

1. Le attuali norme relative al bilancio dello Stato, alcune in parte superate, dovrebbero essere unificate in un *codice del bilancio finanziario*, e dovrebbero meglio seguire l'origine, la formazione, la gestione e il rendiconto, nella sua manifestazione reale, anzichè diffondersi in affermazioni di principio, o in richiami e in divieti, non sempre eseguiti.

2. Le norme in questione non garantiscono, nè possono garantire l'equilibrio del bilancio, in quanto nessuna disposizione impone tale equilibrio, e di fatto non è possibile che lo imponga, poichè il bilancio dovrà adeguarsi a condizioni variabili e a situazioni particolari. Di capitale importanza diverrebbe una tassativa disposizione, la quale imponesse la determinazione delle pubbliche spese in stretta concomitanza con i mezzi fiscali, poichè la collettività è obbligata a fornire soltanto quei mezzi che siano sufficienti al soddisfacimento delle pubbliche spese.

3. Per l'approvazione delle leggi che regolano la materia, si crede sia sufficiente che la carta costituzionale sancisca il principio che le Camere a maggioranza ne approvino il testo.

4. Il sistema di bilancio di competenza rappresenta senza dubbio un notevole progresso su quello di cassa, proprio dei regimi assoluti e non democratici e rappresentativi.

E' soltanto col sistema di competenza che le Camere, e perciò le collettività, sono poste in grado di resistere all'allargamento delle spese e quindi all'aumento dei tributi, oltre la misura consentita dalla loro possibilità contributiva. Malgrado che uno Stato costituzionale rappresentativo quale l'Inghilterra, adotti il sistema di cassa, esso è circondato da tali cautele — specie coll'efficace controllo della Tesoreria — che di cassa conserva soltanto il nome e non la sostanza. Lo Stato democratico italiano non può non iniziare e fondare la sua vita nazionale se non col bilancio di competenza, presidio del controllo pubblico. E poichè, in realtà l'attività finanziaria dello Stato, si manifesta non soltanto con accertamenti d'entrata ed impegni d'uscita, si ritiene opportuno che ad affiancare il bilancio di competenza si compili quello di cassa, non quale allegato, ma soltanto quale documento preventivo di tesoreria, da rendere pubblico, e da sottrarre alla discussione ed approvazione parlamentare, poichè esso promana direttamente da quello di competenza, da cui viene principalmente alimentato, nonchè dai residui attivi e passivi. Così inteso il sistema di bilancio italiano potrebbe dirsi misto e annullerebbe i difetti o gli inconvenienti dell'uno e dell'altro bilancio, se ed in quanto isolatamente adottati. Il bilancio di cassa dovrebbe altresì richiamare l'attenzione dei contribuenti, i quali sono obbligati a fornire i mezzi relativi, affinchè alla tesoreria sia assicurato il normale afflusso di fondi, in relazione al ciclo di pagamenti, e non quale descrizione dell'avvenuto movimento dei fondi, ma quale presunzione fondata che tale movimento, ritenuto essenziale alla vita dello Stato, si manifesti realmente.

5. Si ritiene opportuno che il Ministro che presenta il bilancio, illustri in una nota preliminare gli elementi di equilibrio fra bilancio dello Stato da una parte ed attività economica dall'altra, fra spese pubbliche e spese private. Le forme tecniche idonee ad assicurare che il giudizio di equilibrio sia fondato è dato sopratutto dal fatto di opportune ricerche a mezzo di numeri indici; ma a noi sembra più efficace che la dimostrazione avvenga anche in relazione alle spese private e al sacrificio dei singoli a fornire i mezzi.

6. Affinchè risultino collegati i diversi bilanci annuali, non è sufficiente, come si pratica oggi per gli stati di previsione, di fondare lo stanziamento definitivo sulle previsioni del bilancio del passato esercizio, ma invece è necessario che venga indicato lo stanziamento verificatosi nel decorso esercizio, e quello in via di formazione, fino al momento in cui si compila e si presenta il bilancio stesso. E a tal proposito, anche il *riepilogo del bilancio* dovrebbe essere preso in esame dalle Camere.

Gli impegni di spesa pluriennali dovrebbero costituire elementi del tutto eccezionali e straordinari, allo scopo di non vincolare gli esercizi futuri, nei quali la spesa ripartita potrebbe costituire grave peso e vincolare la politica particolare di incremento o di sviluppo del soddisfacimento di bisogni pubblici. E' perciò meglio provvedere con un prestito consolidato piuttosto che ipotecare l'avvenire. Ma nel caso che necessità impongano la spesa pluriennale, è doveroso che non ci si limiti alla sua illustrazione nel bilancio ed esercizio in cui venga considerata, ma che i bilanci successivi indichino in un capitolo pro-memoria, lo stanziamento complessivo autorizzato, e nel capitolo di bilancio annuale quello che è proprio, mettendo chiaramente in rilievo gli esercizi nei quali la spesa relativa fa capo, col relativo ammontare. Ecco un esempio:

Cap. 20 — Spese ricostruzione stabili pubblici L. 5.000.000.000, ripartiti in 10 annualità (1946-1956), 4ª annualità . . . L. 500.000.000

7. Le variazioni alle autorizzazioni o variazioni alle previsioni sono il chiaro indice della dinamicità od elasticità del bilancio di previsione, il quale risente di tutta la vita della Nazione nella sua esecuzione e svol-

gimento, e perciò, sia per cause volontarie che involontarie, esso è costretto ad accettare delle correzioni o variazioni durante la sua vita annuale. I provvedimenti di autorizzazione, indi, dovrebbero eseguire la stessa prassi dell'approvazione del bilancio, e quelle proposte dall'amministrazione, e non imposte da cause generali, o in dipendenza di leggi speciali, dovrebbero essere ristretti a casi del tutto eccezionali. Tali provvedimenti, proposti dal Ministro competente a quello per il bilancio, dovrebbero essere approvati dagli organi tecnici e soltanto allora presentati alle Camere. In mancanza d'approvazione da parte degli organi tecnici, dovrebbe essere iniziativa del Governo, proporle direttamente alle Camere, sempre sentito il parere degli organi tecnici.

8. Il principio della unicità del bilancio, non deve essere inteso nel senso che il bilancio debba considerare anche le entrate e uscite di altri enti pubblici, ma soltanto l'eventuale risultato previsto favorevole (entrata), o sfavorevole (uscita), di quegli enti direttamente collegati coll'attività dello Stato.

9. Si ritiene opportuno che la carta costituzionale detti una norma affinchè i capitoli di bilancio siano analitici. Tale norma potrebbe così formularsi: « L'unità fondamentale del bilancio è il capitolo il quale deve considerare o un particolare servizio o un distinto cespite di entrata, o una voce distinta ed individualizzata ».

10. Meritano di essere conservati non soltanto i titoli e categorie di entrata e spesa di bilancio, ma altresì che sia introdotta la categoria delle partite di giro (soppressa col preventivo 1928-29), nella quale debbono considerarsi i reali movimenti di giro veri e propri escluse le partite figurative, quelle cioè che non si risolveranno in una reale entrata od uscita. Le spese in conto capitale, credo sia opportuno metterle in evidenza nel conto del patrimonio, cioè dopo la loro effettuazione.

11. Questa domanda vuole alludere al Fondo consolidato *Consolidated fund* proprio del bilancio inglese e nulla impedisce ch'esso sia individuato da una categoria a parte (Uscite consolidate). Di essa dovrebbero far parte le spese relative al debito pubblico (interesse e quote d'ammortamento del capitale), stipendi per il personale di ruolo delle amministrazioni, spese dipendenti da contratti la cui efficacia si estenda ad un numero notevole di esercizi. Dato il carattere consolidato della categoria, l'approvazione in blocco ha carattere formale piuttosto che sostanziale.

12. Poichè gli stati di previsione, in regime democratico, rappresentano uno schema generale, quantunque ponderato, delle spese e delle entrate dello Stato, nulla impedisce che debba riconoscersi al Parlamento una iniziativa diretta, atta ad intervenire circa le spese dello Stato, altrimenti l'approvazione del parlamento diverrebbe esclusivamente funzione conoscitiva.

L'iniziativa parlamentare non deve nè può avere limitazioni di sorta; soltanto può prescriversi ch'essa debba essere messa in relazione all'attività ministeriale e sia posta allo studio dei propri organi, allo scopo di prospettare al parlamento le conseguenze di tale intervento. E' necessario che si prescriva che nuove o maggiori spese debbano necessariamente essere fronteggiate con determinati cespiti d'entrata; così solo l'attività parlamentare potrebbe eventualmente trovare un freno all'allargamento delle uscite.

13. La decorrenza dell'esercizio finanziario dovrebbe ritornare a quella del 1884, e cioè coincidere coll'anno solare, così come avviene per tutti gli altri enti pubblici territoriali. In conseguenza di tale modifica dovrebbe modificarsi anche il periodo della riscossione dei tributi, allo scopo di avvicinare la previsione alla realtà: a tale proposito il bilancio di cassa dovrebbe essere suddiviso in periodi bimestrali. *E' necessario, inoltre, che venga soppresso l'inutile, quanto incomodo, prolungamento dell'esercizio*, sia perchè un mese (in Olanda è 10 mesi), è troppo breve, sia perchè non potrà mai risolvere la dibattuta questione della eliminazione dei residui, sia per evitare che il potere esecutivo, malgrado espressi divieti della legge, imputi ai residui ciò che è proprio della competenza o viceversa.

14. L'attuale sistema relativo alla predisposizione e presentazione del bilancio al Parlamento, presenta l'inconveniente, già accennato, che il Parlamento accetta il bilancio così come si presenta, e quindi la sua redazione, da questo aspetto, è unilaterale. Si ritiene opportuno, invece, che il bilancio prima della sua presentazione al Parlamento sia esaminato da organi tecnici, da consulenti tecnici, i quali debbono rimettere al Parlamento una relazione analitica sul bilancio stesso. Tali consulenti, ai quali in tempo opportuno il Ministro dovrebbe comunicare il bozzone del bilancio, potrebbero essere desunti da un ruolo compilato dalla Ragioneria generale dello Stato, e nel quale facciano parte cultori di contabilità di Stato. Il loro ufficio dovrebbe essere gratuito.

15. I documenti contabili periodici della tesoreria e dello Stato debbono essere pubblici: è opportuno, perciò, che la carta costituzionale sancisca il principio che il conto del tesoro, assieme a tutti i documenti contabili periodici, sia pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale*, o in altro modo reso pubblico.

16. Problema tecnico-finanziario complesso, è quello proposto in questo numero che dato il brevissimo tempo concesso, posso appena sfiorare. L'approvazione annuale delle aliquote delle imposte, anche limitata ad alcune, ritarderebbe notevolmente la formazione dei ruoli, e sarebbe di notevole intralcio a tutta l'attività fiscale periferica. E' opinione dello scrivente, perciò, che siano da considerarsi modifiche di aliquote soltanto nel caso che il gettito di alcune fonti di entrata sia in funzione di una aliquota diversa, ed allora è naturale che coll'approvazione del bilancio, venga approvata

quella o quelle aliquote maggiorate. Per ciò che riguarda la formazione dei ruoli, allora, l'inconveniente generale lamentato, verrebbe notevolmente a ridursi, in quanto coi ruoli suppletivi, riguardanti soltanto quella o quelle aliquote, potrebbe facilmente rimediarsi.

17. (1) Nessun quesito agita la questione dell'esercizio provvisorio. Nel silenzio delle proposte si vuol significare l'abolizione di tale esercizio? A me pare conveniente che i periodi di gestione provvisoria debbano dichiararsi ormai tramontati: non dovrebbe più permettersi, che anche con legge d'autorizzazione provvisoria per dodicesimi, si possa procedere ad una gestione provvisoria del bilancio, per cui deve essere sancito il principio che il bilancio debba essere approvato prima che abbia inizio l'esercizio finanziario.

18. (1)E' necessario prescrivere che il Ministro che presenta il bilancio, quando non possa essere assicurato l'equilibrio del bilancio, o quando i mezzi si appalesano insufficienti, faccia conoscere al Paese lo stato della finanza ed illustri i provvedimenti che ritiene opportuni siano adottati.

19. (1) Abolire la perenzione amministrativa dei residui passivi di bilancio e portare a due anni la prescrizione relativa alle uscite dello Stato. Estendere anche alle entrate la prescrizione biennale. Per quali considerazioni di giustizia si debba presumere che lo Stato possa dopo un certo tempo, ritenere non dovute le sue spese, mentre lo stesso non possa dire il cittadino nei confronti dello Stato? Il principio della parità di obblighi e di diritti dovrebbe essere ampiamente riconosciuto.

(1) **Proposti dal relatore.**

QUESTIONARIO N. 3

CONTROLLO DELLA GESTIONE FINANZIARIA

1. Si ritiene — e per quali considerazioni — che le attuali norme relative al controllo sul bilancio dello Stato contenute nella legge di contabilità generale dello Stato e nel relativo regolamento, nonchè in varie leggi speciali, rispondano alle esigenze di garantire la piena legittimità delle spese comunque ordinate ed eseguite?

2. Si ritiene che le norme predette siano tali da garantire, oltre la legalità formale delle spese, altresì la migliore gestione economica (proficuità delle spese) dell'azienda statale?

3. Indipendentemente dalla risposta ai precedenti quesiti si ritiene in linea di massima che i principî generali in materia di controllo debbano essere inseriti nella carta costituzionale, o piuttosto che sia sufficiente adottare qualche particolare vincolo costituzionale e quale (maggioranze o *quorum* particolari, deliberazioni a camere riunite, ecc.) per l'approvazione delle leggi che regolano la materia?

4. Si ritiene che vi siano duplicazioni ed interferenze fra i controlli (interni) eseguiti dagli organi dipendenti dalla Ragioneria generale dello Stato e quelli (esterni) eseguiti dalla Corte dei conti? In caso affermativo come si ritiene che i due ordini di controllo potrebbero essere coordinati o unificati?

5. Qualora si proponga l'unificazione delle funzioni di controllo, quali caratteristiche dovrebbe avere l'organo al quale si deferirebbero tali funzioni, e in particolare come si dovrebbe garantire la sua indipendenza dal potere esecutivo?

Nella risposta si prega di tenere presenti i seguenti punti:

a) il controllo sul bilancio dovrebbe essere di mera legittimità o anche di merito ed in quest'ultima ipotesi con quali limitazioni?

b) è attuabile (e in che modo) un sistema di controlli concomitanti alla formazione dell'atto e quindi in ogni caso decentrati e quanto più largamente è possibile preventivi?

c) quali dovrebbero essere i rapporti fra organi di controllo e assemblee legislative, ai fini di un migliore esercizio del controllo politico da parte di queste ultime? (per es. mediante segnalazione non solo degli elenchi dei decreti registrati con riserva, ma anche degli atti conclusivi in contraddittorio, che hanno portato al rifiuto della registrazione normale);

b) sarebbe opportuno disporre che i varî organi di controllo pubblichino annualmente distinte relazioni sull'attività delle diverse amministrazioni controllate, con le proprie osservazioni e proposte?

6. Per quanto riguarda il rendiconto delle spese, si ritiene che la Corte dei conti debba dichiarare l'ammontare delle uscite controllate preventivamente o postumamente, dando giustificazione di quelle non potute controllare?

7. Quali osservazioni si ritiene di fare circa la efficienza dell'attuale sistema di controllo sulle entrate e quali modifiche si propongono?

8. In quali modi ed entro quali limiti dovrebbe esercitarsi il controllo sulla gestione e sugli atti degli enti parastatali o comunque collegati con la finanza dello Stato?

RISPOSTE

ISTITUTO DI STATISTICA

dell'Università di Trieste

1. In linea di massima si ritiene di sì. Infatti l'azione integratrice preventiva di legittimità al controllo del Parlamento sull'opera del Potere esecutivo, esercitata dalla Corte dei conti mediante il « visto » da apporsi su *tutti* i decreti reali, accompagnato sia a quella *preventiva finanziaria* su *tutti* i decreti ministeriali (con i quali vengono approvati praticamente tutti i contratti e tutte le spese), sia a quella importantissima di *controllo costituzionale susseguente*, esercitata dalla stessa Corte sul « Rendiconto generale dello Stato », sia, infine, alla vigilanza continua esercitata dalle Ragionerie centrali e periferiche, allo scopo di assicurare, in seno a ciascuna amministrazione, la regolarità della gestione finanziaria, dovrebbero soddisfare largamente i bisogni del controllo di cui trattasi.

Si vorrebbe invece che il Parlamento esaminasse sem-

pre e molto attentamente, tanto i decreti registrati « con riserva », tanto le « deliberazioni » e le « relazioni » della Corte sul « Rendiconto generale dello Stato ».

E' ovvio che un maggiore interessamento delle Camere, mentre ridurrebbe sempre più ogni eventuale possibile illegalità degli atti su accennati, aumenterebbe di autorità e di efficacia il controllo parlamentare sull'operato del potere esecutivo.

2. No, trattandosi prevalentemente, se non esclusivamente, di controlli di legittimità.

3. No, sono sufficienti le norme legislative comuni.

4. In linea di massima non si ritiene vi siano duplicazioni. Il controllo costituzionale antecedente è proprio della Corte dei conti, com'è proprio dello stesso organo, l'esame del « Rendiconto generale dello Stato ».

Dove potrebbe pensarsi ad una certa interferenza fra i controlli eseguiti dagli organi dipendenti dalla Ragioneria generale dello Stato e dalla Corte dei conti si è, in genere, in materia di vigilanza sulle riscossioni delle entrate, ma tale interferenza — se di interferenza si può veramente parlare — non danneggia ma, anzi, completa il controllo, come completa pure quello della Corte, il controllo concomitante di legittimità eseguito dagli organi periferici della Ragioneria generale, sull'operato degli uffici amministrativi.

5. Non si reputa praticamente attuabile; però il bisogno di controllo, anche di merito, è largamente sentito.

6. Sì.

7. Per le entrate la cui riscossione avviene, di regola, mediante ruoli, si reputerebbe anzitutto, conveniente affidare la riscossione stessa, sempre, a corpi morali (Casse di risparmio, Monti di pietà, ecc.), i quali possono offrire tutte le garanzie a che il servizio di questa importante branca delle entrate proceda, con il minor costo e con la dovuta regolarità, nell'interesse così dell'ente impositore, come del cittadino contribuente. Si aggiunge che la sorveglianza dell'Amministrazione finanziaria (per mezzo degli Ispettorati compartimentali delle Imposte dirette) dovrebbe essere più estesa e continua di quanto non lo sia attualmente. Solo così operando, il servizio diverrebbe veramente efficace, allegerendo e sveltendo, di conseguenza, anche il còmpito di controllo giudiziale affidato alla Corte dei conti.

Per quanto si riferisce alle entrate riscosse direttamente dai funzionari dello Stato (specialmente dagli Uffici del registro e da quelli delle Dogane), si ritiene che, sia il servizio di sorveglianza gerarchica, esercitato dai rispettivi Ispettorati compartimentali, sia il controllo giudiziale proprio della Corte dei conti, rispondano pienamente agli scopi voluti.

8. Il problema è complesso e strettamente legato alla diversa natura dei singoli enti, nonchè alla varia forma statutaria da essi assunta. Comunque, fissata con legge in modo chiaro ed inequivocabile, la funzione (còmpiti e limiti) a cui sono chiamati a soddisfare, gli enti dovrebbero essere sottoposti al controllo preventivo di legittimità da eseguirsi dal Parlamento; dovrebbe essere inserito un ristretto numero di alti funzionari statali, quali membri di diritto, nei rispettivi Consigli di amministrazione, ed infine dovrebbero gli enti stessi essere sottoposti alla sorveglianza di speciali corpi ispettivi, dipendenti dalla Ragioneria generale dello Stato.

RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

1. Il controllo sulla piena legittimità delle spese comunque ordinate ed eseguite — e cioè sulla loro conformità alla legge del bilancio e alle altre leggi che ne disciplinano la gestione — è oggetto della specifica attività delle Ragionerie centrali e della Corte dei conti.

Tali controlli, pur svolgendosi su piani e direttive differenti, spesso coincidono così da costituire vero e proprio duplicato.

Comunque si ritiene che la legge ed il regolamento generale di contabilità statale, offrono le più solide garanzie circa l'efficacia del controllo in parola e che si debba auspicare la conservazione sostanziale, pur riconoscendo la necessità di aggiornare talune disposizioni per metterle in armonia con la evoluzione dello Stato e con le modificate esigenze dei servizi.

Tale riforma sarebbe da affidarsi a tecnici di provata competenza.

2. La gestione economica, oggetto di tutti gli ordinamenti delle principali Nazioni, è regolata in Italia dal R. decreto-legge 29 giugno 1924, n. 1036, e dalle norme contenute nel decreto Ministeriale 12 agosto 1924. Le disposizioni predette sono idonee a conseguire la economicità nella gestione statale ed andrebbero soltanto generalizzate, estendendole cioè anche alle Amministrazioni militari, mentre attualmente ne fa divieto il secondo comma dell'art. 1 del citato decreto Ministeriale.

D'altra parte, il còmpito istituzionale del Ministro del tesoro è proprio quello di assicurare la regolare, ordinata ed economica gestione del bilancio; il concetto dell'economia va inteso nel senso che ogni erogazione dei fondi deve inspirarsi alla legge del minimo mezzo ed assicurare il massimo rendimento col minor sacrificio per i contribuenti.

3. Non si ritiene opportuno che la materia del controllo sia inserita nella carta costituzionale, nè che siano adottati particolari vincoli costituzionali.

Le leggi regolatrici della materia possono seguire la normale procedura legislativa, tenendo anche presente che le leggi di approvazione dei bilanci sono leggi formali e che l'approvazione del consuntivo è atto amministrativo.

Si ritiene opportuno, invece, conservare nella carta costituzionale, il principio democratico della presentazione delle leggi finanziarie con precedenza alla Camera dei deputati, se il futuro ordinamento costituzionale conserverà il sistema bicamerale.

4. La duplicazione dei controlli spesso rilevata fra la Corte dei conti e la Ragioneria generale dello Stato è andata sempre più aggravandosi, tanto da formare oggetto di studi e di voti da parte di consessi e di commissioni ufficiali che si sono prospettata la maniera migliore di eliminare almeno le duplicazioni più evidenti e più dannose ad un regolare, efficace ed economico sviluppo dei controlli stessi.

Il gigantesco estendersi dell'intervento statale in pressochè tutti i campi dell'attività sociale e finanziaria del Paese e la proporzione assunta nelle spese statali delle forme indirette di pagamento, più confacenti a quell'intervento, hanno portato in primo piano la questione del controllo consuntivo e della possibilità e della convenienza di affidarne l'esecuzione in proprio alla Corte dei conti.

Ma, indipendentemente da ciò, dovrebbesi poter ricondurre l'attività di controllo della Corte dei conti a quelli che sembrano essere i còmpiti essenziali di essa e che, giusta i voti espressi in sede autorevole in materia possono così riassumersi:

— esame di legittimità sui decreti reali a preminente carattere finanziario;

— esame preventivo dei decreti ministeriali concernenti il personale statale e l'approvazione di contratti di notevole portata finanziaria;

— còmpiti giurisdizionali in materia di impegni e pagamenti pei quali sia stata richiesta la registrazione con riserva, a termini dell'art. 64 della legge di contabilità generale;

— controllo dei provvedimenti per il prelievo di somme dal fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine, a termini dell'art. 40 della legge di contabilità generale;

— esercizio del controllo consuntivo sulle spese soggette a rendiconto.

Resterebbe così sottratto alla Corte dei conti il controllo preventivo su tutti gli altri atti di impegno di spesa e su gli ordini di pagamento che dovrebbe restare in proprio affidato alle Ragionerie centrali.

In tal modo si ritiene che i due ordini di controllo potrebbero essere utilmente coordinati; mentre la fusione dei due organi eliminerebbe fra l'altro la indipendenza della Corte dei conti, le cui guarantigie sono conservate inviolabili negli ordinamenti finanziari.

5. Anche tenendo separato il controllo deferito al Ministro del tesoro, sembra opportuno stabilire le garanzie che dovrebbero circondare il controllo delegato alla Corte dei conti.

Il controllo della Corte può essere conservato nell'ambito della legittimità che comporta una funzione di superiore coordinamento dell'attività amministrativa.

Il controllo di merito è funzione, invece, del Ministro del tesoro ed accompagna il bilancio dello Stato dalla previsione iniziale fino al consuntivo, per escludere ogni spesa non necessaria o, normalmente, non compatibile con la situazione finanziaria dello Stato.

La successione dei controlli può così stabilirsi:

a) il Ministro del tesoro attraverso la preparazione dei bilanci, dei conti, le note preliminari e le pubblicazioni e situazioni periodiche prepara ed agevola il controllo della Corte dei conti e del Parlamento.

b) la Corte dei conti sulla base degli elementi presentati dal Ministro del tesoro ed attraverso suoi diretti accertamenti dichiara regolari i conti dello Stato e ne propone l'approvazione al Parlamento;

c) il Parlamento attraverso le proprie commissioni accerta l'attendibilità delle previsioni e la regolarità dei conti ed approva le une e gli altri; con l'approvazione dei conti, discarica i Ministri responsabili, per i quali esso solo possiede i poteri necessari.

Il Parlamento può anche esercitare il controllo attraverso il diritto di interrogazione e di interpellanza e richiedendo all'Amministrazione finanziaria tutti gli elementi dei quali possa aver bisogno ai fini delle sue indagini.

Il Ministro del tesoro e la Corte dei conti presentano già, al Parlamento, separate relazioni; il Ministro del tesoro presenta una nota preliminare al bilancio di previsione ed una nota preliminare, molto diffusa, al conto consuntivo, entrambe di carattere obiettivo e limitato al carattere contabile dei documenti.

La Corte dei conti ha invece facoltà di muovere osservazioni e fare proposte.

Sembra opportuno conservare così separate tali attribuzioni, meglio rispondenti agli scopi dei diversi istituti.

6. Per quanto riguarda il rendiconto delle spese, si ritiene che in sede di conto consuntivo la Corte dei conti debba giustificare soltanto le spese sulle quali abbia esercitato il controllo preventivo; nè potrebbe essere altrimenti, perchè ove tale controllo non abbia esercitato, non potrebbe dichiarare la regolarità delle spese.

Per quelle spese non potute controllare, la Corte, come usa fare, dichiara di rinviarne l'approvazione a quando avrà potuto esercitare intero il suo controllo.

E' ben vero che resta l'ammontare non lieve delle spese giustificate con rendiconti: ma anche per queste spese, la Corte ne riserva l'approvazione alla resa dei conti, per quanto tale approvazione non sia accompagnata dalla solennità dell'approvazione del conto consuntivo, ma con la procedura del decreto ministeriale.

D'altra parte le esigenze della Amministrazione non fanno sperare nella rinunzia o nell'attenuazione del si-

stema di pagamento decentrato con ordini di accreditamento, eppertanto la soluzione dell'annosa questione potrà soltanto trovarsi nel decentramento del controllo e dell'approvazione dei rendiconti stessi.

7. L'attuale sistema di controllo sulle entrate si ritiene adeguato alle esigenze dei servizi; tale sistema è in vigore dall'origine della unità nazionale, attraverso una organizzazione capillare che parte dal centro, con competenza normativa, e s'irradia in tutto il territorio nazionale attraverso appositi uffici esecutivi, dipendenti dalle rispettive direzioni generali per le imposte dirette, per le tasse, per le imposte indirette e per le dogane, rispondenti, nella loro organizzazione, ai principali gruppi di tributi inscritti in bilancio.

L'altro importante gruppo delle entrate proveniente dai monopoli di Stato, è affidato ad apposita amministrazione con gestione e bilancio autonomo, sulla quale la Corte dei conti esercita il solo controllo consuntivo.

Se a perfezionare il sistema di controllo volesse intensificarsi quello della Corte dei conti è da tener presente che il testo unico della legge sulla Corte dei conti mentre stabilisce che la Corte esercita il riscontro sulle spese dello Stato, vigila la riscossione delle pubbliche entrate e tale vigilanza potrebbe intensificarsi a mezzo di un servizio ispettivo che sarebbe una innovazione nell'ordinamento della Corte.

8. Nessun dubbio che gli enti parastatali o comunque collegati con la finanza dello Stato, debbano sottoporsi ai normali controlli del Parlamento, della Corte dei conti e del Ministro del tesoro.

Tale controllo viene di regola esercitato attraverso i collegi sindacali con partecipazione di rappresentanti della Corte dei conti e delle Amministrazioni finanziarie.

L'art. 15 della legge 19 gennaio 1939, n. 129 — istitutiva della Camera dei fasci e delle corporazioni — introdusse l'obligo di sottoporre alla approvazione legislativa i bilanci ed i conti degli enti amministrativi di importanza nazionale sovvenzionati direttamente o indirettamente dallo Stato: tale norma fu suggerita dalla necessità di investire il Parlamento del controllo su questo importante settore di attività statale, nella considerazione che il Parlamento discarica, attraverso l'approvazione dei conti, l'opera dei Ministri, eppertanto poteva allo stesso Parlamento deferirsi l'approvazione dei conti per discaricare gli amministratori degli enti ai quali lo Stato ha affidato la gestione di cospicui interessi.

Il Ministro del tesoro ha già preso l'iniziativa per riattivare quella norma, perfezionandola ed adeguandola alle esigenze dei controlli.

Apposito disegno di legge, predisposto di concerto con la Corte dei conti è stato trasmesso già alla Presidenza del Consiglio dei Ministri per l'ulteriore corso.

QUESTIONARIO N. 4

DEBITO PUBBLICO

1. E' opportuna una garanzia costituzionale dell'inviolabilità del debito pubblico e degli altri impegni finanziari dello Stato?

2. Si hanno da formulare suggerimenti particolari sulla forma e sull'estensione di tale garanzia, nonchè sulle sue conseguenze (sanzioni patrimoniali a carico dello Stato)?

3. In particolare si ritiene che la garanzia debba estendersi anche alle clausole di esenzione tributaria e al divieto di conversioni forzose ?

4. Si hanno suggerimenti particolari sulla forma della garanzia del rispetto delle clausole di esenzione tributaria e del divieto di conversione forzosa? Si prega di rispondere a questa domanda anche qualora si ritenga opportuno di mantenere le clausole di esenzione tributaria e il divieto di conversione forzosa nella legge fondamentale del debito pubblico.

5. Si ritiene che il divieto di conversione forzosa (e in questo caso anche di consolidamento forzoso) debba essere esteso esplicitamente anche ai vari tipi di Buoni del Tesoro e di conti presso il Tesoro?

6. Nel caso che venga conservata la forma dei titoli del debito pubblico al portatore, si ritiene che debba darsi una esplicita garanzia contro la nominatività obbligatoria? Questa garanzia dovrebbe coprire anche le forme di obbligatorietà forzosa o indiretta? Quali si ritengono la sede (carta costituzionale, legge fondamentale?) e la forma più opportuna per tale garanzia?

7. Si ritiene di proporre qualche garanzia a favore dei creditori dello Stato contro gli effetti delle svalutazioni monetarie?

8. Si ritiene che debba essere costituzionalmente vincolata l'accensione di debiti pubblici e comunque l'assunzione di impegni finanziari da parte dello Stato oltre l'esercizio in corso?

9. Se si risponde affermativamente alla domanda precedente, quale forma ed estensione dovrebbe avere il vincolo? In particolare, sembra sufficiente che il governo sia libero d'impegnarsi e di determinare le condizioni di emissione entro un ammontare complessivo di debito determinato dal parlamento, o si ritiene che l'approvazione parlamentare debba ottenersi sull'ammontare e le condizioni di ogni emissione? E si ritiene che i vincoli debbano riguardare soltanto gli impegni pluriennali, o anche i Buoni del Tesoro ordinari e altre forme di indebitamento a breve termine? Se si esclude che il vincolo si debba estendere agli impegni di durata inferiore ad un anno, si ritiene di dover proporre qualche sistema — e quale — per evitare che le forme di debito a breve termine siano impiegate per altra funzione che di copertura di scoperti temporanei di cassa?

10. Si ritiene di dover proporre misure — e quali misure — contro il sistema delle annualità differite? Qualora non si escluda il ricorso a tale sistema si ritiene che anche ad esso debbano essere applicati — e in che modo — i vincoli stabiliti per l'accensione di debiti pubblici?

RISPOSTE

BANCA D'AMERICA E D'ITALIA

Direzione Generale – Rappresentanza di Roma

1. Sì.

2. Può bastare una solenne dichiarazione nella carta costituzionale, evitando di prevedere sanzioni, che risulterebbero praticamente illusorie.

3. Sì.

4. No.

5. Sì.

6. E' prudente astenersi dal dare esplicita garanzia contro la nominatività obbligatoria.

7. Sarebbe troppo pericoloso fonrire una garanzia del genere.

8. Sì.

9. L'approvazione parlamentare deve estendersi tanto all'ammontare dei debiti quanto alle condizioni di emissione. I vincoli debbono poi applicarsi ad ogni forma di indebitamento, compresa l'emissione di Buoni del Tesoro ordinari.

10. Il sistema delle annualità differite può essere ammesso in taluni casi, ma ad esso vanno applicati gli stessi vincoli contemplati per l'accensione dei debiti pubblici.

BANCO DI NAPOLI

Direzione Generale

1. Per quanto opportuna possa ritenersi una garanzia dell'inviolabilità del debito pubblico e degli altri impegni finanziari dello Stato, essa non può rappresentare in realtà — venga sancita nella carta costituzionale o in leggi speciali — che una pura dichiarazione di principio. A parte la diversa posizione giuridica dello Stato debitore e del portatore del debito pubblico, basta considerare la consistenza di tale garanzia dinanzi al principio nominale. Se quindi una garanzia vuole stabilirsi, essa non può avere che valore morale: e più che superflua è perciò inutile.

2. La risposta a questo quesito è implicita in quella data al quesito precedente.

3. Ammessa una garanzia dell'inviolabilità del debito pubblico (nel senso espresso innanzi), detta garanzia dovrebbe essere estesa anche alle clausole di esenzione tributaria se comprese nelle condizioni di emissione dei prestiti. E parimenti dicasi pel divieto di conversione forzosa, all'infuori di qualsiasi impegno che lo Stato possa avere assunto al riguardo; perchè ammettere la possibilità di una conversione forzosa significherebbe annullare l'inviolabilità del debito. (Autorevolmente dice il Nitti nei suoi *Principi di scienza delle finanze* che ogni operazione la quale non lasci libera scelta tra un nuovo titolo a minore interesse e il rimborso del capitale nominale; « non è già una conversione, ma una riduzione forzata: può essere giustificata da suprema necessità finanziaria, non è da considerarsi in alcuna guisa come una leale operazione di conversione »).

4. Tenendo presente la risposta data al quesito n. 1, non si hanno da formulare suggerimenti particolari circa la forma della garanzia del rispetto delle clausole di esenzione tributaria e del divieto di conversione forzosa.

5. Il divieto di conversione forzosa (e anche di consolidamento forzoso) deve essere generale, per qualsiasi tipo di debito dello Stato. Una discriminazione tra l'un tipo e l'altro non si saprebbe su che basarla, e addurrebbe a maggiori tassi d'interesse per i tipi non garantiti dal divieto di conversione forzosa.

6. La nominatività obbligatoria dei titoli è istituto da ripudiare, a nostro avviso; in un regime sostanzialmente liberista, verso il quale il mondo tende a riavviarsi, essa porterebbe alla fuga di larga parte del capitale nazionale. E però, mantenendo la forma dei titoli pubblici al portatore, se ne dovrebbe garantire l'inconvertibilità in nominativi, forzosa ed anche indiretta; garanzia che — consistenza di essa a parte — troverebbe la sua più propria sede nella legge fondamentale sul debito pubblico.

7. Non c'è alcuna possibilità di garanzia contro gli effetti delle svalutazioni monetarie vigendo il principio nominale. E accogliere un principio diverso porterebbe a un sovvertimento del mondo economico per altro aspetto.

8. L'accensione di debiti pubblici e l'assunzione di impegni finanziari da parte dello Stato oltre l'esercizio in corso, possono, a nostro avviso, essere vincolate costituzionalmente nel senso che la costituzione faccia obbligo di richiedere per tali operazioni la preventiva autorizzazione o, in via eccezionale, la postuma ratifica del Parlamento. (Si tratterebbe, in sostanza, di una applicazione del principio — che dovrebbe affermarsi inderogabile nella costituzione — del controllo finanziario da parte del Parlamento).

9. Nel caso di emissione di un prestito, stabilitone il tipo per legge, il Governo dovrebbe esser lasciato libero di impegnarsi entro un determinato ammontare e facultato di stabilire le condizioni di emissione.

Anche per l'indebitamento a breve termine, un limite sarebbe desiderabile, e potrebbe essere fissato con la legge di bilancio, in relazione al prevedibile sfasamento tra entrate e spese; tale limite, però, potrebbe, se del caso, essere modificato, con legge, nel corso dell'esercizio. Anche con questo sistema non è esclusa la possibilità che il debito a breve venga impiegato per funzione diversa da quella ammessa e consentita, di copertura di temporanei scoperti di cassa: ma l'inconveniente risulterebbe limitato. Ed un altro freno dovrebbe essere costituito dalla pubblicità dei documenti finanziari, in particolare della situazione periodica del Tesoro.

10. Riteniamo opportuno non ripudiare il sistema delle annualità differite; ma, per limitare gli inconvenienti ai quali esso dà luogo (a parte quello, intrinseco ed ineliminabile, del maggior costo della spesa pubblica), bisognerebbe tenere in continua evidenza e rendere di pubblica ragione l'ammontare e la scadenza degli impegni in essere, in modo da esercitarne il controllo: annualmente, in occasione della legge di bilancio, e nel corso dell'esercizio, ogni volta che venga proposta una nuova spesa con pagamento differito.

FEDERAZIONE ITALIANA PUBBLICI ESERCENTI — Roma

1. Sì.

3 La garanzia dovrebbe estendersi alle clausole di esenzione tributaria e al divieto di conversioni forzose.

5. Il divieto di conversione forzosa e di consolidamento forzoso dovrebbe essere esteso ai Buoni del Tesoro e ai conti presso il Tesoro.

Far onore agli impegni liberamente assunti non è soltanto un principio morale, ma un obbligo civile legalmente sancito da tutte le legislazioni: lo Stato non può avere nè ragioni nè convenienza a ripudiare un tale principio.

6. Lo stesso dicasi a proposito della nominatività obbligatoria dei titoli del debito pubblico.

7. Per molteplici ragioni, economiche finanziarie e sociali, non è possibile evitare le svalutazioni monetarie, e anche quando fosse possibile non sarebbe socialmente conveniente.

8. No.

FINSIDER

Direzione Generale – Roma

1. No, è superflua, perchè non è che un caso particolare del principio generale del rispetto dei contratti. Quello che conta è di far rispettare la legge che già esiste, non di crearne una nuova. Senza contare, poi, che il modo praticamente più importante nel quale lo Stato viola i suoi impegni finanziari verso i cittadini è quello della svalutazione monetaria, che lascia formalmente intatta l'obbligazione, mentre sostanzialmente riduce la controprestazione ad una frazione del valore reale per il quale fu stabilita. Al possessore attuale di titoli di Stato importa poco il rispetto formale della cosidetta « inviolabilità » quando il suo capitale, per effetto della svalutazione, si è ridotto al valore reale del reddito di un anno.

2. No.

3. No. La clausola di esenzione tributaria per i titoli di Stato è un residuo medioevale, una manifestazione di inferiorità della legislazione fiscale, una violazione del principio dell'uguaglianza dei cittadini di fronte alla legge, un'indebita prevalenza dello Stato sui cittadini sul mercato dei capitali. Se lo Stato deve offrire il 5 % più l'esenzione tributaria per ottenere che i cittadini gli prestino i loro soldi, ciò vuol dire che sul mercato dei capitali, il capitale privato — *coeteris paribus* — può ottenere il 6 % in impieghi industriali e commerciali, soggetti all'imposta, supponendo, per amore di semplicità, che vi sia un'unica imposta del 16 %, ossia di 1 su 6. Allora lo Stato paghi anch'esso il 6 % e carichi l'imposta sulle cedole. Questo senza tener conto del fatto che il principio dell'esenzione tributaria è già violato di fatto dalle imposte *ad personam* sul reddito generale, come la complementare. Come situazione contingente, l'esenzione tributaria per i titoli di Stato compensa una parte (una piccola parte) della riduzione del valore reale del reddito e del capitale dei sottoscrittori, per effetto della svalutazione monetaria; ma questa è una situazione contingente, che non sposta la questione di principio.

Quanto al divieto di conversioni forzose, è superfluo stabilire una garanzia specifica, perchè ciò non è che un caso particolare del principio del rispetto dei contratti. Se lo Stato viola questo principio, violerà con la stessa facilità un divieto specifico.

4. No.

5. No.

6. No. Il prestito del cittadino allo Stato implica un contratto mediante il quale il cittadino dà allo Stato una certa somma, a certe condizioni di interesse, di rimborso, ecc. Lo Stato non può alterare unilateralmente queste condizioni senza violare il principio del rispetto dei contratti. La nominatività obbligatoria imposta *sic et simpliciter* fa parte di queste violazioni al principio. E' superfluo stabilire una garanzia specifica, perchè ciò rientra, come caso particolare, nel rispetto di quel principio generale. Così questo però non si impediscono le forme di nominatività forzosa ottenuta in via indiretta; come ad esempio in Svizzera, dove pur lasciando intatto il principio della proprietà al portatore, il gioco della diversa incidenza della imposta cedolare — salvo errore, 10 % sui titoli nominativi e 60 % su quelli al portatore — è tale che i cittadini hanno essi stessi convenienza a trasformare in nominativi i titoli detenuti. Ciò è impedito in Italia — finchè si vuol

rimanere sul terreno della legalità — dalla clausola di esenzione da ogni imposta presente e futura; ciò che mostra incidentalmente un nuovo difetto di tale clausola. Quanto meno, l'esenzione tributaria potrebbe sopprimersi per i nuovi prestiti statali; ciò che è più importante di quanto sembra a prima vista, perchè per effetto della svalutazione già avvenuta finora e di quella che avverrà in futuro, l'ammontare complessivo dei prestiti vecchi tende a ridursi sempre più in confronto a quelli che saranno emessi in futuro.

7. No. E' impossibile congegnare una garanzia efficace contro la svalutazione, perchè per quanto lo svuotamento dei debiti sia una conseguenza della svalutazione monetaria, il significato essenziale di questa svalutazione è precisamente quello di ridurre il valore reale dei debiti dello Stato. Quindi chiedere la « garanzia » legale è una contraddizione in termini. La questione non si può risolvere con un atto di legge, ma dipende dalla politica economica dello Stato.

8. No. La costituzione non c'entra. Ciò non può essere determinato che dalla politica finanziaria dello Stato. Non vi è norma di legge che possa impedire una politica finanziaria non rispondente all'interesse collettivo.

9. Niente di tutto questo.

10. Niente di tutto questo.

Prof. FRANCESCO COPPOLA D'ANNA

Condirettore dell'Associazione fra le Società italiane per azioni – Roma

1. Una garanzia costituzionale dell'inviolabilità del debito pubblico potrebbe riuscire opportuna se fosse possibile congegnarla in modo da ispirare fiducia. Ma non si riesce a vedere in quale maniera un tal fine possa essere raggiunto.

2-3. Più che il ripudio del debito pubblico che è diventato ormai una cosa rara, grava sul portatore di titoli del debito pubblico il rischio della svalutazione monetaria. Sarebbe quindi molto gradita una garanzia contro tale rischio. Ma quale certezza può aversi che la garanzia venga rispettata?

Anche una garanzia di rispetto delle esenzioni tributarie concesse al momento della sottoscrizione e del divieto di conversioni forzose lascia piuttosto scettici gli interessati perchè, in materia di esenzioni, si è sempre trovato il modo di rispettarle nella forma e di eluderle nella sostanza; e, per ciò che riguarda il divieto di conversioni forzose, possono intervenire circostanze tali da obbligare a violarlo, nonostante qualunque garanzia costituzionale.

4. Qualora, nonostante le riserve di cui sopra, si ritenga opportuno inserire nella carta costituzionale la garanzia dell'esenzione tributaria e del divieto di conversione forzosa, occorrerebbe dare ai portatori di titoli pubblici la facoltà di ricorrere alla Corte suprema (che suppongo sarà istituita per giudicare di tutte le vertenze inerenti al rispetto della Carta costituzionale) la quale sarebbe chiamata a dichiarare l'illegalità del provvedimento. Una siffatta dichiarazione dovrebbe a sua volta dar diritto agli interessati di ottenere la restituzione delle imposte indebitamente pagate e la riduzione in pristino dei titoli forzosamente convertiti.

Se però, dopo tutto questo, lo Stato non restituisce le somme indebitamente riscosse o non ripristina i titoli convertiti, non si vede quale altra via si possa esperire.

5. Se si dà la garanzia, occorre darla per tutti i titoli, per non creare differenze di saggi che andrebbero a danno dello Stato.

6. Si può dare alla garanzia l'estensione che si vuole. Ma più che la questione di forma ha valore quella di sostanza: si vuole estendere l'esenzione tributaria anche alle imposte personali o si vuole limitarla alle imposte reali? Naturalmente, se si garantisce che non si farà luogo alla nominatività obbligatoria, si deve anche escludere il ricorso a forme di coazione indiretta. In caso diverso si incorre nell'accusa di scarsa serietà e peggio.

7. Già risposto ai nn. 2-3.

8. Non si capisce quale forma potrebbe assumere un tale vincolo. Tutt'al più si potrebbe stabilire che l'accensione di debiti pubblici ed in genere l'assunzione di impegni finanziari oltre l'esercizio in corso debba essere autorizzata dalle Assemblee legislative con una maggioranza speciale. Ciò potrebbe crearè notevoli difficoltà al potere esecutivo e dare in mano alle minoranze un'arma formidabile. Comunque, qualche cosa è opportuno si faccia in questo campo, non foss'altro per evitare il ricorso ad artifici contabili universalmente noti e deplorati. Si dovrebbe almeno stabilire che ogni impegno che vada oltre l'esercizio in corso, ivi compresa l'accensione dei debiti pubblici, debba essere espressamente autorizzato dalle Assemblee legislative e tenuto in evidenza in una contabilità apposita.

9. Già risposto nel precedente numero.

10. Le annualità differite sono in tutto assimilabili alla accensione di debito pubblico. Ad esse vanno applicate le norme di cui al n. 8.

Prof. MARCO FANNO

dell'Università di Padova

Quesiti **1**, **2**, **3** e **4**. Nessuna garanzia costituzionale reputasi opportuna della inviolabilità del debito pubblico, del rispetto delle clausole di esenzione tributaria, del divieto di conversioni forzose, perchè o inutile o dannosa:

a) inutile perchè qualsiasi Stato che si rispetti e che abbia la consapevolezza del proprio interesse rispetta gelosamente i propri impegni contrattuali, salvo casi di forza maggiore, anche senza esplicita dichiarazione nella carta costituzionale; mentre d'altro canto se le vicende politiche portano al potere partiti contrari alla conservazione del debito pubblico o dei debiti contratti da regimi anteriori, nessuna dichiarazione costituzionale può impedire la cancellazione dei debiti stessi.

b) dannosa, perchè se forza maggiore costringe lo Stato a violare sostanzialmente o formalmente i propri impegni, l'esistenza della garanzia costituzionale altro non farebbe che mettere in maggiore rilievo la violazione e gettare maggiore scredito sullo Stato senza potere evitare i provvedimenti relativi.

Quanto in particolare alle conversioni forzose, valgono per esse, a maggior ragione che per gli altri provvedimenti, le considerazioni precedenti, essendo in sostanza tutte le conversioni forzose, dato che il successo anche di quelle così dette opzionali è subordinato a manipolazioni del mercato finanziario da parte dello Stato debitore durante il periodo della conversione, e quindi si risolvono in una mera finzione.

Per ragioni analoghe devesi evitare qualsiasi accenno di garanzia nella carta costituzionale relativamente ai Buoni del Tesoro, nei riguardi sia di eventuali conversioni che del loro eventuale consolidamento. Nei riguardi di eventuali conversioni anche perchè, i Buoni del Tesoro essendo debiti redimibili a scadenza relativamente breve, difficilmente può presentarsi per essi la necessità di una riduzione dell'interesse e quindi anche di una riduzione non effettuata secondo le regole delle classiche conversioni. Nei riguardi del loro consolidameno, perchè, dato l'ingente ammontare dei debiti di Stato a breve scadenza, che costituiscono una perenne minaccia di inflazione latente, sarebbe fuori di luogo da parte dello Stato di precludersi con una esplicita dichiarazione nella carta costituzionale la possibilità di salvare la nostra moneta nel caso che un panico cogliesse i portatori dei Buoni del Tesoro. L'esperienza del 1927 insegni, perchè fu precisamente il consolidamento dei Buoni del Tesoro, che salvò allora la lira.

6. Lo Stato è in massima nel proprio interesse a conservare la forma dei titoli del debito pubblico al portatore. Ma non vedo la ragione per cui esso debba con una esplicita garanzia in tale senso consacrata nella carta costituzionale precludersi la possibilità di mutare sistema qualora condizioni nuove rendessero opportuna la loro trasformazione in titoli nominativi.

7. Una garanzia a favore dei creditori dello Stato contro gli effetti delle svalutazioni monetarie sarebbe ragionevole dal punto di vista dell'equità, ma creerebbe dei problemi gravi di carattere giuridico generale (articolo 1277 del C.C.) e in secondo luogo dei problemi finanziari gravi essi pure, perchè precluderebbe allo Stato la possibilità del risanamento automatico del bilancio mediante l'alleggerimento del peso del debito pubblico, che le svalutazioni monetarie consentono senza inasprimento dei tributi.

Prof. RENATO GALLI

dell'Università di Firenze

1. E' fuori di luogo. Una simile garanzia non avrebbe, sostanzialmente, senso se non fosse associata con la garanzia del potere di acquisto della moneta. Ove questa fosse accordata (per una decisione di evidente leggerezza), potrebbe costare al Paese quanto lo possono le difese ad oltranza dei valori monetari; e finirebbe con l'essere superata dalle circostanze, se queste si manifestassero con caratteri incompatibili con la stabilità del valore monetario. La storia economica sta a dimostrarlo senza smentite.

Il rispetto formale del debito pubblico, d'altra parte, non ha bisogno di essere sancito costituzionalmente. I governi che non avvertono l'obbligo di tale rispetto trovano la più efficace sanzione della loro condotta nella perdita della fiducia dei risparmiatori. Ciò dicasi anche per le conversioni forzose. Per gli altri impegni finanziari dello Stato, basta una magistratura indipendente ad assicurarne il rispetto.

I quesiti, dal **2** al **7** inclusi, sono assorbiti dalla precedente risposta. In particolare il quesito 7 ha lo stesso senso che avrebbe questo: « Si ritiene di proporre qualche garanzia a favore del commerciante, costituendola con i beni di questa, contro gli effetti di una sua eventuale impossibilità di mantenere i propri impegni ? ».

Prof. NICCOLÒ INTRONA — Roma

1. Per quanto a prima vista appaia superfluo, se non addirittura sospetto, che costituzionalmente *si prometta che le promesse* finanziarie dello Stato verranno mantenute, tuttavia una conferma generica delle disposizioni dell'art. 31 dello Statuto Albertino (« Il debito pubblico è guarentito. Ogni impegno dello Stato verso i suoi creditori è inviolabile ») sembra opportuna. Infatti una omissione potrebbe, nel confronto con le disposizioni precedenti, essere variamente interpretata, con danno per il credito dello Stato; inoltre, come nel 1948 la norma era giustificata per sottolineare la continuità degli impegni dello Stato anche nel nuovo regime, così attualmente la progettata riforma dovrebbe salvaguardare il principio che si fonda sul rispetto degli impegni qualunque sia per essere la forma che assumerà lo Stato.

2. Si ritiene conveniente una formulazione molto generica.

3. Sembra superfluo, se non dannoso, vincolare costituzionalmente lo Stato sulle circostanze accessorie del debito. Infatti, l'ingente mole attuale dei debiti dello Stato dovrà, prima o poi, essere sistemata con estese operazioni di consolidamento di quelli fluttuanti e di riduzione dell'onere degli interessi.

4. Vedasi risposta alla domanda precedente. L'esperienza sembra aver dimostrato che le vigenti disposizioni di legge sul debito pubblico consentono, pur salvaguardando i principî dell'esenzione tributaria e della inconvertibilità forzosa, di procedere ad assestamenti e consolidamenti.

5. No, per le ragioni esposte al n. 3.

6. In sede di legge speciale, sembra opportuno, allo scopo di mantenere facile l'assorbimento dei titoli di Stato, che la forma al portatore sia garantita esplicitamente da eventuali conversioni in titoli nominativi.

7. La sorte toccata in tempi remoti e recenti alla clausola oro sembra ammonire circa l'impraticabilità delle garanzie in esame; d'altro canto le svalutazioni monetarie si producono per lo più a seguito dell'eccessivo peso del'indebitamento pubblico e privato.

8. Sempre per limitare le enunciazioni statutarie a principî generali, si ritiene che la materia possa essere meglio regolata da leggi speciali.

9. Vedasi risposta al n. 8. Comunque sembra desiderabile che il potere legislativo, dopo aver fissato annualmente, in caso di necessità, l'ammontare complessivo del ricorso al credito, lasci all'esecutivo la scelta dell'emissione, in una o più volte, dei prestiti relativi, nonchè delle loro modalità e condizioni, a seconda della situazione monetaria e del mercato dei capitali.

Una volta riassestate le finanze dello Stato e restituiti i Buoni ordinari del Tesoro alla loro originaria funzione di volano della Tesoreria, si potrebbe esaminare la convenienza di limitarne il volume massimo, assieme alle altre forme di indebitamento a breve scadenza dello Stato.

10. Sembra auspicabile che il ricorso alle annualità differite venga ridotto e gradualmente eliminato.

Prof. PAOLO LUZZATTO FECIZ

dell'Istituto di Finanza dell'Università di Trieste

1. Sì. Le ragioni per una garanzia costituzionale dell'inviolabilità di debito pubblico e degli altri impegni finanziari dello Stato stanno nell'opportunità di tutelare il creditore contro un arbitrario e unilaterale cambiamento delle condizioni relative alla concessione del credito.

2. Non si ritiene che tale garanzia possa assumere forma e contenuto diverso da una norma costituzionale. Sanzioni d'ordine giuridico non si ritengono opportune in quanto il sindacato dell'attività politica dello Stato non sembra possa essere delegato ad un organo diverso da quello politico del Parlamento.

3. La garanzia dovrebbe estendersi alle clausole di esenzione tributaria e al divieto di conversioni forzose ove esse esplicitamente o implicitamente fossero assunte come condizioni per l'accensione di un prestito statale.

4. Quanto alla forma di tale garanzia non si ritiene che essa debba essere diversa dalla garanzia generica dell'inviolabilità del debito pubblico.

5. Per le ragioni prospettate al punto 1, si ritiene che il divieto di conversione forzosa sia esteso ai vari tipi di Buoni del Tesoro e di conti presso il Tesoro.

6. Circa il sesto punto, sembra che un divieto generale di modificare unilateralmente le condizioni del pre-

stito sia garanzia sufficiente anche contro la nominatività obbligatoria dei titoli al portatore.

7. Ci si rende conto che una svalutazione monetaria significa ed equivale ad una arbitraria modifica delle condizioni del prestito. Però il problema non tocca soltanto i creditori dello Stato, ma tutti i cittadini. Ora, non si ravvisa l'opportunità, qualora lo Stato sia costretto a ricorrere ad una svalutazione monetaria, di fare una sperequazione a sfavore dei creditori dello Stato, di fronte ai creditori privati e ai cittadini a reddito fisso, che importerebbe ancora maggiori oneri per i cittadini già colpiti dalla svalutazione monetaria.

8. No, perchè sembra inopportuno vincolare eccessivamente le possibilità di manovra della finanza statale.

Prof. FRANCESCO A. REPACI

dell'Università di Padova

1. E' opportuna una garanzia costituzionale dell'inviolabilità del debito pubblico e degli altri impegni finanziari dello Stato.

2. La garanzia deve estendersi alle clausole di esenzione tributaria e al divieto di conversioni forzose.

3. Una volta stabilito il divieto di conversioni forzose implicitamente si deve intendere esteso a tutte le forme d'indebitamento dello Stato.

4. E' opportuno dare una garanzia esplicita contro la nominatività obbligatoria dei titoli di debito pubblico al portatore, la quale dovrebbe estendersi alle forme di obbligatorietà forzosa o indiretta.

5. Sarebbe opportuna una qualche garanzia, ma in pratica avrebbe scarsa efficacia, perchè lo Stato non sarebbe mai in grado di fronteggiare tale garanzia. Quindi è inutile. Se lo Stato fosse in condizione di garantire e indennizzare i suoi creditori per gli effetti della svalutazione monetaria, potrebbe fare a meno di ricorrere alla svalutazione stessa.

6. Sì.

7. E' sufficiente che il Governo sia libero d'impegnarsi e di determinare le condizioni di emissione entro un ammontare complessivo di debito determinato dal Parlamento.

I vincoli debbono riguardare gli impegni pluriennali e i Buoni del Tesoro ordinari e le altre forme di indebitamento a breve termine.

8. E' preferibile che sia abbandonato il sistema delle annualità differite. E' più opportuno ricorrere ad una forma chiara e precisa d'indebitamento.

9. Approvazione parlamentare dell'ammontare e delle condizioni massime, con facoltà data al Governo di emettere per somma inferiore e di concludere a condizioni più favorevoli per l'Erario di quelle approvate. Nel caso di emissioni da farsi in più volte, reputo sufficiente l'approvazione parlamentare sull'insieme.

Per il debito a breve scadenza il Governo dovrebbe essere autorizzato, in sede di approvazione del bilancio preventivo, all'emissione massima ritenuta probabilmente necessaria. Le condizioni non dovrebbero essere fissate dal Parlamento.

10. Vincoli analoghi a quelli suggeriti per il debito pubblico.

QUESTIONARIO N. 5

ORDINAMENTO FINANZIARIO DEGLI ENTI AUTARCHICI

A) *Ordinamento finanziario degli Enti autarchici territoriali.*

1. Quali si ritiene siano gli inconvenienti dell'attuale ordinamento della finanza locale, sia sotto il profilo della pratica efficienza, sia sotto quello della giusta ripartizione dei carichi, sia infine sotto quello della ottima espletazione dei pubblici servizi? (1).

2. Nelle ipotesi che si ritengono più accettabili — e che si prega di delineare brevemente — circa l'assetto amministrativo degli enti locali e la corrispondente ripartizione dei pubblici servizi, che cosa si suggerisce quanto al modo di ripartire l'imposizione fra Stato ed enti locali?

Si prega di tener conto, nella risposta, particolarmente dei seguenti punti:

a) tra le possibili fonti di entrata (tributi autonomi localmente amministrati; sovrimposte sui tributi erariali; partecipazione al gettito di tributi erariali; altre forme di concorso della finanza statale alle spese locali), quali si considerano preferibili e come si consiglia vengano tra loro articolate?

b) agli effetti della imposizione dei tributi autonomi di amministrazione locale, il relativo ordinamento deve essere lasciato al potere normativo dell'ente impositore, o è preferibile che l'autonomia dell'ente sia limitata alla facoltà — eventualmente condizionata — di imporre tributi già predeterminati nelle loro caratteristiche essenziali?

c) in particolare la determinazione delle aliquote — sia delle imposte autonome che delle eventuali sovrimposte a tributi erariali — deve essere rimessa senza alcun limite agli enti impositori, o vincolata all'osservanza di determinati principî o criteri, e quali?

d) nel caso che si preveda una partecipazione degli enti locali al gettito di tributi erariali, con quali criteri si suggerisce di attuarla?

e) quali criteri dovrebbero ispirare le eventuali diverse forme di concorso dello Stato alle spese degli enti locali?

f) delle imposte per le quali si ritenga preferibile l'amministrazione da parte degli enti locali, si ritiene che qualcuna potrebbe opportunamente prestarsi ad una partecipazione al gettito da parte dello Stato e in base a quali criteri?

g) si ritiene attuale e meritevole di essere preso in considerazione il problema della eventuale utilità differenziata dei pubblici servizi statali nei confronti dei singoli enti locali?

Nell'affermativa, quali soluzioni si possono suggerire?

In particolare, pare conveniente e possibile l'imposizione di un concorso degli enti locali nelle spese dello Stato; e in quali casi e in base a quali criteri?

3. Si ritiene che le norme destinate a regolare le materie di cui al precedente quesito debbano almeno nei loro principî fondamentali, essere inserite nella carta costituzionale, o in leggi assistite da particolari garanzie costituzionali?

4. In particolare: si ritiene opportuno che venga enunciato un principio generale diretto ad evitare che l'imposizione degli enti locali crei ostacoli alla libera circolazione delle merci, o discriminazioni delle condizioni di produzione delle merci e dei servizi in tutto il territorio dello Stato? E nell'affermativa, come potrebbe essere formulato un tale principio, quale sarebbe la sua sede più opportuna (carta costituzione?), e come si ritiene che l'osservanza potrebbe esserne costituzionalmente garantita?

5. Si ritiene che debba essere mantenuto il controllo statale sui bilanci degli enti locali? E nell'affermativa: quali modificazioni sostanziali si suggerirebbe eventualmente di apportare all'attuale regolamento della materia? In particolare si prega di considerare:

a) la distinzione fra spese obbligatorie e facoltative;

b) la convenienza — o meno — che sia accentuata la coordinazione fra le spese e le entrate, prescrivendosi che determinate categorie di spese — e quali — debbano fronteggiarsi con determinate categorie di entrata — e quali.

6. Entro quali limiti e con quali cautele si ritiene che i rapporti finanziari fra diversi enti locali possano essere rimessi agli accordi diretti fra gli enti interessati?

Si prega di considerare particolarmente, nella risposta:

a) la possibilità di intese per una reciproca limitazione del rispettivo potere di imposizione.

b) la possibilità di unioni per l'accertamento o la riscossione di singoli tributi o per l'accensione di prestiti;

c) la ripartizione delle spese dei servizi consorziati.

---

(1) Si prega — in relazione ai particolari intenti del presente questionario — di limitarsi ad una critica del sistema considerato nelle grandi linee, trascurando le questioni di dettaglio e gli inconvenienti derivanti da semplici difetti di regolamentazione.

7. A quali organi si suggerisce di affidare la giurisdizione sulle controversie fra diversi enti locali o fra enti locali e Stato in materia finanziaria?

8. Quali suggerimenti possono darsi in materia di accertamento dei tributi locali? Ed in particolare: si ritiene possibile ed utile che per taluni tributi — e quali — l'accertamento della base imponibile venga effettuato dagli uffici erariali anche ai fini dell'applicazione dei tributi locali?

9. Quale si ritiene l'ordinamento più opportuno del contenzioso in materia di tributi locali? In particolare: si ritiene che la giurisdizione sulle controversie relative ai tributi locali debba essere affidata agli organi competenti per i tributi erariali e con la stessa procedura?

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. Indipendentemente dalla opportunità di mantenere, eliminare o sostituire i molteplici enti autarchici istituiti nel decorso ventennio, quali inconvenienti ha posto in evidenza la larga esperienza della delega del potere di imposizione ad enti non territoriali (confederazioni, istituti, consorzi ecc.)?

2. Si ritiene che la delega del potere di imposizione ad enti non territoriali debba venire disciplinata nella carta costituzionale, tanto per escluderla quanto per condizionarla e limitarla? Oppure si ritiene che debbano stabilirsi adeguate cautele costituzionali — e quali — per l'emanazione delle norme che contemplino la delega del potere d'imposizione?

RISPOSTE

Prof. GIANCARLO FRÈ

Direttore generale dell'Associazione fra le società Italiane per azioni

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. Da molto tempo le amministrazioni locali si trovano con bilanci deficitarii, con servizi insufficienti, con carichi tributari eccessivi per i contribuenti. Questo dipende essenzialmente dal fatto che la capacità contributiva dei cittadini è sfruttata in troppo larga misura da parte dello Stato che lascia agli enti locali dei margini insufficienti. In qualche misura il dissesto degli enti locali può dipendere da una meno oculata amministrazione. Tuttavia non può sperarsi un risanamento della finanza locale se la spesa complessiva dello Stato, e degli enti pubblici minori non viene contenuta in limiti tali da poter essere sopportata dai contribuenti.

2. Riteniamo che il nuovo assetto amministrativo locale debba basarsi sul comune e su di un ente intermedio fra comune e Stato, a base regionale, che assolva, oltre ai compiti che attualmente hanno le provincie, anche taluni degli attuali compiti dello Stato.

Ciò premesso si ritiene che:

a) Anche nel nuovo assetto ci saranno dei tributi autonomi localmente amministrati, ci saranno delle sovraimposte a tributi erariali, ci saranno partecipazioni al gettito dei tributi erariali; nè si può escludere completamente la necessità di integrazioni da parte dello Stato ai bilanci degli enti locali.

b) L'imposizione di tributi autonomi e di sovraimposte ai tributi erariali, da parte degli enti locali, deve essere regolata da una legge dello Stato.

c) Anche la determinazione delle aliquote deve essere vincolata alla osservanza di norme legislative.

d) Non si possono formulare a questo riguardo delle regole prescindendo dalla analisi delle varie imposte, e senza tener conto dei caratteri peculiari che ognuna di esse assume in relazione al luogo in cui si applica.

e) E' necessario seguire un criterio di equità nel senso di andare incontro alle necessità di quegli enti locali che, trovandosi in zone economicamente più arretrate e comunque meno favorite, incontrano maggiori difficoltà nel far fronte alle esigenze derivanti dallo adempimento delle loro funzioni.

f) Le imposte che riteniamo debbano essere amministrate esclusivamente dagli enti autarchici, hanno un carattere così spiccatamente locale, che non si prestano ad offrire una compartecipazione allo Stato.

g) Anche se determinati servizi statali risultano più utili a determinate zone, si deve presumere che la spesa risponda a delle finalità di interesse generale della Nazione, fra le quali vi è anche quella di sviluppare economicamente le regioni meno favorite, e pertanto si esclude l'opportunità di gravare tali regioni di un contributo speciale a favore dello Stato.

3. Si ritiene necessario che i principii indicati nella risposta alla domanda 2 trovino una sintetica formulazione nella carta costituzionale.

4. In linea di massima, si è d'accordo sul principio che l'attività tributaria degli enti locali non deve creare ostacoli alla libera circolazione delle merci. Si trova però

difficile formulare questo principio in termini generali che possano essere inseriti in una carta costituzionale. Si ritiene peraltro che una garanzia possa essere data in sede legislativa, fissando dei limiti minimi e massimi alla imposizione dei tributi locali, in modo che non si verifichino gli inconvenienti di cui sopra.

Questi principii vanno applicati anche alle eventuali discriminazioni delle condizioni di produzione, tenendo tuttavia presente la necessità che può sorgere in alcuni casi, di favorire lo sviluppo di determinate attività locali.

5. Un controllo statale sui bilanci degli enti locali appare indispensabile anche se questi enti devono fruire di una maggiore autonomia. La distinzione fra spese obbligatorie e facoltative ha scarsa rilevanza, dato che gli enti locali effettuano ben poche spese facoltative. Non si vede l'opportunità di rendere obbligatoria la destinazione di determinate entrate alla copertura di determinate spese. Ciò sarebbe anche contrario al principio della unità del bilancio.

6. Si ritiene che la più ampia libertà debba essere lasciata agli enti locali per stipulare fra loro accordi che giovino alla semplificazione dei servizi ed all'economia nelle spese, e facilitino la risoluzione di problemi comuni.

7. Non si vede la ragione di modificare l'attuale ordinamento per ciò che riguarda la risoluzione delle controversie fra diversi enti locali e fra enti locali e Stato.

8. Si ritiene opportuno, per ragioni di economia e di maggiore efficienza, unificare gli uffici di accertamento tanto per i tributi locali che per i tributi erariali.

9. Si ritiene opportuno che anche il Contenzioso venga unificato.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. La delega del potere di imposizione, sia agli enti territoriali che a quelli non territoriali, dà luogo a seri inconvenienti quando non sia disciplinata e sorvegliata da un unico organo che tenga presente l'unicità del contribuente su cui tutti i gravami finiscono per riversarsi.

2. Non si può escludere la necessità di delegare in qualche caso il potere di imposizione, nè si vede come la materia possa essere disciplinata dalla carta costituzionale. Sembra tuttavia opportuno che qualche remora sia introdotta per contenere l'uso di siffatta facoltà; e pertanto sarebbe forse inopportuno stabilire un *quorum* speciale per l'adozione di provvedimenti legislativi in materia.

GRUPPO INTELLETTUALI « ANTONIO LABRIOLA » — Bologna

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. L'atutale ordinamento tributario comunale, completamente subordinato a quello dello Stato, circoscritto in rigide, tassative disposizioni legislative, non permette di realizzare tutti i mezzi necessari per i vari bisogni dei comuni ed un'effettiva giustizia distributiva del carico tributario. Sarebbe necessario concedere ai comuni una completa autonomia tributaria. Essi possono meglio, essendo a contatto diretto con l'ambiente, attraverso i Consigli locali tributari, valutare le varie ricchezze, divedse da luogo a luogo, le capacità contributive dei cittadini e determinare, per i vari tributi, le modalità e le misure di imposizione adatte alle condizioni particolari del luogo.

2. L'imposizione, nelle sue linee generali, dovrebbe essere così ripartita fra lo Stato ed i comuni:

allo Stato tutte le imposizioni indirette sugli affari e sui consumi, meno le attuali imposte di consumo di pertinenza dei comuni, nonchè tutte le tasse relative a servizi di carattere statale;

ai comuni tutte le imposte dirette, reali e personali, con eventuali sovrimposizioni da parte dello Stato e provincie, le imposte di consumo e le tasse relative a servizi comunali:

a) come detto sopra, si considerano preferibili i tributi autonomi localmente amministrati. Il sistema dovrebbe essere così congegnato: varie imposte speciali dirette, reali e personali, un'imposta generale personale progressiva, che dovrebbe essere la fondamentale, imposte di consumo, contenute in giusti limiti, e tasse su vasta scala;

b) l'ordinamento dell'imposizione comunale dovrebbe essere lasciato al potere normativo dell'Ente impositore, da svolgersi però nei limiti di norme di carattere generale stabilite dalla legge;

c) la determinazione delle aliquote dovrebbe essere rimessa agli Enti impositori;

f) lo Stato, come le provincie, dovrebbero avere facoltà di sovrimporre sulle imposte dirette comunali ed appositi provvedimenti legislativi dovrebbero stabilire opportune norme al riguardo, in particolare per evitare ingiustificati eccessi, che andrebbero, fra l'altro, a danno della finanza comunale;

g) il concorso dei comuni nelle spese dello Stato dovrebbe essere rappresentato dalle sovrimposizioni statali sulle imposte dirette.

3. Si ritiene che le norme destinate a regolare le materie di cui al precedente quesito debbano, nei loro principî fondamentali, essere inserite nella carta costituzionale.

4. Si ritiene opportuno che vengano enunciati principi generali diretti ad evitare gli inconvenienti accennati nel quesito. Detti principî dovrebbero essere contenuti nelle disposizioni generali legislative riguardanti l'ordinamento tributario comunale. L'osservanza dei principî suddetti potrebbe essere garantita con il controllo governativo che dovrebbe essere effettuato sulle deliberazioni riguardanti l'istituzione e la regolamentazione dei vari tributi comunali. Detto controllo sarebbe indispensabile per assicurarsi che l'ordinamento tributario comunale viene contenuto nei limiti delle disposizioni generali legislative.

5. Il controllo statale sui bilanci degli enti locali dovrebbe essere limitato solo alla legittimità:

a) abolire la distinzione fra spese obbligatorie e facoltative e tutte le concatenazioni fra queste ultime e le sovrimposte (1);

b) non è conveniente accentuare la coordinazione fra le spese e le entrate; è sufficiente per l'equilibrio finanziario la disposizione che alle spese ordinarie si deve far fronte con le entrate ordinarie.

Sarebbe opportuno sancire una disposizione autorizzante l'aumento automatico delle spese relative a particolari entrate, in caso d'aumento di queste.

6. Si ritiene che tutti i rapporti finanziari fra i diversi enti locali possano essere rimessi agli accordi diretti fra gli enti interessati.

Sarebbe opportuno concedere ai comuni ampia facoltà di unirsi in consorzi anche in materia finanziaria. In particolare sarebbe utilissimo che i piccoli comuni potessero unirsi in consorzi per la gestione del servizio di accertamento e riscossione delle imposte di consumo.

7. La giurisdizione sulle controversie fra diversi enti locali sarebbe bene affidarla alle amministrazioni provinciali o a commissioni formate da rappresentanti delle rispettive amministrazioni provinciali, nel caso che i comuni appartenessero a provincie diverse.

La giurisdizione sulle controversie fra gli enti locali e lo Stato potrebbe essere affidata al Ministero dell'interno, che dovrebbe decidere di concerto con il Ministero delle Finanze.

8. Gli accertamenti dei tributi diretti locali dovrebbero essere imperniati sull'opera dei Consigli tributari, sulla pubblicità degli atti di detti Consigli e sulla collaborazione dei cittadini.

Sarebbe necessario inoltre ampliare i poteri di accertamento dei comuni, permettendo le indagini presso gli istituti di credito, gli uffici postali, le aziende industriali, commerciali, ecc.

9. L'ordinamento del contenzioso in materia di tributi locali potrebbe essere il seguente:

Ricorsi in prima istanza: Commissione comunale, da nominarsi insieme ai Consigli tributari di accertamento con le elezioni delle Amministrazioni comunali;

Ricorsi in seconda istanza: Commissione provinciale, da nominarsi con le elezioni delle Amministrazioni provinciali;

Ricorso giudiziario.

I componenti delle suddette Commissioni dovrebbero avere particolari requisiti. Le Commissioni provinciali dovrebbero essere presiedute da magistrati.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. La delega del potere di imposizione ad enti non territoriali ha creato confusionismo e sovrapposizioni. Sarebbe bene che venissero forniti con altri sistemi i mezzi necessari agli enti suddetti, che non possono essere soppressi.

2. Sarebbe opportuno che nella carta costituzionale venisse sancito il divieto di delega del potere di imposizione agli enti non territoriali.

AVVOCATURA DISTRETTUALE DELLO STATO DI NAPOLI

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. Sulle provincie e su i comuni ricadono non poche spese, che, per la loro natura e finalità, hanno un carattere generale più che locale, quali le spese di educazione ed istruzione, alloggi ed accasermamenti dei carabinieri, delle truppe di transito, della guardia di finanza, spese, che negli ultimi tempi, hanno raggiunto un'entità rilevante.

A tali spese si aggiunge il ritmo crescente dei carichi assistenziali e — pei comuni — dei carichi *straordinari*, derivanti dalle esigenze eccezionali dell'organizzazione del servizio annonario (tesseramento, spacci, vigilanza, ecc.) e di altri servizi di contingenza.

Incide poi enormemente sul carico degli enti territoriali — in ispecie nei maggiori centri — la spesa del personale (di segreteria e di altri uffici). Il carico è accentuato dalla *troppo libera* ed *incontrollata* assunzione di personale, determinata, il più delle volte, da oppor-

(1) Tutte le spese, quando rispondano alle necessità particolari del luogo, valutate dal Consiglio comunale, legittimo rappresentante del popolo, sono giustificate.

tunismo più che dal bisogno del funzionamento dei servizi, il che ha creato in alcuni grandi comuni (ad esempio quello di Napoli) situazioni finanziarie intricatissime per non dire catastrofiche.

D'altro canto, nell'applicazione delle non poche specie di imposte e di tasse cui sono facultati, i comuni, non poche volte, specie nei piccoli centri, per considerazioni prevalentemente di opportunità personalistica da parte di amministratori preoccupati della propria popolarità, sono state trascurate quelle di maggiore e più largo rendimento (imposta di famiglia — contributi di migliorie — contributi di fognature — imposte sulle industrie — comunali, ecc.) nonchè quelle di cui all'art. 41 del decreto Luogotenenziale dell'8 marzo 1945, n. 62, sulle specialità produttive locali.

2. *A*) Sarebbe da far volti per un sistema tributario locale — tipo inglese — del tutto autonomo e staccato da quello statale, con una netta distinzione tra spese di carattere generale (istruzione, stato civile, accasermamenti, alloggi di truppe di transito, opere idrauliche e portuali, manicomi) da accollarsi allo Stato e quelle di carattere prettamente e prevalentemente locale.

Le imposte di consumo, l'imposta di famiglia, l'imposta sulle particolari risorse locali (di cui al decreto Luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 62), opportunamente sviluppata e regolata, quella di soggiorno e di cura, nonchè tutte le altre forme vigenti di imposta, di tasse e di contributi, ben coordinate e regolate nella graduazione della loro applicabilità, dovrebbero costituire la base delle entrate locali, da integrarsi coi proventi patrimoniali e con lo sviluppo di altre tasse, e dei cosidetti diritti e corrispettivi per particolari servizi, nonchè alla occorrenza, dagli utili di servizi municipalizzati.

Ne sarebbero escluse le sovimposte per lasciare maggiore organicità ed elasticità al sistema dei tributi statali da basarsi principalmente sulle imposte reali e da integrarsi, adeguarsi e proporzionarsi con le imposte personali.

B) Il sistema dei tributi locali, sia per uniformità di criteri, sia per l'efficacia stessa e la proficuità della sua applicazione, non può trovare il suo ordinamento che in una legge organica, che ne stabilisca il contenuto, i limiti, le modalità.

Per quanto abbiano una portata territorialmente limitata, i tributi locali rientrano pur sempre nel quadro degli oneri, che incidono sulla capacità contributiva del cittadino, e lo Stato, non può disinteressarsene sia perchè ad esso fa capo il potere impositivo, sia per le ripercussioni influenti sulla efficienza contributiva della massa dei cittadini, che possono compromettere il rendimento stesso dei tributi statali.

C) La determinazione delle aliquote delle imposte, pur lasciando una certa elasticità di applicazione in rapporto alle situazioni ed alle esigenze finanziarie degli enti locali, non può, in linea di massima, che essere regolata e schematizzata il più che sia possibile nelle diverse ipotesi prevedibili. La relativa entità può essere fissata, per categorie, tenendo presenti: il numero dei contribuenti, il loro livello medio, l'applicazione preesistente, concorrente o susseguente di altre imposte, in corrispondenza con le emergenze ed i bisogni di bilancio.

D) Si esclude una partecipazione degli enti locali al gettito dei tributi erariali. Ma qualora il nuovo sistema tributario non dovesse prescindere da essa, si dovrebbe questa limitare a minime insormontabili percentuali in modo da non alterare il carattere stesso di tali tributi.

E) Il concorso dello Stato alle spese degli enti locali dovrebbe andar limitato: a quelle, comunque, di carattere ed interesse generale che dovessero ancora essere lasciate a carico degli enti autarchici; a quelle di natura straordinaria dipendenti da circostanze di congiuntura, o da compiti non rientranti nelle ordinarie funzioni di tali enti. Il concorso potrebbe assumere il carattere di sovvenzione, qualora, nonostante l'osservanza di regolari criteri amministrativi, per impreviste contrazioni di entrate, i bilanci locali dovessero trovarsi in dissesto non superabili in futuri esercizi.

F) Nei casi — in vero poco probabili — di situazioni finanziarie locali particolarmente prospere, potrebbe lo Stato attingere ai margini delle imposte di consumo, dell'imposta di famiglia e dell'imposta sulle risorse locali, quale recupero al fondo — sovvenzioni — dal quale vengano erogati i versamenti pel risanamento delle finanze dei comuni dissestati.

G) Quando la finanza locale dovesse apparire concretamente sistemata, potrebbe lo Stato richiedere concorsi degli enti autarchici nelle spese *di generale interesse*, ma di *immediata utilità locale* (sia sotto il riflesso economico, sia sotto quello finanziario quale ragione di maggior gettito dei tributi stessi locali) come per le opere portuali, ferroviarie, per le istituzioni educative e culturali.

3. La finanza locale ed il coordinamento di essa con quella statale potrà esser regolata da apposita legge organica, che limiti anche e disciplini il numero e le attribuzioni degli impiegati degli enti, salvo un cenno di rinvio da inserirsi nella Carta costituzionale.

4. Nella Carta costituzionale potrebbe, dopo la enunciazione del potere impositivo spettante allo Stato, aggiungersi che: gli enti autarchici potranno applicare i tributi che saranno determinati in apposita legge nei limiti e secondo le modalità delle medesime, sotto il controllo statale.

Una tale formulazione di per sè escluderebbe ogni preoccupazione circa le ripercussioni nocive alla economia generale derivante dall'applicazione dei tributi locali.

5. Si ritiene che il controllo statale su i bilanci degli enti locali debba essere mantenuto ed anzi rafforzato, sottoponendo tali bilanci al riscontro delle direzioni di Ragioneria dello Stato esistenti presso le locali Intendenze.

Eliminate le spese di carattere generale nazionale, sarebbe da conservare la distinzione tra spese *obbligatorie* e facoltative, elencando tra le prime quelle rispondenti

alle funzioni essenziali e principali, e tra le seconde quelle meno impellenti. Alle prime dovrebbe corrispondere un elenco delle imposte di maggiore e più facile rendimento, alle seconde le altre specie di imposte.

6. Gli accordi tra gli enti autarchici — provincia e comune — o tra comuni limitrofi, ma della stessa provincia — potrebbero essere autorizzati sia per maggior sollievo dei contribuenti ne l'applicazione di tributi armonicamente coordinati, sia per economia di spese inerenti al servizio stesso delle imposte.

Tali accordi, ed i conseguenti criteri di ripartizione delle spese di comune gestione, dovrebbero essere controllati dallo Stato, demandandosene ai prefetti il riscontro della regolarità e dell'equa proporzionalità degli oneri.

7. La giurisdizione sulle controversie tra diversi enti locali potrebbe essere affidata alla Giunta provinciale amministrativa in primo grado ed al Consiglio di Stato in secondo grado.

Le controversie tra enti locali e Stato potrebbero — anche per uniformità di principii — essere demandate ad apposita sezione del Consiglio di Stato in primo grado ed a sezioni unite del Consiglio di Stato in secondo grado.

8. Per l'imposta di famiglia (data la sua affinità con l'imposta complementare) per quella di patente, analogamente a quella sulle industrie, commerci, atti e professioni (nelle sue interferenze con l'imposta statale di R. M.) l'accertamento potrebbe esser fatto dagli uffici distrettuali delle imposte. Per le altre imposte l'accertamento dovrebbe continuare ad essere fatto dagli uffici comunali.

9. Per l'armonia, le interferenze e l'organico esame della capacità contributiva dei cittadini, apparirebbe opportuno che le controversie relative all'applicazione dei tributi locali sieno demandate agli stessi organi competenti per l'esame dei reclami riflettenti i tributi erariali, con osservanza della stessa procedura.

B) *Enti autarchici territoriali.*

1. L'entemania è stata aggravata dal susseguirsi di oneri tributarii, che incidono sulla capacità contributiva dei cittadini, menomandone talvolta l'efficienza e le possibilità nell'applicazione dei tributi statali e degli enti autarchici territoriali.

L'entità dei contributi in non pochi casi è giunta a proporzioni fin troppo esagerate e preoccupanti. La loro fissazione è stata effettuata con criteri fin troppo elastici e vaghi.

2. Un ordinamento tributario ed un armonioso sistema tributario non può non stabilire, con le maggiori garenzie, criteri e limiti generici all'ulteriore applicazione di simili oneri ad evitare che essi finiscano per pregiudicare il rendimento dei tributi statali e degli enti autarchici locali.

Sarà opportuno che nella Carta costituzionale sia aggiunta all'enunciazione del potere impositivo spettante allo Stato la norma già indicata al paragrafo 4 della lettera *A*) ampliandola nella formula « gli enti autarchici, *territoriali* o *non*, potranno applicare i tributi che saranno determinati in apposita legge, nei limiti e secondo le modalità delle medesime, sotto il controllo statale ».

La legge speciale dovrebbe, poi, stabilire gli organici ed il modo di accertamento, nonchè le aliquote minime e massime, da fissare tenendo presenti le aliquote dei tributi erariali e la congrua limitata proporzione, disciplinando anche i limiti e gli scopi delle spese da effettuare dagli enti non territoriali, onde evitare che, come spesse volte si è riscontrato pel passato, gli enti, tutt'altro che essere mezzi di incremento economico e fattori di ordine sociale, siano fine a sè stessi per l'organizzazione e la conservazione di inutili burocrazie.

SINDACO DEL COMUNE DI ROMA

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. I tributi locali, specialmente nei comuni maggiori, anzichè basarsi su redditi direttamente accertati, sono stati applicati finora sulla base di indici presuntivi di ricchezza (imposta sul valore locativo, sui cani, sui domestici, sui pianoforti, ecc.). Ma tale sistema di accertamento presenta due difetti fondamentali: 1° quello di non colpire, nemmeno in via di larga approssimazione, i redditi effettivamente esistenti; 2° quello di dar luogo ad enormi sperequazioni. Un temperamento al sistema è stato apportato dalle disposizioni del marzo 1945 che concedono anche ai comuni maggiori la facoltà di applicare l'imposta di famiglia, e che aboliscono, in corrispondenza, l'imposta sui domestici e sui pianoforti. L'imposta di famiglia, tuttavia, grava fra l'altro: *a*) sui redditi immobiliari, già colpiti dalla sovraimposta sui terreni e sui fabbricati; *b*) sui redditi commerciali, industriali e professionali già colpiti dalla imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni. Ora, la duplicazione è evidente; e si dovrebbe pertanto: 1° eliminare la anzidetta duplicazione; 2° abolire tutte le altre imposte che si basano sopra indici presuntivi di ricchezza.

2. L'inconveniente maggiore del sistema tributario italiano è la sua frammentarietà e complessità. Si dovrebbero mantenere delle imposte dirette soltanto le tre fondamentali sui terreni, sui fabbricati e sulla ricchezza

mobile, affidandone l'accertamento e la riscossione al comune. Lo Stato e le regioni dovrebbero stabilire ogni anno, sulla base delle esigenze dei propri bilanci, l'aliquota di loro spettanza, distribuendola fra i comuni in proporzione del gettito effettivamente accertato da ciascuno. Per quanto concerne le imposte indirette, potrebbero essere affidati ai comuni l'accertamento e la riscossione di quelle aventi carattere generale (monopoli fiscali, dogane, tasse sugli affari, imposte di fabbricazione ed analoghe) ed ai comuni di quelle di carattere locale (imposte di consumo).

Le aliquote, evidentemente, non potrebbero essere che uguali per tutti i comuni.

Non dovrebbe peraltro essere negata ai comuni la facoltà d'imporre ulteriori tributi, in relazione alle particolari condizioni locali. Tanto sulla natura quanto sulle aliquote di questi tributi speciali dovrebbero essere lasciate libere di decidere le amministrazioni locali e in definitiva le popolazioni locali, che sono le più qualificate per individuare i propri bisogni ed avvisare ai mezzi più opportuni per soddisfarli.

Sui tributi speciali nessuna partecipazione dovrebbe essere consentita allo Stato ed alle regioni.

3. Si risponde affermativamente.

4. Non si ritiene opportuno enunciare un principio generale diretto ad evitare che l'imposizione degli enti locali crei ostacoli alla libera circolazione delle merci e discriminazioni delle condizioni di produzione delle merci e dei servizi in tutto il territori dello Stato. Non si ritiene opportuno soprattutto perchè, data la grandissima varietà delle situazioni locali, l'enunciazione di un qualunque principio del genere non potrebbe essere che manchevole, e quindi, in definitiva, dannosa. Sembra perciò miglior consiglio lasciar libero giuoco alle forze economiche, lasciando alle amministrazioni locali, che sono le maggiormente interessate, il compito di tenerle nella debita considerazione.

5. Non si ritiene che debba essere mantenuto il controllo dello Stato sui bilanci degli enti locali. Un qualsivoglia controllo non può non tendere all'uniformità, là dove esiste invece la più grande varietà di situazioni, e, conseguentemente, non può non essere dannoso. In definitiva sono le amministrazioni, e quindi le popolazioni locali le maggiori interessate in materia. Non v'è dubbio pertanto ch'esse cercheranno di tutelare i loro interessi nella maniera migliore.

6. Si ritiene che in materia, per le stesse ragioni fatte presenti al n. 5, si debba lasciare agli enti locali la più ampia libertà.

7. Si ritiene che la giurisdizione in materia di controversie fra diversi enti locali o fra enti locali e Stato possa essere affidata ai normali organi della giustizia amministrativa.

8. La risposta è implicita in quanto suggerito al n. 2.

9. La risposta è implicita in quanto suggerit oal n. 2.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. L'inconveniente maggiore è quello di aver reso il sistema tributario più farraginoso e complicato di quanto già non fosse.

2. La Carta costituzione dovrebbe escludere la facoltà d'imposizione da parte degli enti non territoriali. Ai loro bisogni potrebbe essere provveduto mediante la applicazione di speciali aliquote su tutti o parte dei redditi accertati ai fini dell'applicazione dei tributi di cui alla lett. *A*, n. 2.

SEGRETARIO GENERALE DEL COMUNE DI FIRENZE

1. L'attuale ordinamento delle finanze locali non risponde, sia per la sua efficienza pratica e sia per una equa ripartizione del carico tributario in funzione dei bisogni dell'ente, alle finalità che esso si propone in quanto è troppo complicato sia per il numero delle imposte sia e sopra tutto per le modalità di accertamento e di riscossione: infatti esiste, per esempio, la imposta di famiglia la quale colpisce manifestazioni di carattere economico le quali sono già colpite da due altre imposte e cioè l'imposta complementare e quella del reddito consumato di nuova creazione; si hanno così ben tre imposte similari e parallele a carico dello stesso soggetto e colpendo il medesimo reddito. Inoltre si hanno numerose imposte che sono improduttive in quanto le spese di accertamento e di riscossione eguagliano se non superano il gettito di esse. Si ritiene che il numero delle imposte efficienti debba essere di quattro e cioè: *a*) imposta diretta (imposta di consumo con assoluta libertà di stabilire i massimi per ciascuna voce e di stabilire altresì nuove e redditizie voci); *b*) imposte indirette (sovrimposta sui terreni e fabbricati, imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni, che può essere applicata col sistema della sovrimposizione all'imposta di ricchezza mobile); *c*) imposta di famiglia (deve essere applicata con accertamento diretto senza tollerare alcuna esenzione ad eccezione delle famiglie i cui capi sono iscritti nell'elenco dei poveri — le famiglie a reddito limitato colpirle con aliquote basse in modo da educare il cittadino al pagamento delle imposte —; *d*) occupazioni di spazi ed aree pubbliche (libertà di fissare aliquote massime in rapporto alle finalità della imposizione). Infine migliorare tecnicamente ed economicamente l'addizionale sui biglietti di entrata degli spettacoli pubblici e sui generi di monopolio.

2. Conformandomi alle risposte già date sul questionario delle autonomie locali ritengo che l'assetto amministrativo attuale degli enti locali e cioè: comune, provincia, enti assistenziali rispondano pienamente ad una pratica organizzazione amministrativa dello Stato con esclusione, per lo meno temporanea, dell'ente regione. Ciò premesso ritengo che tutte le diverse forme assistenziali, la pubblica istruzione e l'amministrazione della giustizia debbano passare allo Stato in quanto rappresentano bisogni a carattere nazionale:

a) nel numero uno ho già elencato le imposte che dovrebbero rimanere ai comuni ed ho altresì espresso l'opinione che nelle imposte dirette deve prevalere il carattere della sovraimposizione per unità di indirizzo negli accertamenti di esse;

b) l'ordinamento dei tributi autonomi deve essere lasciato al potere normativo dell'ente impositore senza alcuna limitazione in quanto che la limitazione è determinata dal fabbisogno complessivo pel soddisfacimento dei bisogni della pubblica amministrazione i quali variano da provincia a provincia e certe volte anche tra comuni e comuni limitrofi. Tale potere deve trovare limitazione solo ed esclusivamente nel principio della equa ripartizione delle imposizioni in modo che il carico tributario venga proporzionalmente ripartito fra tutti i soggetti tassabili;

c) le aliquote dei tributi devono essere rimesse senza alcun limite agli enti impositori;

d) la partecipazione degli Enti locali al gettito di tributi erariali deve essere fatta col sistema percentuale e limitata all'ammontare del gettito del tributo nella circoscrizione dell'Ente a beneficio del quale si stabilisce la partecipazione;

e) se tutti i servizi a carattere nazionale elencati nel n. 2 passassero allo Stato credo che debba escludersi qualunque forma di concorso dello Stato nelle spese degli enti locali, in quanto che la libertà assoluta data a questi di stabilire con criteri discrezionali le aliquote massime di ciascun tributo dovrebbe essere sufficiente a garantire un gettito tale da soddisfare tutti i bisogni dell'ente, al quale deve essere anche vietato di assumere mutui od altre forme differenti dai tributi per pareggiare il bilancio ordinario;

f) escludo nella maniera più assoluta che lo Stato possa partecipare al gettito delle imposte locali;

g) come escludo altresì che gli enti locali possano concorrere alle spese dello Stato.

3. Le norme destinate a regolare tutta la complessa materia tributaria nei suoi principî fondamentali devono essere inserite nella carta costituzionale in quanto esse costituiscono una limitazione della libertà individuale ed un prelievo sui frutti della attività del cittadino.

4. E' principio fondamentale tributario che la imposizione dei tributi non debba mai ostacolare l'attività del contribuente che crea il reddito tassabile e di conseguenza tutto il sistema tributario degli enti locali deve trovare il suo assestamento nella vita amministrativa e sociale dello Stato. Tale principio deve essere inserito nella carta costituzionale formulato nel seguente modo: « E' vietata qualsiasi disposizione nelle norme tributarie degli enti locali che ostacoli la produzione e la libera circolazione delle merci su tutto il territorio dello Stato ».

5. Il controllo statale sui bilanci degli enti locali deve rimanere per dare un indirizzo unitario ed armonico a tutta la vita locale e tale controllo si rivela tanto più necessario in questo periodo di ricostruzione perchè tutte le energie non vadano disperse e diluite a soddisfare bisogni non del tutto necessari. Ma, evitato il concorso dello Stato, il controllo di questo sui bilanci degli enti locali deve essere esercitato esclusivamente dalle Giunte provinciali amministrative, opportunamente modificate e riformate come già ho espresso nell'altro questionario. Se la differenza fra spese obbligatorie e facoltative debba significare solo ed esclusivamente una graduazione della necessità dei diversi bisogni della vita locale può anche rimanere, togliendo però tutti i vincoli e tutte le limitazioni che soffocano quei bisogni che una legge molto antica riteneva puramente facoltativi. Indubbiamente sarebbe più opportuno eliminare una distinzione che non risponde più alle attuali esigenze di vita dei diversi enti che nel turbinoso vortice della vita manifestano sempre nuovi bisogni da soddisfare e nuove esigenze cui provvedere. Vietato ai comuni di provvedere al pareggio dei bilanci con mutui o altri mezzi a carattere straordinario non può non ammettersi anche il principio della coordinazione fra le spese e le entrate nel senso che le prime devono essere contenute dal gettito economicamente valutato delle seconde; non si ritiene però di destinare alcune entrate a determinate categorie di spese i cui bisogni nel corso dell'esercizio possono modificarsi in modo eccezionale, ritenendo più rispondente alla vita aziendale dell'ente pubblico che il complesso delle entrate debba servire al soddisfacimento di tutti i bisogni della pubblica azienda lasciando libera questa di provvedere con storni alle diverse variazioni che si manifestano nel corso dell'esercizio.

6. Indubbiamente gli accordi diretti fra gli enti interessati sia per la limitazione nel rispettivo potere di imposizione, sia nell'unione per l'accertamento e la riscossione dei tributi e sia nella ripartizione per le spese dei servizi consorziati sia la forma migliore per una efficace e fattiva cooperazione fra gli enti stessi. Non deve però dimenticarsi che qualche volta se non spesso tali accordi falliscono se non altro per la differente valutazione che ciascun ente porta nel giudicare i propri interessi; in questi casi che io credo non siano pochi occorre rimettere ad una autorità superiore, che può essere il prefetto della provincia, un potere di mediazione e nella deprecata ipotesi di un fallimento di questo un potere di decisione ad altro organo pur esso locale che potrebbe essere la Giunta provinciale amministrativa.

7. Alla Giunta provinciale amministrativa opportunamente integrata fra enti della stessa provincia; al Ministero delle Finanze per le controversie fra enti di provincie diverse ed al Consiglio di Stato fra Enti locali e Stato.

8. Per uniformità di indirizzo nella valutazione e nell'accertamento dei diversi fatti economici sono di opinione che l'accertamento della base imponibile venga effettuato dagli uffici erariali dello Stato con criteri uniformi per tutti i tributi in quanto che non mi sembra ammissibile variazioni o cambiamenti di criterio a seconda che l'accertamento del reddito imponibile sia fatto a beneficio dello Stato o degli enti locali. Gli uffici erariali possono, anzi devono, servirsi dei rispettivi uffici degli enti locali specie quando trattasi di tributi riferentisi a questi.

9. E' doveroso procedere alla unificazione degli organi del contenzioso tributario affidando il giudizio sulle controversie in primo grado alle commissioni distrettuali delle imposte ed in grado di appello alle commissioni provinciali, entrambe opportunamente integrate sopprimendo ogni ingerenza della Giunta provinciale amministrativa che per la sua sostanziale funzione di controllo e di tutela sui bilanci degli enti locali male si presta, anzi si rivela incompatibile ad un giudizio sereno ed obiettivo.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1-2. Sono noti i gravissimi inconvenienti che ha determinato il potere di delega di imposizione ai molteplici enti autarchici non territoriali istituiti nel ventennio di regime fascista: le funzioni di questi enti si sovrapponevano e spesso si contrastavano elidendosi a vicenda e di conseguenza il potere di delega delle imposizioni risultava quanto mai esiziale non solo alla vita economica nazionale, ma quando e sopratutto alla vita stessa degli enti impositori. Penso perciò che debba essere assolutamente vietato qualsiasi sistema di sovraimposizione agli enti autarchici non territoriali.

SEGRETARIO GENERALE DEL COMUNE DI LIVORNO

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. Gli inconcenienti dell'attuale ordinamento della finanza locale consistono — essenzialmente — nello squilibrio fra l'onere delle spese obbligatorie, e il provento delle entrate, costituite quasi esclusivamente dai tributi, tassativamente catalogati e limitati dalla legge. Ed infatti il legislatore, mentre ha gravato gli enti autarchici di una infinità di costosissime incumbenze (talora del tutto estranee alle naturali finalità di essi), ha d'altra parte disciplinato, con rigorose limitazioni, la possibilità di procurare i corrispondenti mezzi finanziari.

Da ciò deriva un assurdo e gravissimo spareggio tra l'entrata (pressochè bloccata per legge) e la spesa (per lo più obbligatoria per legge) al quale lo Stato, per garantire il funzionamento dei servizi, deve necessariamente soccorrere con sovvenzioni a integrazione di bilancio, o con autorizzazioni a contrarre mutui.

E' ben noto che il complesso delle entrate degli enti locali non è ormai più sufficiente neanche a pareggiare le sole spese per il personale: rimangono quindi del tutto scoperte le altre voci di spesa.

Il primo rimedio ad un siffatto stato di cose che si è andato aggravando disastrosamente negli ultimi anni, deve essere trovato in una ben più larga autonomia degli enti autarchici, che consenta ad essi, uscendo dalla soggezione in cui sono ora costretti, di proporzionare, di loro iniziativa, i cespiti di entrata alle necessità di spesa. Ed è da ritenersi che tra le prime benefiche e logiche conseguenze di una tal direttiva, si dovrebbe raggiungere quella di mettere in grado gli enti suddetti di pretendere un equo corrispettivo per i servizi che essi devono rendere, sia ai privati cittadini, sia allo Stato e alle pubbliche amministrazioni.

2. Nel rispondere al quesito, si muove dalla ipotesi di uno Stato essenzialmente unitario che assommi in sè tutti i poteri (compreso quello di imporre i tributi), delegandone una parte, con criteri di più o meno largo decentramento, agli enti autarchici territoriali. Questi, ricevendo per legge una serie di determinate incombenze, debbono dalla legge esser messi in grado di far fronte alle relative spese; il che potrà avvenire: o con adeguata somministrazione di fondi da parte dell'erario dello Stato, o con partecipazione a tributi erariali o con la facoltà delegata di imporre direttamente tributi.

Stabilita l'ipotesi in questi termini, si risponde al complesso delle domande, in cui si suddivide il quesito, esprimendo il parere che tutto il sistema tributario attuale debba essere possibilmente concentrato in un unico organo fiscale statale che assorba e sostituisca i vari organi in cui oggi si fraziona il potere tributario e che, da solo abbia diretto contatto con il contribuente per qualsiasi imposta, sovrimposta o tassa. Ne risulterebbe un sistema più semplice, più obbiettivo, più uniforme e più equo di imposizione, di accertamento e di riscossione dei tributi, ed allo stesso tempo una procedura più snella, meno costosa per l'amministrazoine, meno molesta per il contribuente e meno influenzabile dalle inevitabili e mutevoli tendenze locali.

Tutto ciò non sarebbe affatto incompatibile con i concetti di più larfia autonomia da concedersi agli enti

locali, quando ad essi fosse riserbata la facoltà di stabilire, entro ampi limiti fissati da una apposita legge, i tributi di cui dovrebbero valersi, le tariffe di essi e le aliquote delle sovrimposte ai tributi erariali.

E' da ritenersi che un tale ordinamento unitario-statale potrebbe vantaggiosamente estendersi anche alla riscossione dell'imposta di consumo che dovrebbe ad ogni modo rimanere come principale cespite di entrata dei comuni (o in genere degli enti locali) con facoltà ad essi di aggiungere altre voci di tariffa a quelle attualmente ammesse.

E' ovvio che i criteri cui dovrebbe ispirarsi la legge, nello stabilire i limiti di partecipazione degli enti autarchici territoriali al sistema tributario, dovrebbero adattarsi alla somma dei compiti che si vorranno loro assegnare in una direttiva di maggiore o minore decentramento, e sarebbe quindi prematura qualsiasi considerazione. Pare ad ogni modo che dovrebbero essere mantenute ed anche ampliate, le sovrimposte ai tributi erariali, la imposta di consumo, e conservate poche altre imposte della odierna finanza locale.

3. Sì. Il sistema come sopra brevemente accennato, rappresenterebbe una sostanziale garanzia per il singolo, e come tale essa dovrebbe opportunamente essere inserita nella carta costituzionale.

4. Sì. Si ritiene opportuno che una legge speciale disciplini con larghezza di limiti, le facoltà tributarie degli Enti locali, tenendo anche conto della necessità che queste non possano creare dannosi ostacoli alla circolazione delle merci o discriminazioni delle condizioni di produzione nel territorio dello Stato.

5. Sì. Si ritiene opportuno che sia mantenuto il controllo statale sui bilanci degli enti locali, purchè esso venga convenientemente snellito:

a) la distinzione tra spese obbligatorie e facoltative dovrebbe esser soppressa;

b) non sembra utile che sia accentuata la coordinazione tra spese e entrate.

6. Si richiama quanto è stato risposto al quesito n. 4.

7. Ad un apposito organo giurisdizionale che potrebbe essere l'attuale Corte dei conti.

8. Si. Si richiama quanto è stato risposto al quesito n. 2.

9. S. Secondo quanto sopra è stato risposto, l'ordinamento del contenzioso per i tributi degli enti locali, dovrebbe essere quello stesso dei tributi erariali.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1-2. Per le considerazioni suesposte, ed a più forte ragione, si esprime avviso che nella Carta costituzionale debba essere tassativamente esclusa qualsiasi facoltà di delega del potere di imposizione ad enti non territoriali.

Ciò sarebbe non solo ambita garanzia del singolo, ma anche moralizzazione del sistema tributario.

SEGRETARIO CAPO DEL COMUNE DI POTENZA

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. L'ordinamento della attuale finanza locale sotto il profilo della pratica efficienza presenta i seguenti inconvenienti:

Le tasse non afferenti a servizi pubblici sono svariatissime: molte di esse per lo loro natura colpiscono un limitato numero di contribuenti e per la loro esiguità di aliquote dànno un gettito molto limitato (tassa pianoforti, sulle macchine per caffè espresso, bigliardi, licenze, ecc.). Fra i contribuenti la loro applicazione porta un senso di risentimento e disagio per la molteplicità delle imposizioni.

La tassa di famiglia, la tassa di patente e sulle industrie, commerci arti e professioni possono ritenersi doppioni nei confronti della tassazione del reddito derivante da lavoro.

La tassa famiglia dà un gettito limitato in confronto al gettito che dovrebbe produrre in rapporto alla agiatezza delle famiglie se l'applicazione fosse integra e senza interferenze locali.

Detta tassa applicata con esattezza dovrebbe, al pari delle imposte di consumo, dare un gettito tale da essere bastevole al soddisfacimento in gran parte delle spese effettive ordinarie e qnindi all'espletamento dei pubblici servizi.

Le imposte di consumo dànno un gettito che in via normale può considerarsi soddisfacente ma si auspica che la tariffa sia a carattere nazionale con la divisione dei comuni in classi in modo che gli enti locali abbiano una possibilità massima di imposizione su generi determinati e che non influisca sensibilmente da luogo a luogo sull'andamento dei prezzi dei generi di consumo.

Per quanto si attiene all'espletamento dei pubblici servizi si ritiene opportuno che si perfezioni l'istituto della Municipalizzazione in modo da eliminare l'interferenza degli interessi industriali e particolaristici, riorganizzandolo a sistema industriale per quanto riguarda la possibilità di rendimento del personale in guisa da avere l'uso del pubblico servizio nella migliore delle forme ad un costo mite. Per lo sviluppo delle Municipalizzazioni l'ente dovrebbe provvedere alle spese di impianto con entrate straordinarie (mutui) mentre per

la gestione dovrebbe corrispondere un *minimum* di contribuzione, da prelevarsi dal gettito delle entrate effettive in modo da assicurare ai cittadini la migliore forma di uso facendo concorrenza all'industria privatistica.

Sotto il profilo della giusta ripartizione l'attuale ordinamento della finanza locale può ritenersi perequato in via generale.

2. L'autonomia comunale non può essere completa se non vi è l'autonomia finanziaria, Il comune deve bastare a se stesso per sopperire all'espletamento dei compiti che gli incombono e pertanto si ritiene che i tributi debbano essere autonomi ed amministrati localmente.

Fra le possibili fonti di entrata si ritiene che i tributi locali dovrebbero essere imposti con criterio perequativo in modo da colpire i redditi derivanti dal lavoro, i redditi patrimoniali ed i redditi industriali.

Perchè il contribuente non abbia a soffrire una molteplicità di tassazione che gli renda impossibile l'esistenza e che lo renda incapace a controllare la tassazione dei suoi redditi si ritiene opportuno l'unificazione delle aliquote tra le imposte dello Stato e degli enti locali mantenendo distinte le quote spettanti ai vari enti.

Il sistema attualmente praticato per le sovrimposte erariali potrebbe essere esteso a vari tributi degli enti locali, unificando:

a) Nella imposta di ricchezza mobile, l'imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni, l'imposta di patente, l'imposta di licenze, la tassa sulle vetture e sui bigliardi.

b) Nelle imposte terreni e fabbricati mantenere le aliquote di sovrimposta comunale e provinciale.

c) Nella imposta sul patrimonio applicare una aliquota suppletiva a favore degli enti locali a fine di eliminare l'imposta sul bestiame che ha dell'acre e del vessatorio.

La tassa di famiglia dovrebbe restare un tributo da applicare unicamente dal comune e, così come oggi, colpire l'agiatezza della famiglia; vale a dire tutte le specie di redditi dei componenti la famiglia. Con detta imposta potrebbero applicarsi delle aliquote suppletive per la tassa cani, sui domestici e sui pianoforti.

In tal modo si verrebbero ad eliminare i singoli tributi e avrebbe una tassazione unica con grande vantaggio sia per le amministrazioni, che potrebbero avere una imposta efficiente ai propri bisogni e sia per i contribuenti che potrebbero bene controllare i loro interessi. Al pari della imposta famiglia dovrebbe restare un tributo da applicarsi unicamente dal comune, l'imposta di soggiorno e di cura.

La tassa di circolazione sui veicoli a trazione animale per la esiguità del gettito potrebbe essere soppressa.

Agli effetti della imposizione dei tributi degli enti locali si ritiene preferibile che l'autonomia dell'ente sia limitata alla facoltà di imporre tributi già predeterminati nelle loro caratteristiche essenziali. In tal modo si otterrebbe per gli enti locali una identità di tassazione nella specie con la possibilità all'Ente di stabilire le aliquote di tassazione in misura adeguata alle necessità dell'ente.

La determinazione delle aliquote degli enti locali in aggiunta alle aliquote erariali dovrebbe essere rimessa agli enti impositori ed in misura non superiore a quelle erariali.

La partecipazione degli enti locali al gettito dei tributi erariali si potrebbe attuare dando mandato agli uffici delle imposte per l'accertamento dei redditi e la relativa tassazione con la conseguente iscrizione nei ruoli, che dovrebbero avere distinte le quote di imposta erariale da quelle degli Enti locali. Gli esattori delle imposte alle relaticve scadenze delle rate dovrebbero versare le quote di carico risultanti dai ruoli stessi.

Perchè gli uffici delle imposte siano controllati negli accertamenti del reddito potrebbero essere assoggettati al controllo degli ispettori tributari degli enti locali i quali riferirebbero sulle irregolarità al sindaco e questi a sua volta all'Intendente di finanza che dovrebbe provvedere a far eliminare gli inconvenienti lamentati.

Lo Stato non dovrebbe concorrere in modo assoluto nelle spese degli enti locali.

Tutte le imposte affidate all'amministrazione degli enti locali, indipendentemente dal modo di accertamento, dovrebbero essere autonome in senso assoluto senza alcuna ingerenza o partecipazione dello Stato.

Sui pubblici servizi gestiti dallo Stato non vi dovrebbe essere partecipazione negli utili da parte degli enti locali come, al contrario, gli enti locali non dovrebbero versare allo Stato alcun contributo per il buon andamento di detti servizi.

3. Tutto il sistema tributario locale docrebbe essere assoggettato a leggi speciali per far si che possa aggiornarsi alle necessità dei tempi e, a garanzia dei cittadini, si ritiene che nella carta costituzionale siano indicate delle particolari norme che valgano a garantire il fondamento del sistema.

4. Non si ritiene opportuno che venga enunciato un principio generale diretto ad evitare che l'imposizione degli enti locali crei ostacolo alla libera circolazione delle merci, perchè con la forma innanzi enunciata, il sistema tributario degli enti locali, pu restando autonomo, viene limitato sia nella specie che nella capacità impositiva e per la forma uniformato al sistema tributario erariale.

5. Il controllo statale sui bilanci degli enti locali si ritiene debba essere mantenuto a fine di accertare che gli enti stessi mediante il proprio servizio tributario possano provvedere al disimpegno dei pubblici servizi ed in via di massima che si raggiunga un pareggio od avanzo economico.

In conseguenza l'organo di tutela in sede di approvazione del bilancio dovrebbe limitare il suo controllo ad accertare che la impostazione delle spese sia stata eseguita nella giusta categoria; che il servizio tributario sia sufficiente a far fronte all'espletamento dei pubblici servizi; che il bilancio stesso raggiunga un pareggio od avanzo economico.

Sarebbe necessario provvedere ad una giusta revisione delle spese fra obbligatorie e facoltative in modo da ot-

tenere che fra le spese obbligatorie siano allogate tutte le spese che si riferiscono alla gestione dei pubblici servizi indipendentemente dall'obbligo derivante all'Ente da legge o da disposizioni o dalla volontà dell'Ente stesso di creare un miglioramento del servizio o di creare un servizio speciale necessario alla vita cittadina.

Esempio: Il contributo che l'Ente corrisponde ad una azienda privata per il servizio di autobus fra il centro e lo scalo ferroviario attualmente è considerato una spesa facoltativa ed il relativo importo impostato fra le spese facoltative ordinarie.

Al contrario, dal momento che la rappresentanza dell'Ente ha riconosciuto la necessità della creazione del servizio di autobus tra il centro e lo scalo, il relativo contributo all'azienda privata dovrebbe rappresentare una spesa obbligatoria perchè destinata al mantenimento di un pubblico servizio.

Per la integrità e l'unità del bilancio non si ritiene necessario, anzi sarebbe un danno, il prescrivere che determinate categorie di spese fossero fronteggiate con determinate categorie di entrate.

6. I rapporti finanziari fra diversi enti locali non dovrebbero essere, in via di massima, lasciati ad accordi diretti fra gli enti interessati, perchè, anche usando dei limiti e delle cautele, si avrebbe una grande perdita di tempo e molte volte con esito negativo e con grave detrimento degli interessi delle popolazioni interessate.

7. La definizione di controversie sui rapporti finanziari fra diversi enti locali potrebbe essere rimessa alla decisione della Giunta provinciale amministrativa in sede di tutela fra comuni della stessa provincia ed al Ministero delle finanze fra comuni appartenenti a provincie diverse.

Tale procedura è ispirata dal sistema attualmente usato per la definizione delle controversie in materia di spese di spedalità e che offre dei buoni risultati pratici.

Il Ministero delle finanze e la Giunta provinciale amministrativa prima di emettere decisioni, che dovrebbero essere provvedimenti definitivi, a fine della sollecita definizione delle vertenze, potrebbero esperimentare la conciliazione bonaria degli enti stessi.

Per la definizione di controversie fra enti e Stato si ritiene che, per la garenzia dei rispettivi diritti, si debba far ricorso al Consiglio di Stato in sede giurisdizionale.

8. Perchè le imposte comunali si rendessero efficienti nella loro applicazione sarebbe opportuno creare di obbligo un'anagrafe tributaria comunale che abbia per iscopo la descrizione di tutti i redditi dei contribuenti siano essi patrimoniali, industriali o professionali; che valga a controllare le denunzie presentate dai contribuenti; e che valga a non far sfuggire alla tassazione i contribuenti.

Sarebbe pure opportuno costituire in ogni regione o provincia un ispettorato tributario degli enti locali con funzionari prescelti fra gli impiegati comunali di concetto che possa invigilare l'esatta applicazione dei tributi degli enti locali secondo le direttive delle varie amministrazioni in modo da rendere la tassazione efficiente ed indipendente dalle interferenze di carattere locale ed ambientale.

Si ritiene possibile ed utile che taluni tributi degli enti locali siano unificati per l'accartamento del reddito e la riscossione delle imposizioni con i tributi erariali.

Nella imposta di ricchezza mobile potrebbe essere unificati: l'imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni, l'imposta di patente, l'imposta di licenza, la tassa sulle insegne, la tassa sulle vetture, e la tassa sui pianoforti.

Nella imposta sul patrimonio potrebbe applicarsi una aliquota suppletiva comunale per sopperire alla imposta sul bestiame.

9. L'ordinamento più opportuno del contenzioso in materia di tributi locali si ritiene debba essere quello stabilito per i tributi erariali, vale a dire: commissione di prima istanza, commissione provinciale e commissione centrale.

La commissione di prima istanza dovrebbe essere comunale e nominata dal Prefetto per renderla indipendente alle influenze locali.

I compiti della commissione provinciale e della centrale potrebbero essere affidati alle commissioni provinciali e centrale stabilite per i tributi erariali.

La procedura da seguire, per uniformità, potrebbe essere adottata quella vigente per i tributi erariali.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. La delega del potere di imposizione ad enti non territoriali ha creato nel contribuente il malcontento derivante dalla molteplicità di imposizione e, indipendentemente dalla opportunità di mantenere od eliminare detti enti, sarebbe opportuno che detta facoltà di imposizione fosse revocata unificando l'imposizione con i tributi erariali.

2. Nella carta costituzionale sarebbe opportuno fissare una norma che vieti in modo assoluto al Governo la facoltà di delega del potere di imposizione ad enti non territoriali.

SEGRETARIO GENERALE DEL COMUNE DI VENEZIA

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. Sotto il profilo della pratica efficienza l'ordinamento attuale ha in sè il germe dello squilibrio organico: ad un vasto complesso di esigenze pubbliche inderogabili (spese obbligatorie) ed alla massa, di fatto incontenibile, delle esigenze facoltative, l'uno e l'altra in continua evoluzione di crescenza, fa riscontro un sistema di entrate disarmonico, empirico, rigido e scarsamente produttivo.

Lo squilibrio è accresciuto dal falso ordinamento delle autonomie locali le quali subiscono solo inceppamento dall'attuale sistema dei controlli preventivi mentre è quasi inesistente il controllo ispettivo ed inoperoso il principio della responsabilità.

Ne è derivata quindi la inidoneità dell'ordinamento attuale a garantire l'ottima espletazione dei pubblici servizi la quale esige, sul piano industriale, il costante adeguamento dei prezzi di costi e per quant'altro l'osservanza della vecchia regola di compilare i bilanci cominciando prima dalla parte passiva, per adeguare quindi le entrate alle reali esigenze dei servizi stessi.

Nel periodo bellico poi la situazione si è aggravata perchè al blocco delle entrate non ha fatto riscontro il blocco delle spese ed ai disavanzi, anzichè con l'adeguamento delle aliquote alla mutata capacità di acquisto della moneta e quindi con parziale assorbimento del *plus valore* e del soprareddito immeritato, si è provveduto con espedienti antieconomici (mutui e sovvenzioni governative), queste ultime attinte evidentemente dall'aumento della circolazione!

Considerato l'ordinamento nei suoi aspetti particolari si rileva:

A) La gestione del patrimonio è la più trascurata, sia per l'accennato vizio delle autonomie locali sia per la costante violazione dei limiti all'indebitamento perpetrata dagli stessi organi responsabili della politica finanziaria dello Stato, sia per l'assenza di direttive concrete circa l'utilizzazione a fini collettivi e sociali di apprezzabile valore.

B) La gestione economica dei pubblici servizi procede quasi di regola passivamente sulle sorpassate direttive della vecchia legislazione borghese.

Manca una moderna discriminazione dei servizi pubblici, il cui costo va ripartito sulla collettività dei contribuenti e dei servizi il cui costo va ripartito esclusivamente sulla collettività degli utenti.

Quando si è voluto affrontare tale discriminazione (esempio servizio raccolta e trasporto rifiuti solidi interni), ad una soluzione corretta (corrispettivo di cui alla legge 17 dicembre 1923, n. 2962), si è preferita più tardi (legge 20 marzo 1941, n. 366), la soluzione (tassa) meno idonea a favorirne la cosciente adesione dei contribuenti, già da lungo tempo abituati a considerare quel servizio della stessa natura di qualsiasi altro servizio pubblico a carico della collettività indifferenziata.

Nell'applicazione poi è stata falsata la natura del tributo, le cui aliquote sono state generalmente ordinate in misura esigua ed in modo da colpire più in ragione della capacità economica del soggetto passivo che in ragione del godimento del servizio.

Sta di fatto che questa tassa avrebbe dovuto ricuperare se non al cento per cento almeno la parte prevalente della spesa sostenuta dai Comuni per la gestione del servizio ed invece ha avuto quasi generalmente un rendimento irrisorio.

Venezia: anno 1945 spesa oltre 20 milioni di lire; gettito della tassa L. 875.000!

Il sistema dell'economia mista (partecipazione a società per azioni), che all'estero ha contribuito sensibilmente allo sviluppo dell'attività economica sia dello Stato che degli enti locali, accentuandone il controllo sulla gestione economica di iniziativa privata, ha isolate e insignificanti applicazioni e non è regolato da appropriate norme legislative, come all'estero.

La gestione di alcuni servizi (es. ospedali) di prevalente interesse comunale è affidata ad Enti di assistenza e beneficenza che non hanno alcun interesse a ridurne i costi e ad adeguarne l'efficienza alla più vasta e complessa funzione reclamata dalle odierne direttive di politica sociale.

C) Il sistema tributario, quale ci è tramandato dalla legislazione pre-fascista e fascista contravviene ai principi più comuni di economia finanziaria e particolarmente:

a) Al principio dell'*economicità e della preferenza* dettato da Adamo Smith nella formula « ogni imposta « deve essere stabilita in modo da far uscire dalle ta- « sche dei contribuenti la minor somma possibile oltre « a quella che entra nelle casse dello Stato, al netto « delle spese di riscossione ».

La violazione di questo principio è nel fatto che mentre ogni tributo colpisce il contribuente sempre nella stessa materia imponibile (capitale, reddito, trasferimento della ricchezza) per ogni Ente impositore quella stessa materia imponibile muta denominazione e forma e subisce un distinto oneroso accertamento. Il sistema della comunione dei cespiti fra lo Stato e gli Enti locali, che garantisce una maggiore economia di spese di riscossione, minori vessazioni e quindi maggiore comodità per i contribuenti, minore evasione e un maggior rendimento dei tributi, è solo in parte applicato.

L'imposta di famiglia è certo più idonea di quella sul valore locativo, come imposta generale progressiva, a colpire il reddito complessivo del contribuente; ma essendo essa nient'altro che un duplicato dell'imposta complementare dello Stato è appresa con invincibile riluttanza dai contribuenti i quali, già restii a denunciare il segreto della propria situazione economica all'ufficio distrettuale delle imposte dirette dello Stato, mal si rassegnano a ripetere la stessa denuncia agli uffici comunali, di cui paventano la minore riservatezza.

Per quanto riflette le imposte indirette non si sa perchè dopo breve esperimento, fu disapplicato nell'ordinamento della finanza locale il sistema dell'autotassazione (es. imposta sul vino) che, se protetto da una legislazione penale esemplarmente repressiva, farebbe largamente compensare le perdite per evasione con le più rilevanti economie delle spese di riscossione.

Nei primi mesi del 1946 le spese di riscossione delle imposte di consumo nel comune di Venezia hanno raggiunto il 42,65 % del prodotto lordo.

b) Al principio della *elasticità* perchè, pur prevalendo nel gettito le imposte indirette alle dirette, il che facilita la legge dei compensi, le aliquote delle prime solo in parte si sono ordinate *ad valorem* e le altre non si sono adeguate al mutato volume degli imponibili.

c) Al principio della comodità per il contribuente, il quale fra l'altro non giustifica la concorrenza di più imposizioni sullo stesso reddito, specie quando provengono dallo stesso Ente (imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni, imposta sul bestiame, tassa di circolazione sui veicoli a trazione animale, relativamente al reddito dell'industria agricola; imposta sulle industrie, commerci, arti e professioni, imposta di licenza, imposta sulle macchine da caffè espresso, tassa sulle insegne, contributo speciale di cura relativamente ad alcuni redditi commerciali, ecc.).

Conseguenza:

L'odio al fisco nel suo complesso e l'evasione, considerato moralmente come una lecita ed inevitabile reazione economica anche se, nel complesso, le varie imposizioni non siano effettivamente oppressive.

d) Al principio della *uniformità e della eguaglianza* perchè permane la flagrante disparità fra il carico che grava i redditi fissi col sistema della ritenuta diretta e della rivalsa e quello che grava sui redditi della proprietà fondiaria, delle industrie, commerci, arti e professioni; perchè i minimi imponibili determinati da organi diversi da quelli impositori (es. G.P.A.) spesso non tengono conto del minimo di sussistenza dei soggetti passivi. (A Milano, Venezia, Padova, ecc. anche gli accattoni dovrebbero figurare nei ruoli dell'imposta di famiglia); perchè infine la progressione delle aliquote si ferma ad un limite percentuale che non realizza neppure lontanamente il principio dell'eguaglianza di sacrificio.

Va infine rilevato che gli uffici fiscali degli enti locali in generale non hanno una organizzazione adeguata, specie per qualità o quadri, alla gestione del complesso sistema tributario attuale, quasi avente il carattere di pletora. Di conseguenza il fenomeno evasione aumenta in ragione diretta di quella inefficienza, tanto più che la legislazione penale repressiva, già per altro molto mite, non viene applicata col dovuto rigore.

2. Premesso che, come si è dimostrato nelle risposte al questionario relativo alle autonomie ed all'assetto amministrativo degli enti locali, il migliore ordinamento attualmente realizzabile non dovrebbe prescindere dalle seguenti direttive:

— utilizzare la regione non come ente territoriale ma come circoscrizione amministrativa ai fini di un ampio decentramento burocratico di funzioni governative;

— estendere le attribuzioni delle provincie mediante un razionale decentramento organico di funzioni dello Stato;

— regolare le autonomie comunali sulla base di un più libero esercizio delle funzioni dei suoi organi, limitandone il controllo ai bilanci ed ai conti, salvo in corso di esercizio il controllo ispettivo e salva la più rigorosa repressione delle responsabilità, con sanzioni amministrative civili e penali, le imposizioni tributarie dello Stato e degli enti locali, dovrebbe essere ordinate sulla base della comunione dei cespiti e, nel settore delle imposte indirette sfruttando al massimo il sistema dell'autotassazione, garantito e protetto da una energica ed esemplare legislazione penale repressiva.

Di conseguenza:

a) Niente tributi autonomi localmente amministrati perchè non sarebbe democratico il regime fiscale che mettesse il contribuente in balia delle difformi iniziative e direttive delle amministrazioni locali.

Il livello della pressione fiscale dovrebbe sempre essere controllato dallo Stato e cioè dal Ministero delle finanze: ma tale controllo è possibile ed agevole solo nel sistema della comunione dei cespiti e cioè nel sistema delle sovraimposte e delle compartecipazioni ai tributi erariali, che risponde in pari tempo anche alle altre esigenze di economia finanziaria (comodità per i contribuenti, economia spese di riscossione);

b), *c*) La misura delle sovrimposte dovrebbe essere stabilita dalle amministrazioni locali in sede di bilancio ed approvata dalla G.P.A. se non eccede prestabiliti limiti legali; da un organo finanziario regionale per ulteriori eccedenze; dalla Commissione centrale per la finanza locale per un terzo limite di eccedenza.

Le eccedenze potrebbero sottoporsi anche all'approvazione popolare a mezzo di referendum nei casi più rilevanti di dissesto economico;

d) La partecipazione degli enti locali al gettito di tributi erariali dovrebbe essere stabilita fino alla concorrenza delle spese per servizi statali affidati agli enti stessi;

e) Lo Stato non deve concorrere nelle spese degli enti locali se non nei casi di contingenza eccezionali e transitorie in cui sia minorato o sospeso il rendimento dei mezzi della finanza ordinaria (eventi sismici, alluvioni, perdite di raccolti per sfavorevoli condizioni atmosferiche, ecc.);

f) Si esclude l'opportunità di applicare imposte in diretta amministrazione degli enti locali;

g) Il problema della eventuale utilità differenziata dei pubblici servizi statali nei confronti degli enti locali va preso in esame ed in considerazione anche oltre i limiti in cui viene proposto.

Da una parte va riconosciuto il principio che l'ente locale più favorito deve pagare il suo contributo anche nella forma indiretta e più semplice della minore compartecipazione a tributi statali, dall'altra va affrontato

l'altro problema, quello della nozione di servizio pubblico che nel mondo anglosassone è più ristretta e presso i popoli occidentali è più estesa, talvolta senza una razionale giustificazione.

A carico della collettività vanno riportate solo le spese dei servizi pubblici il cui godimento individuale è insuscettibile di valutazione (es. illuminazione della strada e piazze). Tutti gli altri, anche se ordinazzati con imprese statali o municipali, esigono una controprestazione nella forma dell'ordinario corrispettivo e non nella forma del tributo o della tassa. L'evoluzione in questo senso della finanza pubblica avrebbe il buon risultato di ridurre nei bilanci domestici la voce « tributi » ed aumentare la voce « prezzi » limitando, nel tempo stesso, il fenomeno dell'evasione fiscale con cui il contribuente si sottrae al pagamento delle spese dei servizi dei quali ha tuttavia il godimento. Il servizio dei pompieri, ad es., non deve gravare sulla generalità, ma sulle imprese di assicurazioni e sui cittadini per cui viene prestato; il servizio di raccolta di rifiuti si presta ai singoli e dai singoli deve esserne pagato il corrispettivo e non la tassa; anche gli ospedali ed i cimiteri, come gli acquedotti e le fognature, potrebbero rientrare in questa categoria di servizi a controprestazioni correspettive (i Comuni pagherebbero per i poveri).

Questo sistema di discriminazione non impedisce la statizzazione o municipalizzazione, essendo diretto soltanto a distinguere le spese finanziarie in ragione della capacità economica dei soggetti passivi (tributi) da quelle finanziate direttamente dagli utenti.

3, 4. Nella cotsituzione dovrebbe essere sancito solo il principio dell'autonomia finanziaria degli enti locali con le limitazioni stabilite dalle leggi nell'interesse dell'economia generale. Qualsiasi ulteriore precisazione sarebbe inopportuna in previsione delle esigenze che potrebbero imporre variabili applicazioni di quel principio, in base ad una congrua esperienza dei nuovi ordinamenti.

5. Il controllo statale sui bilanci degli enti locali deve essere mantenuto anzitutto per prevenire le alee delle prime esperienze delle autonomie e forse anche paurosi dissesti e poi perchè è proprio questo controllo il presupposto di quell'ordinamento che consentirebbe un più libero movimento dell'attività degli enti locali, potendosi eliminare tutti i visti di legittimità e di approvazione preventiva e rinvigorire le sanzioni di responsabilità attraverso i soli istituti del controllo ispettivo e del giudizio finale sui conti.

a) La distinzione tra spese obbligatorie e facoltative in pratica finora non è servita a nulla, innanzitutto perchè con l'evoluzione delle esigenze pubbliche è continuo il trapasso dal carattere facoltativo al carattere obbligatorio delle spese e la legislazione non è sempre tempestiva nel riconoscere il mutamento di queste esigenze (chi ad es. ha preso sul serio le disposizioni che si sono succedute nella legge comunale e provinciale fino al 1915 con le quali si considerava obbligatoria la spesa della pubblica illuminazione solo nei Comuni dove fosse già stabilita? Chi ha preso sul serio le disposizioni governative che nel dopoguerra 1915-18 consideravano come facoltativa la spesa dell'indennità caroviveri al personale?). Nessuna amministrazione saprà mai resistere al bisogno di stanziare in bilancio qualche spesa facoltativa che sia reclamata da sentite esigenze popolari, specie quando non sia di importo rilevante.

E' in sede di approvazione del bilancio, allorquando i mezzi di entrata non si dimostrano realmente adeguati a garantire il pareggio organico o quando, per garantirlo, si pretenda spingere a limiti oppressivi la pressione fiscale, che le autorità di controllo devono limitare o sopprimere del tutto le spese che, in rapporto alle esigenze sociali dell'attualità, si ravvisino non indispensabili. Sulla base di questo criterio, spesso sarà più agevole ridurre o eliminare una spesa teoricamente obbligatoria, ma non indispensabile, e mantenere invece una spesa facoltativa di più evidente utilità.

b) E' di indubbia convenienza il sistema di disciplinare con norme di carattere generale la coordinazione fra alcune spese e le entrate. Il prezzo di un servizio alto e basso che sia, si paga con maggiore rassegnazione che il tributo di carattere generale. Ciò perchè l'idea del corrispettivo, in un servizio di utilità pubblica non si sveglia immediatamente nella coscienza, perchè manca il criterio obbiettivo della misura. Analogamente l'imposta o tassa speciale che si paga per finanziare un servizio speciale agevola, nella più chiara coscienza dal rapporto di causalità, quell'elemento psicologico che, in determinate circostanze, può valere di remora contro la naturale tendenza all'evasione o comunque di maggiore comprensione civica dell'imposizione tributaria.

Non credo vi sia contribuente in Italia che abbia mai imprerato all'addizionale del 2 % sui tributi erariali provinciali e comunali a favore degli enti comunali di assistenza. E deve riconoscersi che nella stessa imposta sui celibi, gli scopi della infausta politica demografica del fascismo furono certo ben mascherati dalla destinazione che di quel provento fu fatta al finanziamento delle spese per la protezione della maternità e dell'infanzia.

Fra le spese da finanziare col sistema del coordinamento si possono citare:

a) i cimiteri, alle cui spese di ampliamento e sistemazione e di abbellimento delle tombe dei poveri dovrebbero esclusivamente essere destinati i corrispettivi e tasse di concessioni di aree nelle zone ove spesso in onore dei meno meritevoli si erigono tombe monumentali che perpetuano, anche nella raggiunta eguaglianza dei morti, la disuguaglianza dei vivi;

b) le spese per la vigilanza zooiatrica;

c) le spese per la vaccinazione;

d) le spese per la costruzione delle fognature, col sistema autorizzato con le leggi speciali per Torino e per Napoli;

e) le spese per la vigilanza sui cani;

f) le spese per il servizio di estinzione degli incendi;

g) le spese per l'assistenza sanitaria dei poveri, fino a quando non si provveda mediante assicurazioni e quelle di assistenza degli infanti illegittimi.

6. Il sistema tributario fondato sulla comunione dei cespiti fra lo Stato e gli enti locali, sotto il supremo controllo dello Stato, elimina qualsiasi opportunità d'intesa fra gli enti locali per una reciproca limitazione del rispettivo potere di imposizione.

La possibilità di unione per l'accertamento o la riscossione di singoli tributi andrebbe considerata e favorita solo nel caso che non si adottasse il sistema della comunione dei cespiti fra lo Stato e gli enti locali.

In tale subordinata ipotesi, adatte norme potrebbero inserirsi fra gli articoli 156 a 172 della legge comunale e provinciale decreto-legge 3 marzo 1934, per disciplinare la gestione dei consorzi finanziari e la ripartizione delle spese relative.

7. La giurisdizione delle controversie tra diversi enti locali o fra enti locali e Stato in materia finanziaria, potrebbe essere affidata in via amministrativa a collegi paritetici presieduti dall'Intendente di finanza, senza seguito di ulteriori gravami e salva l'azione giudiziaria.

8. Il sistema della comunione dei cespiti — propugnato dallo scrivente — mira all'unità degli organi di accertamento salva la collaborazione ed il controllo dei vari enti partecipanti ai tributi. Sarebbe riservato agli enti locali solo l'accertamento dei tributi (es. tassa cani) aventi particolari finalità.

9. Il sistema della comunione dei cespiti esclude qualsiasi duplicazione di giurisdizione per le controversie tributarie. Per i tributi di diretto accertamento degli enti locali l'ordinamento attuale potrebbe essere mantenuto.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. Gli inconvenienti posti in evidenza dall'esperienza della delega del potere di imposizione ad enti vari non territoriali si riassumono negli abusi che si sono commessi per la pratica impossibilità di controllo da parte dei contribuenti.

Dato il carattere pletorico e caotico della legislazione fiscale dello Stato e degli enti locali e l'assenza di testi unici completi di tale legislazione, che dovrebbero divulgarsi di anno in anno, il contribuente non sempre ha possibilità di difendersi contro le numerose imposizioni di cui è gravato, salvo nei casi in cui è facile evadere con la frode.

Gli enti non territoriali hanno ampia possibilità di applicare le loro imposizioni con l'arbitrio appunto perchè sanno che difficilmente gli abusi sono rilevati e repressi.

Chi controlla la congruità degli imponibili ripartiti fra gli utenti dai consorzi per le strade vicinali? Chi controlla i consorzi di bonifica, per lo più amministrati dai maggiori capitalisti fondiari, i quali rinviano di solito alle calende greche l'adeguamento dei contributi all'effettivo incremento di valore dei terreni bonificati, per continuare a riscuotere i contributi accertati in via provvisoria in ragione di superficie, con ingiustificato aggravio di una moltitudine di piccoli proprietari in gran parte arbitrariamente inclusi nei comprensori? Chi controlla i bilanci ed i conti degli altri enti ed istituti la cui sfera d'azione va oltre il territorio di un Comune, per accertare la congruità delle contribuzioni da essi disposte?

2. Ne deriva che dipendendo gli inconvenienti accennati da duplice ordine di cause, non si possono eliminare soltanto con lo escludere e condizionare o limitare la delega del potere di imposizione ai suddetti enti.

Il contribuente italiano va difeso in questo tormentoso momento storico con una riforma analoga a quella che dopo la rivoluzione francese affrancò i cittadini dalle alee e dagli arbitrii della caotica legislazione medioevale di diritto privato: accanto al codice di diritto privato occorre il codice dei tributi, codice magari annuale, se ad ogni anno nuovi tributi saranno necessari per il finanziamento delle pubbliche spese, rimanendo variabili, per ogni esercizio finanziario solo le aliquote. In tal modo sarà facile orientarsi ogni volta che sorga il bigno di impugnare una qualsiasi imposizione.

Ma non bastano i codici nè occorre escludere o limitare le deleghe alla imposizione fiscale, senza di cui gli enti autarchici non potrebbero sopravvivere e le relative funzioni dovrebbero accentrarsi in quelle territoriali o nello Stato con inconvenienti altrettanto deprecabili.

Il rimedio, a garanzia dei diritti civili, in uno Stato veramente democratico, è nel conciliare, con sano criterio, il metodo preventivo col metodo repressivo delle responsabilità.

Fate che le responsabilità dei traditori della pubblica finanza siano accertate e represse col massimo rigore, in via amministrativa civile e penale, sostituendo la sola funzione ispettiva agli inutili controlli preventivi di visti ed approvazioni e dando piena libertà di movimento alle iniziative degli enti autarchici ed otterrete i migliori risultati concreti di buona amministrazione, *col progressivo vantaggio di una seria educazione politica e civile dei cittadini.* (Missione pedagogica del diritto). Solo così sarebbero eliminati i perniciosi abusi che si sono finora consumati per finalità egoistiche o demagogiche perchè l'istituto della responsabilità, per quanto pomposamente conclamato nei testi legislativi, è rimasto inoperoso ed inoffensivo, accelerando la decadenza del senso morale, che è caratteristica di questo grave momento storico.

Questo principio della garanzia della massima libertà di azione degli enti autarchici in un regime di seria repressione delle responsabilità, dovrebbe opportunamente essere formulato nella nuova carta costituzionale che il popolo italiano si darà per disciplinarsi e rieducarsi all'esercizio delle libertà democratiche.

RAGIONIERE CAPO DELL'AMMINISTRAZIONE PROVINCIALE DI REGGIO CALABRIA

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali*

1. Fra gl'inconvenienti dell'attuale ordinamento della Finanza locale vi è quello derivante dalla concezione che abolisce il concetto dell'autarchia; il principio è quello dell'accentramento nello Stato di tutte le funzioni compresa quella della imposizione di tributi essenzialmente di carattere locale; invece sono gli enti alla periferia che sono più competenti a conoscere la capacità economica dei contribuenti.

Altro inconveniente è quello che esso ordinamento così come è congegnato non può dare un gettito tale da poter sostenere tutti gli oneri che per legge, disposizioni speciali, ordini che si susseguono continuamente sono imposti agli enti locali.

2. Nell'attuale assetto amministrativo si riscontrano molte interferenze nello espletamento di pubblici servizi; occorre rendere molti conti che appesantiscono il lavoro degli uffici: e cioè occorre preparare e rendere i conti per i servizi di accasermamento dei Corpi armati di polizia; di assistenza agli illegittimi riconosciuti dalla sola madre; della manutenzione quinquennale delle strade comunali obbligatorie; delle opere di riparazione delle strade danneggiate dalle alluvioni; del funzionamento del Laboratorio d'igiene e profilassi; della tassa di circolazione dei veicoli a trazione animale.

Sarebbe opera meditoria attribuire alla sola provincia l'espletamento di tutti i servizi, liberando lo Stato ed i comuni da qualsiasi contributo, ma dando alla provincia i mezzi finanziari idonei allo espletamento di detti servizi.

Occorre tenere presente che i comuni, almeno quelli di questa provincia, non hanno pagato e non pagheranno mai i contributi posti per legge a loro carico; questo grave inconveniente tende a compromettere seriamente la disponibilità di cassa dell'ente provincia che a certo punto non può, per mancaza di fondi, fare fronte ai servizi più importanti e delicati.

Si crede opportuno, in proposito, richiamare la benevola attenzione del Ministero della Costituente sulla precaria situazione finanziaria e di cassa dei Consorzi fra provincia e comuni, antitubercolare, antitracomatoso e antimalarico.

Non si riesce in modo assoluto ad ottenere dai comuni i contributi posti per legge a loro carico, minacciando così di paralizzare ogni possibilità di sviluppo della lotte antiturbecolare, antitracomatosa ed antimalarica, tanto necessaria in questo tremendo periodo; si propone l'abolizione dei Consorzi tra provincia e comuni, affidando tutti i servizi all'ente provincia alla quale però si dovranno dare i mezzi per poterli convenientemente espletare.

2-a. Si ritiene che la migliore forma per l'ente provincia sia quella della sovraimposta su tutti i tributi erariali, niuno escluso il cui complessivo ammontare dovrebbe essere chiesto dalla provincia allo Stato.

2-b. Nel caso d'imposizione di tributi autonomi da parte degli enti locali, il relativo ordinamento dev'essere lasciato al potere normativo dell'ente impositore, senza limitazioni, salvo ricorso dei contribuenti ad apposite Commissioni locali presiedute dal Sindaco e composte da un proprietario e da un lavoratore.

2-c. Le aliquote debbono essere determinate dagli enti locali senza alcun vincolo, salvo sempre ricorso da parte dei contribuenti ad apposite Commissioni locali, composte come al paragrafo precedente.

2-d. La partecipazione degli enti locali al gettito di tributi erariali, è in rapporto alle necessità dei loro bilanci di competenza e quindi l'ammontare dev'essere determinato dagli enti stessi; l'approvazione definitiva dovrà essere demandata ad una Commissione locale composta dal Prefetto, dall'Intendenza di finanza, dal Presidente della Deputazione provinciale.

2-e. I criteri che dovrebbero ispirare le eventuali diverse forme di concorso dello Stato alle spese degli enti locali dovrebbero essere: 1°) totale rimborso per le spese che hanno carattere eminenetemente statale; 2°) compartecipazione alle spese di natura statale e provinciale o comunale; 3°) integrazione dei bilanci che non si riesce a pareggiare.

2-f. In considerazione delle attuali precarie condizioni in cui si trovano i bilanci degli enti locali, si ritiene che in nessuna partecipazione al gettito di qualsiasi tributo locale, possa concorrere lo Stato.

2-g. Non si ritiene meritevole di considerazione il problema della eventuale utilità differenziata dei pubblici servizi statali nei confronti dei singoli enti locali; ogni ente deve assumere e gestire i servizi che gli competono senza interferenze, e senza rapporti finanziari con altri enti.

Nemmeno occorre considerare la eventuale proposta di imposizione di un concorso degli enti locali nelle spese dello Stato, sia come già si è detto, per la loro disastrosa situazione finanziaria, sia perchè essa verrebbe aggravata anno per anno; esempio ne sia la cattiva prova della legge Carnazza che imponeva un contributo a carico delle provincie sulle spese sostenute dallo Stato per la manutenzione delle strade nazionali classificate di prima classe; provvedimento che, dopo qualche tempo, ha dovuto essere soppresso.

3. Si ritiene che le norme destinate a regolare le materie di cui al precedente quesito, debbono essere inserite nella carta costituzionale e ciò per evitare che siano modificate od abolite con semplice circolare ministeriale.

4. Si ritiene opportuno che venga enunciato un principio generale, nella carta costituzionale, diretto ad evitare che l'imposizione degli enti locali crei ostacoli alla libera circolazione delle merci o diminuzione delle condizioni di produzione delle merci e dei servizi in tutto il territorio dello Stato; e ciò per non ripetersi più la recente scandalosa, inumana disposizione di comuni e di prefettura che vietavano la libera circolazione di merci da uno ad altro comune, da una ad altra provincia; dando così disgustoso spettacolo di autorità che con i loro inconsiderati provvedimenti affamavano i poveri loro connazionali, rei soltanto di risiedere in comuni dove mancava o difettava quella data merce.

5. Si ritiene che debba essere mantenuto il controllo statale sui bilanci degli enti locali, però occorre modificare sostanzialmente l'attuale regolamento della materia. Si assiste oggi alla deprecabile situazione che i bilanci vengono approvati dalle autorità superiori con enorme ritardo, quasi sempre ad esercizio chiuso e con provvedimenti che sono in pieno contrasto con le esigenze dei servizi locali.

Il funzionario che verifica i bilanci, stando a Roma, non può conoscere le necessità dell'ente la cui sede è lontana quasi mille chilometri; poi altra mentalità, altre necessità altre comprensioni; poi la stanchezza perchè da solo deve verificare migliaia di bilanci; conseguenza naturale che pure di raggiungere un certo pareggio, l'ufficio, così alla chetichella, aumenta le voci di entrata, senza neppure lontanamente considerare che all'ente riesce assolutamente impossibile di poter realizzare il gettito del tributo così aumentato e impostato in bilancio; poi, con la stessa facilità, nella parte della spesa, si riducono stanziamenti che invece dovrebbero essere aumentati. E' molto facile con un colpo di penna, aumentare le entrate e ridurre le spese, ma è un'operazione che costa molto all'ente locale: ne consegue che alla fine dell'esercizio quelle entrate, così aumentate, non si sono potute realizzare e quelle spese così ridotte si son dovute invece impegnare per altro esercizio e quindi il conto si chiude con disavanzo che aumenterà ogni anno fino a diventare incolmabile se non interverrà lo Stato a colmare la enorme falla.

In conseguenza occorre modificare il sistema nel senso che i bilanci debbono essere esaminati ed approvati da un Comitato locale presieduto dal Prefetto e composto dal Presidente della Deputazione provinciale, dell'Intendente di finanza, dell'ingegnere capo del Genio civile, dal sindaco del comune interessato.

Occorre infine stabilire che approvato così il bilancio esso viene gestito dall'ente cui appartiene, senza nessun altro controllo e senza l'obbligo di mandare copia delle deliberazioni in prefettura; si evita così un enorme lavoro negli uffici degli enti e in quelli della prefettura.

Con il controllo della minoranza nei Consigli provinciali e comunali ogni illegalità e ogni abuso verrebbero subito denunziati.

5-*a*. La distinzione fra spese obbligatorie e spese facoltative è ormai sorpassata; non regge più; è vecchia quanto il mondo; un servizio necessario indispensabile per un dato ente può essere nullo per altro ente; vi sono servizi che interessano la sanità, l'educazione, l'agricoltura, l'assistenza che dovrebbero essere espletati nell'interesse della popolazione, ma l'ente non può provvedervi perchè la relativa spesa è considerata facoltativa.

Occorre quindi abolire l'attuale distinzione e dichiarare indispensabili tutti i servizi la cui spesa è stanziata nei bilanci dai singoli enti.

5-*b*. Non si ritiene conveniente, in linea di massima, alcuna prescrizione per stabilire che determinate categorie di spese debbano trovare la loro contropartita in determinate entrate; meno per quelle spese di carattere straordinario che debbono essere fronteggiate con il ricavato di eventuali mutui o con avanzi di amministrazione.

6. I rapporti finanziari fra diversi enti locali possono essere rimessi agli accordi diretti fra gli enti interessati.

Essi possono benissimo mettersi d'accordo per una reciproca limitazione del rispettivo potere d'imposizione.

6-*a*. Essi possono stabilire che l'ufficio di uno di essi proceda all'accertamento e provveda alla riscossione dei singoli tributi e poi al riparto in base alle condizioni reciprocamente stabilite.

7. La giurisdizione sulle controversie fra diversi enti locali della stessa provincia, potrà affidarsi ad una commissione locale composta dal prefetto, dal presidente della Deputazione provinciale, dall'Intendente di finanza; fra enti locali di diverse provincie dovrà affidarsi al Ministero; fra enti locali e Stato, al Consiglio di Stato.

8. Si ritiene che per quanto riguarda la provincia gli ufficiali erariali siano i più competenti per l'accertamento della base imponibile perchè dispongono di mezzi più idonei.

9. La giurisdizione sulle controversie relative ai tributi locali si ritiene debba affidarsi agli organi competenti per i tributi erariali e con la stessa procedura, perchè danno più seria garanzia al contribuente.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. Serpeggiano critiche e lagnanze contro l'imposizione da parte dei molteplici enti autarchici istituiti nel decorso ventennio;

Si definirono esosi e intollerabili.

2. Si ritiene che nella carta costituzionale debba stabilirsi il principio che l'imposizione sia tolta agli enti non territoriali e affidata ad unico ufficio che potrebbe essere l'ufficio distrettuale delle imposte.

CONSIDERAZIONI GENERALI

Si prega di considerare:

1° La possibilità di abolire nelle prefetture tutto quanto riguarda la parte di controllo e di amministrazione per gli enti locali, e lasciare soltanto affidata la rappresentanza del Governo per la parte politica.

2° La possibilità di istituire un delegato governativo in ciascuna provincia ed un altro per ogni gruppo di comuni viciniori con poteri di controllo su tutto l'andamento amministrativo e contabile degli enti; essi approverebbero tutte le deliberazioni e visiterebbero tutti i mandati; così i conti consuntivi si compilerebbero facilmente e la revisione si ridurebbe ad una semplice operazione aritmetica; in caso di conflitto, si pronunzierebbe il Ministero dell'interno.

CAMERA DI COMMERCIO, INDUSTRIA ED AGRICOLTURA DI VARESE

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. Si ritiene che il sistema attuale presenti l'inconveniente di essere fondato sopra un esagerato assortimento di tributi, contribuiti, contribuzioni, ecc. Una semplificazione in questo campo sarebbe vantaggiosa sia per il contribuente, che sarebbe meglio in grado di conoscere le disposizioni relative, sia per gli enti pubblici, in vista della maggiore economia e semplicità degli accertamenti.

2. Si ritiene che l'ordinamento amministrativo degli enti locali non subisca variazioni di rilievo, idem per quanto riguarda la ripartizione di pubblici servizi, salvo forse per il problema della viabilità, nei cui riguardi sarebbe auspicabile una diversa distribuzione di competenza fra Stato, provincie e comuni, nell'intento di garantire un migliore assetto alla viabilità minore.

a) Si ritiene che il sistema migliore sia quello della sovrimposizione ai tributi erariali principali (R. M. e fondiaria) con aliquote da stabilirsi dall'autorità locale, almeno entro vasti limiti. Questo sistema unisce alla semplicità il rispetto della autonomia locale.

b) Ove sia necessario ricorrere a tributi di amministrazione locale, sembra che detti tributi debbano essere almeno predeterminati nelle loro linee essenziali. Ciò per una giusta difesa degli interessi dei contribuenti.

c) Vedi lettera *a*). Unica limitazione opportuna sembra debba consistere nell'imporre agli enti locali che vengano mantenute certe proporzioni (tuttavia entro limiti non ristretti) fra i diversi tributi.

d) La partecipazione (non sovrimposizione!) degli enti locali al gettito di tributi erariali, sebbene attualmente praticata (tasse automobilistiche) non è desiderabile in quanto contraria allo sviluppo della autonomia locale, ora più necessaria che mai.

e) Il concorso dello Stato non dovrebbe essere disposto che in casi eccezionalissimi e transitori, è da scartarsi che esso costituisca un mezzo normale di funzionamento per gli enti locali.

f) Risposta negativa. La domanda perde ogni valore nell'ipotesi che venga attuato in modo preponderante il sistema delle sopraimposizioni.

g) Risposta negativa. Non si ritiene conveniente e possibile l'imposizione di un concorso degli Enti locali nelle spese dello Stato.

3. Sì, in forma di principio generale.

4. Il principio potrebbe, in via di massima esser formulato nei seguenti termini. In nessun caso le amministrazioni locali potranno imporre tributi di natura tale da compromettere il regolare ed uniforme svolgimento della vita economica nazionale. Un tale principio potrebbe anche essere contenuto nella carta costituzionale, e dovrebbe essere garantito da almeno una possibilità di ricorso straordinario, ad esempio alla IV e V sezione del Consiglio di Stato.

5. Si ritiene che lo Stato dovrebbe intervenire, con appositi organi ispettivi, nel controllo susseguente di legittimità, non di merito! rinviandosi quindi l'esame della regolarità dei conti consuntivi.

a) La distinzione esatta anche dal punto di vista dottrinale sembra debba essere mantenuta, almeno nel senso che alcune categorie di spese siano, considerate obbligatorie, e non eliminabili ad arbitrio dell'Ente.

b) Sembra ovvio che le spese ordinarie debbano — in ogni caso — essere fronteggiate con le entrate ordinarie, e che i mezzi straordinari di finanziamento, ivi comprese le entrate per movimento di capitali, siano riservate alle spese straordinarie.

6. Sembra che gli accordi fra diversi enti debbano essere limitati al caso di svolgimento in comune di pubblici servizi (consorzi), senza bisogno di particolari cau-

tele se i servizi in questione rientrano nella sfera delle rispettive competenze.

a) Negativa.

b) Negativa.

7. Non sembra che possano sorgere controversie in materia finanziaria tra enti locali e tra i medesimi e lo Stato.

8. Solo nel caso della sovrimposizione a tributi erariali l'accertamento deve essere demandato agli uffici erariali.

Negli altri casi no.

9. Si ritiene che possa essere mantenuto l'ordinamento attuale. Meglio in ogni caso mantenere organi giurisdizionali distinti da quelli erariali.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. Per questi enti si ritiene che il sistema migliore di finanziamento sia la compartecipazione ai tributi erariali, specialmente a quei tributi che hanno qualche relazione con l'attività degli Enti stessi.

2. Si ritiene che che sarebbe opportuno escludere, nella Carta Costituzionale, per tutti gli Enti non a carattere territoriale la facoltà di imposizione diretta.

CAMERA DI COMMERCIO, INDUSTRIA ED AGRICOLTURA DI VICENZA

A) *Ordinamento finanziario degli enti autarchici territoriali.*

1. L'attuale ordinamento della finanza locale comporta una sproporzione fra le entrate e le uscite degli enti locali, con conseguente passività dei bilanci, nociva alla regolare espletazione dei pubblici servizi. Per ovviare a questo inconveniente occorre avocare agli enti locali (Comuni) le imposte fondiarie dirette e, in particolare, alle provincie concedere la partecipazione al gettito delle tasse di circolazione sugli autoveicoli.

2. Ammesso l'orientamento alla più larga autonomia possibile degli enti locali, si suggerisce, tra le possibili fonti d'entrata:

a) la concessione di tributi autonomi localmente amministrati, escludendo il più possibile l'ingerenza dello Stato;

b) agli effetti della imposizione di tributi autonomi di amministrazione locale, è preferibile che l'autonomia dell'Ente sia limitata alla facoltà — condizionata ad una disciplina generale — di imporre tributi già predeterminati nelle loro caratteristiche essenziali;

c) in particolare la determinazione delle aliquote — sia delle imposte autonome che delle eventuali sovrimposte a tributi erariali — deve essere vincolata alla osservanza di determinati principi e criteri: in particolare è opportuna la determinazione di aliquote minime e massime in maniera da consentire una certa discrezionalità nella applicazione in relazione alle esigenze dei bilanci;

d) occorre l'autonomia per determinati tributi e la partecipazione al gettito di tributi erariali, data l'insufficienza delle imposizioni dirette degli enti locali. Non si hanno elementi per stabilire i criteri per l'attuazione di tale partecipazione;

e) in linea generale non si propende per il concorso dello Stato alle spese degli enti locali;

f) non si ritiene opportuna la partecipazione dello Stato al gettito delle imposte per le quali si reputa preferibile l'amministrazione da parte degli Enti locali;

g) per i servizi suoi propri (giustizia, comunicazioni, interni) lo Stato dovrebbe provvedere alle spese necessarie per un decoroso ed efficiente svolgimento, senza che ci sia bisogno — come spesso accade attualmente — dell'intervento degli enti locali.

3. Le norme destinate a regolare le materie di cui al precedente quesito devono, nei loro principî fondamentali, essere inserite nella carta costituzionale o anche in leggi assistite da particolari garanzie costituzionali.

4. In particolare si ritiene opportuno che venga enunciato un principio generale diretto ad evitare che l'imposizione degli enti locali crei ostacoli alla libera circolazione delle merci: tale principio dovrebbe essere formulato nella carta costituzionale.

5. Il controllo statale sui bilanci degli enti locali dovrebbe limitarsi ad un visto di legittimità sui bilanci di previsione. Dovrebbe essere, in via di principio, lasciata agli enti locali ogni libertà di comportamento per quanto riguarda l'ordinaria amministrazione. Il controllo sui bilanci consuntivi dovrebbe attuarsi da parte dello Stato mediante la istituzione di servizi ispettivi.

Nei bilanci dovrebbe ammettersi la sola distinzione fra spese fisse e spese variabili.

6. Per quanto riguarda i rapporti finanziari fra diversi enti locali si ammette:

a) la possibilità di intese, in particolari casi determinati, per una reciproca limitazione del rispettivo potere di imposizione;

b) la possibilità di unioni per l'accertamento o la riscossione di singoli tributi o per l'accensione di prestiti;

c) la ripartizione delle spese dei servizi consorziati.

7. La giurisdizione sulle controversie fra diversi enti locali o fra enti locali e Stato dovrebbe essere affidata

all'ente regione, in prima istanza, e alla Corte dei conti, in sede definitiva.

8. In materia di accertamento dei tributi locali, si ritiene possibile che per taluni tributi l'accertamento della base imponibile venga effettuato dagli uffici erariali anche ai fini dell'applicazione dei tributi locali; in via di principio — però — dovrebbe essere lasciata ai comuni la possibilità di procedere ad accertamenti autonomi; per quanto riguarda le provincie dovrebbe farsi luogo a sovrimposizioni agli accertamenti per i tributi erariali.

9. La giurisdizione sulle controversie relative ai tributi locali deve essere affidata ad una commissione comunale, ad una commissione provinciale, come sede di appello, e — per le questioni di diritto — ad una commissione centrale.

B) *Enti autarchici non territoriali.*

1. La delega del potere di imposizione ad enti non territoriali ha provocato una sproporzione fra le molte entrate e le limitate necessità di spesa; di qui la necessità che i compiti già affidati agli enti autarchici non territoriali, vengano accentrati agli enti autarchici territoriali, i quali potranno così meglio ripartire le entrate fra le varie necessità di spesa.

2. La carta costituzionale dovrebbe accogliere il principio che nega la delega del potere di imposizione agli enti autarchici non territoriali.

QUESTIONARIO N. 6

GARANZIE GIURISDIZIONALI DEL CITTADINO IN MATERIA TRIBUTARIA

1. Si ritiene opportuno che la carta costituzionale o leggi assistite da particolari garanzie costituzionali formulino norme con cui si stabiliscano i principî relativi alla tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria?

2. Si ritiene opportuno conservare l'attuale sistema di contenzioso tributario, e per quali ragioni?

Auspicandone la riforma, si ritiene sufficiente introdurre modificazioni parziali all'attuale sistema? se sì, quali potrebbero essere (tenendo conto di tutte le svariate giurisdizioni speciali tributarie)?

3. (*a*) Nell'ipotesi di riforma totale del contenzioso tributario si ritiene opportuno creare una giurisdizione speciale tributaria distinta dalla giurisdizione ordinaria e dalla giurisdizione amministrativa, oppure si preferirebbe includere la materia fiscale nella competenza di un'eventuale giurisdizione amministrativa a carattere unitario?

b) Nell'ipotesi di risposta affermativa a una delle due domande di cui al quesito 2), sembra conveniente ammettere una ulteriore fase del processo davanti alla autorità giudiziaria ordinaria? In caso affermativo indicare come dovrebbe essere ripartita la competenza tra il giudice tributario e il giudice ordinario.

c) Nel caso di creazione di una giurisdizione speciale tributaria, sembra conveniente prevedere una fase anche davanti ad un giudice amministrativo? In caso affermativo indicare come dovrebbe essere ripartita la competenza.

4. *a*) Il giudice speciale tributario deve essere configurato quale organo esclusivamente giurisdizionale oppure debbono essergli attribuiti anche i poteri di iniziativa in materia di accertamento spettanti attualmente alle commissioni amministrative?

b) L'ordinamento della giurisdizione tributaria deve essere posto alle dipendenze gerarchiche del Ministro delle Finanze, del Guardasigilli o di altro eventuale capo della giurisdizione ordinaria?

c) Quanti gradi dovrebbe avere la giurisdizione tributaria e in quali rapporti di competenza?

5. Il giudice tributario, nei vari gradi, deve essere unico o collegiale? deve essere composto in tutto o in parte di giudici togati? quali criteri di scelta si suggerirebbero per i giudici non togati?

6. *a*) I poteri istruttori da attribuire al giudice speciale tributario devono essere eguali, maggiori o minori rispetto a quelli riconosciuti attualmente all'amministrazione attiva ed alle commissioni tributarie?

b) Il giudice tributario deve pronunciare sempre secondo diritto o deve essere disposto che egli può pronunciare secondo equità e in quali casi?

7. *a*) Deve essere conservato o meno il precetto del « solve et repete »?

b) Deve essere riconosciuta o meno l'esecutività alle proposte di accertamento? In caso di risposta affermativa, a quali condizioni ed entro quali limiti?

c) Si ritiene che nel caso di restituzione di imposte indebite, al contribuente debba esser riconosciuto il diritto alla corresponsione degli interessi compensativi?

8. L'attuale sistema di esecuzione privilegiata dei crediti di imposte può essere mantenuto o deve essere modificato ed in quale senso? Nella risposta si tenga conto della opportunità di coordinare il procedimento speciale con le norme del codice di procedura civile.

9. Si ritiene opportuno consevare o meno, l'attuale sistema per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie? Auspicando una riforma quali dovrebbero essere le linee di essa? In particolare si ritiene che l'eventuale giudice speciale tributario dovrebbe avere in tutto o in parte competenza anche per la repressione delle violazioni delle leggi penali finanziarie?

RISPOSTE

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Ia PRESIDENZA

OSSERVAZIONI GENERALI

A) Trattandosi di quesiti relativi a materia che rientrerebbe nei poteri di un'assemblea costituente, le rispose sono limitate ai punti fondamentali interessanti le garanzie giurisdizionali del cittadino in materia tributaria, non tralasciando peraltro qualche breve riferimento, che occorrendo potrebbe anche essere riservato al testo di una legge organica.

B) La difesa del cittadino in materia tributaria deve essere garantita il più che sia possibile. Ma d'altra parte non è opportuno di ridurre soverchiamente i mezzi

legali che una lunga esperienza ha dimostrato essere necessari per assicurare allo Stato la continuità dei pubblici servizi.

1. Si ritiene opportuno che la Carta costituzionale o leggi assistite da particolari garanzie costituzionali formulino norme con cui si stabiliscano i principî relativi alla tutela giurisdizionale del cittadino, nei confronti dell'amministrazione finanziaria?

Più che opportuno, è necessario che la carta costituzionale o anche leggi speciali assistite da particolari garanzie costituzionali formulino norme con cui si stabiliscano i principî relativi alla tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Non occorre chiarire che la tutela giurisdizionale è un problema di giustizia e ogni problema di giustizia è un problema di libertà. Ora per quanto la pubblica amministrazione non possa essere considerata alla stessa stregua del privato in materia attinente il diritto pubblico, quale è quella relativa all'accertamento e alla percezione dei tributi, e per quanto gli atti amministrativi siano accompagnati da una presunzione di giustizia, pure è da considerare come principio fondamentale di ogni regime e specialmente di un regime democratico quello di assicurare la difesa giurisdizionale del cittadino nei confronti dello Stato.

Nè occorre ricordare che la nostra tradizione giuridica è già su questa strada sin dalla legge 20 marzo 1865, n. 2248, allegato *e*), sull'abolizione del contenzioso amministrativo, e poi con le leggi del 2 giugno 1889, n. 6166 e 1° maggio 1890, n. 6837, rispettivamente sul Consiglio di Stato e sulla Giunta provinciale amministrativa e di recente con R. decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, riguardante lo stesso contenzioso tributario. E quindi non rimane che garantire la osservanza di questa tutela anche in materia finanziaria per via della carta costituzionale o di leggi speciali aventi lo stesso valore.

2. Si ritiene opportuno conservare l'attuale sistema di contenzioso tributario e per quali ragioni?

Auspicandone la riforma, si ritiene sufficiente introdurre modificazioni parziali all'attuale sistema?

Se si, quali potrebbero essere (tenendo conto di tutte le svariate giurisdizioni speciali tributarie)?

L'attuale sistema del contenzioso tributario può essere conservato nelle sue grandi linee. Perchè ha il vantaggio di risolvere con semplicità, senza spese e con rapidità le controversie tra l'amministrazione e i contribuenti e si adatta meglio che qualsiasi altra forma all'indole di quei procedimenti e ai mezzi di prova. D'altra parte la rapida conclusione delle controversie interessa non meno la finanza che il contribuente. L'una perchè non può rimandare a lungo la discussione dei tributi, non sempre assistita dal *solve et repete*; l'altro perchè il tempo e talvolta il cumulo degli arretrati può rendere più gravosa la obbligazione tributaria.

E' opportuno quindi addivenire a modificazioni parziali, non prive peraltro di una grande importanza.

In quanto agli organi del contenzioso tributario, potrebbero rimanere le attuali Commissioni distrettuali, provinciali e la commissione centrale delle imposte. Però, mentre quest'ultima può essere conservata nell'attuale composizione, meno che per l'ufficio di presidente, le altre dovrebbero essere composte di rappresentanti della finanza designati dal Ministero delle finanze e di rappresentanti dei contribuenti eletti a scrutinio segreto dai consigli locali, gli uni e gli altri in numero pari. La presidenza delle commissioni e delle singole sezioni, e quindi anche per la Commissione centrale, dovrebbe essere affidata invariabilmente a magistrati dell'ordine giudiziario, come già si pratica con soddisfacenti risultati. I membri delle commissioni durerebbero in carica quattro anni, ma potrebbero essere confermati nelle stesse forme della prima nomina.

Con le medesime modifiche andrebbero costituite le commissioni di prima istanza per i tributi locali; e s'intende che in luogo dei rappresentanti della Finanza dello Stato vi sarebbero quelli del comune designati dal sindaco. La giurisdizione di appello in atto spettante alla Giunta provinciale amministrativa dovrebbe essere devoluta alle commissioni provinciali delle imposte dirette. Si ricorda in proposito che la giurisdizione di legittimità sui tributi locali, esclusa la imposta di consumo, è già devoluta a una sezione speciale della commissione centrale delle imposte dirette.

La presidenza dei magistrati dell'ordine giudiziario aderisce meglio all'indole dei diritti in contestazione e del procedimento nonchè alla nostra tradizione giuridica quale emerge dalla citata legge del 1865 e conferisce al procedimento una maggiore autorità.

Relativamente alla materia, alle commissioni può essere conservata la giurisdizione sulle imposte dirette e su quelle indirette nei trasferimenti della ricchezza in conformità del decreto del 1936, ma accresciuta per la commissione provinciale da quella sui tributi locali come si è già accennato, compresa la competenza sulle imposte di consumo, ora attribuita con rispettivi tre gradi di merito al sindaco, al prefetto e al Ministero delle finanze, con la manifesta impossibilità che si vada formando una giurisprudenza regolatrice.

Circa il procedimento devono essere assicurati nella costituzione o in leggi aventi uguale valore il principio del contraddittorio nel senso più completo, il doppio grado di giurisdizione in merito, oltre alla giurisdizione di legittimità, l'obbligo della motivazione delle decisioni sia in punto di fatto che in punto di diritto.

3. *a*) Nell'ipotesi di riforma totale del contenzioso tributario si ritiene opportuno creare una giurisdizione speciale tributaria distinta dalla giurisdizione ordinaria e dalla giurisdizione amministrativa, oppure si preferirebbe includere la materia fiscale nella competenza di un'eventuale giurisdizione amministrativa a carattere unitario?

b) Nell'ipotesi di risposta affermativa a una delle due domande di cui al quesito II, sembra conveniente ammettere una ulteriore fase del processo davanti all'autorità giudiziaria ordinaria? In caso affermativo in-

dicare come dovrebbe essere ripartita la competenza tra il giudice tributario e il giudice ordinario.

c) Nel caso di creazione di una giurisdizione speciale tributaria, sembra conveniente prevedere una fase anche davanti ad un giudice amministrativo? In caso affermativo indicare come dovrebbe essere ripartita la competenza.

a) La risposta alla domanda di cui alla lettera *a*) è naturalmente negativa dopo quanto si è detto sul quesito n. 2. E' da escludere comunque che la materia fiscale potesse essere inclusa nella competenza di una eventuale giurisdizione amministrativa a carattere unitario, attesa la specialità della materia e le particolari esigenze del processo tributario.

b) Parimenti dovrebbe essere conservata una ulteriore fase del processo davanti l'autorità giudiziaria ordinaria, per la evidente ragione che questa è il giudice naturale in materia di diritti. La competenza tra il giudice tributario e il giudice ordinario è attualmente bene ripartita a termine della legge del 1865 e del decreto del 1936 e da una lunga e perspicua giurisprudenza della Corte di cassazione sia in materia di imposte dirette che indirette.

Tuttavia si potrebbero suggerire due considerazioni:

1° La distinzione che fa la giurisprudenza tra estimazione semplice ed estimazione complessa al fine di stabilire la competenza delle giurisdizioni amministrative di merito e quella della giurisdizione ordinaria in materia di imposte dirette dà luogo sempre a nuovi casi controversi. Il che autorizza a pensare che essa non soddisfi alle esigenze di una giustizia rapida. Converrebbe perciò addivenire ad una maggiore precisazione, nel senso di riservare alla giurisdizione ordinaria le sole questioni di diritto. E in questo caso non occorrerebbe più che le parti percorressero tutta la scala della competenza ordinaria, ma potrebbero sottoporre la controversia — dopo la fase del giudice tributario — direttamente alla Corte di Cassazione, che è il supremo giudice del diritto.

2° In conseguenza dovrebbero pure essere disciplinati i rapporti tra giurisdizione ordinaria e giurisdizione speciale nel caso che la pronuncia della prima dia luogo ad una ulteriore fase di merito. Giacchè su questo punto, cioè sulle interferenze tra tribunali ordinari e commissioni amministrative già regna nella pratica una grande incertezza. Per cui dovrebbe essere ammesso il rinvio dalla Corte di cassazione alla commissione di merito nel caso di una fase ulteriore.

c) Per tutte le ragioni già esposte è da negare in modo perentorio una fase davanti ad un giudice amministrativo dopo la giurisdizione tributaria.

a) Il giudice speciale tributario deve essere configurato quale organo esclusivamente giurisdizionale oppure debbono essergli attribuiti anche i poteri di iniziativa in materia di accertamento spettanti attualmente alle Commissioni amministrative?

b) L'ordinamento della giurisdizione tributaria deve essere posto alle dipendenze gerarchiche del Ministro per le finanze, del Guardasigilli o di altro eventuale capo della giurisdizione ordinaria?

c) Quanti gradi dovrebbe avere la giurisdizione tributaria e in quali rapporti di competenza?

a) Dato il carattere giurisdizionale del giudice tributario, in riguardo alla materia di cui si occuperebbe e alla natura intrinseca delle sue decisioni, non deve essergli attribuito alcun potere di iniziativa in materia di accertamento.

Questo potere risulta attualmente conferito alle commissioni distrettuali dall'art. 43 del regolamento per la esecuzione della legge di ricchezza mobile. Ma esso si ricollega al vecchio concetto oramai superato che quelle commissioni avessero più carattere amministrativo che giurisdizionale.

b) Per il motivo già esposto ne viene di conseguenza che l'ordinamento per la giurisdizione tributaria deve essere posto alle dipendenze del guardasigilli o di altro eventuale capo della giurisdizione ordinaria, ai quali sarà devoluta la nomina dei componenti delle commissioni tributarie.

c) Si è già risposto sul quesito n. 11. Per chiarezza si ripete che la giurisdizione tributaria può essere conservata nei tre gradi odierni: prima istanza - appello - legittimità. Conseguentemente va modificata l'attuale competenza di appello della commissione centrale per alcune imposte come quelle sugli affari, restituendo a quella commissione la sua naturale funzione di giudice tributario per la sola legittimità.

5. Il giudice tributario, nei vari gradi deve essere unico o collegiale? Deve essere composto in tutto o in parte di giudici togati?

Sul quesito n. 5 si è già risposto a proposito del quesito n. 2.

a) I poteri istruttori da attribuire al giudice speciale tributario devono essere eguali, maggiori o minori rispetto a quelli riconosciuti attualmente all'Amministrazione attiva e alle commissioni tributarie?

b) Il giudice tributario deve pronunciare sempre secondo diritto o deve essere disposto che egli può pronunciare secondo equità e in quali casi?

a) I poteri istruttori da attribuire al giudice speciale tributario devono essere quelli normali conferiti alla giurisdizione ordinaria dal diritto processuale comune, ma opportunamente adattati all'indole della materia, alla natura delle investigazioni da compiere e dei mezzi di prova di cui si può servire il processo tributario, sia sotto il punto di vista della forma, che per le limitazioni di sostanza. In generale dovrebbe essere consentita una maggiore iniziativa e dovrebbero essere escluse alcune forme di prova come il giuramento.

b) Il giudice tributario deve pronunciare sempre secondo diritto. Il giudizio secondo equità — che è cosa diversa dal giudizio con equità al quale il giudice deve sempre conformare la sua condotta — sarebbe oltremodo pericoloso in materia tributaria, essendo variabile il concetto di equità da persona a persona e non essendo

consentito il giudizio di equità che in casi eccezionali e sull'accordo delle parti.

7. *a*) Deve essere conservaeo o meno il precetto del *solve et repete?*

b) Deve essere riconocciuta o meno l'esecutività alle proposte di accertamento? In caso di risposta affermativa, a quali condizioni ed entro quali iimiti?

c) Si ritiene che nel caso di restituzione di imposte indebité, al contribuente debba essere riconosciuto il diritto alla corresponsione degli interessi compensativi?

a) Deve essere conservato il precetto del *solve et repete.*

b) Deve essere riconosciuta la esecutività alle proposte di accertamento.

c) Nel caso di restituzione di imposte indebitamente percepite non sono dovuti interessi corrispettivi.

In proposito occorre chiarire che l'accertamento e riscossione dei tributi costituiscono atti amministrativi. E poichè, come si è accennato, gli atti amministrativi sono assistiti da una presunzione di giustizia, così ne viene di conseguenza che il *solve et repete* e la esecutività degli accertamenti sono un corollario di questo principio. Tuttavia, siccome la esecutività degli atti amministrativi può essere sospesa dall'Autorità adita per la impugnazione, così potrebbe essere consentito di chiedere la sospensione al giudice tributario di primo grado, che si pronuncerebbe in camera di consiglio indipendentemente dal giudizio di merito.

In quanto agli interessi corrispettivi, il diniego è consigliato da motivi di convenienza in quanto diversamente l'attività degli uffici accertatori potrebbe risultare influenzata dal pericolo di responsabilità dei funzionari verso lo Stato.

8. L'attuale sistema di esecuzione privilegiata dei crediti di imposte può essere mantenuto o deve essere modificato e in quale senso? Nella risposta si tenga conto della opportunità di coordinare il procedimento speciale con le norme del codice di procedura civile.

L'attuale sistema di esecuzione privilegiata dei crediti di imposte deve essere mantenuto. Giacchè senza di esso sarebbe compromessa la riscossione dei tributi. E' certamente opportuno un coordinamento del procedimento speciale con le norme del codice di procedura civile, ma senza perdere di vista che alla riscossione dei tributi sono connessi alti e vitali interessi dello Stato; e che lo stesso in tema di contestazioni è in condizioni di inferiorità di fronte al privato, per cui la sua azione deve essere assistita da particolari privilegi di forma e di merito al fine di riuscire pronta ed efficace quale i suoi bisogni richiedono.

9. Si ritiene opportuno conservare o meno l'attuale sistema per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie? Auspicando una riforma quali dovrebbero essere le linee di essa? In particolare si ritiene che l'eventuale giudice speciale tributario dovrebbe avere in tutto o in parte competenza anche per la repressione delle violazioni delle leggi penali finanziarie?

Non si ritiene opportuno di modificare il sistema attualmente vigente per la repressione delle violazioni delle norme aventi carattere penale, relative ai tributi verso lo Stato. La legge 7 gennaio 1929, n. 4, la quale ha per oggetto questa materia pur nella sua disciplina generale così da meritare il nome di prelegge nel campo finanziario penale, non ha dato luogo ad alcun inconveniente nella sua pratica applicazione. Essa armonizza la tutela che occorre assicurare, anche e soprattutto nel campo penale, i diritti del contribuente con le esigenze non meno inderogabili della pubblica Amministrazione alla riscossione dei tributi. Semmai quella legge per le ardite innovazioni che contiene, come, ad esempio, quelle in tema di rapporti tra la legislazione penale generale e la legislazione tributaria speciale meriterebbe di essere estesa anche ai tributi locali.

Bene inteso, poiche si tratta di legge coordinata con i codici penali del 1930, contemporaneamente ai quali essa entrò in vigore, si dovrà esaminare se e quali modificazioni, le quali non potrebbero essere che di dettaglio, vi si dovranno introdurre quando la riforma dei detti codici attualmente in corso sarà opera compiuta.

Con particolare riferimento al quesito formulato in fine di questo numero 4, se cioè si ritiene che l'eventuale giudice speciale tributario debba avere in tutto o in parte anche la competenza a conoscere delle violazioni delle leggi penali finanziarie, è da rispondere che non sembra consigliabile alcuna immutazione in questa materia, se si mantiene in vigore l'attuale ordinamento che attribuisce carattere e funzioni di giurisdizioni speciali anche alle commissioni, delle quali si è fatta menzione a proposito dei precedenti numeri di questo questionario.

Una competenza a conoscere di siffatte violazioni, e quali possono essere di particolare importanza anche per la gravità della pena da applicare, non può spettare normalmente che ad un organo specializzato dell'autorità giudiziaria ordinaria. Soltanto in via di contemperamento e quindi in via di eccezione e come conseguenza ulteriore, in limiti assai modesti, può essere ammessa la competenza dell'intendente di finanza, quale oggi è stabilita per le contravvenzioni le quali importino esclusivamente una pena pecuniaria, che anche per queste salvo sempre il diritto del contribuente ad agire in opposizione contro il relativo decreto penale di condanna.

Questo è l'indirizzo segnato dalla nostra più recente legislazione speciale in ogni campo del diritto e non soltanto in quello finanziario. Colui che è chiamato ad esercitare le funzioni di giudice deve avere l'abito di giudicare, senza prevenzione e senza preoccupazioni di sorta; il che è quanto dire obbiettivamente, sentendo nella piena soggezione alla legge tutta l'indipendenza che è connaturata alla sua funzione.

Avv. FRANCESCO GUZZARDI — Roma

1. La carta costituzione, nei rapporti tributari del cittadino con lo Stato e gli altri enti impositori, dovrebbe affermare due principi fondamentali:

a) Il cittadino deve i tributi in base alla propria capacità contributiva, considerata sempre globalmente, sia rispetto al soggetto che alla base imponibile, nei confronti di tutti gli enti impositori;

b) nella relativa determinazione particolare al cittadino deve essere assicurata la possibilità della pienezza della difesa anche verso lo Stato, compatibilmente alla diversità dei soggetti ed alle rispettive finalità.

Il primo si attiene ai compiti del legislatore e senza il suo rispetto non può esservi giustizia tributaria, fattore di equilibrio sociale e politico; il secondo deve assicurare i mezzi di tutela del cittadino, quale subietto passivo della pretesa fiscale, perchè il principio stesso della giustizia tributaria resti assicurato nei concreti rapporti particolari.

Per quanto tale pretesa, di fatto, si rifletta sul cittadino quale un vero e proprio onere patrimoniale, pure la sua ragione di essere deriva da un rapporto di diritto pubblico, e non privastico, lo so che non può porre sul piede stesso il cittadino singolo e l'ente pubblico impositore, con funzioni d'ordine generale che dalla volontà della massa dei cittadini, espressa attraverso gli organi costituzionali legislativi, trae ogni suo diritto d'imperio sui cittadini stessi, di cui quello d'imporre tributi è uno degli aspetti più caratteristici; da una parte vi è quindi l'esercizio di un pubblico potere, nell'interesse della collettività, con piena spersonalizzazione d'intenti ed obiettività di mezzi, dall'altro, invece, la difesa di un interesse particolare, sostanzialmente patrimoniale, con tutti i suoi naturali presupposti di resistenza e di più libere, incontrollabili e meno responsabili possibilità di ricerca ad uso di mezzi, non sempre rispondenti a puri fini di giustizia.

Da questa diversa posizione giuridica e di fatto non possono trarsi affermazioni e manifestazioni diverse dei rispettivi diritti e doveri, e che non è possibile confondere per pure esigenze astratte, senza predisporre le più amare delusioni, fino a che, e ne siamo ancora ben lontani, non si arrivi allo stato di coscienza superiore, nel cittadino singolo, di considerare quasi come l'esercizio di un diritto, più che di un dovere, anche la giusta partecipazione propria alle esigenze economiche degli enti che lo amministrano e tutelano.

2 - 3. L'attuale sistema del contenzioso tributario è irrazionale, farraginoso ed equivoco, e non può quindi così restare in vita.

Tuttavia, esso risponde a particolari esigenze ed alcune sue forme tradizionali, offrono apprezzabili elementi, cui non è prudente rinunziare in pieno, per la peculiarità della materia che ne forma l'obietto, e dei rapporti rilevati, salvi gli adeguamenti e le trasformazioni, anche profonde, ritenuti necessari e sufficienti, per superare le sue deficienze formali e sostanziali determinando i mezzi e gli organi di difesa atti ad assicurare una più vera e sostanziale giustizia tributaria.

Da ciò la opportunità di far rientrare le controversie tributarie nella competenza della giurisdizione ordinaria, insensibile all'acquisizione e valutazione diretta dei fatti economici nei riflessi tributari, e però anche la necessità di affidarne le cure ad organi di particolare composizione e con poteri giurisdizionali.

Questi organi, per le premesse medesime, non possono nemmeno essere quelli della giurisdizionale amministrativa, e scartata la finzione della creazione di speciali sezioni tributarie sia nella giurisdizione ordinaria che in quella amministrativa, non rimane che l'affermazione esplicita, aderente alla realtà obiettiva, della istituzione di una *particolare giurisdizione tributaria*, capace di meglio tutelare per la costituzione dei suoi organi e le competenze dei membri che li compongono, l'affermazione della giustizia anche nel campo tributario, e cioè i diritti degli enti impositori e le ragioni dei singoli cittadini contribuenti.

4. - 5. - 6. *L'affermazione della pretesa fiscale* deve manifestarsi per atto della competente amministrazione finanziaria dell'ente impositore, di regola eccitata dall'iniziativa di parte — o attraverso la richiesta di una particolare formalità, come per le imposte indirette) o attraverso la dichiarazione (come per le imposte dirette) — ed in mancanza da quella d'ufficio, di rettifica o di accertamento diretto.

Nel campo dell'estimazione delle imposte dirette la pretesa fiscale deve però essere preceduta da parere di una particolare *Consulta di stima*, costituita da due rappresentanti locali della categoria interessata, su designazione della rispettiva organizzazione, se esistente, ed in difetto della Camera di commercio, con il compito di terminare in via preventiva e di massima una graduatoria d'importanza tra gli esercenti della stessa attività, con la determinazione dei più caratteristici e specifici indici di estimazione, ed in particolare per inquadrare — ed occorrendo integrare — in questo piano generale gli elementi subiettivi ed obiettivi raccolti dall'ufficio accertatore cui dovrebbe, per altro, restare il diritto di concretare la giusta cifra di accertamento. La forma di denunzia popolare nella sua forma classica, o attraverso speciali Comitati di recente affermazione, si reputa all'uopo praticamente inconferente, essendo fondatamente a ritenere che non in funzione dell'adempimento obiettivo di un alto dovere sociale — che nessuna finzione programmatica può far ritenere realizzabile — una tale collaborazione potrebbe determinarsi, ma solo in funzione della lotta di classe, o per riflessi personali, nelle più svariate o pericolose forme, che vanno dalla incompetenza al ricatto.

Il materiale così raccolto ed i criteri determinatisi attraverso le Consulte di stima, a cura dell'ufficio accertatore, devono, a richesta, essere fatti oralmente palesi anche al contribuente, e comunque venire comunicati agli organi giudicanti per l'estimazione, in via preventiva se di carattere organico, o a completamento degli elementi presi a base definitiva per l'accertamento dell'Ufficio medesimo.

La prima forma naturale di definizione del rapporto tributario dev'essere quella dell'*accordo tra ente impositore e cittadino - contribuente*, che può determinarsi:

a) con l'accettazione tacita della richiesta o dichiarazione del cittadino-contribuente da parte dell'ente impositore;

b) con l'accettazione tacita da parte del cittadino stesso della pretesa (rettifica o accertamento ex novo) dell'ente interessato;

c) con il concordato espresso tra il cittadino - contribuente e l'ente medesimo.

In mancanza di definizione per accettazione tacita o concordato della pretesa fiscale, la conseguente controversia deve risolversi dagli organi della speciale giurisdizione tributaria.

Principio fondamentale della riforma in questo campo d'essere quello dell'*unificazione* massima di tali organi, per tutte le imposte dirette ed indirette, contributi e tasse, dello Stato e degli altri enti impositori, salvo che per alcuni tributi e contributi aventi particolari base, struttura ed esigenze tecniche, e però anche per essi eliminando il più possibile il potere decisorio attribuito a volte alla stessa Amministrazione interessata.

Gli organi del contenzioso tributario devono avere *giurisdizione* piena, nel senso dell'arresto di ogni seguito ulteriore presso quelli della giurisdizione ordinaria, ma con poteri speciali, anche se astrattamente non aderenti al tipo classico della competenza degli organi della specie, e devono presentarsi costituiti in tre *gradi*: il primo e il secondo con *cognizione* sulle questioni di fatto ed estimazione e di diritto ed il secondo in grado di appello, mentre che il terzo deve avere competenza esclusiva, e però anche piena e definitiva, per le sole questioni di diritto.

Rispetto al *territorio* devono avere competenza, il primo distrettuale — Tribunale tributario distrettuale — il secondo provinciale — Tribunale tributario provinciale — ed il terzo nazionale — Tribunale tributario supremo.

La composizione di questi organi deve essere *collegiale*, con la presidenza ad un giudice togato, nominato presidente della Corte di appello pel secondo grado, dal presidente del tribunale per il primo grado, dal primo presidente di Cassazione per il terzo grado, e quindi con investitura autonoma e proveniente dalla legge, a tutela della più assoluta e necessaria indipendenza dal Ministero delle finanze, che si rifletterà in modo decisivo su quella dell'organo, data la particolare influenza che esercita il presidente nel lavori relativi.

Per i tributi erariali, la composizione base del collegio deve essere in primo e secondo grado di quattro altri membri effettivi, e di due supplenti, nominati metà dall'amministrazione finanziaria, e metà dai sindaci del distretto per quello di primo grado, e dalla Camera di commercio per quello provinciale, con scelta tra le categorie maggiormente interessate, esclusi gli esercenti l'avvocatura e la consulenza tributaria in genere.

Ove necessario, possono costituirsi più sezioni con competenza per particolari tributi, e col minimo di due, una per le imposte dirette e l'altra per le indirette.

Per i tributi non erariali ad ordinamento autonomo vi si aggregano altri due membri, nominati uno dall'ente interessato e l'altro dai sindaci del distretto pel collegio di primo grado, e dalla Camera di commercio per quello di appello, con i criteri medesimi.

Dato il sistema di nomina, specie per il presidente, diviene alquanto indifferente la questione della *dipendenza dell'organo dal Ministero delle finanze* o da quello di grazia e giustizia, perchè tale competenza si concreta solo nel campo formale ed amministrativo, e può apparire più pratico ed efficiente mantenere in vita quella attuale del dicastero maggiormente interessato al buon funzionamento relativo.

L'ente impositore deve avere *diritto d'intervento alla seduta* ed il contribuente il *diritto di audizione*. Tutti gli elementi di base dell'accertamento e della controversia devono anche dalla finanza essere comunicati per iscritto, e quando necessario integrati oralmente davanti al collegio, presente il contribuente, in assenza del quale non deve essere lecito fare nuove comunicazioni, salvo che si tratti di ragioni e notizie a cognizione diretta dei componenti del collegio.

Dopo che il contribuente, inteso, si è allontanato dalla sala, il rappresentante la finanza non deve partecipare alla discussione, ma, su invito del presidente può solo dichiarare entro quali limiti la decisione non sarebbe gravata di appello o ricorso all'organo superiore.

Ragioni tecniche consigliano questa presenza anche nella fase decisoria, ed i limiti segnati, e soprattutto la qualità del presidente, escludono ogni possibilità di indebita ingerenza ed influenza sulla decisione.

Il *Tribunale tributario supremo*, con sede in Roma, deve essere costituito in sezioni per quanti sono i tributi affini od assimilabili, ed i suoi componenti devono essere scelti così: quattro dodicesimi dal Ministro delle Finanze, tra gli esperti in materia, compresi i funzionari in servizio di grado elevato, dell'amministrazione finaziaria; quattro dodicesimi dal primo presidente della Cassazione tra i magistrati dell'ordine giudiziario, in servizio, di grado non inferiore al quarto; due dodicesimi tra i consiglieri di Stato e due tra i consiglieri della Corte dei conti, designati dai rispettivi presidenti: composizione che è sicura arra della necessaria competenza superiore e della indipendenza dei membri, e quindi del Collegio, per assicurare la piena attuazione delle norme positive del diritto tributario.

6. Al collegio devono essere consentiti i più ampi *poteri istruttori*, con facoltà di indagini ed informazioni presso qualsiasi pubblico ufficio, e con obbligo allo ufficio dell'ente accertatore di sottoporre alla cogni-

zione del presidente tutti gli elementi anche riservati attinenti alla controversia.

I giudizi di fatto ed estimazione devono essere adottati anche, e direi anzi soprattutto, in *base ad equità*, data la speciale natura della materia, e quelli *di diritto*, invece, solo a *norma di legge*, il cui imperio assoluto è la garanzia comune della pubblica finanza e dei cittadini.

Le decisioni sulle questioni di diritto devono essere motivate, mentre che per quelle di fatto ed estimazione deve ritenersi sufficiente far risultare essersi considerate le ragioni fondamentali esposte e gli elementi concreti forniti dalla finanza e dal contribuente, e però senza obbligo alcuno di decisione conforme, con che cadrebbe il principio di decidere secondo l'equità.

Per quanto questo congegno possa sembrare non strettamente aderente al sistema della competenza degli organi giurisdizionali, pure deve ritenersi necessario per la speciale natura delle controversie tributarie, specie ai fini sostanziali della estimazione, perchè a voler negare questa specialità, con le sue specifiche ed innegabili esigenze pratiche e tecniche, bisognerebbe convenire nel difetto di fondamento della stessa istituzione della relativa giurisdizione speciale.

Dal lato strettamente procedurale e tecnico, tutti i gravami diretti ai tribunali tributari devono essere inoltrati a tramite dell'ufficio competente dell'amministrazione interessata, che ha il dovere di istruirli e rimetterli con tutti gli atti necessari al collegio stesso entro due mesi, dandone avviso contemporaneo al contribuente, perchè nei quindici giorni successivi possa prendere cognizione, per ogni migliore ulteriore possibilità di difesa.

Entro i dieci giorni successivi l'interessato potrà produrre memorie aggiunte direttamente al collegio ed in copia all'ufficio competente, dopo di che il presidente assegna la controversia ad un relatore, per lo studio e la conseguente discussione e decisione.

Avverso le decisioni del tribunale supremo tributario, così composto, deve riconoscersi del tutto ozioso ogni ulteriore seguito davanti la magistratura ordinaria, che l'attribuzione della giurisdizione piena a tale organo nelle questioni di diritto renderebbe anche incoerente, e deve quindi riconoscersi ammissibile solo il *ricorso alle Sezioni unite della cassazione*, unicamente per incompetenza ed eccesso di potere.

7. La questione del *solve et repete* cade con la eliminazione del seguito giudiziario delle controversie giudiziarie, e si tramuta in una maggiore disciplina della formazione del titolo esecutivo, e dei gravami contro lo stesso; ed è in questa sede e con questi presupposti che il principio va mantenuto, per le seguenti considerazioni, che non si riproducono nella disciplina giuridica dei rapporti privati:

1° natura particolare del pubblico ente impositore, e necessità di assicurare allo stesso la sicura e metodica disponibilità delle entrate tributarie, legittimamente iscritte a ruolo, per fronteggiare le publiche spese;

2° natura e garanzia particolari del titolo di credito, e necessità di conservarne la forza esecutiva;

3° preesistenza alla sua formazione di determinate fasi del processo di accertamento.

L'iserizione a ruolo, forma del titolo esecutivo che dovrebbe darsi anche ai titoli di riscossione di tutte le imposte indirette suppletive, e per quanto possibile di tutte le altre forme di contribuzioni, da passare in riscossione all'ufficio di esazione delle imposte, dovrebbe per altro ammettersi solo alle condizioni seguenti:

1° concordato, per la cifra concordata;

2° definizione col silenzio dell'accertamento, per la cifra accertata, previo il rilievo di cui appresso sulla regolarità della relativa notifica;

3° decisione di primo grado, anche se impugnata, per la parte decisa;

4° decisione di appello, per le questioni di fatto ed estimazione (giudizio definitivo); anche se esistenti pregiudiziali di diritto.

5° per tre quarti della cifra accertata, trascorsi tre mesi dall'invio della controversia al collegio.

L'iscrizione a ruolo per definizione col silenzio dello accertamento deve essere preceduta da un giudizio del collegio distrettuale sulla regolarità della notificazione dell' avviso, con facoltà nello stesso di ordinarne il rinnovo, ove sussista il dubbio della sua irregolarità, specie nei casi di irreperibilità, ferma la cautela di cui al n. 5.

L'opposizione all'iscrizione a ruolo va diretta alla stessa amministrazione interessata, che ha il dovere di provvedere direttamente entro tre mesi, ed in caso di rifiuto d'inviare nel termine stesso la controversia al collegio di primo grado, col seguito dei gradi successivi, ed è in questa sede che può presentarsi la questione del *solve et repete*.

Dati i diversi presupposti, si pensa che l'eccezione relativa possa non ritenersi più d'ordine pubblico e quindi che possa essere anche rinunziata dall'amministrazione interessata senza facoltà di rilievo d'ufficio da parte del collegio. Se non rinunziata, il collegio, in via preliminare, deve giudicare se l'iscrizione è intervenuta nei casi e nei limiti premessi, senza esame di merito, e assegnare un breve termine per l'adempimento, se dovuto, fermo, per altro l'obbligo del pagamento alle scadenze fissate nei rapporti con l'ufficio di riscossione, che devono mantenersi in piena autonomia, sino a che non intervenga un regolare decreto di sgravio definitivo, o di sospensione degli atti, con tolleranza nei versamenti.

Ove l'ufficio competente non abbia provveduto allo sgravio nel termine di tre mesi dalla domanda, quando, dispostone il rinvio al collegio, questi l'accolga, e vi sia un seguito di rimborso effettivo, deve riconoscersi a favore del contribuente il diritto agli interessi, con decorrenza dalla scadenza del termine anzidetto, o dalla data del pagamento, se posteriormente, da liquidarsi direttamente assieme alla restituzione del tributo, ritenendosi la domanda di sgravio quale messa in mora, con effetto ritardato di tre mesi.

Parallelamente, se così provocato un rimborso, con domanda che risulterà respinta, devesi poi procedere a reiscrizione a ruolo, sulla somma relativa, è doverosamente giusto riconoscere gli interessi anche a favore dell'ente impositore, calcolati sino alla data di più prossima formazione del ruolo e scadenza del pagamento in unica soluzione.

In tal modo si oppone una remora al contribuente contro le domande infondate, e si determina un concreto mezzo di spinta alla sollecita definizione delle controversie tributarie, a tutti — contribuente e funzionari — imponendo un maggior senso di responsabilità negli atti di reciproca spettanza. L'amministrazione interessata regolerebbe internamente i rapporti col proprio funzionario responsabile, per l'eventuale diritto di rivalsa di tali interessi.

8. L'attuale *sistema di esecuzione* privilegiata per la riscossione delle imposte deve essere mantenuto ed esteso a tutte le riscossioni a mezzo ruolo — comprese quindi le indirette, ecc. — con la conseguente abolizione del più costoso sistema ingiunzionale, a tramite dell'unico ufficio di riscossioni tributarie, perchè non dà luogo a seri inconvenienti, se osservate le norme che lo disciplinano, più sollecito e meno costoso, con che restano tutelate reciprocamente le ragioni degli enti impositori e quelle dei contribuenti stessi.

Indubbiamente esso va aggiornato per quanto necessario e non contrastante ai principî del nuovo codice di procedura, il che per altro si ritiene richiedere uno studio tecnico ponderato, che non può non esulare dai brevi termini della risposta al questionario.

Si accenna solo che appare opportuno mantenere il suo cardine fondamentale della esclusione del giudice ordinario per la vendita mobiliare, e la partecipazione a quella immobiliare alla sola asta per la proclamazione del trasferimento, senza di che esso perderebbe i benefici rilevati, nella premessa dell'esistenza di un responsabile degli eventuali danni nella persona del concessionario del servizio, e della cauzione che ne tutela in pieno l'adempimento.

9. Il sistema attuale di *prepressione della violazione delle leggi finanziarie*, almeno nel campo delle imposte dirette, è fallito in pieno, specie per quanto si attiene alle penalità in sede di riscossione, cadute quasi in disuso.

Si pensa, però, che sia doveroso mantenere un idoneo congegno di repressione, anche come mezzo formativo di una migliore coscienza tributaria del cittadino, ove non vi sia falso e frode, le penalità dovrebbero avere carattere civile, e quindi concretarsi in un pagamento pecuniario, sulla cui misura dovrebbero essere competenti a decidere gli stessi Collegi tributari.

Nel caso di falso o frode, invece, l'amministrazione interessata, o lo stesso collegio tributario, dovrebbe deferirne l'accertamento e la sanzione alla autorità giudiziaria ordinaria in sede penale.

Per le trasgressioni in sede di riscossione, il collegio tributario dovrebbe decidere su denunzia sia dell'amministrazione interessata, che dello stesso ufficio di riscossione.

In tal caso l'amministrazione stessa potrebbe opporre il veto, ammettendo però a rimborso le relative imposte in mora.

Il congegno attuale, specie nei poteri attribuiti alla Intendenza, è ibrido, complesso ed in pratica manifestatosi non rispondente allo scopo.

QUESTIONARIO N. 7

SISTEMA TRIBUTARIO

1. Nelle ipotesi che si ritengono più accettabili — e che si prega di delineare almeno sommariamente — circa gli sviluppi futuri del volume e della distribuzione del reddito nazionale e del volume complessivo della spesa pubblica, si ritiene che la copertura delle spese dello Stato, mediante tributi debba restare in una proporzione relativamente eguale a quella prebellica (1) oppure che debbano essere modificati i rapporti tra entrate tributarie, entrate patrimoniali ed entrate creditizie?

2. Si ritiene conveniente o meno — e nell'affermativa, in che limiti e forme — affidare alle imposte ampie e dirette funzioni nella redistribuzione di tutte o di alcune forme di ricchezza e, più in generale, nella trasformazione di assetti economici e sociali?

3. Nelle ipotesi che si ritengono più accettabili circa la percentuale del reddito nazionale che dovrà essere prelevata dai tributi dello Stato a degli altri enti pubblici, si ritiene che il rapporto prebellico tra tributi diretti e indiretti debba essere variato — e in quale senso e misura? Si prega di specificare in che senso si ritiene che le eventuali variazioni agirebbero sulla distribuzione del carico tributario tra i contribuenti delle diverse classi di reddito.

4. Tenendo presenti le risposte ai quesiti precedenti, quale sembra il sistema più conveniente di ripartizione delle imposte dirette?

Si prega nella risposta di tener conto particolarmente dei seguenti punti:

a) si deve tendere all'imposta unica sul reddito (di tipo americano-tedesco) o a un sistema di imposte sul reddito che comprenda una imposta progressiva sovrapposta a una (sistema inglese) o più (sistema italiano attuale) imposte fondamentalmente proporzionali? Quale trattamento nel sistema proposto, deve farsi ai redditi delle società e persone giuridiche in genere?

b) l'eventuale imposta diretta proporzionale o il sistema delle imposte dirette proporzionali deve essere ispirato a rigorosi criteri di oggettività o si ritiene possibile e opportuno introdurvi criteri di personalità e quali? Quali caratteristiche fondamentali si suggeriscono per la eventuale imposta progressiva sul reddito? Si gradirebbe la precisazione, con riferimento ai prezzi prebellici (1938-1939), del livello dei minimi esenti dall'imposta progressiva e dalle eventuali imposte oggettive, nonchè dell'ammontare delle discriminazioni per carichi di famiglia eventualmente proposte?

c) quali delle possibili discriminazioni tra categorie di redditi e di patrimoni si ritengono opportune, e per quali ragioni? Si prega di esporne i criteri di attuazione,

d) il rapporto quantitativo prebellico tra imposte dirette sul reddito e imposte dirette sul patrimonio (comprese in esse le imposte successorie) deve essere modificato, e in che senso? Si prega di porre il problema in relazione anche alla questione della discriminazione contro i redditi di puro capitale o misti, e alla questione se convenga conservare, ridurre od eliminare l'onere delle imposte che gravano i patrimoni all'atto del trasferimento *inter vivos;*

e) qualora si proponga il mantenimento di una imposta ordinaria sul patrimonio, quale struttura si suggerisce per essa? In particolare si prega di considerare il problema della sua trasformazione in imposta personale;

f) si ritiene opportuno commisurare le imposte dirette in base a redditi e valori medi od ordinari oppure in base a redditi e valori effettivi? Per quali considerazioni? In particolare, che cosa si pensa dei sistemi di accertamento mediante catasto?

g) deve essere mantenuta l'attuale struttura delle imposte successorie o deve essere modificata, e come? Il sistema delle due imposte, sull'asse e sulle quote, deve essere conservato? Il peso delle imposte successorie nel quadro delle imposte sul patrimonio e, più in generale, delle imposte dirette deve essere conservato nei limiti attuali, o modificato? Si ravvisa l'opportunità di qualche discriminazione tra ricchezza guadagnata dal *de cuius* e ricchezza ereditata? Come si penserebbe eventualmente di attuare quest'ultima discriminazione?

h) si considera opportuna l'istituzione di un'imposta ordinaria sugli incrementi patrimoniali? con quali funzioni e caratteri?

i) che soluzione si ritiene più opportuna per il problema della nominatività dei titoli, con particolare riferimento all'opportunità del mantenimento della nominatività dei titoli azionari e dell'eventuale estensione ad altri titoli come i titoli del debito pubblico, le obbligazioni, i certificati di deposito presso istituti di credito, ecc.?

l) l'attuale sistema di imposte indirette, basato prevalentemente sulle imposte di registro, l'imposta sull'entrata, i dazi doganali, le imposte di fabbricazione, i mo-

---

(1) Nell'inopportunità di fare riferimento prebellico, alla situazione attuale troppo perturbata, si prega di fare riferimento al periodo prebellico. Data la difficoltà di trovare anni prebellici « normali « si prega di individuare — e precisare — una tendenza che si ritiene prevalente negli ultimi anni prebellici.

nopoli, le imposte locali di consumo, deve essere conservato o deve essere modificato, vuoi con l'eliminazione di talune imposte, vuoi con la creazione di nuove, vuoi con la trasformazione delle esistenti o la modificazione del loro peso rispetto al complesso?

5. Si hanno da suggerire modifiche — e quali — alle linee fondamentali del sistema di riscossione delle imposte? Si prega di studiare il quesito anche riguardo al problema delle relazioni tra lo Stato e gli enti locali e dell'equilibrio territoriale nei costi di riscossione delle imposte.

6. Si ritiene accettabile il sistema delle esenzioni tributarie per sostenere determinate situazioni economiche o si ritiene preferibile il sistema dei sussidi o qualche altro sistema? In particolare si consideri il problema dell'esenzione del debito pubblico.

RISPOSTE

MINISTERO DELLE FINANZE

Ispettorato compartimentale delle Imposte dirette

1. Non è facile formulare delle ipotesi, circa gli sviluppi futuri del volume e della distribuzione del reddito nazionale (nonchè del volume complessivo della spesa pubblica) in quanto tali elementi sono influenzati da fattori variabili di ordine interno ed internazionale, non ancora ben chiari. Si ritiene però che i rapporti fra entrate tributarie, entrate patrimoniali ed entrate creditizie, debbano essere modificati, nel senso di diminuire la pressione tributaria sul reddito (attualmente in atto) ed eccitare le fonti organizzative per la produzione di nuova ricchezza.

2. Non si ritiene conveniente affidare alle imposte ampie e dirette funzioni nella redistribuzione della ricchezza, in un periodo immediato alla guerra, nel quale obbiettivo principale dell'economia deve essere quello di ricostruire capitali, patrimoni e mezzi strumentali della produzione. Si pensa che in un periodo così difficile per l'economia, compito delle imposte debba essere quello soltanto di assicurare allo Stato gran parte dei mezzi economici indispensabili al conseguimento dei fini pubblici e non già quello di redistribuire il reddito fra le varie categorie sociali, a meno che tale obbiettivo non venga conseguito sotto forma di lavoro produttivo affidato alle classi lavoratrici.

Il compito di trasformare gli assetti economici e sociali potrà essere affidato ad una politica tributaria sociale, dopo avvenuta la ricostruzione.

3. Il rapporto fra tributi diretti ed indiretti sul bilancio precedente la guerra era il seguente:

	1938-39	1939-40
Imposte dirette	6.624,8	7.234
Tasse ed imposte indirette sugli affari - Dogane ed imposte indirette sui consumi - Monopoli . . .	15.593,5	19.025,8

rapporto = 1 : 2,7

Si ritiene che tale rapporto possa essere portato da 1 a 3 aumentando le imposte indirette e rallentando la pressione delle dirette che attualmente è molto elevata.

La pressione fiscale complessiva non dovrebbe superare il 25 per cento del reddito reale della nazione.

4. *Sistema più conveniente di ripartizione delle imposte dirette:*

a) Si ritiene conveniente tendere ad un sistema d'imposte sul reddito che abbia, alla base, un fascio d'imposte analitiche tipo della *income tax* inglese, con una aliquota proporzionale per ogni categoria di reddito.

Una imposta complementare di sovrapposizione per i redditi complessivi superiori ad un certo limite, pure con aliquota proporzionale e con detrazioni per carichi di famiglia, debiti accertati, assicurazioni sulla vita, contributi a casse malattie, invalidità vecchiaia.

Completerebbe il sistema una imposta sul patrimonio ad aliquota proporzionale, avente lo scopo di colpire maggiormente i beni improduttivi e la ricchezza permanente della quale il reddito esprime in modo inesatto la potenza contributiva e nella quale maggiore si dimostra la sicurezza d'investimento e più elevato l'ammontare del capitale investito.

Come si pratica nell'attuale sistema tributario italiano, le società e gli enti morali dovrebbero essere considerati come contribuenti distinti e indipendenti dai rispettivi azionisti e dovrebbero essere assoggettati alle imposte analitiche, per i dividendi distribuiti, ed alla patrimoniale per il loro patrimonio netto. Gli azionisti, a loro volta, risponderebbero dei dividendi riscossi, in quanto concorrenti a formare il reddito complessivo agli effetti dell'imposta personale.

Per quanto concerne gli enti morali lo Stato potrebbe accordare l'esenzione totale o parziale, dall'imposta patrimoniale, in vista del fine di beneficenza cui i patrimoni stessi sono destinati.

b) Il sistema delle imposte dirette a tipo proporzionale, dovrebbe ispirarsi al concetto di sostituire alla progressività dell'aliquota (assurda oltre un certo limite) la molteplicità delle imposte, dirette a colpire, congiuntamente e integrativamente, i redditi ed i patrimoni più elevati.

Si ritiene che soltanto le imposte reali-analitiche debbano essere poggiate su criteri di valutazione obbiettiva della base imponibile, mentre l'imposta complementare sul reddito e quella sul patrimonio debbano necessariamente adottare criteri di personalità, fondati sulle condizioni economiche particolari di ogni soggetto e di ogni famiglia.

Le caratteristiche che si ritengono consigliabili per una imposta complementare sul reddito sono: l'esenzione di un minimo e l'aliquota ridotta, quando i redditi che concorrono a formare il reddito complessivo, provengano, per i tre quarti, da attività di puro lavoro.

Con riferimento ai prezzi prebellici (1938-1939) il minimo di esenzione dovrebbe essere fissato in L. 12.000 annue e le detrazioni per carichi di famiglia in lire 2000 per ogni figlio minore e per ogni ascendente a carico.

c) Le discriminazioni fra le categorie di redditi sono quelle risultanti dalla ricchezza mobile italiana.

Si ritiene opportuno mantenere la distinzione fra redditi di puro capitale, reddito di puro lavoro e redditi misti di capitale e lavoro. Alla discriminazione dei patrimoni mobiliari ed immobiliari si potrebbe aggiungere quella di patrimoni produttivi ed improduttivi. Nei confronti dei primi si potrebbe adottare una minorazione dell'imposta sul patrimonio.

d) In seguito alla istituzione dell'imposta sul patrimonio, si pensa che l'imposta sui trasferimenti debba essere abolita, ovvero attenuata, perchè si risolve in una doppia tassazione, mentre ostacola il libero movimento dei beni, dal quale la ricchezza risulta potenziata.

e) L'imposta ordinaria sul patrimonio dovrebbe presentare una struttura molto semplice e cioè: esenzione dei piccoli patrimoni — tassazione di persone fisiche ed enti collettivi — discriminazione dei capitali produttivi da quelli improduttivi — detrazioni per carichi di famiglia — aliquota proporzionale — attenuazioni per i capitali destinati a nuova produzione.

f) Sebbene il legislatore non abbia avuto l'intenzione di applicare le imposte ad entità teoriche, pure è notorio che il reddito fiscale, medio, ordinario, diverge dal reddito in senso economico ed ingenera infinite sperequazioni.

Si ritiene più conforme a criteri di giustizia distributiva e di uniformità commisurare le imposte dirette a redditi e valori effettivi, misurati con lo stesso metro, per tutti i contribuenti. Ciò potrebbe rendere possibile una notevole riduzione delle aliquote.

Per quanto concerne i redditi dei terreni si ritiene però necessario mantenere l'attuale sistema catastale, perchè il reddito della terra è soggetto ad alterne vicende e perchè la sua determinazione richiede operazioni tecniche che solo il catasto è in grado di effettuare.

g) Come si è rilevato al capo *b*), l'istituzione dell'imposta ordinaria sul patrimonio, dovrebbe consigliare la soppressione dell'imposta successoria.

Qualora questa sarà mantenuta, si pensa all'opportunità di esentare il nucleo famigliare degli ascendenti, discendenti e coniuge superstite e di abolire il sistema della doppia imposta sull'asse e sulle quote, conservando soltanto la tassazione proporzionale per quote.

h) Non si ritiene opportuna l'istituzione di una imposta ordinaria sugli incrementi patrimoniali, perchè tali incrementi vengono colpiti dall'imposta ordinaria sul patrimonio, in sede di revisioni periodiche.

i) Pur ammettendo che la nominatività dei titoli, sia pubblici che industriali, rappresenti un istituto diretto a combattere principalmente l'evasione della ricchezza mobiliare, pure si pensa che debba essere abolita, sia per le gravi difficoltà tecniche di registrazione dei molteplici e rapidi movimenti dei titoli rappresentativi, sia perchè in un periodo di ricostruzione e risanamento delle fonti produttive (nel quale tanto lo Stato, quanto l'impresa necessitano di credito) tale istituto produce effetti di attrito e rallentamento dello sviluppo della ricchezza.

l) Si pensa che l'attuale sistema delle *imposte indirette* debba essere mantenuto per quanto concerne le imposte di registro, i dazi doganali, le imposte di fabbricazione; debba essere perfezionato per quanto concerne l'imposta sull'entrata (largamente evasa e fonte di sperequazioni); debba essere sviluppato per quanto riguarda i monopli fiscali, che potrebbero essere estesi ad altri generi, con l'istituzione di nuovi monopoli commerciali di Stato, fonti di sicure entrate, compensative di altri tributi di cui si è proposta l'abolizione.

Dr. GIOVANNI RAVAGLI

Ispettore compartimentale del Ministero delle finanze

1. Si ritiene che l'avvenire sposti verso il lavoro il volume e la distribuzione del reddito nazionale e verso opere di ricostruzione materiale e morale e di opere di pace quelle della spesa pubblica.

In tale ipotesi la copertura delle spese dello Stato mediante tributi deve continuare a giuocare il ruolo principale come per il passato. Deve tuttavia anche crescere il reddito dovuto alla trasformazione di ampi settori industriali a carattere monopolitico.

2. Non si ritiene conveniente affidare all'aimposta *ampie* e *dirette* funzioni di ridistribuzione della ricchezza. Si ritiene tuttavia che la trasformazione di assetti economici e sociali possa essere raggiunta mediante la

partecipazione diretta agli utili, meglio che dalla statizzazione, dato che lo Stato è un pessimo amministratore, un pessimo commerciante, un inabile industriale.

3. Il rapporto prebellico tra tributi diretti ed indiretti deve essere variato. Il gettito dei tributi diretti, meno facilmente trasmissibili, più chiari, è inadeguato. Esso è stato superato per necessità di cose da quelli indiretti che si confondono col prezzo (*Montesquieu*), che gravano in gran parte i consumi (popolo), facilmente riversabili sul consumatore.

L'adeguamento alla realtà dei tributi diretti alleggerirebbe le masse popolari diminuendo il carico delle imposte indirette.

I tributi indiretti devono essere conservati come valvole, come integrazione e come riserva per la loro mirabile qualità di adattarsi immediatamente ai mercati, ai prezzi, ai valori reali, ma devono essere ridotti ad aliquote basse.

4. Premessa necessaria: *onestà del contribuente nella denunzia, garantito da sanzioni gravissime, anche corporali:*

a) un'imposta progressiva sovrapposta ad un'imposta fondamentale proporzionale;

b) *c*) è bene introdurvi criteri di personalità, che distingua l'origine del reddito: lavoro, capitale, rendita di beni prodotti dal lavoro e da eredità;

d) le imposte di successione devono essere aggravate, quella sul patrimonio deve essere accessoria a quella sui redditi, che, bene accertata e seguita, deve costituire il nerbo della finanza di Stato.

L'onere delle imposte sugli atti di trasferimento *inter vivos* deve essere alleggerito;

e) è preferibile che l'imposta patrimoniale assuma il carattere personale onde tener conto di tutti i redditi che ogni cittadino fruisce, ferma restando la garanzia reale del patrimonio;

f) è opportuno commisurare le imposte dirette ai redditi effettivi; il sistema del catasto porta all'assurdo di superare nelle aliquote il 100 %;

g) come si è detto le imposte di successione devono essere elevate, ma non è necessaria la sovrapposizione di quella sull'asse a quella sulle singole quote;

Non riterrei di gravare diversamente la eredità di beni accumulati col lavoro del *de cuius* o di quelli ereditati, perchè alla equità di trattar più benevolmente i primi si contrappone la considerazione che i secondi hanno già scontato alte imposte sui precedenti passaggi *mortis causa*.

h) la funzione di un'imposta ordinaria sugli incrementi patrimoniali non potrebbe riferirsi che agli accrescimenti dovuti al lavoro, perchè quelli dovuti ad eredità sono già colpiti dalla imposta successoria. Questa considerazione sembra escludere l'opportunià di una simile imposta;

i) attuando la premessa *assolutamente necessaria* di una scrupolosa onestà del contribuente italiano, la nominatività dei titoli non è necessaria. Ci si può del resto accertare che i titoli siano stati denunziati al momento del pagamento dei dividendi, richiedendone la prova;

l) l'imposta di registro deve essere attenuata in un ordinamento nel quale il nerbo delle finanze di Stato sia costituito da imposte dirette; l'imposta sull'entrata deve essere attenuata e applicata sino a che è possibile all'origine. Oggi essa ha possibilità insperate per la nostra ricostruzione, ma grava sui consumi e quindi nella massima parte sul popolo. I dazi doganali, le imposte di fabbricazione devono avere, se lo consentirà la politica internazionale dei commerci, solo scopi finanziari, non protettivi.

5. I sistemi delle riscossioni sono attualmente tre: 1° versamenti o ritenute dirette; 2° esattori, mediante aggi; 3° riscossioni degli uffici finanziari (registro).

Nulla da dire per il primo.

Gli altri due potrebbero essere unificati nei grandi centri con la creazione di uffici di riscossione, modernamente attrezzati, suddivisi in tutte le città, per rioni.

Nei piccoli centri potrebbero continuare a sussistere i due attuali sistemi.

6. Il sistema dell'esenzione per raggiungere determinati scopi è utile, ma sfugge al controllo l'entità del beneficio concesso.

Sarebbe preferibile il sistema degli aiuti diretti, ma la lentezza e le difficoltà burocratiche ne rendono problematica l'attuazione.

L'esenzione del debito pubblico non può ritenersi concesso a favore dei cittadini, ma nell'interesse dello Stato, non vè quindi ragione di abolirlo. Lo Stato può sempre difendersi con la conversione.

AVVOCATURA DISTRETTUALE DELLO STATO di NAPOLI

1. Nell'attuale situazione politico-economica e nell'incertezza dell'individuazione dei valori monetari, un'indicazione, sia pure approssimativa, circa il reddito nazionale e la sua utilizzazione nell'affrontare gli incombenti ed oscillanti oneri della ricostruzione non solo dello Stato, ma dell'economia stessa del Paese, non è possibile. Può solo accennarsi ad un orientamento puramente ipotetico.

Il compendio della ricchezza nazionale potrebbe raggiungere, probabilmente, *un reddito* — che, nella presente valutazione della lira — si approssimerebbe ai 900 miliardi annui, e forse li supererebbe. A tale reddito

le imposte — dirette ed indirette — si avviano ad attingere una cifra che potrà pervenire ai 350 miliardi annui ed i monopoli fiscali ed industriali, nonchè le entrate patrimoniali potrebbero realizzare altri cento miliardi.

Con tali proventi si potrà far fronte ad una spesa annua di miliardi 150 per lavori pubblici ed incremento della produzione e della ricchezza stessa nazionale; 100 miliardi per la burocrazia e l'esplicazione delle funzioni statali; 50 miliardi per la istruzione pubblica; 30 pei servizi speciali dipendenti dalla giustizia; 25 miliardi per finalità assistenziali; 25 miliardi per la sicurezza pubblica ed i compiti della difesa (nei limiti consentiti dal trattato di pace); 20 miliardi per interessi del debito pubblico; 50 miliardi per contributi e sovvenzioni ad enti locali.

Fino a che non sarà raggiunto un assetto ed un principio di equilibrio, lo Stato continuerà ad attingere a mezzi creditizi straordinari.

2. Le imposte, nello sviluppo che sono destinate ad avere e nell'entità del loro effettivo onere finanziario, finiscono oramai, per avere ripercussioni di carattere economico e sociale influenti sulla distribuzione stessa della ricchezza.

Il sistema tributario, oltre che alla sua immediata finalità finanziaria, potrà essere opportunamente indirizzato ad un'alta forma di giustizia sociale.

Il mezzo più idoneo e nel contempo più agevolmente accessibile per la realizzazione del duplice intento potrà essere quello della progressività delle aliquote dell'imposta sui terreni, regolando la fondiaria in modo da giungere all'eliminazione del latifondo.

Analogamente l'imposta sul patrimonio potrebbe, con le sue aliquote progressive, giungere alla riduzione dei grandi patrimoni. Potrebbe, altrimenti pei latifondi e pei più grandi patrimoni aggiungersi una sovrimposta od un supplemento da devolversi ad un fondo speciale destinato a compiti di giustizia sociale od addirittura alla costituzione di piccole proprietà da assegnare con criterii di ordine politico-sociale.

3. Si ritiene che non sia da spostare il rapporto preesistente tra tributi diretti ed indiretti. In linea di massima, sembra che l'accentuarsi delle imposte indirette ostacolerebbe una più equa redistribuzione della ricchezza ed influirebbe dannosamente sull'economia nazionale.

4. *a*) Teoricamente l'imposta unica sul reddito avrebbe il vantaggio della semplicità e di una maggiore armonia e corrisponderebbe ad una comprensibile aspirazione. Concretamente, però, date le difficoltà del complesso accertamento ch'essa implica, accentuate dal carattere inquisitivo delle relative indagini, essa si presterebbe più facilmente e più largamente alle evasioni. L'*Einkommenstener* prussiana ha reso in modo limitato.

In ispecie nel periodo attuale, di tanta incertezza nella individuazione e nella valutazione delle singole ricchezze, la molteplicità delle imposte si presta più efficacemente e più sicuramente ad incidere sulle varie manifestazioni di ricchezza. Non sarebbe opportuno, nè prudente oggi l'alea di una radicale riforma del genere.

E' preferibile, invece, che un'imposta progressiva si sovrapponga, integrandole ed adeguandole, alle singole imposte reali attualmente in vigore.

Per le società e persone giuridiche potrebbe essere applicata a titolo integrativo un'imposta progressiva annuale sul capitale, con decorrenza per quelle di nuova istituzione dal compimento di un quinquennio dalla loro costituzione.

b) Le imposte dirette proporzionali dovrebbero conservare il loro carattere prettamente reale e quindi dovrebbero prescindere da ogni considerazione personale, spiegabile invece appunto per l'imposta progressiva.

Il livello massimo per l'esenzione dalla imposta progressiva dovrebbe essere di L. 12.000.

Per l'imposta di R. M. sarebbe opportuno limitare il livello di esenzione a lire seimila. Per le altre imposte dirette sarebbe giusto stabilire analogamente un minimo di esenzione; magari anche più ridotto (potrebbe fissarsi il minimo di litre tremila di reddito) sia per un principio di perequazione, sia per incoraggiare la piccola proprietà.

Le detrazioni per carichi di famiglia potrebbero essere attuate (analogamente ai criteri in vigore per l'imposta complementare) nella misura di un ventesimo per ciascun componente la famiglia.

c) Le categorie di redditi possono ritenersi convenientemente classificate in quelle attualmente adottate, immobiliari e mobiliari, che appariscono più appropriate, come identificazione della fonte del reddito, di quelle formulate in altri sistemi di imposte quale quello inglese dell'*Income tax* (nella specificazione delle cedole A, B, C, D, E).

d) Potrebbe essere più conveniente accentuare la tendenza impositiva sul patrimonio. A questa potrebbe far riscontro un'imposta di carattere ordinario sul capitale delle aziende.

Pei trasferimenti *inter vivos* si ritiene opportuno che si tenda ad una riduzione del relativo onere, sia per rendere più agevole il movimento della ricchezza e la relativa trasformazione, sia per accentuare, con lo sviluppo degli affari, il gettito delle imposte indirette.

e) L'imposta ordinaria sul patrimonio potrebbe essere mantenuta. La relativa trasformazione in progressiva con carattere globale e personale potrebbe spiegarsi soltanto se si limitasse la portata di un'imposta progressiva sul reddito. Si andrebbe, altrimenti, incontro al depauperamento della ricchezza nazionale e si pregiudicherebbe l'efficienza stessa delle fonti fiscali.

f) La commisurazione delle imposte non può che andar fatta su valori *medi*. Il riferimento ad una base di valori effettivi, dinanzi alla complessa molteplicità ed all'entità dei tributi gravanti per vie diverse sulla ricchezza, eliminerebbe ogni margine, che praticamente possa garantire una benefica e proficua reazione all'incombente pressione fiscale, e con quella la conserva-

zione stessa di una fonte tributaria. Il catasto adeguamente perfezionato, si ritiene che sia il miglior mezzo di accertamento immobiliare.

g) Le imposte successorie dovrebbero essere riportate al sistema unitario, nel senso di eliminare la seconda imposta progressiva sul valore dell'asse ereditario, che il decreto legislativo Luogotenenziale 19 marzo 1945, n. 90, ha aggiunto a quella sulle quote, accentuando magari l'aliquota a carico degli eredi legati dal *de cuius* da largo vincolo di parentela od addirittura a lui estranei, con attenuazione per gli enti di beneficenza.

La discriminazione tra ricchezza guadagnata e quella pervenuta in eredità allo stesso *de cuius*, agli effetti degli oneri di ulteriore trasmissione *mortis causa*, sembra opportuna, onde favorire quel nucleo patrimoniale familiare tutelato anche dal codice civile.

La discriminazione andrebbe facilmente fatta con l'alligazione alla denunzia di successione, per gli immobili, dei certificati storico-catastale, e per gli altri cespiti di documenti idonei, o di prove equipollenti.

h) Un'imposta ordinaria su gli incrementi patrimoniali non appare opportuna perchè ostacolerebbe la provvida e benefica funzione del risparmio e perchè, d'altro canto potrebbe essere assorbita dall'adozione, più appropriata di un sistema d'imposta patrimoniale progressiva.

i) Si ritiene più corrispondente ai principî di una proficua economia l'abolizione del sistema della nominatività dei titoli.

Comunque, per l'efficienza e la tutela stessa del credito, si ravvisa dannosa ogni estensione della nominatività e particolarmente pregiudizievole l'estensione ai titoli del debito pubblico.

l) L'attuale sistema di imposte indirette sembra, nel complesso, che risponda alle esigenze della finanza. Si potrebbe accentuare lo sviluppo dell'imposta sull'entrata. Si ravviserebbe conveniente sviluppare e rinvigorire gli attuali monopoli fiscali.

5. Il sistema in vigore di riscossione delle imposte, nell'insieme, risponde alle finalità del relativo servizio. Le difficoltà e la complessità della riscossione spiegano pratici inconvenienti, pel cui superamento le disposizioni attuali offrono mezzi adeguati. Sarebbe da far voti che si possa trovare il modo di affidare largamente i relativi appalti ad istituti bancari e comunque seriamente attrezzati, il che influirebbe anche sul costo stesso della riscossione. Per il quale intento, nei rapporti e nell'interesse degli enti locali, sarebbe da propugnare la costituzione tra quelli specialmente di minore rilievo, di opportuni Consorzi esattoriali.

6. Il sistema delle esenzioni tributarie è opportuno sempre che con esso si faciliti l'incremento della produzione e lo sviluppo stesso delle fonti tributarie, come nei casi di bonifica, miglioramenti fondiari, di nuovi impianti industriali, di nuove costruzioni edilizie. E' giusta e opportuna anche in casi in cui, per eventi di forza maggiore, sia venuto a mancare il reddito.

Il debito pubblico, per considerazioni di supremo interesse attinenti alle sue stesse delicate esigenze, nella ripercussione sul credito dello Stato, e sulle sue necessità, dovrebbe essere mantenuto esente da tributi.

Dott. ANTONIO LONGO

Ispettore compartimentale degli Uffici del registro a Venezia

1. Deve ritenenrsi che il reddito nazionale non potrà tardare a riprendere il normale andamento ascensionale (per progressi tecnici, industrializzazione del centro-meridione, ecc.) e che il tenore di vita diventerà meno difficile col sincero abbandono dei « piani imperiali » e conseguenti « spese di potenza ».

Le entrate dello Stato è attendibile che saranno in misura assolutamente prevalente le tributarie, mentre le patrimoniali continueranno a rappresentare una entità minore e relativamente decrescente. Quanto alle entrate creditizie (intendo accensione di debiti) sembra opportuno non farvi ricorso se non per necessità momentanee di tesoreria, poichè in sostanza rappresentano oneri tributari differiti nel tempo.

2. Sembra pericoloso il dare al sistema tributario diretto funzioni sociali. Se mai tali funzioni potrebbero essere limitate alla concessione di minimi di esenzione (non irrisori come sono stati fino ad ora) ed agevolazioni per acquisti da parte di coltivatori diretti o di case per abitazione propria.

3. La percentuale del reddito individuale prelevabile mediante tributi diretti non dovrebbe mai nel suo complesso eccedere la metà di tale reddito. L'orientamento dovrebbe essere verso i tributi diretti nei quali si ritiene debba includersi l'imposta di successione. I tributi diretti — che colpiscono il reddito alla produzione (e più degli altri consentono la progressività dell'imposta e la concessione di minimi di esenzione — portano l'onere tributario verso le classi abbienti, sgravandone le classi consumatrici.

a) L'attuale sistema di una imposta progressiva sul reddito complessivo e di più imposte proporzionali limitandone però — per quanto possibile — il numero.

Quanto ai redditi delle società, essi dovrebbero riportarsi alle persone fisiche che fruiscono degli utili; ma ciò darebbe luogo a difficoltà pratiche insormontabili e nel complesso pare che sia necessario eseguire le tassazioni in confronto delle società stesse pur restando così difettata l'applicazione della progressività dell'imposta.

b) Si reputa che le imposte dirette proporzionali debbano seguire criteri di rigorosa oggettività.

Potrebbero essere esenti dall'imposta progressiva i redditi fino a L. 6000 (del 1938-39) più L. 1000 per ogni persona a carico del capo famiglia.

c) La discriminazione più razionale dei redditi sembra quella in vigore e cioè in funzione della fonte da cui promanano: da puro capitale, da capitale e lavoro, da puro lavoro. Il diverso trattamento fiscale in vigore per tali diverse categorie di reddito si ravvisa razionale ed equo per ovvie ragioni.

Per i patrimoni potrebbe applicarsi un principio analogo nel senso che essi sarebbero da discriminare a seconda che rappresentino un puro impiego di capitale oppure uno strumento necessario per l'espletamento di un'attività lavorativa.

d) Riferita all'immediato anteguerra la distribuzione dei tributi diretti può ritenersi — in modo largamente approssimativo — la seguente:

Complementare 7 %;

Patrimonio 18 % (imposta ordinaria con fine dichiarato di correttivo delle imposte sul reddito e da gravare in definitiva sullo stesso);

Successioni 2 %;

altre 73 %.

Le imposte sul patrimonio rappresentavano dunque circa 1/5 del totale o 1/4 di quelle non sul patrimonio. Tale rapporto da uno a quattro si reputa possa essere conservato procurando però di sostituire l'« imposta ordinaria sul patrimonio » (la quale costituisce un imperfetto correttivo delle imposte sui redditi basandosi sui soli cespiti prevalentemente immobiliari e su un catasto variamente aggiornato verso il progressivo ripristino della tassabilità e l'imposta sul valore globale, va riassumendo qualche importanza suscettibile di sviluppo.

Quanto alle imposte sui trasferimenti *inter vivos* si reputa che vadano per ora conservate nell'attuale non gravosa misura, pur costituendo esse solo un correttivo delle imposte dirette sul reddito delle quali in una finanza assestata ed ordinata potrebbero finire per essere assorbite. Comunque la prima imposta della quale si ritiene utile l'assorbimento è l'imposta — cosiddetta — sull'entrata; vera imposta sul consumo, sperequata, il di cui onere arriva al consumatore aggravato da rivalse che si accavallano e possono anche superare il costo originario del prodotto.

e) Non si reputa che debba mantenersi un'imposta ordinaria sul patrimonio la quale potrebbe — se mai — avere funzioni di correttivo alla imperfetta applicazione dei tributi sul reddito e di stimolo a non lasciare dei patrimoni infruttiferi. Una tale imposta, se non elevata, funzionerebbe in pratica come un'aggiunta alle imposte sul reddito; ma se elevata potrebbe portare all'esproprio.

f) In base ai redditi e valori medi od ordinari, per motivi di semplicità e di obbiettività.

Quanto all'accertamento sulla base del catasto esso può adottarsi se esiste un catasto attendibile ed aggiornato, il che attualmente non si verifica, nè in Italia si è mai verificato.

g) Per quanto l'imposta globale sull'asse ereditario — a preteso carattere reale — non pare abbia forti ragioni di permanere, pure trattandosi di imposta già esistente ed entrata nelle convinzioni dei contribuenti, si reputa possa per ora coesistere coll'imposta successoria sulle quote.

Non si ravvisa l'opportunità di discriminazione tra ricchezza guadagnata e ricchezza ereditata dal *de cuius* — pur riconoscendo il valore sociale del principio astratto — perchè ostano gravi difficoltà pratiche, specie in periodo come l'attuale di rapido variare di fortune e di espressioni monetarie.

h) Sì: quale correttivo delle imposte sui redditi e per ostacolare il concentramento della ricchezza oltre i limiti reputati conciliabili col vantaggio sociale.

i) La nominatività isolata dei titoli azionari distoglie il capitale dall'affluire e potenziare le grandi iniziative industriali. Nello attuale momento in cui è necessario allargare la base dei tributi diretti (se si vuole tentare di uscire dal baratro dell'inflazione) e conseguire qualche perequazione tributaria, non è consigliabile l'abbandono della nominatività che sembra invece da estendere a tutti gli altri titoli inclusi quelli del debito pubblico e ai depositi bancari.

l) Si pensa che l'attuale sistema delle imposte indirette debba essere — almeno per ora — mantenuto.

5. No.

6. Preferibile il sistema dei sussidi che permette la misura dell'onere imposto alla collettività.

Quanto agli interessi del debito pubblico la esenzione da tributi — ingiustificata in astratto — può ammettersi per ragioni pratiche. Oggi poi sembrano da rispettare gli impieghi di esenzione assunti dallo Stato. Per quanto augurabile che per l'avvenire il ricorso al credito sia più che possibile evitato (limitando le spese pubbliche e facendo fronte a quelle necessarie mediante imposte) si pensa che future emissioni di debito pubblico dovrebbero essere soggette alle normali imposizioni dei redditi di capitale.

BANCA D'AMERICA E D'ITALIA

Direzione generale della rappresentanza di Roma

1. In questo momento è impossibile fare attendibili congetture sul probabile futuro sviluppo del volume del reddito nazionale e sulle modalità con le quali tale reddito risulterà distribuito nel prossimo futuro. E' quindi del pari impossibile prevedere il volume che potrà assumere la spesa pubblica. Di conseguenza mancano gli elementi per argomentare intorno ai limiti entro i quali potranno essere utilmente istituiti i rapporti fra le varie fonti di entrata.

2. Lo strumento fiscale potrà essere fruttuosamente utilizzato per realizzare una maggiore giustizia sociale e per impedire le eccessive concentrazioni di ogni forma di ricchezza. Le concrete applicazioni di questa possibilità non possono essere oggetto di adeguata trattazione in questo questionario.

3. Si deve tendere ad accentuare nel sistema tributario il criterio della personalità delle imposte dirette, applicate con aliquota progressiva sul reddito globale.

4. *a*) Il sistema inglese sembra preferibile.

b) Come già detto, dovrebbe essere rafforzato il criterio della personalità.

c) la discriminazione dovrebbe essere fondata sulla varia partecipazione del lavoro al conseguimento dei redditi di cui si tratta, colpendo con le massime aliquote i redditi di puro capitale.

d) Il rapporto fra le imposte dirette sul reddito e imposte dirette sul patrimonio dovrebbe essere mutato maggiorando queste ultime relativamente alle prime. Le imposte che gravano i patrimoni all'atto del trasferimento *inter vivos* dovrebbero essere però ridotte al minimo e possibilmente abolite, onde facilitare al massimo grado la libera circolazione di ogni forma di ricchezza.

e) L'imposta sul patrimonio dovrebbe avere soltanto carattere straordinario.

f) E' preferibile commisurare le imposte dirette in base a redditi e valori medi od ordinari, malgrado i noti inconvenienti che tale sistema comporta.

g) L'attuale struttura delle imposte di successione può essere migliorata. Il trasferimento ereditario dei beni di ogni specie dovrebbe essere consentito liberamente senza oneri di sorta nell'ambito familiare, limitatamente alla parentela del secondo grado in linea di discendenza diretta. Dovrebbero essere tuttavia colpite con imposte progressive le quote di eredità di elevato valore, onde favorire il processo di democratizzazione della ricchezza. La discriminazione fra la ricchezza guadagnata dal *de cuius* e quella ereditata sarebbe opportuna, ma di troppo ardua applicazione pratica.

h) In via ordinaria, no.

i) La nominatività dei titoli può essere fiscalmente utile solo se estesa ai titoli di ogni specie e a patto che funzioni regolarmente l'anagrafe tributaria. In caso contrario è meglio abolirla, nell'interesse dello sviluppo dell'attività industriale.

l) Una risposta univoca non può essere data. In generale è bene tendere alla riduzione relativa delle imposte indirette. In particolare, è opportuna l'abolizione dei dazi doganali di carattere fiscale, mentre quelli a scopo protettivo sono ovunque via via sostituiti da altre forme di difesa tecnicamente più efficaci.

5. No.

6. Le esenzioni tributarie possono essere un efficace strumento di politica economica, qualora siano applicate tempestivamente con accortezza. Anche rispetto al debito pubblico esse risultano vantaggiose.

FIAT

Società per azioni – Torino

In relazione ai questionari predisposti dalla sottocommissione per la finanza della commissione economica del Ministero per la costituente n. 7 e n. 5, senza entrare nell'esame della casistica particolare prospettata, ci si permette di fare presente che, poichè unico è l'imponibile assommato nel singolo contribuente, si dovrebbe tendere ad un'unica imposta sul reddito (lasciando tutt'al più sussistere una divisione fra redditi di lavoro e redditi fondiari di puro capitale), congegnata a scatti progressivi in modo che i redditi siano sottoposti ad imposte uguali nei singoli scaglioni di reddito.

L'imposta dovrebbe avere criteri oggettivi con una esenzione dei piccoli redditi insufficienti al mantenimento personale.

Le società e persone giuridiche in genere dovrebbero essere sottoposte alle stesse imposte dei cittadini, salvo quelle speciali esenzioni che le leggi potrebbero stabilire per determinate categorie di imprese economiche di cui si voglia favorire lo sviluppo nell'interesse della massa dei lavoratori.

Geom. LEO PAGANELLI

Presidente della giunta della Camera di commercio di Forlì

1. Proporzione relativamente uguale a quella pre-bellica.

2. È consigliabile.

3. Si ritiene che il rapporto pre-bellico fra tributi diretti e indiretti, non debba essere variato.

4. *a*) Unica imposta (sistema inglese) proporzionale e una progressiva sovrapposta. Per le società e persone giuridiche in genere una imposta annua proporzionale e una progressiva sovrapposta: accertamento sempre in base a bilancio integrato, nei casi dubbi, dal sistema induttivo, specialmente sorretto dai confronti. La aliquota delle imposte per le società deve essere superiore a quella dei redditi misti di capitale e lavoro, data nelle società la prevalenza del capitale sul lavoro.

b) Sistema prevalentemente oggettivo, temperato nel suo rigore da considerazioni di carattere soggettivo.

L'imposta progressiva sul reddito dovrebbe applicarsi col sistema adottato per la Ricchezza mobile: si dovrebbero esonerare i redditi fino a L. 50.000.

c) Invece della discriminazione dei redditi, è preferibile la diversificazione delle aliquote.

d) Il rapporto tra imposte dirette sul reddito e imposte dirette sul patrimonio non dovrebbe modificarsi: ridurre l'onere delle imposte che gravano i patrimoni all'atto del trasferimento *inter vivos*.

e) Si ritiene utile l'abolizione dell'imposta ordinaria sul patrimonio; essa nel sistema italiano avrebbe dovuto operare una discriminazione tra i vari redditi soggetti alla complementare o integrare la funzione dell'imposta complementare, ma non sembra abbia raggiunto lo scopo.

f) Commisurazione delle imposte in base a redditi effettivi; ciò perchè si è in periodi di continua oscillazione nei valori monetari. Il Catasto deve rappresentare il rilievo geometrico della Nazione e la descrizione delle singole unità culturali o particelle, ma il rilievo del reddito, in periodo di perturbamenti monetari è inutile: l'accertamento deve seguire il valore della moneta e le trasformazioni e intensificazioni di coltura.

g) Il peso delle imposte successorie della ricchezza conseguita dal lavoro deve essere minore di quello applicato alla ricchezza ereditaria. Con ciò, si stimola la passione al lavoro.

h) Non si considera opportuna; arresta il movimento della ricchezza.

i) Si ritiene pericolosa la nominatività dei titoli perchè produce l'esodo dall'Italia di capitali; piuttosto allettare i capitali in titoli verso investimenti in azioni industriali e commerciali controllando la serietà degli enti sociali.

l) Si ritiene più semplice, più pratico e più morale, che l'imposta sull'entrata — anche ampliandone la misura — debba essere applicata una solta volta all'origine.

5. Snellire la procedura, specialmente per quanto riguarda i termini.

6. Non si ritiene accettabile; per le famiglie numerose si può procedere con sussidi: per i fabbricati di nuova costruzione, esclusi quelli demoliti o danneggiati da eventi bellici, a meno che lo Stato non ne risarcisca in pieno i danni di guerra, l'esenzione non è più sostenibile nelle attuali condizioni: casomai, per incrementare l'occupazione della mano d'opera, nella costruzione di nuovi fabbricati, questi si potrebbero assoggettare al tributo con aliquote ridotte.

Non si ritiene opportuno assoggettare a imposizione il debito pubblico.

Avv. GINO AVEZZA — Milano

1. La ricchezza nazionale, e con essa le risorse economiche dello Stato, potranno rapidamente aumentare in Italia se si darà incremento alle fondamentali fonti di esse fino ad ora trascurate ed in regime fascista talvolta avversate: agricoltura ed industrie connesse; commercio marittimo ed internazionale ed industria peschereccia; emigrazione temporanea non limitata alla semplice manovalanza, ma estesa anche agli imprenditori, ai tecnici, agli intellettuali; industria del forestiero.

Dovranno d'altra parte aumentare anche gli oneri fiscali per il progressivo sviluppo dei compiti dello Stato. Tale aumento potrà però essere in gran parte compensato dalla soppressione di spese voluttuarie, improduttive o propagandistiche di cui si è fatto largo uso ed abuso in periodo fascista, e con la limitazione di molte altre e particolarmente di quelle per l'Esercito.

Alle spese dello Stato dovrà sopperire in massima parte il gettito delle imposte, semplificate, meglio regolate e distribuite con criteri di maggiore uniformità e generalità.

Il patrimonio dello Stato non può contribuire all'incremento delle entrate; potrebbe anzi richiedere una ulteriore spesa se si volesse, come è auspicabile sotto più aspetti, addivenire alla formazione di un esteso patrimonio forestale, che porterebbe all'esproprio di numerosi terreni di montagna non idonei a proficua coltivazione

di piante erbacee e fruttifere e da rimboscare a cura e spese dello Stato; di guisa che soltanto dopo ingenti spese di impianto e dopo molti anni lo Stato potrebbe ricavarne un sensibile vantaggio.

Si potrebbe incrementare il reddito di prestiti e sovvenzioni abbondando in aiuti economici, specialmente agli agricoltori. Ma tali operazioni più che uno scopo di aumento delle entrate statali dovrebbe avere quello dell'interesse nazionale, poichè le sovvenzioni dovrebbero essere concesse a tassi di favore, di guisa che, compreso l'ammortamento in 25-30 anni, il debitore potesse liberarsi dal debito pagando annualmente non più del 5 % complessivamente.

2. Non si ritiene conveniente l'ingerenza dello Stato nella redistribuzione della ricchezza e nella trasformazione di assetti economici e sociali. Meglio e più prontamente possono provvedervi gli Istituti bancari, se lo Stato cesserà di pompare da essi i capitali depositativi dai risparmiatori.

3. Il rapporto prebellico tra tributi diretti ed indiretti non dovrebbe essere modificato. In ogni caso sarebbe più consigliabile aumentare i primi e diminuire i secondi, poichè questi ultimi — oltre ad essere troppo variabili — sono spesso fastidiosi e costosi nell'esazione e possono ostacolare il libero svolgimento del commercio ed il trasferimento della ricchezza.

4. E' opportuno conservare l'attuale sistema tributario a base proporzionale nelle tre fondamentali imposte (terreni, fabbricati, R. M.) completato con una imposta complessiva sul loro cumulo, senza distinzione tra persone fisiche, giuridiche e società.

b) Le imposte proporzionali dovrebbero essere ispirate a criteri rigorosamente oggettivi. Tanto l'imposta di R. M. quanto per la complementare dovrebbe dichiararsi esente un reddito familiare minimo che potrebbe essere fissato — con riferimento al periodo prebellico — in L. 10.000 annue, aumentate di L. 2000 per ogni persona a carico.

c) La discriminazione tra le varie categorie di redditi non pare abbia logico fondamento. Non regge l'argomento che i redditi di lavoro sono generalmente accertati in somma minore alla reale, data la loro aleatorietà, perchè esso è contraddetto dalla maggiore entità dell'aliquota stabilita per i redditi di capitali, che pur sono tassati sul loro preciso effettivo ammontare. D'altra parte devesi presumere di diritto che l'accertamento del reddito medio, sia di solo lavoro, sia misto, corrisponda al vero, ed è assurdo che lo stesso Ente tassatore dichiari e riconosca a priori la fallacia del proprio giudizio.

d) Il rapporto quantitativo prebellico tra imposte dirette sul reddito ed imposte dirette sul patrimonio dovrebbe rimanere alterato per l'incremento delle prime e la abolizione della imposta patrimoniale. Quest'ultima potrebbe esser mantenuta come imposta indiretta nel caso di trasferimento per atti tra vivi o per causa di morte.

La imposta sui trasferimenti *inter vivos* deve conservarsi in misura proporzionale costante, presso a poco come attualmente. Dovrebbe però basarsi su dati precostituiti (da desumersi dai libri catastali); in modo da evitare la incertezza dell'onere definitivo e le infinite contestazioni per la determinazione dei valori. Si risparmierebbero le spese e le lungaggini della procedura di accertamento e si favorirebbero i contratti commutativi dando modo agli interessati di conoscere a priori il preciso onere tributario cui verranno sottoposti e che influisce potentemente sulla determinazione del prezzo. Non è poi giustificata la riduzione della imposta di registro sui trasferimenti di minima entità perchè ciò che pesa esorbitantemente sul loro costo non sono già le tasse di trapasso, determinate in aliquote proporzionali, ma quelle fisse di bollo e gli onorari notarili calcolati in misura progressiva in ragione inversa.

e) Una imposta *ordinaria* sul patrimonio non ha ragione di essere perchè in definitiva si risolve in una imposta sul reddito e costituisce un duplicato delle altre imposte dirette. Tanto varrebbe aumentare le aliquote di queste ultime. I contribuenti preferirebbero certamente tale forma di aggravio tributario alle ansie, alle noie, alle sperequazioni vere o supposte di un nuovo separato accertamento.

A questo riguardo è da osservare che sarebbe desiderabile un più intimo collegamento tra gli Uffici tributari dello Stato e degli Enti locali, in guisa che l'accertamento eseguito per una speciale imposta valga anche per tutte le altre che direttamente od indirettamente si commisurano sul medesimo elemento imponibile. Attualmente avviene che uno stesso cespite o patrimonio può subire autonomi procedimenti di valutazione, spesso con risultati discordanti, per le imposte di R. M., di successione, di famiglia, sul patrimonio o complementare.

f) E' opportuno che le imposte dirette siano commisurate in base a redditi e valori *medi*, evitando la snervante ed irritate opera di accertamento a periodi più o meno brevi per adeguarle all'effettivo reddito, in continuo movimento di ascesa o di discesa. L'ideale sarebbe di poterle basare sul catasto; ma ciò presuppone un sollecito, accurato e continuo aggiornamento di esso. Al che si dovrebbe provvedere in ogni caso se si vuole che il sistema tributario italiano abbia solidi fondamenti, non sia esposto a perpetui sommovimenti ed eviti nei limiti del possibile le sperequazioni tra contribuenti.

g) La imposta globale sulle successioni dovrebbe essere abolita, come, in genere, tutte quelle che sotto diverse denominazioni gravano lo stesso elemento imponibile.

La imposta di successione ordinaria può essere conservata nei limiti attuali, con esclusione di riduzioni ed esenzioni, a meno che trattisi di lasciti a fini di beneficenza. Si dovrebbero però non assoggettare ad imposta le quote devolute agli eredi necessari perchè non ha fondamento giuridico un tributo su trasferimenti imposti dalla legge stessa.

Non sembra opportuna la indagine, tutt'altro che semplice in pratica, ed una discriminazione tra ricchezza guadagnata dal *de cuius* e ricchezza ereditata. E' bene semplificare il sistema tributario anzichè complicarlo con eccessive distinzioni, ricerche, calcoli e deduzioni.

h) Non è opportuna una imposta ordinaria sugli incrementi patrimoniali, che può avere efficacia repressiva sulla virtù del risparmio.

Sarebbe invece opportunissima tale imposta in via straordinaria, per colpire i guadagni eccessivi conseguiti durante la guerra e successivamente, sia per ristabilire l'equilibrio economico tra coloro che da simile catastrofe trassero giovamento e quanti ne furono invece danneggiati, sia per procurare all'Erario un'entrata — che potrebbe essere considerevole — per fronteggiare le conseguenze degli avvenimenti bellici ed indennizzare i cittadini che ne ebbero a subire grave nocumento. Disposizioni in tal senso veramente esistono, ma non pare che si stiano attuando.

i) Non sembra conveniente mantenere — e tanto meno estendere — la nominatività dei titoli, che inceppa la loro commerciabilità. Le esigenze del fisco non debbono, di regola, recare pregiudizio alle libere e sollecite contrattazioni, e possono, nei riguardi dei titolari azionari, venire soddisfatte con la imposta cedolare, che può considerarsi come surrogatoria di quella di R. M. e ne avrebbe le medesime funzioni.

Non essendovi plausibili ragioni per esentare da imposta i titoli del debito pubblico, i buoni del tesoro e simili, dovrebbero anche questi essere sottoposti alla imposta cedolare; ma purtroppo ciò non è possibile in causa della istituzionale loro esenzione da ogni imposta presente e futura, e si può solo indirettamente sottoporli a tributo comprendendoli nel patrimonio da assoggettare alla imposta complementare progressiva, accertandone la consistenza che induttivamente.

l) L'attuale sistema di imposte indirette deve essere modificato e sopratutto semplificato. In via di massima è sempre inopportuno sopprimere una imposta cui, bene o male, il pubblico si è assuefatto; ma è invece conveniente e doveroso trasformarle e renderle meno ostiche e più pratiche.

Sotto tale aspetto è da auspicare la conversione della imposta sulla entrata in una imposta sul giro degli affari, il quale potrebbe desumersi dal reddito di R. M. ed accertarsi insieme con questo. In ogni caso è sproporzionata la aliquota del 4 % per ogni passaggio della merce o della valuta, pari alla tassa di registro per gli atti formali di trasferimento mobiliare e superiore a quella stabilita per la vendita di merci, che sono inoltre esenti da registrazione in termine fisso.

Così pure sono eccessive per gli atti soggetti a tassa di bollo le voci di tariffa, che, con le suddivisioni degli articoli, ammontano a circa 600 e costituiscono davvero una selva selvaggia, non ben conosciuta neppure dai funzionari finanziari e dalla quale non è facile uscire senza cadere nel tranello di qualche contravvenzione.

5. Ottimo è il sistema di riscossione delle imposte dirette; ma sarebbe desiderabile maggiore uniformità negli aggi, i quali sono inoltre venuti aumentando a dismisura.

Per le imposte indirette dovrebbesi contenere in più ristretti limiti l'uso delle marche.

6. Le esenzioni tributarie dovrebbero essere completamente soppresse perchè non solo costituiscono un privilegio, sempre deprecabile, specialmente in tempi di vantata democrazia, ma neppure valgono praticamente a raggiungere lo scopo che dovrebbe giustificarle. Per favorire fini od istituzioni che meritano appoggio, ben poco ausilio può dare il risparmio di qualche tassa di non grave entità e meglio assai risponderebbe all'intento la elargizione di sussidi e l'attuazione di speciali provvidenze al momento opportuno e con adeguamento alle circostanze.

Avv. GINO BASSI — Venezia

1. Ritengo che le basi fondamentali della ricostruzione finanziaria debbano essere le entrate tributarie

2. E' giusto che il sistema tributario, soprattutto mediante l'imposta successoria, abbia anche la funzione di una limitazione della proprietà individuale.

4. La imposta unica sul reddito sarebbe teoricamente la migliore ma non credo che noi siamo maturi per la adozione di questa imposta unica.

Dobbiamo mantenere tre imposte dirette, cioè: l'imposta sulla ricchezza mobile, l'imposta fondiaria e l'imposta fabbricati. A queste tre imposte si deve aggiungere la complementare, ma questa deve essere applicata solo a redditi complessivi molto alti. Per lo Stato è più conveniente applicare prevalentemente le imposte reali perchè sono di più facile accertamento e di più sicura esazione; però non bisogna superare un certo limite nelle aliquote.

a) Bisogna elevare di parecchio il minimo imponibile perchè ritengo che sia necessario introdurre anche nelle imposte oggettive un criterio di personalità nel senso di gravare il meno possibile sui redditi più bassi e sui redditi di puro lavoro.

Lascerei esenti nell'imposta di ricchezza mobile almeno 4000 lire del 1938-1939 e per la complementare in relazione al concetto sopra esposto di applicarla solo a redditi alti, comincierei dai redditi di 50.000 lire (del 1938-1939).

d) Io credo che l'imposta patrimoniale dovrebbe distinguere tra chi possiede un piccolo patrimonio necessario al suo uso personale e chi possiede dei patrimoni impiegati nella produzione o in tre attività, nel senso che le aliquote dovrebbero essere diverse.

e) Sono favorevole alla imposta sul patrimonio complessivo a carattere personale perchè permette appunto di distinguere tra piccoli e grandi patrimoni.

f) Si deve tendere ad accertare il reddito effettivo.

Io conserverei il catasto come uno degli elementi per l'accertamento dei redditi fondiari e agrari; ma anche rispetto a questi redditi cercherei di identificare il reddito effettivo.

g) Il sistema della doppia imposta di successione non mi pare giustificata. Conserverei l'imposta sulla quota che ciascuno riceve con l'attuale ordinamento di progressività secondo l'ammontare della quota e secondo i gradi di parentela.

Ritengo che l'attuale peso non sia eccessivo e potrebbe forse essere aumentato, soprattutto per i grossi patrimoni. Sono anche favorevole alla tassazione della successione del nucleo familiare con la sola riserva di una esenzione sufficientemente alta per non intaccare il piccolo peculio familiare. La distinzione fra ricchezza ereditaria e ricchezza guadagnata mi sembra difficile da farsi in pratica.

h) Ritengo pericolosa una imposta sull'incremento patrimoniale perchè potrebbe scoraggiare il risparmio e quegli investimenti produttivi e visibili che da un lato giovano alla vita economica e dall'altro non sfuggono alla imposizione ordinaria.

i) La nominatività dei titoli è uno strumento utile indiscutibilmente per l'accertamento delle imposte, però provoca un danno in quanto inceppa la circolazione della ricchezza. Ha avuto il vantaggio in questo periodo di convogliare risparmi in investimenti di titoli dello Stato.

Non estenderei la nominatività ai titoli dello Stato per la ragione che ho accennata. In via transitoria, almeno fino a che non vi sia un assestamento, non ritengo che si possa rinunciare alla nominatività delle azioni.

l) Bisogna diminuire il numero e semplificare le imposte indirette. Si scrivono decine di pezzi di carta, si fanno accertamenti per somme irrisorie. Io non ammetto che continuino a sussistere imposte minime. Bisogna cercare di semplificare. Noi siamo pressati da norme ridicole per cui dobbiamo andare all'ufficio bollo per applicare dei bolli da 20 cent. Bisogna semplificare anche in materia di bollo e di registro. Per esempio in materia di tasse giudiziarie si dovrebbe fare una tassa unica da pagare con un'unica bolletta all'inizio della causa, in relazione al valore della causa, senza tormentare le parti e gli avvocati con il pagamento di tasse di produzione.

L'imposta sull'entrata è molto pesante, però la ritengo indispensabile nell'attuale situazione del bilancio, perchè nonostante le enormi evasioni dà un gettito notevole.

5. Questa è una questione molto grave perchè il costo della esazione è diventato molto elevato per i contribuenti. Ma non possiamo abolire l'esattore comunale perchè è forse il sistema più adatto alla mentalità del contribuente italiano. (Vedi il fondo di solidarietà nazionale che è stato un insuccesso perchè quasi nessun cittadino si è disturbato a fare il versamento volontario e diretto).

6. Le esenzioni tributarie dovrebbero essere ridotte al minimo e sempre concesse con legge formale mai con provvedimenti del Governo o delle autorità amministrative. Sono favorevole a conservare le esenzioni del debito pubblico non per considerazioni di giustizia che evidentemente portano alla soluzione opposta, ma per favorire e sostenere il credito pubblico.

Il punto principale nella futura riforma sarebbe quello di stabilire delle aliquote sopportabili e non esagerate, perchè soltanto attraverso questo si potrà avere dai contribuenti una dichiarazione conforme al vero e superare le resistenze dei cittadini.

ANGELO COSTA

Presidente della Confederazione generale italiana dell'industria

1. Non si ritiene di poter fare previsioni veramente fondate sul futuro andamento del reddito nazionale e delle spese pubbliche la cui evoluzione dipende oltre che da fattori attuali, da fattori che non hanno ancora potuto manifestarsi, ma che non mancheranno di manifestarsi nell'immediato futuro. In via molto approssimativa e con tutte le riserve del caso si può soltanto prevedere che nei prossimi anni il reddito si manterrà ad un livello inferiore a quello pre-bellico, mentre le spese pubbliche che oggi, tenuto conto del diverso potere d'acquisto della moneta possano considerarsi ad un livello inferiore a quello pre-bellico, tenderanno ad aumentare.

In tali condizioni non è possibile una risposta esauriente alla domanda circa i nuovi rapporti reciproci che dovranno stabilirsi fra entrate patrimoniali, entrate tributarie ed entrate creditizie, rispetto a quelli che erano venuti a stabilirsi nell'immediato anteguerra in funzione di una situazione specifica e di specifici rapporti fra reddito, entrate e spese.

Come linea direttiva va comunque affermata la necessità che i rapporti fra le varie categorie di entrate debbano tendere a stabilirsi su una base di equilibrio adeguando le entrate tributarie e patrimoniali alle spese effettive e quelle creditizie (movimento di capitali) alle spese che importano investimenti produttivi.

2. Non sembra opportuno nè conveniente affidare allo strumento fiscale se non nei limiti in cui normalmente e automaticamente le compie, funzioni di redistribuzione della ricchezza e di trasformazione della struttura sociale.

Nel mentre si riconosce che l'attività finanziaria ha sempre una funzione redistributrice perchè è praticamente impossibile attuare una perfetta equivalenza fra ammontare dei tributi pagati da ciascun contribuente ed entità dei benefici che esso ricava dai pubblici servizi, non si ritiene che essa possa essere attuata programmaticamente dallo strumento fiscale se non a scapito di quella che è la sua funzione principale cioè quella di fornire allo Stato i fondi di cui esso abbisogna.

3. Soltanto se la pressione tributaria potrà scendere in futuro ad un livello più basso di quello prebellico sarà possibile aumentare il rapporto fra le imposte dirette e le indirette attraverso una riduzione proporzionale di queste ultime in maniera da attenuare la pressione dei consumi delle classi meno abbienti.

Comunque non si ritiene che lo spostamento del carico dalle imposte indirette alle dirette ritornerebbe in ogni caso a vantaggio delle classi meno abbienti e che si possa in tal modo attuare una effettiva redistribuzione dei redditi data la estrema difficoltà di impedire i successivi processi di traslazione.

a) Si ritiene che il sistema di una imposta unica sul reddito presenti per il nostro Paese insormontabili difficoltà di applicazione.

L'adozione di una imposta progressiva sovrapposta ad una proporzionale unica sul reddito globale condurrebbe fatalmente in Italia ad un abbassamento del gettito. Tale sistema comporta infatti l'estensione dei minimi esenti e delle detrazioni per carichi di famiglia a tutte le categorie di redditi e rende impossibile una discriminazione delle aliquote. Pertanto data l'impossibilità di aumentare oltre ad una certa misura la pressione sui redditi di lavoro, si dovrebbero ridurre le aliquote sulle altre categorie di reddito, con la conseguenza di ridurre il gettito globlale delle imposte.

Data la situazione della grande maggioranza dei cittadini italiani, la bassa media dei redditi, la necessità di ricavare il fabbisogno finanziario dove si può trovarlo, si ritiene che il sistema migliore per l'Italia sia quello attuale, eventualmente ed opportunamente ritoccato, sfrondandolo delle sovrastrutture più recenti e facendo in modo che l'imposta complementare colpisca i redditi veramente elevati, cosicchè gli accertamenti relativi siano limitati ai soli casi in cui si possa ricavarne un congruo gettito.

Per quanto riguarda le persone giuridiche sembra ovvio che esse non dovrebbero essere colpite che dalle imposte a base reale.

b) La risposta è già stata implicitamente data al quesito precedente in cui ci si è pronunciati per il mantenimento del sistema attuale.

c) La discriminazione fondamentale fra categoria di redditi (redditi di capitale, redditi di lavoro e redditi misti) attualmente in vigore sembra razionale e non si vede la ragione per mutarla, tanto più che essa ormai è entrata nella tradizione.

d) L'attuale imposta sul patrimonio costituisce un doppione di altra imposta esistente ed aggrava la discriminazione contro i redditi fondati, che nel nostro ordinamento tributario è già molto notevole. Si ritiene pertanto che essa vada abolita.

Fra le altre imposte che attualmente colpiscono il patrimonio in occasione dei trasferimenti di proprietà, bisogna distinguere quelle sui trasferimenti tra vivi da quelle sui trasferimenti *mortis causa*, tenendo presente che i primi hanno normalmente una funzione produttivistica che non deve venire ostacolata. Si ritiene pertanto che mentre dovrebbero essere attenuate le imposte attualmente in vigore per la prima categoria di passaggi, possono essere mantenute quelle per la seconda categoria.

e) Si è già esclusa l'opportunità del mantenimento di una simile imposta.

f) Il sistema dei redditi medi ordinari è una necessità pratica in molti casi, ma non conviene generalizzarlo. Si ritiene che per i terreni ed i fabbricati possano essere conservati gli attuali sistemi catastali apportandovi gli opportuni perfezionamenti. Soprattutto bisognerà completare il catasto terriero ed aggiornare il classamento. Per il catasto edilizio è soprattutto necessario che esso venga condotto rapidamente a termine.

g) Si ritiene che l'attuale sistema di doppia imposizione sull'asse e sulle quote non abbia seria giustificazione e finisce con l'aggravare, a parità di quota ereditata, la posizione degli eredi più numerosi.

Si ritiene che il livello attuale dell'imposta successoria sia insostenibile. Essa pertanto deve essere conformemente attenuata.

Il principio della discriminazione del patrimonio successorio secondo la sua provenienza (ereditario o acquisito) è suggestivo, ma in pratica presenta difficoltà tali di attuazione da essere inapplicabile.

h) Non si ritiene nè utile nè pratica. Essa ecciterebbe a preferire gli investimenti occultabili al fisco e scoraggerebbe invece gli investimenti non altrettanto occultabili.

i) Data la opportunità di favorire il movimento della ricchezza mobiliare ed il suo afflusso alle attività produttive si ritiene che si dovrebbe tornare al criterio dell'anonimato per i titoli azionari.

A maggior ragione si esclude che si possa pensare all'applicazione del principio della nominatività per le obbligazioni e per il debito pubblico.

l) Sulle imposte di registro che colpiscono i passaggi di ricchezza ci si è pronunciati più sopra.

Per le altre imposte appare indubbiamente necessaria un'opera di revisione, semplificazione e coordinamento, intesa soprattutto a diminuirne il costo dell'applicazione sia per lo Stato che per i contribuenti, ma non è possibile dare precisazioni che richiederebbero un esame di dettaglio delle singole imposte e dei numerosi casi di sovrapposizione dall'una all'altra.

5. L'attuale sistema di riscossione delle imposte dirette va riveduto soprattutto allo scopo di ottenerne una semplificazione e diminuirne il costo. A tale scopo dovrebbe essere abolito il principio del « non riscosso per riscosso » in modo da trasformare l'attuale complesso

servizio esattoriale in un più semplice e meno costoso servizio di riscossione.

Per le imposte indirette riscosse da pubblici uffici non è necessario alcun cambiamento.

Per le imposte di consumo bisognerebbe trovare un altro sistema che possa sostituire quello attuale, assicurando la necessaria rapidità del finanziamento agli enti locali.

6. Sotto il profilo della sincerità del bilancio dello Stato il sussidio è preferibile all'esenzione dalle imposte; esso inoltre può essere anche una remora alle agevolezze. D'altra parte però bisogna tener presente che nel campo delle imposte dirette l'esenzione costa meno del sussidio in quanto nulla costa allo Stato nel caso che l'iniziativa che si voleva agevolare non abbia esito favorevole; nel campo delle imposte indirette (dazi di importazione, fabbricazione, ecc.) le risultanze dei due procedimenti si corrispondono ma l'esenzione ha il vantaggio di commisurarsi esattamente ed automaticamente all'entità dell'atto o degli atti che si vogliono favorire.

Anche per il debito pubblico la sincerità del bilancio dello Stato consiglierebbe di non concedere esenzioni. D'altra parte però trattandosi in definitiva di una partita di giro la esenzione ormai entrata nell'uso sembra difficilmente eliminabile per quanto riguarda le imposte proporzionali. Diverso è invece il caso delle imposte progressive per le quali la perdita che lo Stato incontrerebbe concedendo l'esenzione difficilmente potrebbe trovare una contropartita immediata nelle migliori condizioni di emissione.

Prof. FRANCESCO COPPOLA D'ANNA

Condirettore dell'Associazione fra le società italiane per azioni – Roma

1. Quale potrà essere il futuro andamento del reddito nazionale è impossibile prevedere oggi, data l'incertezza che regna su tutti gli elementi che possono influire su tale andamento. Lo stesso dicasi per la spesa pubblica. Quanto alla curva di distribuzione del reddito, sembra viceversa di poter escludere che essa abbia a subire variazioni notevoli. Potranno variare anche violentemente i beneficiari delle varie categorie di redditi, ma non la « forma » della distribuzione, che, d'altronde, presentasi in Italia, per quanto è dato intuire, piuttosto piatta.

Non vedo l'opportunità di modificare i rapporti che esistevano anteguerra fra entrate tributarie, redditi patrimoniali ed entrate creditizie, se non nel senso di limitare queste ultime, cioè le entrate da movimenti di capitale, alla copertura di investimenti genuinamente produttivi.

Questa ortodossia può sembrare alquanto passatista di fronte alla voga che hanno le teorie della scuola Keynesiana; ma non esito a dichiarare che tali teorie rappresentano un immenso pericolo per la finanza pubblica e per la stabilità monetaria.

Che il pareggio del bilancio ed il mantenimento della parità monetaria non debbano diventare dei feticci a cui si sacrifichi l'economia e quindi la vita di un paese, è evidente ad ogni persona di buon senso. E difatti, pur professando il massimo rispetto ed attaccamento alle regole ortodosse, gli uomini di Stato hanno in ogni tempo trovato il coraggio di violarle quante volte necessità imprescindibili lo richiedessero. Non di raro le hanno violate anche quando non era necessario. Ma fare una regola di quello che è e deve rimanere un'eccezione è veramente troppo.

So bene che la finanza congiunturale e la politica del *full employment* non dicono che si debba tenere il bilancio dello Stato permanentemente in deficit. I disavanzi si dovrebbero alternare, secondo i sostenitori della nuova dottrina, con avanzi più o meno equivalenti. Ma altrettanto facile è mandare un bilancio in disavanzo, quanto è difficile realizzare degli avanzi cospicui. La curva ascendente dei debiti pubblici di tutti i paesi dovrebbe pur insegnare qualche cosa.

2. L'attività finanziaria degli enti pubblici ha sempre, in minore o maggiore misura, un effetto redistributivo, perchè è impossibile praticamente far corrispondere i prelievi tributari alle utilità che ciascun contribuente trae dai pubblici servizi. E la redistribuzione diviene tanto più intensa quanto più gli enti pubblici si preoccupano di andare incontro alle necessità delle classi meno abbienti attenuandone il carico tributario ed accrescendo nel tempo stesso i servizi di cui esse maggiormente si avvantaggiano.

Tutto questo è ormai pacifico e si è anche d'accordo sulla opportunità di sviluppare ulteriormente siffatta tendenza nei limiti consentiti dalle condizioni economiche di ciascun paese. Non si vede viceversa l'opportunità e la convenienza di assegnare allo strumento fiscale funzioni dirette di redistribuzione e di trasformazione della struttura economica e sociale, per le quali funzioni esso è inadatto o, se può servire in qualche misura, lo fa a scapito della sua funzione principale che è quella di fornire all'erario le somme di cui ha bisogno.

3. La struttura di un ordinamento tributario è in larga misura determinata dalla struttura economica di ciascun paese e dalla entità dei prelievi che debbono essere effettuati. Se la pressione tributaria potrà essere mantenuta in futuro ad un livello sensibilmente più basso di quello che aveva raggiunto nel periodo fra le due guerre, si potrà anche variare il rapporto fra il

gettito delle imposte dirette e quello delle imposte indirette e, soprattutto, si potrà attenuare la pressione tributaria sui consumi delle categorie meno abbienti. Ma se questo non si verifica, ed a meno che il reddito nazionale non aumenti assai notevolmente — ciò che è purtroppo improbabile — le imposte indirette, e quelle sui consumi correnti in particolar modo, continueranno a sopportare il peso principale.

4. *a*) Come ho già dichiarato a voce, ritengo inapplicabile in Italia il sistema tedesco. Quanto al sistema inglese, esso ha indubbiamente notevoli pregi di praticità, e presenta anche, rispetto al nostro, una maggiore organicità. La sua applicazione in Italia darebbe tuttavia luogo a due inconvenienti: quello di ridurre il gettito fiscale per via della estensione dei minimi esenti a tutte le categorie di redditi, e quello di rendere impossibile ogni discriminazione di aliquote. Adottando il sistema inglese, o si dovrebbero innalzare le aliquote delle categorie di redditi meno tassate, o si dovrebbero abbassare quelle delle categorie più tassate. Anche adottando delle aliquote intermedie fra le minime e le massime di oggi, si aggraverebbe fortemente la pressione sui redditi di lavoro, a meno che non si fissino minimi esenti così elevati da esentare la stragrande maggioranza dei lavoratori. Ma ciò avrebbe conseguenze disastrose per il fisco, dato che gli stessi minimi si applicherebbero anche alle altre categorie di redditi. Accorgimenti sono naturalmente attuabili per evitare entro certi limiti siffatte conseguenze, ma con ciò si eliminerebbe il pregio principale del sistema che consiste soprattutto nella sua semplicità.

Tutto sommato, e nonostante i suoi difetti, il sistema italiano appare sempre il più adatto alle particolari condizioni del nostro paese. Nè va dimenticato che, in materia tributaria, ogni ordinamento è più pregevole di un altro per il solo fatto di esser durato parecchio tempo e di essere entrato nelle abitudini della popolazione.

Ciò non toglie peraltro che, pur mantenendo il sistema nelle sue linee fondamentali, non si possa cercare di migliorarlo, soprattutto sfrondandolo delle sovrastrutture più recenti. L'esempio inglese andrebbe soprattutto seguito per l'imposta complementare che, a somiglianza della *surtax*, dovrebbe colpire i redditi veramente elevati, limitando con ciò gli accertamenti a quei soli casi in cui si possa ricavarne un congruo gettito.

b) L'adozione di criteri di personalità contrasta, in linea teorica, con la natura reale delle imposte sui redditi, se queste vengono mantenute sul tipo attuale. Tuttavia l'esenzione dei redditi inferiori a determinate cifre (ad esempio 8-10 mila lire prebelliche), mentre va incontro ad una esigenza largamente sentita, può risultare in definitiva giovevole anche al fisco in quanto la libera dal peso di numerosi accertamenti che non francano la spesa.

Quanto alla imposta progressiva sul reddito complessivo, abbiamo già accennato alla opportunità di congegnarla sul modello inglese, esentando, se non proprio l'equivalente delle 2000 sterline anteguerra, almeno la metà di tale cifra.

c) La discriminazione fra redditi di lavoro, redditi di capitali e redditi misti risponde ad un concetto logico ed ha fra noi una tradizione che non sembra opportuno rinnegare. Si può invece discutere se la classificazione di certi redditi corrisponde pienamente alla loro natura e se la differenza delle aliquote non vada oltre quella che la diversa natura delle varie categorie di redditi comporterebbe.

d) Come ho detto a voce, distinguerei l'imposta di successione dalla imposta ordinaria sul patrimonio. La prima cade in un momento particolare e può incidere effettivamente sul patrimonio; la seconda è una imposta sul reddito e, come tale, fa doppio impiego con la discriminazione che esiste nel nostro ordinamento fra le aliquote che si applicano ai redditi fondati e quelli che si applicano ai redditi di puro lavoro. Se si mantiene tale discriminazione, l'imposta ordinaria sul patrimonio va abolita, non essendo sufficienti a giustificarla le considerazioni sul diverso rapporto che può sussistere fra il valore venale di un cespite patrimoniale ed il reddito che produce, anche perchè di tale diversità è estremamente difficile tener conto nelle valutazioni fiscali.

Non sembra consigliabile, d'altro canto, di concepire l'imposta ordinaria sul patrimonio come un sostituto delle attuali imposte di trasferimento, come una specie di manomorta o d'imposta di negoziazione estesa a tutti i cespiti patrimoniali, perchè, a parità di carico tributario, essa comporterebbe un maggior sacrifizio per il contribuente, dovendo essere assolta regolarmente tutti gli anni e non già in un momento particolarmente favorevole com'è quello in cui si procede allo acquisto.

e) Come si è detto, l'imposta ordinaria sul patrimonio dovrebbe, a nostro avviso, esser soppressa.

f) La commisurazione delle imposte dirette a redditi medi o normali anzichè a redditi effettivi ha vantaggi e svantaggi ampiamente illustrati dalla dottrina. Ed è difficile accertare se i vantaggi si realizzano in pratica e se gli svantaggi non sono maggiori di ogni possibile beneficio. In via di massima, non trovo quindi consigliabile di estendere il sistema oltre quei casi in cui l'accertamento forfetario s'impone perchè non è possibile accertare i redditi effettivi di ciascun contribuente. Manterrei quindi tale sistema per i redditi delle aziende industriali e commerciali individuali; nonchè per i redditi fondiari ed agrari.

Quanto al catasto fondiario, ritengo che esso vada mantenuto come base per l'accertamento dei redditi fondiari ed agrari, rivedendo peraltro il classamento che più non risponde, anche se ha mai corrisposto, alle effettive destinazioni delle singole parcelle. Il mantenimento del catasto non significa peraltro che si debba rinunziare ad introdurre nella determinazione degli imponibili una adeguata flessibilità con l'adozione, ad esempio, del sistema tedesco delle aziende tipiche che consente di adattare annualmente gli imponibili alle variazioni dei risultati economici.

Trovo invece inutile il catasto della proprietà urbana, essendo questa fortemente accentrata e quindi facilmente individuabile senza bisogno di un impianto apposito, e non essendo difficile neppure accertare il valore locativo da cui si deve sempre partire per determinare il reddito imponibile.

g) Trovo inopportuno il mantenimento dell'imposta sull'asse che comporta una discriminazione a danno delle famiglie più numerose.

E' impossibile praticamente discriminare nell'asse ereditario la ricchezza ereditata da quella che vi ha aggiunto il *de cuius*, specialmente per il fatto che il lasso di tempo che intercorre tra una successione e l'altra è di regola molto lungo. Nè va d'altro canto trascurato il fatto che ogni discriminazione del genere ha ripercussioni economicamente sfavorevoli nella scelta degli investimenti.

h) Per le stesse ragioni indicate alla lettera *g*) considero del tutto inopportuna l'istituzione di una imposta straordinaria sugli incrementi patrimoniali. Anche se la revisione dei patrimoni ai fini della applicazione di una tale imposta si effettua a periodi relativamente brevi (ad esempio, ogni quinquennio) risulta estremamente difficile, se il patrimonio ha subito delle trasformazioni, distinguere l'incremento effettivo dallo incremento puramente nominale (monetario).

i) L'abolizione.

l) Ritengo necessario rivedere l'ordinamento delle imposte indirette, sia di quelle sugli affari che di quelle sui consumi, introducendovi le più larghe semplificazioni e soprattutto evitando di colpire lo stesso atto e lo stesso prodotto con più imposte quando si potrebbe prelevare la stessa cifra ad un solo ed unico titolo.

Non è qui possibile scendere ad esemplificazioni. Si tratta di materia estremamente complessa che richiede studi approfonditi. Ma soprattutto richiede una ferma volontà di superare le vedute particolaristiche delle diverse Direzioni generali che si occupano di tali imposte. Non si riuscirà mai a nulla fino a quando l'amministrazione finanziaria continuerà ad essere ripartita in compartimenti stagni, per cui l'abolizione o la trasformazione di una imposta, anche se giovevole per il fisco, incontra l'opposizione della Direzione generale che si vede portato via un cespite di entrata e ritiene con ciò di perdere di importanza.

5. Penso che, alla metà del secolo ventesimo, non vi sia più necessità per lo Stato di assicurarsi il versamento del non riscosso per riscosso, e che pertanto vada riveduto il sistema di riscossione delle imposte dirette attraverso gli esattori. Può darsi che, a conti fatti, possa ancora convenire di dare in appalto il servizio della riscossione, usufruendo soprattutto della organizzazione bancaria periferica. Ma è necessario esaminare il problema da questo punto di vista, senza alcun attaccamento pregiudiziale al sistema oggi vigente.

Più complesso e più grave è il problema della riscossione delle imposte sui consumi dove si forfetizza addirittura il gettito: val quanto dire che si « vendono » le imposte come si faceva nel Medioevo. E' veramente doloroso constatare che nel nostro paese venga tuttora seguito un siffatto sistema. Ma in molti comuni sembra che questo sia ancora l'unico sistema possibile.

6. Contrariamente a quello che generalmente si pensa e si dice a questo riguardo, io trovo che l'esenzione tributaria, o, quanto meno, l'esenzione dalle imposte dirette è meno gravosa per il fisco che non la concessione di un sussidio. L'esenzione sottrae infatti al fisco un gettito tributario solo nel caso che l'iniziativa che si è voluto favorire abbia avuto buon esito ed abbia quindi prodotto un utile. Se l'iniziativa fallisce, lo Stato non ci ha rimesso nulla. Viceversa, con la concessione del sussidio, lo Stato sopporta una spesa, qualunque sia l'esito della iniziativa.

Quanto alle esenzioni dalle imposte indirette — dazi doganali, imposte di consumo e simili — esse equivalgono alla concessione di sussidi di eguale importo. Rimane tuttavia ancora a favore della esenzione il criterio obbiettivo a cui essa obbedisce, in quanto la sua effettiva utilizzazione è legata al compimento di un dato atto o fatto, mentre non sempre, anzi raramente, è possibile seguire analoghi criteri nella concessione di sussidi che debbono essere determinati preventivamente in base ad ipotesi, più o meno fondate, ma sempre suscettibili di dimostrarsi erronee.

Per l'esenzione tributaria del debito pubblico il discorso è del tutto analogo finchè si tratta delle imposte proporzionali. E' alquanto diverso se si tratta di imposte progressive. Se i probabili acquirenti dei titoli da emettere appartengono prevalentemente a categorie suscettibili di essere colpite dalle aliquote più elevate, l'esenzione può anche dare un vantaggio allo Stato. Ma se, per coprire l'importo di cui l'erario ha bisogno, si deve contare largamente sulle sottoscrizioni dei ceti medi e popolari, l'esenzione risulta nettamente svantaggiosa per lo Stato.

Avv. MARIO CUNIETTI — Milano

Il contribuente italiano, quando riceve il mucchio policromo delle cartelle esattoriali si infastidisce ed impreca contro lo Stato; quindi bisogna diminuirle di numero ed intensificarle di contenuto.

Il sistema ideale dovrebbe comprendere tre imposte: R. M., complementare e patrimoniale.

L'imposta di R. M. è regolata da una legge, creata nell'epoca aurea della Patria. E' stata sciupata con alcuni ritocchi.

L'imposta complementare richiederebbe il mantenimento della nominatività dei titoli con estensione ai titoli dello Stato.

L'imposta sul patrimonio dovrebbe essere reale e, si capisce, leggermente progressiva.

Se si vuole favorire ed incrementare il risparmio (che è il principale fondamento dell'economia) bisogna alleviare il peso della imposta successoria. Si consideri che la ricchezza ereditaria è, generalmente, tenuta in maggiore conto dal proprietario, della ricchezza guadagnata.

Per la stessa ragione, deprecо l'istituzione dell'imposta sugli incrementi patrimoniali i quali si verificano o con effettivi investimenti, che devono anzi essere favoriti per ragioni sociali, oppure attraverso il deprezzamento valutario, e sono quindi economicamente irrilevanti.

Infine mi permetto di proporre l'abolizione di tutte le esenzioni, che rappresentano veri e propri privilegi, ingiustificati in un regime di giustizia. Nel momento in cui l'esenzione è accordata questa risponde, generalmente, ad una vera o presunta utilità sociale, che scompare coll'andare del tempo, mentre rimane il beneficio immeritato, antipolitico ed antieconomico dell'esenzione.

Ringrazio della fiducia e porgo l'espressione del migliore ossequio.

Avv. LEOPOLDO ERMETES — Roma

LA RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE DIRETTE

1. I principi fondamentali del vigente sistema di riscossione di imposte dirette furono attinti dai tre tipi principali già in vigore negli antichi Stati che costituirono poi il nuovo Regno d'Italia:

a) della riscossione diretta o regia di Stato (Regno di Sardegna, ducato di Parma ed in parte anche Regno delle due Sicilie);

b) della riscossione per mezzo dei comuni cui era data la responsabilità del carico (Granducato di Toscana ed, ordinariamente, Regno delle due Sicilie);

c) della riscossione per appalto a privati (Stato Pontificio, Regno Lombardo-Veneto, Ducato di Modena).

Escluso il concetto di rendere i singoli comuni responsabili verso lo Stato dell'intero gettito delle imposte, in quanto li avrebbe gravati di un obbligo oltremodo oneroso e tutt'altro che consono ai loro fini istituzionali, degli altri due metodi, della riscossione diretto o per appalto, fu preferito il secondo.

Il primo progetto di legge, all'uopo elaborato dal Ministero e sottoposto all'approvazione della Camera dei deputati in data del 18 novembre 1862, tenne infatti a dimostrare come, dalle indagini opportunamente esperite, le esazioni massime e con il minor dispendio si fossero verificate appunto nelle provincie, in cui vigeva il sistema dell'appalto retribuito ad aggio e vincolato all'onere del « non riscosso per riscosso », e più precisamente nelle provincie Lombardo-Venete.

Tale concetto fu ribadito dai successivi disegni di legge Minghetti del 19 marzo 1863, Nisco del 12 maggio 1863, Sella del 21 novembre 1865, Cambray-Digny del 4 febbraio 1868, ed ancora Sella del 9 dicembre 1870 che divenne la legge organica 20 aprile 1871, n. 192, che generalizzava il sistema di riscossione per appalto a privati, retribuiti ad aggio e soggetti all'obbligo del « non riscosso per riscosso ».

Il sistema di riscossione stabilita con detta legge si incardina sui seguenti principi fondamentali, e cioè:

a) riscossione per appalto, con contratto che fa dell'esattore o ricevitore un privato assuntore, non dipendente dal Governo o dalle pubbliche amministrazioni se non in quanto è stabilito dalle stipulazioni contrattuali, secondo il diritto comune;

b) esattorie che riscuotono le imposte dei contribuenti e ricevitorie che concentrano le riscossioni degli esattori per riversarle nelle casse della provincia e dello Stato;

c) nomina degli esattori e ricevitori per asta o sopra terna, a scelta dei comuni e delle provincie;

d) aggio percentuale sulle riscossioni e sui versamenti, che mentre retribuisce i contabili in proporzione dei servizi prestati, proscioglie lo Stato e gli enti interessati dal carico delle pensioni;

e) obbligo del *non riscosso per riscosso*, che assicura il puntuale incasso delle imposte e sovrimposte, alle stabilite scadenze, da parte degli agenti della riscossione;

f) doppia cauzione, l'una dell'esattore e l'altra del ricevitore, entrambe stabilite per garantire i versamenti e per manlevare l'erario e le pubbliche amministrazioni da prevaricazioni o da vuoti di cassa, ed i contribuenti da concussioni, abusi o danni;

g) procedura esecutiva privilegiata che assicura la esazione delle imposte così dai contribuenti come dagli esattori e ricevitori, quando si rendono morosi od inadempienti;

h) rimborso delle quote inesibili ed indebite a favore degli agenti della riscossione, come correttivo dell'obbligo rigoroso loro imposto di anticipare come riscosse le quote che non hanno potuto riscuotere per qualsiasi causa.

Per dirla in breve, base del sistema di riscossione è l'appalto per contratto con privati assuntori, coll'obbligo del non riscosso per riscosso, con la garanzia della mallevaria e con le sanzioni delle multe e della vendita forzosa della mallevaria e di tutti i beni mobili ed immobili degli assuntori.

Il servizio di riscossione in base al sistema stabilito con la legge Sella del 1871 che, inalterato nelle sue linee fondamentali, è ora trasfusa nel T. U. 17 ottobre

1922, n. 1401, si effettua dagli esattori con le seguenti norme:

Il pagamento delle imposte, salvo eccezioni stabilite da leggi speciali, è ripartito in sei rate bimestrali, scadenti il 10 febbraio, 10 aprile, 10 giugno, 10 agosto, 10 ottobre e 10 dicembre.

Le imposte da riscuotere sono iscritte negli appositi elenchi nominativi detti ruoli che, per essere posti in riscossione, devono prima essere resi esecutivi dall'intendente di finanza e successivamente pubblicati all'albo comunale e quindi consegnati all'esattoria.

Decorso il termine di otto giorni dalla scadenza della rata, come sopra visto, il contribuente è assoggettato, sulla somma scaduta e non pagata, ad una indennità di mora del 2 % se il debito viene versato entro i tre giorni successivi e del 6 % se successivamente. Questa indennità va a beneficio dell'esattore, ma quando non sussiste l'obbligo del *non riscosso per riscosso*, spetta invece all'ente che ha emesso il ruolo.

La registrazione delle riscossioni deve essere compiuta nei ruoli (emarginazione).

Scaduta la rata, l'esattore, previa intimazione ai contribuenti morosi di uno speciale avviso di morosità, procede, a mezzo dell'ufficiale esattoriale, al pignoramento dei beni mobili, e quindi alla vendita degli oggetti pignorati.

Solo se la esecuzione mobiliare ha avuto esito negativo, l'esattore può procedere a quella sugli immobili.

Quando l'esattore si trova nella necessità di dover agire esecutivamente contro contribuenti domiciliati in altro comune, deve rivolgersi all'esattore del luogo ove il contribuente ha il suo domicilio.

L'esattore, assumendo l'obbligo di rispondere a suo rischio e pericolo del *non riscosso per riscosso*, deve versare entro dodici giorni della scadenza di ciascuna rata, al ricevitore provinciale, gli otto decimi delle somme dovute allo Stato, alla provincia, al comune quelli per imposte comunali; i residui due decimi li versa poi nel secondo mese successivo a quello di rata.

L'esattore ha però diritto al rimborso di quelle imposte inscritte nei ruoli che non ha potuto riscuotere per nullatenenza od irreperibilità dei contribuenti.

Al Testo unico 17 ottobre 1922, n. 1401, vennero apportate modificazioni intese ad adeguare le norme sulla riscossione alle nuove esigenze, semplificando formalità che apparivano ingombranti e superflue, chiarendo punti che avevano dato luogo a dubbi di interpretazione e modificando alcuni termini, e particolarmente quelli per la consegna dei ruoli, per la notifica degli avvisi, per le esecuzioni forzate e per la presentazione delle domande di rimborso a titolo di inesigibilità; ciò venne soprattutto attuato, con R decreto-legge 6 novembre 1930, n. 1465, e mediante la legge 16 giugno 1939, n. 942.

Con quest'ultima legge venne affermato il principio, attenuato in sede di pratica esecuzione, della soppressione delle esattorie con carico inferiore alle L. 600.000 annue che avrebbero dovuto essere aggregate ad esattorie viciniori; venne stabilito che i tributi applicati con riferimento allo stesso reddito fossero a comprendersi in unico ruolo; venne istituito, presso il Ministero delle Finanze, l'Albo nazionale degli esattori, la iscrizione nel quale si consegue col possesso di un titolo di studio ed il superamento di un esame; venne, infine, stabilito l'obbligo della collaborazione tra i servizi di accertamento e quelli di riscossione onde perfezionare sempre più la formazione dei ruoli.

Questo essendo, nelle sue linee fondamentali, il vigente sistema di riscossione dei tributi diretti si può passare all'esame dei quesiti (V del Questionario 7°) concernente le modifiche che potrebbero essere suggerite ad esso sistema con riguardo al problema delle relazioni tra lo Stato e gli Enti locali e dell'equilibrio territoriale dei costi di riscossione delle imposte.

2. Va detto subito che il *sistema*, collaudato ormai da tre quarti di secolo di esperienza, ha dato buona prova, come è stato riconosciuto dal Parlamento (1) e dall'amministrazione finanziaria (2); si può affermare al riguardo che anche la dottrina, esaminando il *pro* e il *contro*, ha sempre concluso a favore dell'attuale congegno.

Un diverso sistema, d'altra parte, può concepirsi soltanto riservando allo Stato ed agli altri enti impositori la riscossione dei rispettivi tributi; gli agenti della riscossione, cioè, dovrebbero moltiplicarsi e con essi il numero delle procedure esecutive, con i conseguenti oneri e fastidi, di cui sarebbe oggetto il contribuente.

Ma oltre al fatto, di per sè manifesto, dell'aumento del costo del servizio se la concentrazione attuale dovesse far luogo a tanti agenti per quanti sono per lo meno i principali Enti creditori, non si vede come con la riscossione diretta potrebbero permanere i vantaggi peculiari che caratterizzano il sistema vigente.

Essi vantaggi possono riassumersi: *a*) nel regolare afflusso bimestrale nelle casse dell'erario e degli altri enti dell'*integrale* ammontare del carico dei ruoli e ciò per effetto dell'obbligo del *non riscosso per riscosso* cui l'Esattore è tenuto nei confronti del *ricevitore pro-*

(1) L'on.le Uberti presentando, il 13 dicembre 1921, alla Camera dei deputati la relazione della Commissione di finanza e tesoro sul progetto di riforma del T. unico, così si esprimeva:

« La buona prova data dalla vigente legge sulla riscossione delle imposte dirette, che nella sua struttura organica, salvo lievi modificazioni, risale al 1871, quando si unificò il regime delle riscossioni, prescegliendo, tra i tre sistemi vigenti nei vari stati d'Italia quello fondato sul principio del carattere locale del servizio, a spesa dei contribuenti affidato ad appaltatori privati col principio del riscosso per non riscosso, rende opportuno e conveniente non mutarne la struttura generale ».

(2) Nella relazione ministeriale presentata alla Camera dei deputati pure il 13 dicembre 1921 si legge (stampato n. 1171) che nel formulare le modificazioni da itrolurre al T. unico si era usata « *molta circospezione per non turbare istituti che già egregiamente funzionano* ».

vinciale e questi nei confronti dell'Amministrazione;

b) nella *duplice garanzia* rappresentata dalle cauzioni e dell'esattore e del ricevitore pari all'ammontare di una rata di riscossione, di guisa che l'omesso, anche integrale, versamento di una rata trova copertura nella cauzione, oltre che nel patrimonio personale dell'agente;

c) nell'obbligo imposto dalla legge (artt. 80 del Testo unico del 1922 e 243 del Testo unico comunale e provinciale) agli esattori di anticipare ai comuni, non ostante l'insussistenza di fonti di cassa, le somme necessarie al pagamento degli stipendi al personale comunale sino alla concorrenza dell'importo dei cespiti di pertinenza del comune stesso riscuotibili entro l'anno.

Oltre a queste peculiari caratteristiche del sistema, merita particolare rilievo il *basso costo* della riscossione col sistema vigente. Senza tener conto, naturalmente, dei perturbamenti conseguenzia dell'eccezionale momento che si traversa, basta ricordare che il costo medio della riscossione dei tributi diretti all'inizio del decennio in corso (1943-1952) non superava il 4 % cifra cui si era giunti dopo l'attuazione (verificatasi nel precedente decennio (1933-1942) di larghe provvidenze di carattere sociale ed economico a favore del personale (1).

Una gestione statale importerebbe certamente una spesa maggiore pel fatto stesso della mancanza del moderatore interesse personale del servizio concessionario, e quindi del maggior numero di impiegati necessari e conseguente onere pel bilancio oltre che per i stipendi anche per le pensioni.

Un diverso sistema, concludendo, dovrebbe offrire per lo meno gli stessi vantaggi dell'attuale; ma non si vede a quali mezzi di esazione si potrebbe far ricorso lasciando inalterate le suaccennate caratteristiche.

3. Premesso tali brevi considerazioni sull'opportunità di conservare il sistema vigente, occorre a far cenno a taluni ulteriori perfezionamenti che nell'interesse del servizio e dei contribuenti, potrebbero essere suggeriti.

Al riguardo sembra sia ormai tempo di affrontare il problema dell'equilibrio territoriale dei costi della riscossione.

Com'è noto la legge non fissa una misura unica di aggio per tutte le esattorie e ricevitorie provinciali; essendo determinata soltanto la misura massima (attualmente il 6,72 %).

Entro il limite massimo la misura varia da esattoria ad esattoria e da ricevitoria a ricevitoria, restando determinata — a seconda delle condizioni, delle difficoltà e dei rischi della riscossione in ciascuna esattoria o ricevitoria — dalla gara delle offerte o dalle private trattative, giusta i diversi modi, coi quali le esattorie o ricevitorie possono essere conferite.

A sensi dell'art. 92 del Testo unico 17 ottobre 1922, n. 1401, « l'aggio dell'esattore e del ricevitore si aggiunge nei ruoli alla imposta ed alla sovrimposta », il che significa che grava direttamente ed esclusivamente sui debitori delle imposte dirette.

Ora se può essere praticamente indifferente che la spesa di riscossione non sia compresa tra le spese generali di amministrazione per l'ovvia considerazione che se fosse lo Stato a dover provvedere a detta spesa, del suo ammontare i tributi dovrebbero essere in definitiva aumentati, non sembra risponda ad un principio generale di giustizia che il contribuente iscritto nei ruoli di un comune debba pagare il 6,72 % e quello di un altro, il 2 %, essendo entrambi debitori della stessa imposta nei loro confronti applicata con la medesima aliquota (2).

N'è decisiva l'argomentazione che viene opposta e che cioè ciascuno è tenuto a pagare quel che effettivamente costa la riscossione nel luogo ove è iscritto a ruolo, pel semplice fatto che la stessa argomentazione varrebbe per la misura dei tributi che dovrebbe allora variare a seconda del costo, *in loco*, dei servizi, generali o speciali, resi dall'ente. Ove poi si consideri che il costo della riscossione, e quindi la misura dell'aggio, e soprattutto determinato dall'ammontare dei carichi individuali (è ovvio che riscuotere un carico complessivo di un milione da dieci contribuenti costa molto meno che riscuoterlo da 100) ne deriva che il maggior costo va ad addossarsi proprio ai contribuenti più modesti.

Una siffatta ingiusta situazione potrebbe essere eliminata mediante l'istituzione di una *cassa nazionale di compensazione*.

Determinata, nei modi normali, la misura dell'aggio di competenza di ciascuna esattoria, si dovrebbe provvedere, all'atto del conferimento generale delle esattorie (penultimo anno di gestione) alla determinazione dell'*aggio medio nazionale* nella misura verrebbe effettuata l'iscrizione a ruolo.

Periodicamente, in coincidenza coi versamenti bimestrali, si provvederebbe ai conguagli nel senso che verrebbe accreditata agli esattori un aggio superiore a quello medio la differenza, ed addebitata a quelli con aggio inferiore.

4. Sempre a proposito della misura dell'aggio si ritiene opportuno accennare ad una semplificazione che allegerirebbe notevolmente il servizio, e quindi ne diminuirebbe il costo, senza arrecare pregiudizio ai contribuenti.

Si dovrebbe cioè ridurre il numero delle rate annuali da 6 a 4, sostituendo all'attuale ripartizione in 6 rate bimestrali quella in 4 rate trimestrali.

---

(1) Nel decennio 1923-1932 l'aggio medio era risultato di L. 1,49, e cioè inferiore a quello del decennio 1913-1922 in cui fu di L. 1,60.

(2) Dalle statistiche del decennio 1923-1932 si rileva che l'aggio medio regionale andava da un minimo del 0,85 % in Liguria ad un massimo del 4,02 % nella Basilicata e nella Sardegna.

La scadenza trimestrale, che vigeva del resto prima dell'unificazione del Regno nelle provincie lombarde e venete, mentre assicurerebbe un notevole miglioramento nei servizi in quanto il personale è ora con troppa frequenza assorbito dal lavoro cosidetto di sportello, finirebbe per essere ben accetta dalla stessa massa dei contribuenti pel solo fatto di dover accedere agli uffici esattoriali, pel normale assolvimento degli oneri tributari, quattro invece di sei volte all'anno.

E da questo semplice spostamento nel numero delle rate si ha motivo di ritenere possa il costo del servizio diminuire in sensibile misura, sol che si pensi alla maggiore concentrazione di personale attuabile ed alla riduzione di un terzo di tutte le normali operazioni (rilascio bollette, accreditamenti, ecc.).

5. Altra notevole semplificazione può conseguirsi consentendo una proporzionale riduzione dell'aggio ai contribuenti che effettuano il pagamento diretto in Tesoreria ed in via anticipata dell'intero carico del ruolo.

Occorre subito far presente che non è pensabile, per tali casi, l'esonero totale del pagamento dell'aggio senza sconvolgere il sistema vigente che, per le ragioni viste, è invece auspicabile sia mantenuto; basta considerare quale diverrebbe il costo del servizio se esso dovesse solo pei morosi o quanto meno pei contribuenti minori e meno evoluti.

Solo una congrua riduzione dell'aggio farebbe affluire a principio d'anno somme cospicue, che altrimenti contribuirebbero ad essere versate alle singole scadenze sino all'ultima rata del mese di dicembre.

Qualsiasi altra facilitazione possa concepirsi per alleviare i fastidi dei contribuenti finirebbe per non essere usufruita come lo dimostrano i precedenti dei versamenti a mezzo dei c/c postali e dei pagamenti a domicilio, scarsamente usufruiti.

6. Altro punto fondamentale di cui è necessario far cenno è quello della *circoscrizione territoriale* delle esattorie.

Secondo il Testo unico del 1922 le esattorie erano, di regola, *comunali* (art. 1); era prevista, peraltro, la possibilità per i comuni di riunirsi in consorzio fra di loro e data facoltà al prefetto di riunire in consorzio più comuni, della medesima circoscrizione mandamentale o distrettuale, su proposta dell'intendente di finanza e sentiti i consigli comunali e la deputazione provinciale (art. 2).

In base a queste disposizioni, adunque, la regola era l'esattoria comunale; l'eccezione la esattoria consorziale. Requisito e caratteristica dei consorzi era la *volontarietà* (l'art. 2 del Testo unico parla proprio di *consorzi volontari*), per cui in tanto si poteva far luogo alla costituzione del consorzio in quanto i singoli comuni ne avessero riconosciuta l'utilità pei propri amministrati. I comuni, cioè, (in media non più di due o tre) constatavano previamente e liberamente se le condizioni ambientali, i mezzi di comunicazione esistenti, ecc., rendevano reciprocamente utile il consorziamento.

Mediante la legge 16 giugno 1939, n. 942 (articoli 1 e 2) venne peraltro introdotto, come regola, il principio del *consorziamento obbligatorio* fra tutte le esattorie site nella circoscrizione dello stesso ufficio distrettuale delle imposte; venne tuttavia data facoltà al Ministero delle Finanze di consentire l'istituzione di più di un consorzio sempre nell'ambito della circoscrizione di uno stesso ufficio distrettuale delle imposte a condizione che il carico minimo non fosse inferiore a lire seicentomila; venne infine sancita la soppressione, a far tempo dal 1° gennaio 1943, delle esattorie con carico annuo di riscossione, inferiore alle lire seicentomila.

Praticamente l'innovazione avrebbe dovuto portare il numero delle esattorie, allora ammontanti a 4944, a 699, quanti cioè erano gli uffici distrettuali delle imposte.

Già, peraltro, in sede di collocamento delle gestioni per il decennio 1943-1952, furono avvertite le deleterie conseguenze, sia per l'amministrazione che per i contribuenti, di siffatte norme innovatrici. Cosicchè con la legge 24 febbraio 1941, n. 141, dandosi facoltà al Ministero delle Finanze di concedere la conferma per il quinquennio 1943-1947, ai titolari delle esattorie come sopra soggette a soppressione si disponeva, praticamente, la sospensione per un quinquennio delle norme in parola.

Fermi essendo rimasti tuttavia i principi innovatori che, a breve scadenza, dovrebbero avere il loro pieno vigore si ritiene debba formare oggetto di esame questo punto fondamentale del sistema che ha sostituito alla *regola* della esattoria comunale ed alla *eccezione* del volontario consorziamento, il consorziamento obbligatorio fra le esattorie di uno stesso distretto fiscale.

Noi fermamente riteniamo debba tornarsi all'antico ed a sostegno del nostro assunto ci limitiamo ad enunciare le conseguenze del consorziamento distrettuale:

1° *Aumento delle spese di gestione*, e quindi degli aggi, perchè:

a) l'esattorie distrettuale dovrebbe necessariamente organizzare un servizio di ispezione e di controllo nelle varie collettorie comunali;

b) la lontananza dell'esattorie dalle collettorie diminuirebbe fatalmente la *resa* del personale, con conseguente necessità di aumentarlo, ed eleverebbe il rischio di infedeltà del personale stesso;

c) la spesa del personale aumenterebbe anche per l'inevitabile livellamento delle retribuzioni a quelle maggiori percepite dal personale residente nel comune capoluogo del distretto;

d) la spesa dei locali, che ora incide lievemente nelle piccole e medie gestioni in quanto nella maggior parte dei casi l'esattore ne è il proprietario, aumenterebbe in modo sensibile per l'esattore distrettuale.

2° *Eccessivo allontanamento dell'esattore dal contribuente*, con conseguente preclusione di quell'azione di assistenza e di quella preziosa funzione di *cuscinetto* tra fisco e contribuente che svolge l'esattore, soprattutto dei piccoli centri, mediante agevolazioni e dilazioni che in tanto concede, naturalmente a suo rischio, in quanto per essere lui stesso del luogo, ha la personale diretta conoscenza del contribuente (onestà, stato

patrimoniale, ecc.); azione alla quale tengono moltissimo le Autorità locali, amministrative e politiche. Nè l'inconveniente potrebbe essere eliminato con la istituzione di *collettorie*, apparendo ovvio che solo il titolare della gestione — e non già un semplice impiegato — può espletare quella delicatissima funzione a base di prudenziali agevolazioni e dilazioni.

3° *Riduzione della resa di riscossione, per effetto dell'aumento della inesigibilità, a tutto danno degli Enti impositori.* E' noto invero che la resa della riscossione è tanto maggiore quanto più stretto o diretto è il contatto dell'esattore (non già di un suo impiegato) con il contribuente, e ciò non soltanto per i tributi mobiliari ma anche per quelli fondiari.

Basti, per questi ultimi, considerare che, in base ai vecchi catasti, sarebbe ben facile dimostrare la inesigibilità delle quote iscritte a ruolo; l'esattore del luogo, invece, conosce personalmente gli avvenuti trapassi di proprietà, i frazionamenti, ecc., ed alla stregua di tali personali cognizioni provvedono alla ripartizione dei carichi ed alla effettiva riscossione.

Per la realizzazione dei tributi mobiliari l'azione dell'esattore è ancora più necessaria: il recupero di una quota dipende spesso dall'immediatezza dell'intervento esattoriale in occasione dei raccolti, dell'incasso di un credito, dell'aprirsi di una successione, ecc.

4° *Rarefazione dei concorrenti agli appalti, con intuitive conseguenze sulle condizioni di collocamento delle esattorie.* Il carico medio unitario verrebbe a subire un aumento da 1 a 7 (infatti il numero dei Distretti rappresenta un settimo del numero delle attuali esattorie: $\frac{4944}{699} = 7$). Ne deriverà necessariamente che per molte ditte, pur solide e provette nel ramo esattoriale, ed anche nei piccoli istituti di credito locali l'appalto sarà difficilmente accessibile, atteso il septuplicato fabbisogno di capitali per la cauzione e per le anticipazioni. Le ripercussioni di una tale situazione sulla misura dell'aggio e sulle altre condizioni dell'appalto, non hanno bisogno di essere illustrate.

Se a queste ragioni si aggiungono la distanza e le difficoltà di comunicazioni, anche in tempi normali, tra i vari comuni sia pure dello stesso distretto, l'esigenza assoluta pei comuni dell'immediato contatto con l'esattore per il servizio, di vitale importanza, delle anticipazioni (art. 10 del Testo unico sulla riscossione e 243 del Testo unico comunale e provinciale), non potrà non ritenersi l'urgente necessità di tornare, anche in questa materia, al regime di libertà assicurato dal Testo unico del 1922.

7. Passando al *secondo quesito* (quesito 8°, questionario 6°) se cioè l'*attuale sistema di esecuzione privilegiata dei crediti di imposta possa essere mantenuto o debba essere modificato ed in quale senso*, si rileva che il sistema vigente, disciplinato per le imposte dirette in genere sempre nel Testo unico del 1922, ha il duplice pregio dell'*autonomia* e della *rapidità* i quali requisiti appaiono indispensabili, nel superiore interesse del servizio, per la procedura che tende al recupero di imposte insolute.

Non sembra, al riguardo, possa essere concepibile che il processo esecutivo fiscale sia regolato dalle norme comuni; dall'applicazione, pure e semplice, di questa norma deriverebbe:

a) un aumento del costo del servizio pel semplice fatto che l'esattore dovrebbe servirsi degli organi normali (per ufficiali giudiziari, patrocinio, ecc., ecc.);

b) un ritardo nel recupero di crediti e quindi aumento della morosità, incompatibile, ove si oltrepassino determinati limiti nella misura e nel tempo, coll'obbligo di *non riscosso per riscosso.*

In linea di massima, pertanto, appare preferibile la conservazione del sistema autonomo di procedura privilegiata rispetto alla procedura ordinaria, pur convenendosi sull'opportunità di procedere a quelle modificazioni, di carattere più formale che sostanziale, che assicurino l'aggiornamento delle disposizioni con quelle del nuovo codice di rito.

Non investendo siffatte modificazioni le linee fondamentali del sistema vigente, non si ritiene di dover indugiare sulle stesse. Si ritiene, pur tuttavia, di far cenno a tre punti che appaiano meritevoli di particolare attenzione, e precisamente:

a) dovrebbe essere abolito l'obbligo della previa procedura mobiliare perchè possa farvi luogo all'esecuzione immobiliare — previsto dall'art. 43 del Testo unico del 1922 — che non ha più alcuna ragione di essere, costituendo addirittura una condizione di privilegio della procedura normale rispetto a quella fiscale, e notevole causa di intralcio nelle esecuzioni immobiliari determinando frequenti opposizioni a carattere meramente dilatorio, da parte dei contribuenti;

b) dovrebbe essere uniformato al sistema del c. p. c. la determinazione del prezzo minimo d'asta, che, nelle esecuzioni fiscali immobiliari è stabilito in base a perizia dell'ufficio tecnico erariale (modificazione introdotta con l'art. 16 della legge 16 giugno 1939, n. 942).

Il sistema, che non appare giustificato da alcuna particolare esigenza, mentre è di notevole intralcio per la procedura, sovraccarica di lavoro gli uffici tecnici erariali, lavoro che è poi del tutto inutile quando, come in gran parte dei casi avviene, il debito per il quale l'esattore procede è soddisfatto prima della vendita.

Il sistema, invece, adottato dal c. p. c. (moltiplicazione per duecento del tributo diretto verso lo Stato: articoli 567 e 15 c. p. c.) si impone per la sua semplicità.

c) dovrebbe, essere eliminata la norma contenuta nell'art. 97 del Testo unico sulla riscossione che fa obbligo all'esattore di escutere il contribuente moroso anche se in stato di fallimento dichiarato.

Dato il carattere pubblicistico dell'istituto del fallimento non si vede perchè l'*esecuzione universale* sui beni del fallito debba esser turbata da un'esecuzione particolare, sia pure condotta pel recupero di tributi, esecuzione che notisi, non reca alcun pratico risultato perchè il ricavato della vendita è in ogni caso soggetto alla legge del concorso.

Dr. MANLIO FABRO — Venezia

PREMESSA. — Ogni riforma del sistema tributario in Italia deve tener presente quelli che sono i due elementi che concorrono all'accertamento delle imposte. Da un lato l'amministrazione finanziaria e dall'altro il contribuente.

Per l'amministrazione finanziaria, nonostante che in questi ultimi anni il livello medio intellettuale dei funzionari si sia elevato, alcune riserve debbono farsi intorno alla loro operosità e alla moralità di alcuni di essi.

Anche da parte del contribuente il dovere di corrispondere i tributi allo Stato è sempre meno sentito, e i modi attraverso i quali tende ad una sempre più larga evasione dalle imposte, sono molto spesso riprovevoli; ciò non soltanto da parte dei piccoli contribuenti, ma anche del contribuente di grande importanza.

Tutto ciò si riflette non solo fra i rapporti tra contribuente e contribuente, ma anche nel sistema del contenzioso tributario il quale nonostante il diritto di iniziativa (di cui le commissioni fanno uso raramente), non può certamente ovviare all'inconveniente di una sperequazione che trova la sua base in una larga evasione.

1. Si ritiene che gli sviluppi futuri del volume e della distribuzione del reddito nazionale e del volume complessivo della spesa pubblica siano nel senso di un aumento di quest'ultima, di un aumento del volume del reddito nazionale e di una distribuzione dello stesso che diminuisca le distanze fra i percipienti del reddito medesimo.

In questa ipotesi crediamo che debbano essere modificati i rapporti fra le varie specie di entrate rilevate dal bilancio, nel senso di una maggiore prevalenza delle entrate tributarie, anche in relazione ad un migliore accertamento delle stesse.

2. Crediamo che almeno in un primo tempo possa affidarsi al sistema tributario funzioni di redistribuzione della ricchezza, più e meglio che con il ricorso a nazionalizzazione delle attività economiche o a pianificazione delle stesse.

3. Il rapporto prebellico fra tributi diretti e indiretti, dovrebbe essere modificato a favore dei primi.

4. *a*) La nostra opinione è che si debba mantenere il vigente sistema di più imposte proporzionali da un lato e di un'unica imposta progressiva dall'altro; crediamo anche che agli effetti di una migliore produttività, debbano essere diminuite le aliquote delle imposte proporzionali e aumentate quelle dell'imposta progressiva.

Circa il trattamento da farsi ai redditi delle persone giuridiche, crediamo che l'attuale sistema di determinazione consuntiva dell'imponibile in base a bilancio, debba essere riveduto assoggettando le società con un capitale sociale inferiore a 50.000.000 all'accertamento induttivo in uso per i privati, e demandando l'esame dei bilanci delle società con capitale superiore a 50 milioni agli ispettorati compartimentali delle imposte.

In merito all'inconveniente che risulta dall'adozione di un criterio di netta separazione fra i bilanci dei vari esercizi, pur riconoscendo una possibilità di evitare l'inconveniente stesso mediante la tassazione del reddito consumato o distribuito, crediamo che ciò porterebbe ad una evasione notevole, mentre d'altra parte le società attraverso convenienti valutazioni, sulle quali normalmente gli uffici delle imposte non insistono, possono ripartire il reddito fiscale equamente fra i diversi esercizi.

b) Non crediamo che debbano essere introdotti dei criteri di personalità nel sistema delle imposte dirette proporzionali.

Circa l'imposta progressiva sul reddito, il livello dei minimi esenti dovrebbe essere aumentato circa dieci volte rispetto al 1938-39, e di conseguenza dovrebbe essere elevato anche l'ammontare delle discriminazioni per carichi di famiglia.

L'attuale discriminazione fra redditi di capitale, misti di capitale e lavoro e redditi di lavoro, potrebbe essere mantenuta, sebbene la corrispondente discriminazione delle aliquote sia soltanto in relazione con la più o meno grande possibilità di evasione.

Si riterrebbe opportuno che la cat. C^{-1} venisse conglobata con la cat. C^{-2}.

d) Riteniamo che il rapporto quantitativo prebellico tra imposte dirette sul reddito e imposte dirette sul patrimonio, dovrebbe essere modificato a favore delle prime.

Circa le imposte di trasferimento *inter vivos*, siamo del parere di eliminarle, non solo per il non notevole introito che procurano, ma anche per tutte le controversie che insorgono fra contribuente e l'erario circa la natura degli atti soggetti a registrazione, e di conseguenza agli accorgimenti del primo per evitare aliquote gravose.

e) La trasformazione dell'attuale imposta ordinaria sul patrimonio in imposta personale pone il problema del mantenimento e della estensione della nominatività dei titoli.

f) Il sistema di accertamento mediante catasto, può essere opportunamente esteso ai fabbricati.

Crediamo invece opportuno che la misurazione delle imposte dirette avvenga in base ai redditi e valori effettivi, date le oscillazioni dei valori e redditi anche in periodo breve, e ciò sia pure prescindendo dall'attuale situazione.

Non crediamo che il lavoro degli uffici verrebbe per questo fatto notevolmente aumentato.

g) —

h) L'istituzione dell'imposta ordinaria sugli incrementi patrimoniali guadagnati e non guadagnati, applicata ad intervalli di tempo, potrebbe utilmente colpire tutti i redditi che non sono stati accertati, per insufficienza di metodo o per voluta evasione.

i) La nominatività dei titoli azionari potrebbe essere mantenuta in quanto non intralcia in alcun modo la negoziazione dei titoli, sia nella compravendita come nel riporto o nelle anticipazioni.

Pensiamo che essa debba essere estesa per ragioni di giustizia a tutti gli altri titoli del debito pubblico, le obbligazioni, ecc., in quanto questa nominatività totale è il presupposto per l'applicazione di un'imposta patrimoniale personale e di un'imposta sugli incrementi

l) Ci limitiamo all'imposta sull'entrata di cui bisognerebbe evitare la larga evasione con una riduzione delle aliquote.

Una situazione transitoria che si riscontra oggi è quella di grandi imprese che non emettono i documenti dello scambio in quanto la svalutazione monetaria costringerebbe a rilevare degli enormi utili di magazzino.

5. La riscossione delle imposte dirette oggi grava notevolmente sul contribuente il quale non nasconde i suoi lagni.

D'altra parte, dato il notevole aumento delle spese dell'Esattoria, in particolar modo delle spese per il personale, una diminuzione dell'aggio non può verificarsi che con un aumento notevole del carico a ruolo e ciò potrebbe aver luogo nel prossimo anno.

Una Esattoria con un carico annuo di 300 milioni, non chiude certamente il proprio bilancio in utile.

Crediamo che l'assunzione da parte dello Stato del servizio esattoriale, non possa dare buoni frutti per la necessità di avere un personale altamente specializzato che dovrebbe essere pagato come è pagato, cioè molto più dei funzionari dello Stato di pari coltura.

6. Non crediamo accettabile il sistema delle esenzioni tributarie quando riguardano determinate zone industriali del territorio nazionale per la facilità, specialmente nei grandi gruppi, di spostare gli utili da stabilimenti non esenti a quelli esenti.

Prof. MARCO FANNO

Università di Padova

1. Superata la crisi di bilancio attuale alla copertura delle spese dello Stato si dovrà provvedere nella proporzione massima possibile con tributi, ritenendosi che gli anni precedenti al 1940 sieno essi stessi anni eccezionali, perchè di guerra e che pertanto la politica tributaria di quel periodo non debba fare norma per l'avvenire.

3. Sarebbe desiderabile una maggiore proporzione delle imposte dirette in confronto alle imposte indirette sui consumi, ma forse le alte aliquote delle prime e le necessità di bilancio si oppongono alla realizzazione di una riforma in tale senso.

4. Circa la ripartizione delle imposte dirette non sembra opportuno modificare il sistema attuale di un'imposta progressiva sul reddito globale sovrapposta a una pluralità di imposte fondamentali proporzionali, cui dovrebbesi conservare il carattere attuale di imposte reali.

Nel quadro complessivo delle imposte dovrebbesi aggiungere un'imposta ordinaria sul patrimonio con una mite aliquota progressiva, con funzione integratrice della imposta sul reddito globale, come mezzo cioè per gravare maggiormente i redditi di origine patrimoniale.

Le aliquote della imposta successoria sono già così elevate che non si ritiene opportuno aumentarle. Soltanto, siccome l'imposta, ciò non ostante, dà un gettito poco rilevante, bisognerebbe escogitare i mezzi atti a limitarne le evasioni. Le imposte sui trasferimenti *inter vivos* devono quindi essere contenute, perchè la loro soppressione avrebbe per effetto una ulteriore evasione preventiva della imposta successoria.

Non si ravvisa opportuna una discriminazione tra ricchezza guadagnata dal *de cuius* e ricchezza ereditata, per l'impossibilità di determinare l'ammontare della prima, dati gli incerti e imperfetti sistemi di accertamento.

Nè si ravvisa neppure l'opportunità della istituzione di un'imposta ordinaria sugli incrementi patrimoniali, anzitutto per la difficoltà di accertarli e in secondo luogo perchè l'esistenza di una simile imposta aumenterebbe gli stimoli all'evasione parziale dell'imposta patrimoniale, col risultato di un minore gettito di questa.

Il sistema delle imposte indirette è così complicato e farraginoso che se una riforma può pensarsi ad attuare quella dovrebbe essere di una semplificazione, con abolizione di alcune di esse e precisamente di quelle meno redditizie.

Quanto al regime dei titoli pubblici la nominatività di questi, al fine di incrementare il gettito delle imposte sul reddito, successorie, ecc., dovrebbe estendersi anche ai titoli obbligazionari, con la sola eccezione dei titoli del debito pubblico, per non allontanare da essi i risparmiatori e non creare ostacoli alle nuove emissioni.

GIANCARLO FRÈ

Direttore generale dell'Associazione fra le società italiane per azioni - Roma

1. Non si ritiene di poter fare previsioni veramente fondate sul futuro andamento del reddito nazionale e delle spese pubbliche la cui evoluzione dipende, oltre che da fattori attuali, da fattori che non hanno potuto ancora manifestarsi, ma che non mancheranno di manifestarsi nell'immediato futuro. In via molto approssimativa e con tutte le riserve del caso, si può soltanto prevedere che nei prossimi anni il reddito si manterrà ad un livello inferiore a quello pre-bellico, mentre le spese pubbliche che oggi, tenuto conto del diverso potere d'acquisto della moneta, possono considerarsi ad un livello inferiore a quello pre-bellico, tenderanno ad aumentare.

In tali condizioni non è possibile una risposta esauriente alla domanda circa i nuovi rapporti reciproci che dovranno stabilirsi fra entrate patrimoniali, entrate tributarie ed entrate creditizie, rispetto a quelli che erano venuti a stabilirsi nell'immediato anteguerra in funzione di una situazione specifica e di specifici rapporti fra reddito, entrate e spese.

Come linea direttiva va comunque affermata la necessità che i rapporti fra le varie categorie di entrate debbano tendere a stabilirsi su una base di equilibrio, adeguando le entrate tributarie e patrimoniali alle spese effettive, e quelle creditizie (movimento di capitali) alle spese che importano investimenti produttivi.

2. Non sembra opportuno nè conveniente affidare allo strumento fiscale, se non nei limiti in cui normalmente e automaticamente le compie, funzioni di redistribuzione della ricchezza e di trasformazione della struttura sociale.

Nel mentre si riconosce che l'attività finanziaria ha sempre una funzione redistributrice porchè è praticamente impossibile attuare una perfetta equivalenza fra ammontare dei tributi pagati da ciascun contribuente ed entità dei benefici che esso ricava dai pubblici servizi, non si ritiene che essa possa essere attuata programmaticamente dallo strumento fiscale se non a scapito di quella che è la sua funzione principale: cioè quella di fornire allo Stato i fondi di cui esso abbisogna.

3. Soltanto se la pressione tributaria potrà scendere in futuro ad un livello più basso di quello prebellico, sarà possibile aumentare il rapporto fra le imposte dirette e le indirette attraverso una riduzione proporzionale di queste ultime in maniera di attenuare la pressione sui consumi delle classi meno abbienti.

Comunque, non si ritiene che lo spostamento del carico dalle imposte indirette alle dirette ritornerebbe in ogni caso a vantaggio delle classi meno abbienti e che si possa in tal modo attuare una effettiva distribuzione dei redditi data la estrema difficoltà di impedire i successivi processi di traslazione.

4. *a*) Si ritiene che il sistema di una imposta unica sul reddito presenti per il nostro paese insormontabili difficoltà di applicazione.

L'adozione di una progressiva sovraimposta ad una proporzionale unica sul reddito globale condurrebbe fatalmente in Italia ad un abbassamento del gettito. Tale sistema comporta infatti la estensione dei minimi esenti e delle detrazioni per carichi di famiglia a tutte le categorie di redditi, e rende impossibile una discriminazione delle aliquote. Pertanto, data l'impossibilità di aumentare oltre ad una certa misura la pressione sui redditi di lavoro, si dovrebbero ridurre le aliquote sulle altre categorie di reddito, con la conseguenza di ridurre il gettito globale delle imposte.

Data la situazione della grande maggioranza dei cittadini italiani, la bassa media dei redditi, la necessità di ricavare il fabbisogno finanziario dove si può trovarlo, si ritiene che il sistema migliore per l'Italia sia quello attuale, eventualmente ed opportunamente ritoccato, sfrondandolo delle sovrastrutture più recenti e facendo in modo che l'imposta complementare colpisca i redditi veramente elevati, cosicchè gli accertamenti relativi siano limitati ai soli casi in cui si possa ricavarne un congruo gettito.

Per quanto riguarda le persone giuridiche, sembra ovvio che esse non dovrebbero essere colpite che dalle imposte a base reali.

b) la risposta è già stata data implicitamente al quesito precedente in cui ci si è pronunciati per il mantenimento del sistema attuale.

c) La discriminazione fondamentale fra categorie di redditi (redditi di capitale, redditi di lavoro e redditi misti) attualmente in vigore, sembra razionale e non si vede la ragione di mutarla, tanto più che essa ormai è entrata nella tradizione.

d) L'attuale imposta sul patrimonio costituisce un doppione di altre imposte esistenti ed aggrava la discriminazione contro i redditi fondati, che nel nostro ordinamento tributario è già molto notevole. Si ritiene pertanto che essa vada abolita.

Per le altre imposte che attualmente colpiscono il patrimonio in occasione dei trasferimenti di proprietà, bisogna distinguere quelle sui trasferimenti tra vivi da quelle sui trasferimenti *mortis causa*, tenendo presente che i primi hanno normalmente una funzione produttivistica che non deve venire ostacolata. Si ritiene pertanto che, mentre dovrebbero essere attenuate le imposte attualmente in vigore per la prima categoria di passaggi, possano essere mantenute quelle per la seconda categoria.

e) Si è già esclusa l'opportunità del mantenimento di una simile imposta.

f) Il sistema dei redditi medi ordinari è una necessità pratica in molti casi, ma non conviene generalizzarlo. Si ritiene che per i terreni ed i fabbricati possano

essere conservati gli attuali sistemi catastali apportandovi gli opportuni perfezionamenti. Soprattutto bisognerà completare il catasto terriero ed aggiornare il classamento. Per il catasto edilizio è soprattutto necessario che esso venga condotto rapidamente a termine.

g) Si ritiene che l'attuale sistema di doppia imposizione sull'asse e sulle quote non abbia seria giustificazione e finisca con l'aggravare, a parità di quota ereditata, la posizione degli eredi più numerosi.

Si ritiene che il livello attuale dell'imposta successoria sia insostenibile. Essa pertanto deve essere congruamente attenuata.

Il principio della discriminazione del patrimonio successorio secondo la sua provenienza (ereditario o acquisito) è suggetivo, ma in pratica presenta difficoltà tali di attuazione da essere inapplicabile.

h) Non si ritiene nè utile nè pratica. Essa inciterebbe a preferire gli investimenti occultabili al fisco e scoraggerebbe invece gli investimenti non altrettanto occultabili.

i) Data l'opportunità di favorire il movimento della ricchezza mobiliare ed il suo afflusso alle attività produttive, si ritiene che si dovrebbe tornare al criterio dell'anonimato per i titoli azionari.

A maggior ragione si esclude che si possa pensare all'applicazione del principio della nominatività per le obbligazioni e per il debito pubblico.

1) Sulle imposte di registro che colpiscono i passaggi di ricchezza ci si è pronunciati più sopra.

Per le altre imposte appare indubbiamente necessaria un'opera di revisione, semplificazione e coordinamento, intesa soprattutto a diminuirne il costo dell'applicazione sia per lo Stato che per i contribuenti; ma non è possibile dare precisazioni che richiederebbero un esame di dettaglio delle singole imposte e dei numerosi casi di sovraimposizione dell'una e dell'altra.

5. L'attuale sistema di riscossione delle imposte dirette va riveduto soprattutto allo scopo di ottenerne il costo. A tale scopo dovrebbe essere abolito il principio del « non riscosso per riscosso » in modo da trasformare l'attuale complesso servizio esattoriale in un più semplice e meno costoso servizio di riscossione.

Per le imposte indirette riscosse da pubblici uffici non è necessario alcun cambiamento.

Per le imposte di consumo bisognerebbe trovare un altro sistema che possa sostituire quello attuale, assicurando la necessaria rapidità del finanziamento agli enti locali.

6. Sotto il profilo della necessità del bilancio dello Stato il sussidio è preferibile all'esenzione delle imposte; esso inoltre può essere anche una remora alla agevolezza. D'altra parte però bisogna tener presente che nel campo delle imposte dirette l'esenzione costa meno del sussidio, in quanto nulla costa allo Stato nel caso che l'iniziativa che si voleva agevolare non abbia esito favorevole; nel campo delle imposte indirette (dazi di importazione, fabbricazione, ecc.) le risultanze dei due procedimenti si corrispondono, ma l'esenzione ha il vantaggio di commisurarsi esattamente ed automaticamente all'entità dell'atto e degli atti che si vogliono favorire.

Anche per il debito pubblico la sincerità del bilancio dello Stato consiglierebbe di non concedere esenzioni. D'altra parte però, trattando in definitiva di una partita di giro, la esenzione, ormai entrata nell'uso, sembra difficilmente eliminabile per quanto riguarda le imposte proporzionali. Diverso è invece il caso delle imposte progressive per le quali la perdita che lo Stato incontrerebbe, concedendo l'esenzione, difficilmente potrebbe trovare una contro partita immediata nelle migliori condizioni di emissione.

Prof. RENATO GALLI

Dell'Università di Firenze

Bisogna intendere che cosa sia convenienza: se questa è misurata dalla opportunità di prospettare un programma (e magari di realizzarlo in tutto o in parte) a scopo elettorale, può essere conveniente la politica profilata dalla risposta affermativa al quesito.

Al di fuori di questo caso, la convenienza è relegata nel campo di discutibilissime astrazioni di studiosi; oppure non esiste.

E' solo per profonda ignoranza dello stato di fatto che si può pensare ad una risposta affermativa. E' evidente che le imposte indirette non possono essere strumento idoneo a programmi di redistribuzione. E' però altrettanto evidente che sarebbe una pazzesca avventura abbandonarne la sicura base del gettito che è il solo elastico nei periodi di congiuntura, il più immediato, e che figura 11.244 milioni contro 5606 di imposte dirette nello stato di previsione 1945 (per parte delle provincie italiane), anche a non considerare il provento dei monopoli (10.157 milioni) assimilabile alle imposte indirette; dati assai espressivi sono anche contenuti nei consuntivi degli ultimi anni.

Una politica finanziaria extrafiscale oltre a mancare di una sicura base scientifica, potrebbe prospettarsi solo a patto di ignorare il costo del funzionamento di un sistema tributario a prevalente tassazione diretta; costo che sarebbe molto elevato in relazione alle risorse del reddito nazionale, a giudicare dagli aggi esattoriali che solo per riscuotere le imposte accertate, ne gravano ora l'importo del 9 % circa!

Ed infine rimettendo alla tassazione diretta i compiti accennati dal quesito, si trascurerebbe il dato fondamentale delle risorse che offrono i quadri dell'ammini-

strazione finanziaria dello Stato; quadri che divennero scadenti negli ultimi anni, quadri nei quali le stringenti necessità giornaliere mal fronteggiate dalle basse paghe dello Stato, minacciano di aprire varchi pericolosi di corruzione; mentre anche le esperienze degli ultimi quindici anni mostrano i lati completamente negativi delle formazioni affrettate di burocrazie statali, che risultano le più corrotte e quelle qualitativamente meno a posto.

Premesso che la risposta è per notevole parte data rispondendo al quesito 3, si risponde complessivamente alle varie domande, auspicando che le sorti della finanza italiana siano quanto prima possibile affidate a persone competenti, capaci di cessare il malvezzo dei Ministri che vogliono, a suon di riforme più o meno radicali, far la propria fama a spese del paese.

E' tempo che ad amministrare le deficitarie finanze dello Stato vengano persone seriamente convinte che il loro nome potrà legarsi a quello dei benemeriti del Paese, solo: con una coscienziosa opera intesa ad applicare seriamente le imposte già esistenti; con la eliminazione dei « rami secchi » cioè delle imposte che costano molto per il loro prelevamento, gettano poco ed hanno scarsa elasticità; con l'attuazione di una attività finanziaria non asservita al programma di nessun partito, che rispetti il canone del massimo gettito consentito dall'equilibrio con l'attività economica generale.

Se questo si avverasse e la mala genìa dei riformatori fosse eliminata, ci si accorgerebbe che non vi sono da studiare imposte nuove: quelle esistenti sono già tante; c'è solo da ridurle a quelle più interessanti per il gettito, o per gli effetti *economici*.

Risposte più specifiche aprirebbero capitoli per ognuno dei sottoquesiti prospettati.

Studio Notaio GUASTI — Milano

Si premette: **1.** che presupposto indispensabile ad un riordinamento del sistema fiscale appare la ricostituzione del credito dello Stato presso i cittadini, convincendo il contribuente che il pubblico denaro è veramente tenuto per sacro, secondo la massima latina, chè nulla fomenta l'evasione quanto il convincimento che lo Stato sperperi quanto venne faticosamente guadagnato e risparmiato dai singoli, o come la necessità di una rigida giustizia tributaria, che assicuri non soltanto la perequazione dei carichi, ma anche una valida difesa del cittadino contro le pretese del fisco quando queste non siano rispondenti alla legge, o come la necessità, infine, di estirpare con la massima energia ed assoluta inflessibilità la mala pianta della corruzione.

Senza il verificarsi di queste condizioni preliminari riteniamo sterile e vana qualsiasi elaborazione teoretica in materia fiscale.

Occorre ricreare nei cittadini la coscienza dei doveri tributari, ed è opera questa che non può compiersi nè rapidamente, nè tanto meno d'imperio.

L'iniziativa in questo campo deve esser presa dal fisco, stabilendo pene severissime per le frodi accertate, ma ponendo come base della legislazione il presupposto della buona fede del contribuente. Ci sembra lapalissiano che le leggi per essere applicate debbano anzitutto essere applicabili; e soltanto con le aliquote ed i criteri di applicazione ragionevoli, sarà possibile iniziare con probablità di successo la lotta contro l'evasione e la corruzione.

Nello stabilire il nuovo sistema fiscale si dovrà seguire una politica lungimirante; di fronte alla semidistrutta economia nazionale bisognerà favorire in ogni modo la formazione del nuovo risparmio e le iniziative creatrici di ricchezza perchè i tributi sugli affari divengono improduttivi quando raggiungono un livello che sia di ostacolo agli affari stessi.

Noi siamo convinti che l'incremento del gettito deve ottenersi coll'aumento dell'attività economica, sinonimo di prosperità del Paese e non col dissanguamento delle insopprimibili manifestazioni dell'economia.

2. Che fenomeno tipico di questo periodo post-bellico è l'impoverimento delle classi già abbienti a tutto vantaggio di una vasta categoria che ha accentrato ed occultato gran parte della ricchezza. Data la politica economica seguita dal cessato regime nessuna o quasi — attività produttiva ha lasciato notevoli margini di reddito. Questi si sono per contro avuti in misura senza precedenti nelle attività di scambio illecite, e quindi occulte, per cui è pressochè impossibile allo stato attuale perseguire fiscalmente tali arricchimenti, finchè gli stessi in forza della fatale legge economica non abbiano trovato stabile reimpiego in scopi produttivi.

3. Che altro fenomeno tipico, conseguenza del discredito dello Stato sopra accennato è l'impressionante dilagare della evasione fiscale e della corruzione negli uffici esecutivi delle amministrazioni finanziarie.

Ne deriva — a modesto parere dello scrivente — la necessità di agevolare la circolazione e l'affioramento della ricchezza ora occulta per permettere quell'assestamento e reimpiego che consenta di farne oggetto di tributo.

1° Per quanto riguarda il rapporto tra entrate tributarie, patrimoniali e creditizie si ritiene che il rapporto stesso vada modificato nel senso di tendere alla eliminazione delle entrate patrimoniali e creditizie sviluppando per contro le entrate tributarie. Soltanto in via transitoria finchè non si sia ottenuta la sistemazione della ricchezza suaccennata occorrerà ricorrere a entrate anche creditizie.

Nessuna fiducia si ha sul gettito di entrate patrimoniali. Le gestioni di aziende statali si sono sempre rilevate talmente antieconomiche rispetto alle analoghe gestioni private da non poter assolutamente reggere alla concorrenza. (Vedesi nel campo elettrico il con-

fronto tra le aziende comunali di distribuzione e le società private, tutte attive le une, tutte passive le altre, malgrado parità di clienti e di tariffe; nel campo delle industrie meccaniche confrontisi le grandi aziende statali e quelle libere; nel campo delle industrie armatoriali si paragonino le prospere società di navigazione private della Venezia Giulia ed i grandi armatori di Genova ed il disastroso bilancio delle compagnie statali; nel campo delle comunicazioni elettriche si raffrontino la gestione telefonica dell'industria privata e quella telegrafica dello Stato.

2° Si ritiene sconsigliabile assolutamente di valersi dei tributi a fini politici, l'esperienza del recente passato è in proposito totalmente negativa. Alcuni fattori che hanno assunto in pratica una triste, ma non trascurabile importanza quali l'evasione e la corruzione fanno sì che i tributi usati a quanto sopra anzichè conseguire i risultati voluti dal legislatore aggravino vieppiù le sperequazioni. Vedasi quanto è accaduto con la sovrimposta di registro sui trasferimenti immobiliari, che ha impedito bensì la circolazione economica sana, sviluppando per contro la grande speculazione.

Usando la pressione tributaria per uno scopo alieno, e cioè non per fornire allo Stato i mezzi occorrenti per la sua attività, ma per indirizzare la economia del Paese nell'uno o nell'altro senso, da un lato si genera l'opinione che il sistema tributario sia di per se stesso vessatorio, e dall'altro si affidano agli uffici finanziari i quali non possono avere le necessarie autorità e competenza, delicate funzioni di politica generale, col risultato di far dipendere da criteri soggettivi e variabili nell'applicazione della legge fiscale il raggiungimento di scopi che dovrebbero essere generali ed uniformi.

3° Si ritiene auspicabile che se deve essere modificato il rapporto tra tributi diretti ed indiretti ciò sia fatto nel senso di aumentare l'importo dei tributi diretti e diminuire gli altri.

Tale sistema agirebbe sulla distribuzione del carico tributario facendo gravare il carico stesso sulla ricchezza novella creata dall'attività economica e pertanto agirebbe in maggior misura sulle classi che provocano tale incremento.

a) E' certamente auspicabile che si tenda ad una imposta unica sul reddito e ciò sia per la maggior semplicità di accertamento, sia perchè l'imposta multipla facilita la evasione. Per quanto riguarda la società (per società intendiamo quelle di capitale e non quelle di persone che fiscalmente si assimilano ai privati contribuenti) riteniamo necessario ed urgente distinguere le società con titoli quotati in borsa dalle altre.

Per le prime è necessario addivenire alla tassazione sui soli utili distribuiti. Il complesso economico patrimoniale di tali enti infatti anche se incrementato durante la loro vita sociale mantiene sempre il carattere di mezzo di produzione il quale come tale non può essere soggetto a imposizione tributaria.

Soltanto così potrà ottenersi la veridicità dei bilanci eliminando l'assurdo che la legge, la quale da un lato commina gravissime sanzioni contro i falsi in bilancio, contempli d'altro canto l'esistenza di bilanci fiscali in contrapposto a quelli per gli azionisti, ed ammetta espressamente l'esistenza di « partite non iscritte in bilancio ». Tale concetto dovrà in futuro potersi applicare a tutte le società quando, divenute veramente efficaci le sanzioni penali contro le falsità dei bilanci, sarà possibile perseguire penalmente i soci ed amministratori che distribuiscano illecitamente utili delle società. Tuttavia per ora, per le società di carattere famigliare si ritiene opportuno conservare l'attuale tassazione in base a bilancio.

b) Specialmente nel periodo transitorio sinchè non si sia raggiunto il reimpiego della ricchezza ora fluida si ritiene opportuno che l'imposta sia ispirata il più possibile a criteri di oggettività e proporzionalità; soltanto quando si sia raggiunta una maggiore stabilità economica sarà opportuno introdurre elementi di personalità e progressività; questi ultimi tuttavia in modo attenuato perchè formano il principale incentivo alla evasione.

c) Si ritiene che convenga mantenere l'attuale distinzione prevista dall'attuale legge di R. M. in categoria *A* C^1 e C^2 e *D*.

d) Ritengo opportuno che vengano abolite le imposte sulla circolazione della ricchezza *inter vivos* ritornandosi in proposito all'antico concetto di « tassa » cioè con aliquote assai mit:. Nella circolazione della ricchezza deve scorgersi un mezzo per la produzione del reddito, quindi deve essere se mai colpito il reddito prodotto e non il mezzo per produrlo, così come il fabbricato rustico indispensabile per la produzione del reddito agrario non è colpito da imposta prediale. Questione separata è quella relativa alle successioni che deve essere indirizzata alla maggior larghezza nell'ambito famigliare ed a rigore anche superiore all'attuale nelle successioni fra estranei.

e) Si ritiene opportuno incrementare l'imposta sul reddito anzichè sul patrimonio che specialmente se annuale o una *tantum* protratta nel tempo si risorve sempre in imposta sul reddito.

f) Ritengo opportuno rendere oggettivo il più possibile l'accertamento evitando ogni considerazione personale; quindi sono favorevole al mantenimento e perfezionamento del catasto ed alla commisurazione delle imposte in base a redditi medi per eliminare gli accertamenti caso per caso.

Sommamente importante al riguardo sarebbe l'abolizione delle valutazioni tecniche eseguite dagli uffici, campo questo nel quale si annida maggiormente la corruzione.

Necessario al riguardo sarebbe la tassazione sul prezzo e non sul valore colpendo con gravi sanzioni penali che importino anche la reclusione le occultazioni di prezzo comunque provate dal fisco.

g) Ritengo che il sistema della doppia imposta di successione importi una complicazione non giustificata dell'incremento di gettito. L'onere delle aliquote attuali appare già molto rilevante. Ritengo fondamentale per la ricostruzione della distrutta ricchezza nazionale che

l risparmio venga incoraggiato ed agevolato anche nella sua trasmissione naturale ai discendenti; solo dalla ricchezza dei singoli è costituita la ricchezza della Nazione.

Irta di difficoltà tecniche e quindi fomite di evasione sembra una distinzione tra ricchezza guadagnata dal *de cuius* e ricchezza ereditata.

h) Per le considerazioni suesposte ritengo sarebbe deleteria oltrechè di difficile realizzo e problematica applicabilità una imposta sugli incrementi patrimoniali.

i) Ritengo necessario ed urgente il ritorno al titolo azionario al portatore, onde consentire l'afflusso verso l'industria di tutti i capitali ora occulti.

A questo punto si ritiene doveroso sottolineare che i capitali delle aziende produttrici rimasti bloccati, anche per il deprecato regime vincolistico, ai limiti di molti anni fa, sono talmente inadeguati alle necessità di circolante delle aziende che, tutte, per la ricostruzione delle scorte e per la necessità della riorganizzazione, avendo consumate le riserve attraverso l'incertezza dell'immediato dopo guerra, devono necessariamente ricorrere in larga misura a capitale fresco.

Questo non può venir fornito che dagli attuali detentori i quali mai si decideranno a reimpiegarli se non possono trovare, attraverso al titolo al portatore una illusione di evasione fiscale.

Riteniamo che lo Stato il quale non trova disdicevole alla propria autorità ricorrere a proventi vergognosi quali il lotto, dovrebbe trarre vantaggio dalla debolezza comune a tutti i risparmiatori, ma specialmente a quelli italiani), di occultare la propria ricchezza, stabilendo l'anonimato dei titoli, ma colpendo il relativo reddito con aliquote assai forti.

Ritengo che una forte tassazione cedolare ed una forte aliquota di imposta di negoziazione sui titoli al portatore potrebbe rappresentare un cospicuo cespite per l'erario.

l) Si è già detto come sembri necessario giungere alla trasformazione delle imposte indirette sugli affari in tasse dovute per la prestazione di servizi resi dallo Stato.

Indispensabile è comunque in questo campo una semplificazione.

Basti pensare che se a circa 300 assommano le leggi e decreti modificativi dei testi unici del 1923 emanati fino al 1937, da tale epoca in avanti la situazione si è ulteriormente aggravata unendosi alla pletora delle norme la sempre più grave deficenza qualitativa delle stesse.

In materia di imposte sugli affari le disposizioni principali sono state 25 nel 1937, 31 nel 1938, 31 nel 1939, 38 nel 1940, 33 nel 1941, 35 nel 1942.

5° Ci si richiama a quanto sopra detto sulla necessità di rendere il più possibile meccanica e spersonalizzata la riscossione incrementando al massimo il sistema del versamento nei conti correnti postali.

Si richiama a mo' d'esempio l'imposta speciale di negoziazione sui titoli azionari imposta che ha fornito all'Erario dei miliardi senza che si richiedesse alcun ufficio organizzato per l'accertamento o la riscossione.

6° Riteniamo deleterio il sistema delle esenzioni tributarie.

Riassumiamo a mo' d'esempio quanto è accaduto nel solo campo della legge di registro.

Le esenzioni e riduzioni di tasse che nel Testo unico del 1897 erano contenute in 7 articoli della legge sono divenuti nel Testo unico del 1923 quattro tariffe (allegato *B*, *C*, *D* ed *E*) di complessivi 260 articoli, mentre un vero marasma di leggi che si possono contare a centinaia ha successivamente creata una pletora di agevolazioni che vanno dalla bonifica dell'Agro Romano alle società per il credito edilizio, dall'Accademia d'Italia all'Istituto orientale di Napoli, dal Credito Navale alle scuole civili di pilotaggio aereo, dagli atti dell'Istituto Mobiliare Italiano agli atti per l'Istituto per la Ricostruzione Industriale, dall'acquisto di beni immobili da parte di Istituti di Credito alle controversie relative ai contratti di impiego, dagli atti riguardanti le società sciolte per debiti verso lo Stato, alla concessione di servizi di trasporto con automezzi, dalle casse economiche al credito cinematografico, dal monopolio per acquisti all'estero alla fusione delle Casse di Risparmio, ecc.

Oltre 50 sono poi gli istituti che godono dell'esenzione fiscale per privilegio subiettivo e ciò indipendentemente dagli enti statali o dalle amministrazioni ad esse assimilate.

Questi enti vanno dall'Azienda italiana petroli all'Ordine Mauriziano, dall'Unione militare alla Società anonima Azienda tabacchi italiani, dall'Azienda foreste demaniali all'Ente vasca nazionale per esperienze navali, dalla Società anonima Fertilizzanti naturali di Italia all'Istituto nazionale di previdenza e di credito delle commissioni, dall'Associazione generale del pubblico impiego, dall'Unione nazionale ufficiali in congedo all'Azienda demaniale di Postumia alla Lega navale, ecc.

Dal 1926 al 1942 inoltre furono emanati sempre nel solo ambito delle tasse di registro ben 17 leggi o decreti ed oltre 80 disposizioni speciali, contenute in leggi di altro argomento, ed attinenti a singole categorie di atti. Talchè si è giunti a questo: che in alcuni campi l'applicazione dell'aliquota normale è divenuta eccezione mentre il caso normale è rappresentato dall'applicazione dell'aliquota eccezionale.

Questa asserzione può apparire paradossale, ma, sempre restando nel campo delle tasse di registro, basti pensare a quanto è accaduto con le disposizioni di favore in materia di concentrazioni o trasferimenti aziendali per rendersi conto che essa corrisponde a realtà.

La vita contrattuale e giuridica ha dovuto, sotto l'imposizione delle aliquote esagerate, via via deformarsi per adeguare ogni contratto, deviando dalla lineare figura classica, a quelle forme che per particolari situazioni di contingenze privilegiate non erano soggette ad imposizione proibitiva.

Prof. FRANCESCO GUZZARDI — Roma

1. La distinsione fondamentale deve porsi tra *entrate naturalmente ricorrenti — quali le tributarie e le patrimoniali — e le creditizie*, ma è ovvio che la preferenza a queste ultime è ipotizzabile solo per far fronte ad eccezionali esigenze per opere straordinarie e non di risanamento, pure straordinario, del bilancio, nei limiti delle possibilità di copertura con le prime del conseguente piano di ammortamento, senza di che non si manifesterebbe nemmeno la fonte presso cui accendere il debito.

Questa difficoltà può giudicarsi meno decisiva per lo Stato, che al riguardo si avvantaggia anche di un sistema di mezzi influenze e garanzie varie, anche d'ordine politico, che sfuggono agli enti minori; comunque, sono sempre necessarie determinate condizioni economiche atte a creare la fiducia nei risparmiatori, senza rendere eccessivamente onerosa l'operazione, per non impegnare in eccesso il bilancio di esercizio, per l'evidente sproporzione tra i due termini.

Di fronte all'evoluzione ed allo sviluppo delle pubbliche spese, sta invece la relativa contrazione delle rendite patrimoniali — o per eliminazione dei beni (lottizzazione di terreni, scioglimento di usi civici, alienazioni, ecc.) o per il più lento determinarsi dell'adeguamento dei frutti relativi — e l'apporto di queste rendite nel quadro generale della esigenza dei bilanci degli enti pubblici è quasi trascurabile, meno che per qualche comune montano, proprietario di boschi.

Ciò è vero anche e soprattutto per lo Stato italiano, che ha limitate risorse patrimoniali effettive, e deve ritenersi antieconomico che se le costituisca attraverso un sistema di demanilizzazione progressiva di alcuni beni, o di monopolizzazione di alcune industrie a solo fine di costituirsi un maggior reddito, ove esso non risponda anche e soprattutto ad assolute — e forse non sussistenti — esigenze politico-sociali, dovendosi il problema riguardare nei riflessi generali dell'economia e della utilità della Nazione.

Per concludere: il ricorso alle entrate creditizie deve ritenersi di eccezione, e l'equilibrio del bilancio deve poggiare in via di massima sulle entrate tributarie, dovendosi attribuire a quelle patrimoniali un carattere del tutto accessorio.

2. Non si ritiene opportuno *affidare alle imposte ampie e dirette funzioni di ridistribuzione della ricchezza nazionale*, oltre i limiti delle funzioni proprie dello Stato nell'ordinamento ad economia libera, che tuttavia risponde alla struttura economica, e quindi alle esigenze e possibilità della Nazione.

Quando, come in Italia, vi è deficienza di materie prime, bisogna eccitare l'iniziativa privata, perchè, attraverso un maggiore utilizzo della sua grande e prevalente ricchezza, quale il lavoro, aumenti il reddito nazionale, il che non si determinerebbe affatto con imposte eccessivamente elevate, che sono deprimenti dello spirito di produzione e finiscono per contrarre le stesse fonti di derivazione. con danno dell'economia generale, a parte i riflessi sui prezzi e sulle condizioni dei lavoratori.

D'altronde, e nei limiti ritenuti strettamente necessari per un migliore assetto sociale della Nazione, senza sconvolgerne la struttura economica, può anche pervenirsi direttamente ed apertamente alla ridistribuzione di alcune ricchezze, ma ciò va dichiarato e fatto prontamente senza lo spauracchio di sviluppi indefiniti.

3. Sempre nel concetto di contrastare alle imposte una funzione politica — che si ritiene innaturale, inopportuna e dannosa — si opina che debba mantenersi un giusto *equilibrio tra le imposte dirette e le indirette*.

Escluso, infatti, ogni eccessivo sviluppo delle imposte di consumo, che incidono più fortemente sulle classi meno abbienti e lavoratrici, si è sempre constatato che il tentativo di attuare punte eccessivamente elevate nella misura delle imposte indirette, conduce, anzitutto, a più larghe evasioni, e quando queste non si presentano agevoli, come nei trasferimenti di immobili, alla contrazione delle operazioni relative, e quindi del gettito stesso dei tributi che le gravano, e comunque con danno dell'economia generale, che al certo si avvantaggia del più frequente movimento della ricchezza.

Si opina quindi, in via di massima, dannosa all'economia generale della Nazione la tendenza al prevalere delle imposte indirette, sotto l'illusione del più facile realizzo, e meglio rispondente alla stessa giustizia tributaria il mantenimento ad un giusto equilibrio con le imposte dirette, quale esistente nel periodo prebellico, e più esattamente prima degli sconvolgimenti tumultuari e contrastanti, che anche in questo campo si sono determinati dopo il 1925.

4. La tesi dell'istituzione *di una imposta diretta unica* è alquanto illusionistica, stante che la sua attuazione non potrebbe trascurare il rilievo delle basi naturali e necessarie di reddito o di patrimonio, e le conseguenti valutazioni autonome, sia pure in una visione più ampia ed armonizzata, ove non la si voglia poggiare sulla persona e con valutazione indiziaria.

Il dilemma potrebbe quindi, in modo più generale, impostarsi se preferibile un'imposta unica personale a valutazione indiziaria, o un sistema di imposte plurime.

Allo stadio attuale della formazione mentale del contribuente italiano, a sua volta in gran parte determinata da fattori economici naturali, oltre che politico-sociali, e sotto vari aspetti anchè amministrativi — di lenta evoluzione — si giudica la prima estremamente rischiosa tanto per lo Stato (possibile minor gettito) che per i contribuenti (esposti a sistemi estimativi di fatale arbitrio), e soprattutto ingiusta, perchè nella sua determinazione si perderebbe fatalmente il metro compara-

tivo, che può essere dato solo dall'uso di mezzi per quanto più possibile obiettivi e concreti di rilievo, e non da apprezzamenti subiettivi.

L'istituzione di una imposta unica indiziaria si presenta quindi, almeno in atto, sconsigliabile anche dal punto di vista teorico e tecnico, e potrebbe divenire strumento di manifestazioni faziose e quindi fomite di perturbamenti anche sociali.

Convenendosi nel mantenimento delle basi il più possibile reali di commisurazione delle imposte dirette, il beneficio della unicità relativa diviene solo formale, e vi si potrà gradualmente anche pervenire, ma senza alcun carattere di fondamentale e sostanziale importanza, data la diversità di base e di manifestazione dei tipi classici e naturali di reddito, del capitale e del lavoro, ed il primo, a sua volta, dei terreni, dei fabbricati e della ricchezza mobiliare.

Si badi poi alla insopprimibile funzione anche civile del catasto fondiario, da cui si manifestano i redditi immobiliari, ed il cui necessario mantenimento farebbe cadere in parte le ragioni semplificative di una riforma nel senso ipotizzato.

Si opina pertanto tuttavia meglio rispondente a principî di giustizia il mantenimento del sistema vigente, della coesistenza *dei tre tributi diretti normali e fondamentali* sui redditi dei terreni, dei fabbricati e mobiliari, ad accertamento diretto, su basi reali, ed aliquota proporzionale, affidando all'imposta complementare la necessaria funzione perequatrice e correttrice del carico tributario, in adeguamento alle diverse capacità contributive dei cittadini, e questa con valutazione sul cumulo dei redditi di base, con il concorso delle manifestazioni esteriori di vita e quindi di reddito, e ad aliquota progressiva.

La precisazione dei tre tipi classici di tributi normali, vuole anche essere una segnalazione di soppressione di tutti gli altri tributi speciali, che vi si sono inseriti e sovrapposti, e che hanno reso così incerto, equivoco e faraginoso l'attuale ordinamento italiano.

Mantenuta la separazione e la base reale d'imposizione diretta sui redditi immobiliari, si presenta possibile *valutare anche il reddito dei fabbricati a base catastale*, ma meno rigidamente di quanto avviene per quello dei terreni, data la sua maggiore fluidità di formazione e manifestazione.

Lo stesso principio, per altro, potrebbe attuarsi anche nella valutazione dei redditi mobiliari, ma con ancora maggiore elasticità di derivazione, attraverso il rilievo, quando possibile, di determinati indici tecnici ed economici, di unità lavorative, ecc. ed al solo fine di una maggiore obiettività del giudizio di estimazione per l'approssimazione massima al reddito reale, cui deve tendersi.

L'imposta complementare, con la rilevata funzione di perequazione ed adeguamento alla diversa capacità contributiva, va mantenuta a base progressiva, derivando il reddito globale imponibile di regola dal cumulo di quelli netti reali, ma in via correttiva anche a sistema indiziario, e non deduttivo in senso stretto, come in atto, addimostratosi inefficace.

Nè si vede il perchè dell'avversione all'ammissione di tale sistema pel tributo erariale, mentre si consente per la parallela imposta di famiglia, ai comuni, che al certo non offrono maggiori garanzie di serenità ed indipendenza negli accertamenti relativi.

Al riguardo, però, si presenta opportuna la fusione dell'*imposta di famiglia con la complementare* (abolendo la imposta sul reddito consumato, priva di qualsiasi giustificazione economica e sociale, e di apprezzabile effetto fiscale, e per contro di sicura ingiusta e sperequata applicazione in mano ai comuni) perchè colpenti i medesimi soggetti e le medesime manifestazioni reddittizie. Ammesso ciò, il relativo potere di accertamento deve essere attribuito all'ufficio erariale, con il concorso dei comuni interessati, salvo l'equo riparto del gettito relativo, riservando ai comuni solo la facoltà di applicare un particolare tributo a classi per i soggetti e redditi non imponibili di complementare, parallelamente, a quanto avviene con l'imposta comunale di patente a carico degli esercenti industrie, commerci e professioni su cui non ricada la relativa imposta comunale integrativa di quella erariale.

Con tale fusione, e l'adozione del sistema indiziario di estimazione, dovrebbero abolirsi le imposte comunali così dette suntuarie, assumendo le rispettive basi (domestici, pianoforti, bigliardi, vetture, ecc.) quali indici di ricchezza, e quindi di reddito, per l'accertamento presuntivo, e pervenendosi così a quella maggiore chiarezza e semplificazione del sistema, che è nei voti generali, e risponde altresì ad ovvie esigenze di doverosa economia della spesa di accertamento e riscossione.

Questo processo di unificazione dell'estimazione della base imponibile per tributi paralleli a favore di enti diversi, tutte le volte che vi sia unicità sostanziale del soggetto e dell'oggetto della tassazione, dovrebbe venire determinato e dichiarato in modo esplicito, essendo vessatorio, incoerente e costoso il sistema dell'autonomia accertatrice, per ente che ancora esiste e resiste; nè ciò contrasta col principio di autonomia degli enti locali, che si tende ad affermare, perchè non è detto debba estendersi anche a questo campo, e comunque può egualmente applicarsi attraverso il giuoco delle diverse aliquote di partecipazione, senza tradire la giusta tutela del cittadino-contribuente.

Ad ulteriore correttivo della pressione tributaria, che si ritiene non aderente in pieno alla capacità contributiva del cittadino, quale si deriva dall'applicazione dei tributi base ad aliquota proporzionale, si pensa da molti potersi e doversi attuare, oltre la complementare sul reddito, anche *un'imposta patrimoniale ordinaria*. Come imposta ordinaria, cioè continuativa, può e deve corrispondersi col reddito, anche se commisurata al valore e non si vede come e perchè debba coesistere o alle imposte ordinarie normali, se deve attuarsi a base reale, o alla imposta complementare, se a base personale.

Tuttavia se ne giustifica l'esistenza, per volere essenzialmente considerare con maggiore rigore i così detti redditi consolidati, che derivano dai patrimoni immobiliari e mobiliari, a compenso di quella quota, reale o ideale, di accantonamento dei redditi di lavoro desti-

nati alla costituzione di un fondo assicurativo per la disoccupazione e la vecchiaia.

Sotto questo profilo essa risponderebbe ad elevate finalità sociali ed economiche, ma esse possono restare egualmente tutelate anche nel campo fiscale in sede di applicazione della imposta complementare, attraverso una quota di maggiorazione dei redditi di capitale, o di minorazione di quelli del lavoro, senza bisogno di ulteriori complicazioni del sistema, nonchè dei servizi di accertamento e riscossione, che incidono sul costo relativo.

E per queste stesse considerazioni dovrebbero senz'altro abolirsi le *imposte sul capitale* delle società azionarie e delle aziende commerciali ed industriali, oggi esistenti, ma per altro già a carattere straordinario, che non hanno funzione di decurtazione del capitale, e si corrispondono col reddito, per modo che la considerazione di un tale aggravio particolare, in rapporto al capitale può conseguirsi — ove non tenutone conto in sede di complementare, come segnalato a correttivo della non istituzione dell'imposta ordinaria sul patrimonio direttamente attraverso una maggiorazione dell'aliquota dell'imposta sui redditti mobiliari di categ. *B*.

E' tuttavia nelle facili ipotesi l'istituzione di una *imposta straordinaria sul patrimonio*, destinata alla ricostruzione del Paese, e che per la sua rilevante entità dovrà concretarsi fatalmente in misura da costituire un vero e proprio prelievo sul capitale.

Nella sua applicazione, è doveroso però impedire che si aggravi, di fatto, solo sui beni al sole, e dovrà quindi risultare combinata da un lato col cambio della moneta, con decurtazione progressiva per entità economica familiare, e dall'altro con una riduzione del tasso d'interesse del debito pubblico, e così fare contemporaneamente la leva di tutte le forme di ricchezza, e tutte egualmente sottoporle ad eguale sacrificio nelle forme più adeguate alle sue varie manifestazioni.

L'aliquota relativamente elevata, ma non spogliatrice, dovrà essere ragionatamente progressiva, ma il pagamento è di stretta necessità venga dilazionato almeno in cinque anni per i patrimoni mobiliari, ed in dieci per quelli immobiliari, sì da rendere possibile il pagamento senza eccessivi sconvolgimenti economici. e da imporre solo per i più grandi patrimoni la eventualità di procedure ed alienazioni, ed in certi casi anche a conferimenti diretti allo Stato, per adempiere al pagamento. Ciò deve ritenersi anche economicamente e tecnicamente doveroso, per evitare l'afflusso contemporaneo sul mercato di una massa imponente di beni, che ne abbasserebbe i valori, al di sotto della stessa base imponibile della imposta, rendendone più difficile ed a volte impossibile il pagamento.

Poichè, però, con la sola imposta straordinaria sul patrimonio non sarebbe possibile provvedere in pieno a tutte le enormi esigenze della ricostruzione, si dovrebbe istituire — così come fu fatto a seguito del terremoto del 1908 — un'addizionale su tutte le imposte dirette ed indirette, di bollo, ecc. per almeno un ventennio, destinata a finanziare una grande operazione di credito all'estero, che influirebbe favorevolmente anche al risanamento della lira.

Sia in senso assoluto che in collegamento alla premessa possibilità di istituzione di un'imposta straordinaria sul patrimonio, si ritiene inopportuna l'istituzione di un'imposta ordinaria sugl'*incrementi patrimoniali*, che costituisce una paurosa remora alla formazione e manifestazione di nuove ricchezze, una dannosa spinta ai consumi non necessari, in danno del risparmio sano, grande riserva del credito privato e pubblico, e creatore di ricchezze nuove con i suoi investimenti.

L'*esenzione dei minimi* è in genere doverosa e comunque imposta da ragioni pratiche, anche a voler trascurare quelle sociali e dell'equità, specie nel campo dei redditi misti e di lavoro, in riguardo al costo del servizio ed alle possibilità di realizzo del tributo, e va attuata con opportuna discriminazione per categoria, e con maggiore riguardo ai redditi di puro lavoro, considerando tali anche quelli degli artigiani senza particolare attrezzatura, ma si presenta opportuno inserirvi altresì, nella ricerca dei limiti relativi, anche l'elemento della popolazione della sede, date le diverse possibilità, esigenze e costo di vita, che si concretano in diversa capacità contributiva.

Tra l'esenzione assoluta e l'imponibilità piena dovrebbe mantenersi il sistema di attenuazione graduale della tassazione dei redditi marginali.

Appare arbitrario fissare al riguardo cifre concrete, la congruità relativa dipendendo dall'assestamento del valore della lira, si tenga per altro conto che l'Italia abbonda di redditi piccoli e medi, e quindi queste attuazioni debbono necessariamente mantenersi in limiti modesti. Non è da escludere la possibilità di esenzione dei minimi redditi immobiliari, ma ovviamente con maggiore rigore, tenendo conto di fattori sociali ed economici generali e particolari, obiettivi (ubicazione, consistenza, uso diretto dell'immobile di base) e personali (condizioni economiche ed attitudine al lavoro del soggetto).

Nessuna discriminazione sostanziale appare giustificata nei riguardi del *trattamento dei redditi degli enti e delle Società*, salve le diverse possibilità del loro rilievo.

A tale fine bisognerebbe distinguere le società a larga base azionaria, da quelle a tipo quasi familiare e comunque con ristretto numero di partecipanti, e consentire solo per questo secondo tipo, dove più agevoli ed incontrollabili possono determinarsi le omissioni e gli artifici contabili, la facoltà di procedere alla valutazione dei redditi come per i privati, tenendosi però conto dei maggiori redditi di C. 2, attribuiti di solito agli stessi azionisti maggiori.

Nelle società del primo tipo, invece, salvi gli effetti degli errori e delle frodi, in via di massima non sono possibili prelievi e distribuzioni di reddito al di fuori del dividendo ufficiale, e le eventuali occultazioni di reddito di un esercizio si trovano tuttavia in bilancio, quali riserve, che saranno messe in evidenza ed utilizzate negli anni di magra, costituendi così una riserva anche a favore del fisco, apprezzabile elemento di continuità del gettito tributario, e quindi anche dell'equilibrio del bilancio statale, per come si è infatti manifestato in alcuni periodi di crisi.

5. Molto si discute sul *sistema di riscossione dei tributi.*

Anche al riguardo bisogna tendere ad unificare ed a concentrare in unica cassa tutte le riscossioni a tempo dilazionato, mantenendo casse speciali solo per le voci correlative ad immediate controprestazioni, e di solito non ricorrenti per uno stesso atto od una stessa attività.

Va pertanto mantenuto il servizio di cassa presso gli Uffici del Registro, per il pagamento delle imposte e tasse principali, rendendolo però più decisamente autonomo da quello di accertamento, ai fini della responsabilità contabile, che attualmente troppo occupa ed assilla i funzionari responsabili, che dovrebbero, invece, meglio e più occuparsi dell'accertamento.

In ogni altro caso va mantenuto ed ampliato il sistema per esattore unico per tutti gli enti e tutti i tributi per i quali la riscossione si manifesti in un tempo successivo (tasse suppletive) o ricorrenti e continuativo tributi diretti), attraverso la formazione di liste di carico, ruoli, ecc. perchè più comodo e chiaro, più controllabile, più semplice e di risulta meno costoso.

Questa unificazione del servizio va ovviamente estesa al sistema procedurale, che deve essere quello speciale fiscale, con qualche adeguamento al nuovo codice, senza che però perda il suo carattere speciale di maggiore snellezza, che si traduce in minor costo per il contribuente stesso, purchè assicurati i mezzi di difesa, compatibilmente alla diversa natura del creditore, del credito e del titolo che lo manifesta.

La molteplicità degli uffici e degli enti impositori, che può essere ridotta, ma non soppressa, mentre consiglia l'unicità della cassa riscuotitrice, pone il problema dell'ente che deve tenerla, e quindi del sistema se in gestione diretta o per concessione - appalto.

L'attribuzione ad uno degli stessi enti impositori, che dovrebbe essere lo Stato o il comune, appare però inopportuna per le conseguenti maggiori complicazioni amministrative e contabili, il difetto di responsabilità concrete nei funzionari da adibirvi, la possibilità di danni a carico dell'ente responsabile del servizio, la fatale conseguenza della abolizione dell'obbligo del non riscosso per riscosso, ecc. e al disopra di tutto l'indubbio tradizionale del maggior costo della gestione pubblica rispetto a quella privata.

Si pensa, a volte, in via sostitutiva, alla possibilità di versamento diretto a mezzo conto corrente postale alla cassa dell'ente creditore; ma ciò comporta ugualmente per ciascun ente l'istituzione di un particolare ufficio di riscossione, con tutte le conseguenti complicazioni strutturali interne, la necessità di notificazioni particolari, e quindi multiple per ente, dei carichi, l'emarginazione per cespite dei pagamenti, ecc. e lascerebbe insoluto il problema di perseguire i morosi, dal che la necessità che ciascuna cassa si crei altresì un servizio esecutivo e legale, con le conseguenti possibilità di moltiplicazione delle procedure in danno di uno stesso contribuente, di responsabilità per danni, e soprattutto con sicuri minori realizzi dei tributi, per ovvie considerazioni pratiche.

In più si aggraverebbe il lavoro degli uffici postali.

L'uso del sistema sarebbe poi alquanto agevole per le ditte attrezzate e non pure per la massa, che avrebbe bisogno di speciali incaricati, o cadrebbe facilmente in errore, data la moltiplicità di tributi e di enti impositori, la diversità di scadenze, ecc.

Conclusione: accavallamento di uffici di riscossione ed esecuzione nei rapporti con l'unico contribuente, fastidiosità maggiore per l'adempimento, e comunque e soprattutto maggior costo del servizio, considerato nel cumulo delle esigenze appena accennate, ma di fatto assai complesse, a beneficio esclusivo dei maggiori contribuenti, i quali tendono con la riforma in tal senso all'esenzione o alla riduzione notevole del relativo aggio, ed in danno di quelli minori, che dovrebbero subire gli oneri maggiori, danno che diverrebbe quasi insostenibile per i morosi, non sempre volontari, al punto da doversi porre il problema dell'utilità stessa di determinare l'abbandono delle quote minori e non agevolmente riscuotibili.

Si perviene così alla necessità e convenienza del sistema per esattore unico, verso cui devono convogliarsi tutti i pagamenti tributari, e la questione si concentra e limita alla scelta della persona o ente che deve curare il servizio. La gestione di Stato, o a mezzo dei comuni, è da scartare, e le ragioni sono state già esposte: nè è a dire che altrove è invece così che si provvede a riscuotere i tributi, perchè ciò è in rapporto al diverso sistema tributario che vi esiste ed al diverso ambiente.

Quasi per eliminazione si perviene quindi al sistema vigente per esattore concessionario del servizio.

Le avversioni ad esso sono essenzialmente poggiate su principî teorici e va esaminato se pel vantaggio esclusivo dei maggiori contribuenti sia il caso di innovare un sistema che in Italia ha tradizioni assai apprezzabili a beneficio della collettività e degli enti interessati.

Si dice che esso è antiquato e quasi feudale, ma bisogna giudicare obiettivamente: se è antico, non vuol dire che sia da scartare senz'altro e voler turbare senza necessità le buone tradizioni, deve giudicarsi gran difetto e comunque dannoso.

L'attributo di feudale è alquanto a sensazione, influenzato forse ancora dalla confusione che si fa con l'altro sistema dell'appalto anche dell'accertamento, il che non ricorre per le imposte dirette, manifestandosi solo per quelle di consumo, il cui ordinamento è del tutto estraneo e particolare.

Conviene quindi affrontare più serenamente e senza preconcetti l'apprezzamento anche giuridico del sistema vigente, perchè quello economico e della convenienza generale deve ritenersi superato dalle ragioni già esposte.

L'esattore è tale per concessione amministrativa, a seguito di un duplice concorso: uno per potere aspirare alla concessione, mediante il preventivo conseguimento dell'iscrizione in un particolare albo, cui si perviene a seguito di pubblico esame, tra gli aventi i necessari requisiti morali e culturali, quando non si tratti di persone giuridiche, e l'altro per il conseguimento concreto della concessione, di competenza delle autorità governative, ed a favore di chi offre garanzie maggiori e condizioni più vantaggiose.

L'ordine morale, economico e giuridico resta quindi largamente salvaguardato.

Si discute più particolarmente se opportuno conferire ad un privato il potere di esercitare l'azione procedurale a carico dei cittadini.

Anzitutto vi è prevalenza sostanziale di enti, quali le Casse di risparmio, altri enti di diritto pubblico e comunque di Istituti di credito, verso cui le prevenzioni devono essere minori; i privati gestiscono in genere solo le piccole esattorie, dove se non esistessero bisognerebbe crearli, per la difficoltà di soluzioni diverse, pur trascurando il beneficio della adattabilità alle consuetudini locali, che solo chi gestisce con responsabilità propria, può consentire, con che si rende sicuramente più comodo il pagamento dei tributi.

Nessuna coazione viene d'altronde esercitata in danno dei contribuenti non in mora, ed i morosi, all'esattore-Stato per pura esigenza di astrazione giuridica, preferiscono chi meglio può e sa venire loro incontro, con opportuni temperamenti, di libera iniziativa, e comunque chi rende meno onerose e più elastiche le procedure.

Queste, in ogni modo, sono fatte non nell'interesse particolare dell'esattore, ma esclusivamente degli enti impositori mandanti, perchè, a correttivo dell'obbligo del non riscosso per riscosso, sussiste altresì il diritto al rimborso delle quote così provvisoriamente anticipate, ma risultate poi inesigibili.

Ma, è poi così profonda, anche dal lato giuridico, la differenza tra l'esattore funzionario e l'esattore concessionario del servizio, tale sempre e solo per concessioni dello Stato stesso?

L'uno e l'altro sono investiti di un pubblico potere a scelta dello Stato per esame, e differiscono solo pel sistema di retribuzione, stipendio per l'uno aggio per l'altro, con la differenza che il funzionario offre, a garanzia verso i cittadini e gli enti, solo la propria responsabilità personale, generica ed amministrativa, assai imponderabile, mentre l'esattore vi aggiunge quella concreta e patrimoniale, con la cauzione e l'obbligo del non riscosso per riscosso.

Inoltre, e ciò non è trascurabile, l'esattore concessionario esercita, con proprio rischio, un'apprezzabile funzione sociale e politica di cuscinetto ammortizzatore e distributore dei fatali attriti tra ente impositore, e soprattutto lo Stato, e cittadino-contribuente.

In conclusione, dalla riforma in senso contrario al sistema vigente deriverebbero maggiori fastidi ed incertezze, e minori garanzie per i contribuenti — ed anche per gli enti impositori — e maggiori rischi e minori riscossioni per gli enti stessi e globalmente considerato tra tutti gli enti ed i contribuenti anche maggiore onerosità del costo relativo.

Pare quindi che possa tuttavia concludersi a favore del mantenimento del sistema stesso, che d'altronde non esclude ogni possibile perfezionamento, specie nei rapporti delle garanzie pel contribuente, gli enti impositori risultando già garantiti in un modo che deve ritenersi veramente insormontabile.

Quanto al particolare aspetto dell'equilibrio territoriale nei costi della riscossione delle imposte, va rilevato quanto appresso.

La diversità degli aggi, la cui misura in atto oscilla dal 2 al 6,72 % tendenzialmente crescente dal Nord verso Sud, è giustificata dagli effettivi diversi costi locali del servizio, influenzati dai carichi individuali assai difformi e dalle diverse possibilità economiche dei contribuenti che incidono sulla diversa disposizione al pagamento spontaneo e quindi sui diversi sviluppi tecnici del servizio, il quale passa dal pronto e semplice movimento di cassa, quasi generale in alcune zone, all'alta morosità iniziale in altre, e quindi alla necessità degli atti, giudizi e rischi per attenuarla.

L'unificazione nazionale della misura dell'aggio si presenta invero giustificata da un punto di vista teorico, trattandosi di un pubblico servizio a base nazionale, come il postale, il telegrafico, ecc. per i quali vi è tariffa unica.

Questa uniformità dell'aggio-prezzo, però nel premesso permanere del sistema vigente, renderebbe necessaria la costituzione di una cassa mutua di compensazione, per i generali conguagli di risulta tra l'aggio unico di fatto riscosso da ciascun esattore, e quello particolare di appalto, che gli deve in definitiva affluire, in base al contratto, e ciò comporterebbe un sicuro aggravamento del costo del servizio, con la inevitabile istituzione di nuovi complessi burocratici amministrativi, contabili ed ispettivi, ed attutirebbe nelle rappresentanze locali l'interesse al determinarsi degli aggi minimi possibili, come in atto avviene.

La difformità attuale della misura dell'aggio, è d'altronde solo illusionistica. Dove l'aggio è ad esempio del 2 %, indubbiamente sussisteranno carichi individuali elevati, che verranno prontamente pagati alla scadenza in media per il 99 %, residuando una morosità iniziale di appena 1 %, di facile identificazione e definizione.

Dove invece l'aggio è del 6 %, il carico individuale emergerà al certo non oltre le L. 200, con una morosità iniziale di circa il 10 %, la cui identificazione e definizione richiederà cure assai complesse.

Nella prima sede, per altro, il contribuente avrà così pagato L. 20 d'aggio pur determinando un lavoro minimo quale quello del rilascio delle bollette; nella seconda avrà pagato appena L. 12 di aggio, ma attraverso una massa più notevole di adempimenti — avvisi di mora — atti di esecuzione, ecc. oltre le bollette anche in maggior numero, per effetto di acconti vari: di conseguenza, la misura del 6 % non è affatto onerosa, in queste sedi, mentre lo è quella del 2 %, che diverrebbe esosa, ingiustificata ed insopportabile nelle altre, se portata alla media del 4 %, stante che, a parità di prestazione — e parità non vi è nemmeno — il contribuente verrebbe a pagare in queste ultime ben L. 40 d'aggio, e nelle altre appena L. 8. L'attuale sperequazione è quindi solo apparente ed assicura invece una perequazione sostanziale del prezzo del servizio al suo costo.

Si esprime pertanto opinione contraria all'istituzione di un aggio unico di riscossione.

6. Le *esecuzioni tributarie*, in via teorica, dovrebbero abolirsi.

Esse però, per quanto non consigliate da spirito di ingiusta protezione, hanno risposto in pieno alle finalità prefisse, e possono e debbono ancora continuare a sussistere, e però in più ristretto campo, per favorire determinate situazioni e condizioni nell'interesse generale, sia dal punto di vista sociale che economico. La crisi del Mezzogiorno è stata infatti in parte attenuata dalle esenzioni fiscali a favore delle nuove industrie, concesse nel 1904 e nel 1906, e quella edilizia dall'esenzione a favore delle nuove costruzioni, ecc., e che hanno determinato sviluppi assai notevoli delle rispettive entità economiche, a loro volta fonte di nuovi redditi, che altrimenti non si sarebbero determinati, e quindi basi concrete di maggiori imposte, dopo la scadenza dei termini di esenzione.

La materia, che in atto costituisce un dedalo inestricabile, va al certo profondamente riveduta, ma è troppo semplicistico, e sarebbe assai dannoso e pericoloso, e d'altronde non sempre seriamente attuabile con carattere duraturo, pervenire ad una drastica conclusione negativa.

Nè a tale sistema appare preferibile quello dei sussidi e concorsi particolari, che hanno moventi più subiettivi e si prestano ad equivoci maggiori, che non possono giovare al prestigio della pubblica amministrazione, che è doveroso ricostituire e risanare.

Prof. PAOLO LUZZATTO FEGIZ

Università di Trieste

1. E' da presumere che almeno per un non breve lasso di tempo il reddito nazionale sentirà gli effetti deprimenti:

a) delle rovine materiali apportate dalla guerra nell'economia generale (danneggiamenti di estese superfici già adibite a colture, distruzioni di vigneti, oliveti, frutteti, abbattimenti disordinati di un gran numero di boschi; lavori di bonifiche distrutti, abbandonati, sospesi; estesissimi terreni già bonificati, nuovamente allagati; distruzione di un'alta percentuale del patrimonio zootecnico; edifici pubblici e case di civile abitazione, distrutte a migliaia ed a migliaia seriamente danneggiate, impianti industriali ridotti in cumuli di rovine o comunque resi inefficienti, vie terrestri di comunicazioni danneggiate, ponti abbattuti, parco ferroviario in parte non più esistente, flotta mercantile e flotta peschereccia praticamente perdute; commercio fortemente immiserito);

b) dalla nuova situazione — almeno per un periodo di assestamento — in cui si verrà a trovare l'economia generale sia in riflesso a quelli che potranno essere le condizioni economiche-finanziarie del trattato di pace; sia in riflesso a quella che sarà la nuova politica economica nazionale che, si presume, batterà vie diverse da quelle seguite negli ultimi venticinque anni. (Sono da prevedersi limitazioni di attività in taluni settori industriale-siderurgico, metallurgico, costruzioni navali, minerario, nonchè trasformazioni agrarie e limitazioni nell'industria dei trasporti marittimi).

Di contro, le spese dello Stato non sembra possano, almeno per un certo numero di anni, ridursi sensibilmente. E' ben vero che importantissime voci di spesa non si leggeranno più nei bilanci futuri (corporazioni, Ministero propaganda, ecc.) e che altre saranno sensibilmente ridotte (guerra, marina, aviazione, Africa italiana, ecc.), ma ciò nonostante, *voci* nuove e per importi ragguardevolissimi si renderanno necessarie (come quelle strettamente legate alla ricostruzione del Paese ed alla sistemazione dei reduci), altre figureranno con importi ben più vistosi di prima (pensioni militari, pensioni civili a minorati ed alle famiglie superstiti di caduti per causa di guerra, servizio per i nuovi prestiti pubblici, spese d'ordine, perchè un decentramento amministrativo-regionalistico porterà inevitabilmente ad un aumento del numero degli impianti pubblici in genere).

In una tale prevedibile situazione non sembra opportuno che la copertura delle spese dello Stato possa restare in una proporzione uguale a quella avutasi negli ultimi anni prebellici, proporzione che, com'è noto, era data in maniera preponderante *dalle entrate tributarie*.

A noi sembra che fino a quando le condizioni economiche generali del paese non avranno ritrovato un sano assestamento e non permetteranno un adeguato sviluppo del volume del reddito nazionale, lo Stato dovrà fare fronte ai suoi rilevanti bisogni basandosi, più di quanto non abbia fatto per il passato, sullle entrate creditizie.

Il lavoro che lo Stato sarà chiamato a potenziare nei prossimi lustri, sarà ingentissimo, ma, il capitale che vi dovrà essere investito, mentre risulterà indubbiamente produttivo allo Stato stesso, procurerà alla Società nazionale vantaggi immensi e di lunga durata.

E dato poi che le circostanze indicano come imperativo il non assorbire il capitale interno, necessario più che mai alla ricostruzione ed al potenziamento delle nostre industrie, preferiremmo che lo Stato contraesse di preferenza i suoi debiti all'estero e possibilmente oltre che nei mercati monetari d'oltre oceano, in Belgio e in Svizzera.

E' da supporre che le entrate creditizie permetteranno meglio di superare le crisi di capacità contributiva delle varie categorie di reddituari, e sposteranno equamente, almeno in parte, gli oneri ed i costi connessi sulle gene-

razioni future con sollievo di quelle attuali già provatissime.

Riguardo alle « entrate patrimoniali » non si hanno indirizzi chiari sul come lo Stato potrebbe, oggi, aumentarle; comunque si teme che, almeno per un certo periodo di tempo, tali entrate potrebbero partecipare modestamente a fronteggiare i colossali bisogni urgenti dello Stato.

2. In generale non si ritiene conveniente affidare alle imposte ampie e dirette funzioni redistributive, comunque un appropriato sistema tributario potrebbe, e specialmente per determinate forme di ricchezze (ricchezze di congiuntura, grandi possessi fondiari, elevati patrimoni) agevolare una certa redistribuzione di ricchezza.

3. Con un sistema tributario ben congegnato e appoggiato ad una attrezzatura burocratico-fiscale efficente (funzionari in numero proporzionale ai bisogni, selezionati moralmente ed intellettualmente, addestrati con corsi teorico-pratici, sufficientemente retribuiti, sostenuti ed appoggiati; Uffici adeguati, servizio di informazione curatissimo), si pensa che lo Stato, e gli altri enti impositori, dovrebbero annualmente prelevare circa il 25 % del diritto nazionale *effettivo*. Tale carico dovrebbe essere poi distribuito in modo equo fra i contribuenti delle varie categorie di reddito.

Il rapporto tra tributi diretti ed indiretti in generale dovrebbe rimanere sostanzialmente invariato o quanto meno, lo si potrebbe variare leggermente, nel senso di affidare ai tributi indiretti compiti più estesi, come quello, per es., di colpire con imposte suntuarie, determinate manifestazioni di capacità contributiva ed i cui risultati in gettito permetterebbero la riduzione di aliquote, o la esenzione di alcune classi di modesti contribuenti, da altre imposte indirette.

4. *a*) Si preferisce un sistema di imposte analitiche e reali che comprenda una imposta progressiva a carattere personale, soprapposta alle imposte fondamentali (sistema italiano vigente). I redditi netti mobiliari (e quindi anche i redditi agrari) appartenenti a Società azionarie e ad altri enti soggetti alla pubblicazione dei bilanci di gestione, dovrebbero continuare ad essere accertati analiticamente ed in base ai rispettivi bilanci di competenza.

Da confermare i principî della « unicità » ed autonomia dei bilanci. Norma per l'amministrazione fiscale dovrebbe essere quella di eseguire, almeno ogni biennio, una esauriente verifica contabile-amministrativa ai libri delle Società azionarie.

b) Al sistema delle imposte dirette, dominato oggi da criteri più o meno rigidi di oggettività, si potrebbe e sarebbe consigliabile introdurre criteri di personalità, che seppure non rispondente a rigorosi principî razionali, potrebbero essere politicamente opportuni:

1. *Imposta sui terreni*: accordare la riduzione a metà della base imponibile a favore delle piccole aziende condotte direttamente dal proprietario (per esempio: sino a tre ettari di seminativo o sino ad un ettaro di colture miste).

2. *Imposta fabbricati*: accordare la riduzione a metà della base imponibile a favore dell'appartamento o casetta (unica proprietà fondiaria) occupata dallo stesso proprietario. Si dovrebbero escludere dal provvedimento le costruzioni tipo villa o comunque di lusso.

3. *Per l'imposta di R. M.* si potrebbe introdurre una leggera progressività a scaglioni.

La distribuzione dei redditi in scaglioni potrebbe essere per esempio:

1° scaglione sino a 200.000 lire di reddito;
2° scaglione da 200.001 a 500.000 lire di reddito;
3° scaglione da 500.001 a 1.000.000 lire di reddito;
4° scaglione reddito oltre 1.000.000 di lire.

per la Cat. C^{-1}:

1° scaglione sino a 100.000 lire di reddito;
2° scaglione da 100.001 a 250.000 lire di reddito;
3° scaglione da 250.001 in poi.

per la Cat. C^{-2}:

1° scaglione sino a 120.000 lire di reddito;
2° scaglione da 120.001 a 300.000 lire di reddito;
3° scaglione da 300.001 in poi.

I redditi di cat. *B* delle società azionarie e degli enti collettivi in genere, dovrebbero essere assegnati agli ultimi due scaglioni, a seconda cioè del capitale sottoscritto e versato (aggiunte in esso le riserve proprie di bilancio).

Inoltre a carico delle società azionarie ed enti collettivi in genere dovrebbe essere istituita una speciale imposta (a bassissima aliquota proporzionale) da commisurarsi sul capitale sottoscritto e versato, più riserve (o sul capitale di dotazione per le aziende municipalizzate) e da applicarsi nei soli esercizi sociali che si palesassero fiscalmente passivi.

L'imposta personale progressiva sul reddito potrebbe continuare ad avere le caratteristiche fondamentali di cui gode attualmente.

Con riferimento ai prezzi prebellici si proporrebbe il seguente livello di minimi imponibili:

1° per la imposta complementare L. 10.000;
2° per la imposta di R. M.:
redditi di cat. *B* L. 5.000
redditi di cat. C^{-1} L. 6.000
redditi di cat. C^{-2} L. 7,200

Discriminazioni per carichi di famiglia, solamente per la imposta complementare.

Si dovrebbero accordare non meno di L. 4.000 — prebelliche — sino a due persone conviventi e totalmente *a carico* (figli, genitori, fratelli, suoceri, senza riguardo però all'età); L. 6.000 sino a quattro persone; L. 8.000 oltre le quattro persone a carico.

c) Le discriminazioni che si ritengono opportune tra varie categorie di redditi sono state già accennate per quanto si riferisce ai redditi fondiari (riduzione a metà delle basi imponibili per i piccoli reddituari: agricol-

tori diretti e proprietari della propria abitazione); per i redditi di R. M. sembrano soddisfacenti quelle esistenti già e che pertanto si proporrebbero per la conservazione (aliquote diverse a seconda delle categorie *A*, *B*, *C*-1, *C*-2) in quanto rispondono al principio finanziario della discriminazione qualitativa dei redditi.

d) Il rapporto quantitativo prebellico tra imposte dirette sul reddito ed imposte dirette sul patrimonio, non sembra debba essere sostanzialmente modificato. Non sembra equo che si debbano gravare ancora di più i patrimoni all'atto del trasferimento *inter vivos*.

e) L'attuale imposta ordinaria sul patrimonio potrebbe trasformarsi in imposta personale, ad integrazione del principio della discriminazione qualitativa del reddito attuato già in sede di imposta di R. M., con una leggera discriminazione quantitativa;

1° elevando il minimo esente dei valori effettivamente accertati a L. 100.000;

2° applicando l'aliquota proporzionale a scaglioni (da tre a quattro scaglioni);

3° accordando discriminazioni per carichi di famiglia (per esempio L. 20.000 di valore, sino a due persone a carico; L. 40.000 fino a quattro persone a carico; lire 80.000 oltre quattro persone a carico).

f) Senza induzione nella discussione del principio teorico sostenuto dall'Einaudi, non si ritiene opportuno commisurare le imposte dirette in base a redditi o valori medi, perchè tale sistema, mentre si presenta difficile specialmente per la ricerca e la classificazione degli elementi dei numerosi casi e tipi di cespiti e di reddito (si pensi alle difficoltà che incontrebbe il sistema negli accertamenti mobiliari) provocherebbe nella pratica applicazione una vasta e continua sperequazione tributaria. Il sistema risponde bene per la imposta terreni, in quanto s'intona ad un fine produttivistico, ma già per l'imposta fabbricati non appare razionale.

g) Si ritiene che l'attuale struttura delle imposte successioni (decreto legislativo Luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90), vada mantenuta. Il sistema delle due imposte, sull'asse e sulle quote, è ben congegnato e merita conferma. I minimi imponibili (rispettivamente di L. 250.000 sull'asse, e di L. 100.000 sulle quote) nei casi contemplati dalla legge, rispondono a criteri di equità. Logica è parsa — tenendo conto dell'avvenuta elevazione del minimo — l'abolizione della esenzione precedentemente accordata, quando cioè il numero dei figli era superiore ad uno.

Le diverse aliquote d'imposta nei vari casi di successione sembrano ben distribuite e pertanto si ritiene in generale che il peso della imposta successoria, nel quadro delle imposte dirette, debba essere conservato nei limiti attuali.

In teoria sarebbe forse giustificata una qualche discriminazione tra ricchezza guadagnata dal *de cuius* e ricchezza ereditata. La discriminazione potrebbe avvenire mediante l'applicazione di una aliquota più bassa sulla ricchezza guadagnata dal *de cuius* che non su quella ereditata; si teme però che nella pratica divenga ben difficile per l'Ufficio accertatore, con sicurezza, od almeno con un certo grado di approssimazione, distinguere la ricchezza « nuova » dalla « antica ». Le contestazioni *sarebbero certamente numerosissime e la imposta costosa*.

h) Se la tassazione degli incrementi patrimoniali può apparire politicamente opportuna, non è razionale al lume della logica finanziaria. Gli incrementi patrimoniali sono per lo più apparenti e sono connessi con diminuzioni del valore della moneta con variazioni del reddito o del tasso di interesse. La dottrina ha messo in rilievo l'inesistenza sostanziale dell'incremento. Ma se predomina il criterio politico, la tassazione potrebbe avvenire con fini redistributivi.

i) Dal punto di vista puramente fiscale non vi può essere dubbio sulla convenienza dello Stato a risolvere in modo deciso e netto il problema, nel senso cioè di imporre la nominatività di tutti i titoli pubblici e privati, soprattutto ai fini dell'accertamento dell'imposta successoria. Ma dal punto di vista della politica economica, tale provvedimento può risultare inopportuno.

l) Non si reputa in generale necessario modificare l'attuale sistema delle imposte indirette, che è ormai radicato nella coscienza tributaria dei cittadini. Si dovrebbero invece sfrondare le varie imposte nel senso di renderle meno pesanti (ad esempio quella sull'entrata che, con suo attuale ordinamento, incide in modo grave sui costi di generi e servizi di primissima necessità e che meriterebbero invece speciale trattamento) e più pratiche nell'applicazione (la casistica dell'imposta sulla entrata è infinita e provoca un continuo stato di dubbio nei contribuenti più onesti).

5. Si è per la conservazione dell'attuale sistema di riscossione delle imposte; entrando in particolarità, si proporrebbe:

a) che per gli agricoltori la riscossione avvenisse in sole tre rate, e precisamente in quelle scadenti nel 2° semestre dell'anno, per dare modo così agli stessi contribuenti di pagare il loro debito dopo i raccolti;

b) che l'indennità di mora venga pagata in ragione d'anno e per l'effettivo tempo di mora;

c) conservare il sistema attuale di versamento (dall'esattore alle casse comunali) dei tributi locali, senza cioè ingerenza alcuna da parte dello Stato.

Per realizzare l'equilibrio territoriale dei costi di riscossione — problema che si dovrà risolvere per rimediare all'assurdo attuale, in cui si ha che a parità di carico di imposte il contribuente di Milano paghi meno di quello domiciliato nel paesotto appollaiato nelle falde appenniniche — lo Stato potrebbe con una addizionale erariale di aggio da porsi a carico dei contribuenti delle grandi città ed in generale delle zone dove il costo della riscossione è normalmente basso, costituire un fondo onde integrare quelle esattorie ove il costo stesso si presenta invece alto.

6. Nel nostro sistema tributario ci sono troppe esenzioni, specialmente « temporanee »; per sostenere determinate situazioni economiche si ritiene preferibile invece il sistema dei sussidi, sia come concorso alle

spese di esercizio, sia come concorso alle spese di costruzione o di impianto.

Il problema dell'esenzione fiscale del debito pubblico è strettamente legato a quello della nominatività dei titoli stessi, non si vede cioè lo scopo della nominatività se non in funzione fiscale, che altrimenti lo Stato andrebbe incontro a tutte le incognite della predetta operazione, senza poterne ottenere peraltro alcun beneficio. E' certo che risolvendo in senso fiscale il problema dell'esenzione finora accordata e ai redditi dei capitali investiti in titoli di debito pubblico, e ai capitali stessi, si noterebbe un ragguardevole vantaggio nel gettito dei diversi tributi (ricchezza mobile, imposta complementare, imposta ordinaria sul patrimonio, imposta di manomorta, imposte di successione, ecc.), d'altro canto però lo Stato, attualmente, e forse più in un immediato avvenire, avrà bisogno di ricorrere al credito interno, se egli non riuscirà a procurarsi, a buone condizioni, quello estero, da qui la necessità per lo Stato di mitigare l'eventuale nuovo provvedimento, accordando, almeno per un certo numero di anni, aliquote di favore, dimezzando cioè le basi imponibili.

Prof. Avv. ANTONIO UCKMAR — Genova

1. Si ritiene che i rapporti tra entrate tributarie, patrimoniali e creditizie debbano essere modificati nel senso che le entrate patrimoniali vengano congruamente aumentate in misura maggiore delle altre due.

2. I tributi, normalmente, dovrebbero evere soltanto scopi fiscali. Solo in via eccezionale la pressione tributaria può usarsi come mezzo per la redistribuzione della ricchezza (es. imposta di successione) o per l'incameramento di ricchezza mal conseguita oppure derivante da speciali contingenze, indipendenti dall'attività del singolo es.: soprarredditi di congiuntura). L'imposta complementare, se ben congegnata, potrebbe essere un ottimo strumento per il raggiungimento di fini sociali. Occorrerebbe, però, procedere con maggiore esattezza all'accertamento degli imponibili.

3. Il rapporto tra le imposte dirette e quelle indirette dovrebbe essere variato, nel senso di aumentare le prime nei confronti delle seconde, perchè queste ultime normalmente sono più onerose per le classi meno abbienti.

In linea di massima ritengo che per tutte le imposte sia consigliabile una riduzione di aliquote ma un più rigido ed esatto accertamento degli imponibili.

4. *a*) Dato che il nostro paese è purtroppo povero, si ritiene preferibile, unicamente perchè più redditizio, l'attuale sistema italiano della pluralità delle imposte.

Le persone giuridiche in genere e le società dovrebbero essere soggette alle normali imposte, eccezion fatta, naturalmente, per quelle personali.

b) si ritiene che soltanto l'imposta complementare e quella successoria dovrebbero avere aliquote progressive o, meglio ancora, degressive; tutte le altre imposte dovrebbero essere proporzionali ed oggettive.

La complementare, oltre ad integrare le altre imposte, può servire per incamerare i redditi eccessivi; devono essere esentati i redditi minimi (L. 12.000 in relazione ai prezzi 1938-39) e devono mantenersi le deduzioni per carichi di famiglia.

c) è necessaria la discriminazione dei redditi ai fini della imposta R. M., onde colpire con aliquote inferiori i redditi accertabili con esattezza e quelli provenienti dal solo lavoro. Per questi ultimi, specie se appartenenti ad artigiani, professionisti ecc., sarebbe giusto concedersi una deduzione (es. 20 %) per accantonamento ai fini di assistenza e previdenza.

In merito ai patrimoni occorre discriminare i beni strumentali, i beni fruttiferi ed i beni voluttuari;

— *d*) le imposte dirette sul patrimonio dovrebbero abolirsi, salvo le imposte straordinarie. Le imposte di trasferimento a titolo oneroso hanno la loro ragion d'essere purchè le relative aliquote non siano esagerate (l'attuale aliquota del 10 % sui trasferimenti immobiliari sembra equa); le imposte di donazione e successione dovrebbero essere mitigate;

e) ripeto che a mio avviso le imposte dirette ordinarie sul patrimonio dovrebbero abolirsi.

Qualora si opinasse di mantenere l'attuale imposta ordinaria, dovrebbe trasformarsi in imposta personale, evitando però di creare un duplicato dell'imposta complementare;

f) l'accertamento mediante catasto sarebbe da preferirsi, se il catasto potesse essere tenuto aggiornato, il che è quasi impossibile. Praticamente sembra più opportuna la commisurazione delle imposte sui valori medi ordinari, salvo al contribuente la facoltà di provare l'ammontare effettivo del reddito netto;

g) sembra consigliabile contenere il sistema della doppia imposta successoria, l'una sull'asse globale e l'altra sulle quote, riducendosi, come già detto, le aliquote di quest'ultima. Sarebbe molto giusto discriminare la ricchezza guadagnata dal *de cuius* da quella ereditata, esonerando la prima dall'imposta globale;

h) l'imposta sugli incrementi patrimoniali dovrebbe colpire gli incrementi derivanti da cause estranee al contribuente. Dovrebbe applicarsi solo quando l'incremento si realizza, e cioè in occasione del trasferimento oneroso. Si corre però, il pericolo che l'imposta venga trasferita sull'acquirente, mentre dovrebbe colpire il venditore;

i) si ritiene necessaria l'abolizione della nominatività dei titoli, che ha perturbato il relativo mercato con nefaste conseguenze per l'economia nazionale. Specie in tempo di ricostruzione, come l'attuale, è neces-

sario agevolare l'afflusso dei risparmi privati nelle società commerciali;

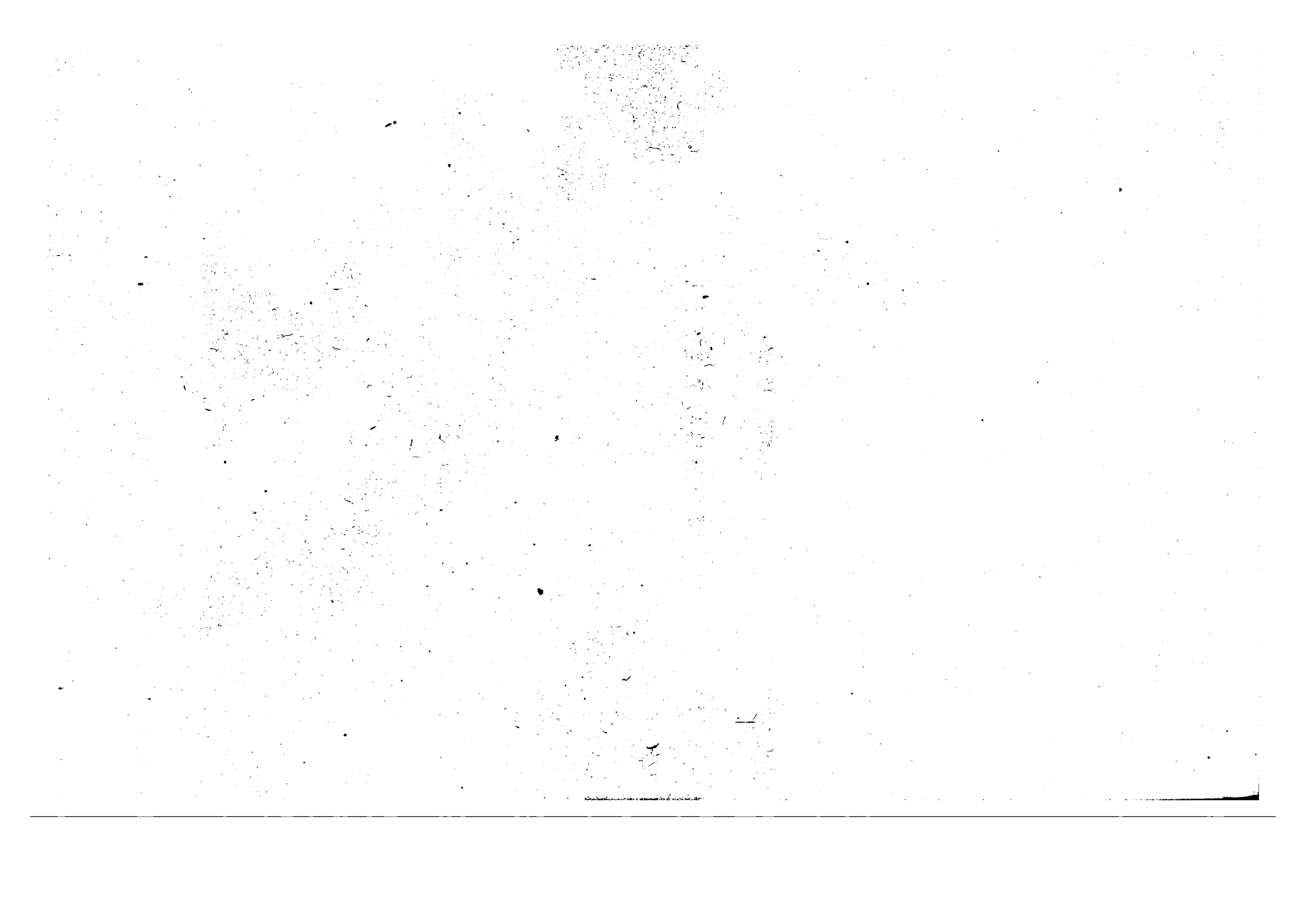
l) in complesso l'attuale sistema delle imposte indirette potrebbe essere conservato, salvo miglioramenti tecnici nella redazione delle norme (es. imposte di registro sui vari atti riguardanti le società) e salvo una radicale riforma dell'imposta sulle entrate che attualmente, data la sua eccessiva onerosità e struttura, è per la massima parte evasa.

5. Salvo il coordinamento col nuovo codice di rito, si ritiene che l'attuale sistema di riscossione non abbia bisogno di sostanziali modifiche. Una semplificazione che porterebbe anche un vantaggio ai contribuenti, potrebbe esser quella di autorizzare il pagamento direttamente al ricevitore provinciale a mezzo c/c postale, salvo passare all'esattore il ruolo dei morosi.

6. No, alle esenzioni tributarie è preferibile il sistema delle sovvenzioni, il quale, quanto meno, dà la possibilità all'Erario di calcolare con esattezza l'onere, e giudicare sull'opportunità o meno di sostenerlo e mantenerlo in relazione ai benefici pubblici che l'ente sovvenzionato arreca.

PARTE TERZA

MONOGRAFIE



La scelta delle monografie per la pubblicazione è fatta con l'intento di porre a disposizione dei lettori quelle che maggiormente integrano la relazione, vuoi fornendo una più larga documentazione, vuoi sviluppando discussioni teoriche o di politica legislativa. Talune monografie di notevole pregio non sono qui comprese a causa delle loro dimensioni.

LA FORMAZIONE DEL BILANCIO DELLO STATO

A CURA DELLA

RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO

Premessa

Com'è noto la parola « bilancio » designa genericamente uno stato o documento contabile d'uso pressochè universale in ogni forma di azienda, nel quale le entrate e le uscite dell'azienda stessa, riferibili ad un determinato periodo della sua gestione (anno, semestre, ecc.) vengono contrapposte fra di loro (bilanciate) sì da determinarne contabilmente il risultato finale (avanzo-disavanzo-pareggio).

Nelle aziende private, siano esse di erogazione od imprese, il bilancio comprende tutti gli aumenti e le diminuzioni del netto patrimoniale, valutati in moneta e siano essi realizzati in denaro o in natura. Il bilancio si chiama allora conto economico ed è il conto delle rendite e spese (aziende di erogazione) o dei profitti e delle perdite (imprese).

Nelle aziende pubbliche maggiori ed in specie nello Stato si chiama bilancio (finanziario) il conto di tutti i movimenti patrimoniali realizzati in moneta, dicendosi entrate i movimenti che dànno luogo a introito di denaro e uscite o spese quelli che dànno luogo a esiti o pagamenti in denaro, siano essi dipendenti da variazioni del netto patrimoniale (entrate e spese effettive) o trasformazioni di materia patrimoniale (entrate e spese per movimento di capitali). Data la potestà tributaria dello Stato e degli altri enti pubblici territoriali ha preminente importanza il loro bilancio finanziario, pure non trascurandosi di compilare altresì il conto economico anche come dimostrazione dell'influenza delle operazioni finanziarie e non finanziarie sulla consistenza patrimoniale.

Il bilancio può essere fatto prima dell'inizio della gestione, con intento di tracciare le vie e le forme essenziali su cui dovrà svolgersi la vita aziendale per il periodo considerato, avere cioè valore di previsione oppure dopo che la gestione si è conclusa, alla fine del periodo considerato, con lo scopo di constatare i risultati concreti conseguiti (anche in confronto a quelli previsti), con valore cioè di vero e proprio rendiconto: nel primo caso si tratterà in precisi termini tecnici di un bilancio di previsione e nel secondo di un bilancio consuntivo o rendiconto.

Tali due forme distinte di bilanci si riscontrano naturalmente anche nell'azienda dello Stato, in confronto alla quale è tuttavia prevalso nell'uso di denominare senz'altra specificazione bilancio e rendiconto rispettivamente il bilancio di previsione e il bilancio consuntivo.

Tanto occorreva accennare per chiarire che la presente monografia avrà per oggetto il bilancio di previsione e tratterà precisamente della sua formazione che è da considerarsi la fase essenziale di esso, tanto nei riguardi della sua elaborazione a cura degli organi dell'amministrazione di ciò incaricati, quanto nei riflessi costituzionali della sua trasformazione in vera e propria legge formale dello Stato, attraverso l'approvazione delle assemblee legislative e la sanzione sovrana.

La trattazione dell'argomento — così limitata e definita — sarà successivamente rivolta, beninteso, con l'indispensabile parsimonia di esposizione imposta dalla ristrettezza dello spazio a disposizione:

— a brevi cenni storici sull'istituto del bilancio;

— all'illustrazione del sistema attualmente vigente in Italia e del suo funzionamento;

— all'esposizione di alcuni fra i più importanti quesiti e propositi critici che sono stati dibattuti in materia.

I. Cenni storici sull'istituto del Bilancio

Quanto alla storia dell'istituto del bilancio, dato il carattere e le finalità della presente monografia, sarà sufficiente riportarsi a quello che era l'ordinamento vigente nello Stato piemontese, al momento della proclamazione dello statuto in Piemonte (1848).

Ogni ministero curava la formazione dei bilanci attivi e passivi delle dipendenti amministrazioni (denominate aziende) che venivano poi comunicati al Ministero delle Finanze. Quest'ultimo curava la formazione del bilancio *generale* che, dopo l'esame e le eventuali osservazioni del Controllore generale (una specie di Ragioniere generale dello Stato), veniva trasmesso al Consiglio di Stato. Questo discuteva i singoli bilanci e ne riferiva con relazione al Consiglio dei Ministri, convocato sotto la presidenza del Re. I bilanci erano quindi sottoposti dai rispettivi Ministri alla sanzione sovrana.

Ogni bilancio era diviso in due parti: entrate e spese ordinarie (ricorrenti, cioè, ogni anno); entrate e spese straordinarie (ricorrenti, cioè, ogni tanto o senza continuità). Ogni parte si suddivideva in categorie e queste in articoli.

Il bilancio era al lordo, in ossequio al principio della integrità cui anche si ispira l'attuale bilancio statale, ed era sostanzialmente un bilancio di competenza (di diritti a riscuotere e di obblighi di pagare).

L'anno finanziario coincideva con quello solare e lo esercizio durava 18 mesi, protraendosi fino al 30 giugno dell'anno successivo a quello cui si riferiva il bilancio.

E' interessante notare che, occorrendo durante l'esercizio nuove o maggiori spese non comprese in bilancio, le amministrazioni dovevano promuovere l'autorizzazione nelle stesse forme e con la stessa procedura in uso per la approvazione del bilancio, indicando le economie eventualmente conseguibili in altre voci dello stesso bilancio che servissero a compensare le spese nuove o maggiori.

Chiuso l'esercizio al 30 giugno, le somme rimaste da riscuotere o da pagare formavano la contabilità dei residui che veniva naturalmente tenuta separata da quella della competenza.

Lo Statuto italiano è invero assai parco in materia di finanza e soprattutto di bilancio, limitandosi a stabilire, all'art. 10, che « ogni legge di imposizione di tributi o di approvazione dei bilanci e dei conti dello Stato, sarà presentata prima alla Camera dei Deputati » e, all'art. 30, che « nessun tributo può essere imposto o riscosso, se non è consentito dalle Camere e sanzionato dal Re ».

Ma tali generali principî trovarono subito un ampio svolgimento nelle successive leggi sulla contabilità generale dello Stato, tra cui merita di essere menzionata la legge 23 marzo 1853, n. 1483, con la quale si istituiva in sostanza un bilancio annuale al lordo, avente il doppio carattere di bilancio di cassa e di bilancio di competenza, con prevalenza di quest'ultimo.

Seguì la legge 13 novembre 1859, n. 3747, sulla Contabilità generale dello Stato che, in materia di bilancio, è del tutto conforme alla precedente legge 23 marzo 1853 ed aggiunge soltanto l'istituzione delle spese d'ordine e obbligatorie, in merito alle quali dichiara che gli stanziamenti di bilancio possono essere oltrepassati senza preventiva autorizzazione.

Venne successivamente emanata la legge 22 aprile 1869, n. 5026, la quale, pur istituendo formalmente un bilancio di cassa (in quanto che dichiarava formare materia del conto dell'anno finanziario le riscossioni e i pagamenti che hanno effettivamente luogo entro l'anno), non trascurò il conto del vero costo dei servizi pubblici, ossia il conto di competenza e, nella sua attuazione pratica, dimostrò l'opportunità di abbandonare il sistema del bilancio formale di cassa per adottare risolutamente il bilancio di competenza.

Tale carattere venne definitivamente e nettamente attribuito al bilancio con la legge 8 luglio 1883, n. 1455, con la quale, inoltre: si mutarono i termini dell'anno finanziario, adottando il periodo dal 1° luglio al 30 giugno dell'anno seguente; fu ordinata la separazione assoluta del conto dei residui da quello della competenza; fu regolata la formazione delle previsioni, prescrivendo la presentazione di un bilancio di previsione nel mese di novembre anteriore al principio dell'esercizio e di un disegno di legge per l'assestamento del bilancio ad esercizio incominciato e, precisamente, nel novembre successivo.

Furono in seguito riunite e coordinate in un unico testo le prescrizioni precedenti e le nuove con R. decreto 17 febbraio 1884, n. 2016, che approvò il Testo unico di legge sull'amministrazione e sulla contabilità generale dello Stato, cui seguì il regolamento relativo approvato col R. decreto 4 maggio 1885, n. 3074.

Nessuna modifica di rilievo venne introdotta alla precedente legislazione in materia di bilancio dal nuovo Testo di legge sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato, approvato col R. decreto 18 novembre 1923, n. 2440, e dal relativo regolamento approvato col R. decreto 23 maggio 1924, n. 827.

Con il R. decreto-legge 10 maggio 1925, n. 596, si dispose, infine, che lo stato di previsione dell'entrata, anzichè con separato disegno di legge, fosse presentato in un unico disegno di legge, insieme con lo stato di previsione della spesa del Ministero delle Finanze (ora del Tesoro) e che le spese per costruzioni di strade ferrate non costituissero più una categoria separata, ma fossero comprese tra le spese effettive.

Riassumendo le principali norme di legge che regolano ora la materia del bilancio dello Stato e, in particolare, quanto riferiscesi alla sua formazione, possono stabilirsi i seguenti principî:

a) il bilancio è predisposto dal Governo, viene esaminato e votato dalle due Camere ed è approvato con legge (legge di bilancio).

Tale documento comprende:

1° la legge che approva lo stato di previsione della entrata, quello della spesa del Ministero del Tesoro ed il riepilogo da cui risulta l'insieme delle entrate e delle spese previste per tutto l'esercizio finanziario;

2° le leggi che approvano gli stati di previsione della spesa degli altri ministeri (uno per ciascun ministero);

b) il bilancio italiano è al lordo, cioè le entrate vi sono inscritte nel loro importo integrale, senza detrazione di spese di riscossione o di qualsiasi altra natura e le spese senza detrazione di eventuali entrate ad esse connesse; esso è informato inoltre ai criteri dell'universalità e dell'unità di cui si dirà più avanti;

c) le entrate dello Stato sono di regola disciplinate da leggi permanenti non necessariamente subordinate, per ciò che concerne la loro durata, al periodo di un anno, quanto dura il bilancio;

d) le spese sono anch'esse, in massima parte, stabilite e regolate da leggi permanenti, ma nessuna spesa può essere effettuata dal Governo, senza che la somma occorrente sia stata messa a sua disposizione con l'annuale legge di bilancio. Una spesa, per essere pagata, deve, anche se espressamente autorizzata da legge speciale, essere inscritta nel bilancio annuale;

e) il bilancio, dopo essere stato esaminato dalle apposite Commissioni della Camera (Giunta generale del Bilancio) e del Senato (Commissione permanente di finanza), è votato per capitoli, talchè non è permesso il trasporto di fondi da uno ad altro capitolo del bilancio se non per legge;

f) dopo approvato il bilancio, nessuna spesa può esservi inscritta se non per legge o in esecuzione di una legge.

Per provvedere a nuove o maggiori spese sono inscritti in bilancio due speciali fondi di riserva: uno per le

spese obbligatorie e d'ordine ed uno per le spese impreviste dai quali, sotto determinate condizioni e con apposite modalità, il Governo può, mediante decreti ministeriali e decreti Reali, prelevare le somme occorrenti per far fronte alle nuove e maggiori spese ed inscriverle in nuovi capitoli del bilancio o assegnarle in aumento ai capitoli esistenti;

g) nell'esame e nella votazione del bilancio la Camera elettiva ha diritto di precedenza rispetto al Senato;

h) il bilancio è di competenza, riflette cioè le entrate accertate e scadute, le spese ordinate e liquidate e quelle impegnate nell'anno finanziario (art. 32 della legge sulla contabilità generale dello Stato);

i) l'anno finanziario decorre dal 1° luglio al 30 giugno; con tale data terminano tutte le operazioni per accertare entrate ed impegnare spese, ma per gli incassi e i versamenti delle entrate accertate e per i pagamenti delle spese impegnate entro il 30 giugno, la chiusura delle operazioni si protrae al 31 luglio successivo (legge 9 dicembre 1928, n. 2783).

II. Sistema attualmente vigente e suo funzionamento – Fonti legislative

La materia del bilancio di previsione — e in particolare quella concernente la sua formazione — trova riferimento in poche ma organiche disposizioni legislative che si ritiene utile indicare succintamente qui di seguito, costituendo esse la base indispensabile di ogni efficace esposizione illustrativa e critica del sistema attualmente vigente.

Vanno a tal uopo ricordati la legge per l'amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato, approvata con R. decreto 18 novembre 1923, n. 2440 (articoli 30 a 43) e il relativo Regolamento approvato con R. decreto 23 maggio 1924, n. 827 (articoli 127 a 144 - 155 a 159).

Con il R. decreto-legge 10 maggio 1925, n. 596, e con la legge 9 dicembre 1928, n. 2783, che apportavano modificazioni alla citata legge per la contabilità generale dello Stato, sono stati modificati alcuni degli articoli sopraricordati.

III. Natura del bilancio di previsione Sua materia e ordinamento

Soltanto con le moderne costituzioni ed in stretta connessione con l'affermarsi delle istituzioni parlamentari, il bilancio di previsione statale assume il carattere di strumento di controllo parlamentare antecedente alla gestione delle pubbliche finanze e le previsioni, oltre il loro ovvio carattere contabile di prevalutazione indicativa e normativa dei fatti della gestione finanziaria, assunsero la figura e il valore di vere e proprie autorizzazioni a riscuotere tributi e ad eseguire spese.

Tale trasformazione si verificò soprattutto attraverso i rivolgimenti politici francesi che ebbero inizio nel 1789 e tante e così vaste e durevoli influenze ebbero in gran parte dell'Europa continentale e, specialmente, in Italia.

Il duplice carattere così riconosciuto alle previsioni di bilancio di previsioni contabili e di autorizzazioni, mentre è alla base di un reale ed efficace controllo parlamentare, ha dato adito a numerose e fondate critiche circa l'estensione eccessiva che a tale controllo viene praticamente conferita e alle conseguenze oltremodo gravi di un eventuale rifiuto del bilancio. Ad ovviare i quali inconvenienti è stata affermata, anche da autorevoli consessi scientifici, l'opportunità che, a simiglianza di quanto si opera in Inghilterra mediante il *Consolidated Fund* del bilancio inglese, quella parte di entrate e di uscite che si reputano di natura essenziale e permanente sia approvata con leggi organiche, senza limiti definiti di tempo e senza che un'annuale legge di bilancio sia poi richiesta a permetterne l'effettiva percezione o la spendita. Parimenti è stato suggerito in merito alle spese straordinarie da ripartirsi in più esercizi (spese ripartite), che dovrebbe ritenersi sufficiente l'autorizzazione data con la relativa legge speciale per tutta la somma loro e per tutto il tempo che si presume abbiano a durare i servizi ed i lavori cui esse si riferiscono, senza che occorra altra votazione in sede di bilancio.

Ma di ciò si parlerà più di proposito nella parte terza dedicata, appunto, all'esposizione e alla discussione di alcuni problemi e questioni particolarmente dibattuti in materia di bilancio dalla scienza e dalla tecnica amministrativa.

La preparazione del bilancio di previsione è precipua attribuzione dell'Amministrazione finanziaria (Ragioneria generale dello Stato) ma la sua formulazione in legge (legge del bilancio) è, naturalmente, opera del potere legislativo il quale stabilisce con essa i limiti entro cui deve svolgersi la gestione finanziaria dello Stato, nella riscossione delle entrate e nell'erogazione delle spese. Il principio basilare cui si ispira tale attività normativa del potere legislativo e che dà anzi ragione del nome stesso del documento finanziario-contabile in cui essa si concreta (bilancio - legge di bilancio) è il perfetto equilibrio tra entrate e spese, riferibilmente al periodo di gestione considerato (anno finanziario).

E' appena il caso di rilevare quanto il marasma economico-finanziario prodotto dalle disastrose conseguenze della guerra sulla compagine politico-amministrativa dello Stato abbia contribuito a privare il bilancio italiano di tale sua fondamentale caratteristica e come il ritorno, sia pure progressivo, a siffatta esigenza sostanziale di ogni regolare bilancio potrà, solo, segnare l'inizio di un effettivo e durevole risanamento.

E' noto che il bilancio di previsione dello Stato italiano è un bilancio di competenza, concerne cioè entrate ed uscite nella loro fase di accertamento del diritto a riscuotere un provento e dell'obbligo di pagare una spesa ed è evidente che, come strumento di controllo parlamentare della gestione statale (e ciò con speciale riguardo alla spesa), la sua efficacia risulta assai più ampia di quella di un bilancio di cassa. In quest'ultimo, infatti, le previsioni (autorizzazioni) di spesa sono limitate all'effettivo esborso di danaro, trascurando esso ne-

cessariamente gli impegni di spesa che, pur non concretandosi in immediata uscita di danaro, concorrono all'indebitamento dell'amministrazione e, quindi, a future necessità di pagamenti.

Il carattere di bilancio di competenza — espressamente consacrato dalle disposizioni di legge sulla contabilità generale dello Stato (articoli 32, 36 e 49 della legge e articoli 127, 145, 152 e 153 del regolamento) — venne di fatto riconosciuto al bilancio italiano fin dal 1879 e definitivamente attribuito al bilancio stesso con la legge 8 luglio 1883, n. 1455.

Pur costituendo il bilancio di competenza la base del sistema contabile-finanziario dell'azienda statale in Italia, era ovvio che gli incassi e i pagamenti cui la gestione stessa dà luogo — per importi che assommano oramai a centinaia di miliardi annui — fossero, come sono di fatto, oggetto di valutazioni preventive, della massima importanza amministrativa giacchè sono destinate a servir di guida alla Direzione generale del Tesoro nella difficile opera di disporre i necessari movimenti di danaro delle pubbliche casse e di provvedere tempestivamente ai bisogni di esse (1).

Il bilancio di cassa non stabilisce però, come è invece specifico attributo del bilancio di competenza, limiti che l'amministrazione non possa superare e formano oggetto di esso tutti i movimenti di danaro inerenti alla competenza dell'anno finanziario e dei residui attivi e passivi degli esercizi trascorsi, nonchè i movimenti di cassa dipendenti da crediti e debiti di tesoreria.

Dispone infatti la legge (art. 5 della legge 9 dicembre 1928, n. 2783), che entro il mese di giugno sia compilato, a cura della Direzione generale del Tesoro, il preventivo di cassa dell'esercizio finanziario successivo. Il preventivo, ripartito in periodi trimestrali, comprende oltre il presunto fondo di cassa iniziale, gli incassi e i pagamenti che si prevede di realizzare, tanto in conto della gestione del bilancio, per competenza e residui, quanto in conto dei debiti e crediti di tesoreria. Alla fine di ogni trimestre il preventivo è riveduto, per tener conto di eventuali elementi che importino variazioni nelle valutazioni fatte per il trimestre successivo.

La legge determina anche gli organi (Ragioneria generale dello Stato - Ragionerie centrali dei Ministeri - Direzione generale del Tesoro) preposti alla raccolta e all'elaborazione dei dati necessari per la compilazione del preventivo di cassa, nonchè le modalità che debbono presiedere a tali operazioni.

Il periodo di gestione dell'azienda statale (anno finanziario) coincise, fino al 1883, con l'anno solare, e, solo con la legge 8 luglio 1883, n. 1455, la sua durata venne stabilita dal 1° luglio al 30 giugno dell'anno successivo, dopo un esercizio transitorio di 6 mesi, dal 1° gennaio al 30 giugno 1884.

Va però rammentato che, con la citata legge 9 dicembre 1928, n. 2783, a decorrere dall'esercizio 1928-29, venne stabilito un prolungamento dell'esercizio al 31 luglio, ai soli effetti degli incassi e dei versamenti delle entrate accertate e dei pagamenti delle spese impegnate entro il 30 giugno e ciò all'evidente scopo di alleggerire notevolmente la massa dei residui così attivi che passivi che ogni esercizio rinviava all'esercizio successivo.

Il bilancio di previsione comprende: lo stato di previsione dell'entrata e tanti stati di previsione della spesa quanti sono i Ministeri (per l'esercizio 1945-46 inizialmente sedici e cioè: Tesoro - Finanze - Grazia e Giustizia - Affari Esteri - Africa Italiana - Pubblica Istruzione - Interno - Lavori Pubblici - Trasporti - Poste e Telecomunicazioni - Guerra - Marina - Aeronautica - Agricoltura e Foreste - Industria, Commercio e Lavoro - Italia Occupata).

Nel corso dell'esercizio si aggiunsero i Ministeri di nuova istituzione dell'Industria e Commercio, del Lavoro e Previdenza Sociale, sopprimendo il Ministero dell'Industria, Commercio e Lavoro, quelli della Costituente e dell'Assistenza Post-Bellica e del Commercio Estero e fu soppresso quello dell'Italia Occupata.

Hanno funzionato anche per pochi mesi i Ministeri della Consulta, della Ricostruzione e dell'Alimentazione.

In ogni stato di previsione della spesa, che è accompagnato da un apposito disegno di legge di approvazione, sono indicati per capitoli, gli stanziamenti approvati per l'esercizio precedente, le modificazioni in più o in meno che si propongono e le relative giustificazioni e, infine, le previsioni risultanti per l'esercizio cui lo stato di previsione si riferisce.

Il disegno di legge relativo alla spesa del Ministero del Tesoro comprende anche lo stato di previsione della entrata. Accompagna l'insieme degli stati di previsione una nota preliminare in cui sono illustrati i risultati complessivi del bilancio e analizzate le varie categorie di entrate e di spese effettive e di entrate e di spese per movimento di capitali, secondo le loro causali, ed esposte le risultanze dei bilanci speciali concernenti le Aziende, Amministrazioni ed Enti con bilancio autonomo: il tutto corredato da numerosi riassunti e prospetti dimostrativi in cui i dati dell'entrata e della spesa vengono opportunamente riepilogati e confrontati con quelli dell'esercizio precedente.

Giova qui rammentare che tutte le entrate e le spese — rappresentanti la competenza dell'esercizio — vengono

(1) La sussistenza ormai cronica del disavanzo del bilancio di competenza (da oltre dieci anni) non ha potuto ripercuotersi sulla situazione di cassa del tesoro, il quale per sopperire alle esigenze dei pagamenti ha dovuto ricorrere alle più pericolose forme di indebitamento, e cioè a emissione di buoni del Tesoro ordinari (oltre che di quelli poliennali debitamente iscritti in bilancio nell'entrata per movimento di capitali), ossia di cambiali a breve termine (al massimo ad un anno) e di conti correnti da parte degli istituti di credito (Cassa depositi e prestiti ed altri Istituti bancari), e per la parte non coperta da tali indebitamenti alle emissioni di biglietti bancari a corso forzoso (così dette anticipazioni straordinarie dell'istituto di emissione).

Tali mezzi di tesoreria sono tutti estranei alla gestione del bilancio e rappresentano i così detti debiti di tesoreria.

inscritte in bilancio nel loro importo integrale, senza alcuna deduzione per spese di riscossione o d'altra natura o per entrate che alla spesa facciano comunque riferimento.

Oltre che al principio dell'integrità, ora accennato, il bilancio dello Stato è informato a quelli dell'universalità e dell'unità per cui intendesi che esso deve da una parte includere tutte le somme che lo Stato ha il diritto di riscuotere e l'obbligo di pagare e dall'altra deve riassuntivamente esporre i risultati globali definitivi, in una visione unitaria complessiva dell'intera gestione statale, essere cioè unico essndo una l'azienda statale.

Si vedrà nella sezione 3ª destinata all'esposizione di questioni e di critiche, come l'applicazione pratica di quest'ultimo principio sia difettosa ed elastica e quanto occorrerebbe rafforzarne l'efficacia di attuazione — specie in confronto delle aziende autonome il cui bilancio è, comunque, collegato col bilancio generale, e soprattutto in relazione alle cosiddette gestioni autonome fuori bilancio (tipica quella recentemente istiauita, malgrado la viva opposizione del Tesoro, per il « Fondo di solidarietà nazionale ») che dovrebbero essere rigorosamente vietate e ricondotte entro l'àmbito del normale bilancio statale.

Le entrate e le spese del bilancio di previsione sono attualmente ripartite in due titoli: ordinarie e straordinarie a seconda che siano o meno dipendenti da cause permanenti e dal normale andamento dell'Amministrazione. Le entrate e le spese possono essere altresì: effettive o per movimentodi capitali a seconda della natura delle trasformazioni patrimoniali che esse producono, importando le prime aumento o diminuzione della sostanza patrimoniale (interessi sui debiti pubblici — stipendi al personale civile e militare — pensioni, fitti passivi, ecc.) e le seconde, soltanto trasformazione di essa (vendita di beni fruttiferi — estinzione o creazione di debiti o di crediti — acquisto o costruzione di immobili fruttiferi, ecc.). Questa seconda ripartizione, così importante per una valutazione complessiva delle reali condizioni del bilancio e, soprattutto, delle risultanze finali di esso (avanzo e disavanzo finanziario — avanzo e disavanzo effettivo) venne introdotta nel nostro bilancio nell'anno 1878, insieme con l'altra categoria delle partite di giro. Dall'anno 1880 si aggiunse la categoria delle entrate e delle spese per la costruzione delle strade ferrate.

Tali ultime due categorie vennero, però, successivamente eliminate anche in accoglimento di voti espressi dalle Commissioni di finanza dei due rami del Parlamento.

Si sogliono comprendere nelle entrate e spese effettive quelle per vendita o acquisto di beni di consumo o di beni infruttiferi, benchè a rigore essi diano luogo a trasformazioni di elementi patrimoniali, mentre solo le vendite o gli acquisti di beni fruttiferi si includono nel movimento di capitali.

Tutte le entrate e tutte le spese sono iscritte in bilanciò in capitoli distinit, secondo la varia materia amministrativa, la diversità dei servizi attinenti alla stessa materia ed al medesimo scopo, o secondo che riguardino le spese fisse da tener sempre distinte dalle variabili, le spese di materiale e le spese obbligatorie e d'ordine.

Il capitolo deve avere un contenuto suo proprio ben definito e delimitato, sì da evitare accuratamente che si cumulino in uno stesso capitolo entrate o spese appartenenti a diverse categorie o rubriche. Come tale esso rappresenta l'unità fondamentale del bilancio e costituisce di fatto la suddivisione organica più importante del bilancio agli effetti del controllo parlamentare, giacchè le assemblee legislative approvano entrate e spese per capitoli. Quanto più numerosi sono i capitoli, tanto meno ampia risulta la zona di iniziativa autonoma e di discrezionalità dell'amministrazione, ma tanto più facilitata ed efficace l'opera di controllo, così del parlamento che degli organi amministrativi preposti al riscontro contabile e all'esame di legittimità della spesa (Ragionerie centrali - Corte dei Conti). Sembra necessario, tuttavia, evitare l'eccessivo frazionamento e la polverizzazione della materia amministrativa, per non gravare oltremodo l'opera del controllo e per non limitare eccessivamente la possibilità di azione autonoma di ciascuna unità amministrativa. Ma non è dubbio che, di fronte all'abuso che è stato anche recentemente fatto di capitoli a contenuto oltremodo generico, con stanziamenti di importi ingentissimi (specie nei bilanci militari), il principio della specializzazione del capitolo va energicamente difeso.

Le risultanze complessive del bilancio di previsione, raccolte nel riepilogo concludono, attraverso il confronto fra le entrate e le spese effettive e le entrate e le spese per movimento di capitali:

al pareggio;
o all'avanzo;
o al disavanzo.

A ciascuno di tali risultati contabili solo un'accurata analisi della loro formazione può conferire un concreto valore di adeguata espressione della reale situazione finanziaria dello Stato.

E' infatti ovvio che possa parlarsi di pareggio effettivo e di sana situazione finanziaria solo quando a tutte

Si avrà avanzo o disavanzo effettivo quando le entrate o quando tutte o la maggior parte delle spese effettive straordinarie possano essere sostenute con entrate effettive ordinarie.

Si avrà *avanzo* o *disavanzo effettivo* quando le entrate effettive superino le spese effettive o siano da queste superate.

Avanzo o disavanzo nella categoria dei movimenti di capitali avrà, invece, significato assai differente da quello accennato, corrispondendo il primo sostanzialmente ad un peggioramento ed il secondo ad un miglioramento della situazione patrimoniale dello Stato per effetto delle accennate conseguenze che su tale situazione hanno rispettivamente le entrate e le spese per movimento di capitali.

Il confronto, infine, di tutte le entrate con tutte le spese, delle due categorie, determinerà l'avanzo, il disavanzo o il pareggio finanziario. A ben valutare il

quale, soprattutto nei riflessi dei risultati finanziari della gestione del bilancio, occorrerà determinare quale categoria (le effettive o i movimenti di capitali), ed in quale misura abbia concorso a determinare il risultato complessivo (pareggio, avanzo o disavanzo finanziario).

IV. Formazione del bilancio di previsione – Presentazione alle assemblee legislative – Progetto di bilancio e sua trasformazione in legge di bilancio

La formazione del bilancio di previsione nei termini sopra illustrati attraversa due distinte fasi: quella di progetto quale viene elaborato e portato a termine dal potere esecutivo e quella di legge del bilancio in cui il progetto praticamente viene trasformato per opera del potere legislativo.

La presente trattazione si propone di mettere in evidenza, minutamente, in ciascun suo particolare e modalità, tali due fasi essenziali.

La redazione del progetto di bilancio resta, come si è detto, attributo specifico del Ministero del Tesoro e, per esso, della Ragioneria generale dello Stato la quale, fin dalla sua prima istituzione (legge 22 aprile 1869, numero 5026), annoverò fra i suoi compiti essenziali, oltre il riscontro su tutta la gestione statale, la preparazione dei documenti finanziari (bilancio di previsione e rendiconto generale) da presentare alle Camere legislative.

Il bilancio di previsione è costituito come si è accennato, di uno stato di previsione dell'entrata e di tanti stati di previsione della spesa per quanti sono i ministeri; pertanto ogni ministero, per mezzo delle rispettive Ragionerie centrali, prepara il proprio stato di previsione della spesa e, insieme alle proposte riguardanti i capitoli d'entrata da esso eventualmente amministrati, lo trasmette al Ministero del Tesoro (Ragioneria generale dello Stato) che ha il compito, oltre che di preparare lo stato di previsione della entrata, quello di coordinare tutti i preventivi di spesa e di elaborare il Progetto di bilancio generale da sottoporre all'approvazioni delle assemblee legislative.

Ma seguiamo, nel fatto, un po' più da vicino le varie fasi della raccolta e dell'elaborazione degli elementi necessari alla compilazione dell'importante documento finanziario.

Le Ragionerie centrali dei vari ministeri, sulla base degli stanziamenti approvati col precedente bilancio di previsione (valevoli, cioè, per l'esercizio finanziario in corso) e tenuto conto delle nuove e maggiori necessità, nonchè delle cessate o diminuite esigenze dei servizi dipendenti, redigono uno schema dello stato di previsione della spesa del proprio ministero e raccolgono quelli delle aziende statali autonome che fanno ad esso capo.

La Ragioneria generale dello Stato riceve tali schemi dalle Ragionerie centrali e, per mezzo degli appositi servizi dell'Ispettorato generale del bilancio, procede all'esame per ogni capitolo di entrata e di spesa e alla valutazione dei singoli stanziamenti, tanto in rapporto alle previsioni precedenti e all'andamento della gestione in corso, quanto in relazione alle leggi che regolano la materia di ciascun capitolo e dei provvedimenti, anche in preparazione, che possono influire sulle cifre degli stanziamenti stessi.

Per il tramite dei capi ragionieri, l'Ispettorato è anche messo al corrente dei criteri che hanno suggerito alle singole amministrazioni l'eventuale impostazione in bilancio di nuove o maggiori spese e, quando occorra, ne discute direttamente con queste ultime la legittimità e la fondatezza e ne concorda il congruo ammontare.

Gli stati di previsione, nelle cifre provvisoriamente stabilite, vengono, ove occorra, sottoposti ad un riesame generale in apposite riunioni presso la Ragioneria generale presiedute dall'ispettore generale, con l'intervento dei capi ragionieri interessati.

Sulla base di detti stati di previsione e con le cifre risultanti da tale revisione, si procede alla formazione del bilancio di previsione dell'esercizio finanziario e alla preparazione di un rapporto illustrativo che metta in evidenza, attraverso le risultanze previste per le singole amministrazioni e i singoli rami di servizio, gli effetti finanziari d'ordine generale della gestione statale. Viene altresì predisposto lo schema del provvedimento legislativo di approvazione del bilancio.

Bilancio, relazione e schemi di provvedimenti legislativi vengono quindi sottoposti all'esame e all'approvazione del Ministero del Tesoro.

Apportate al documento le eventuali varianti che da tale esame fossero derivate, lo schema di bilancio e quello dei relativi provvedimenti legislativi (dei quali l'Ispettorato ha intanto curato la stampa) vengono sottoposti all'esame e all'approvazione del Consiglio dei Ministri.

Nel frattempo vengono predisposte le note preliminari ai singoli stati di previsione e una nota preliminare generale al bilancio in cui le entrate e le spese dello Stato sono presentate in quadri riassuntivi e analizzate in rapporto alle loro cause e alle variazioni che presentano in confronto di quelle del precedente esercizio.

Conseguita l'approvazione del Consiglio dei Ministri, i disegni di legge relativi ai bilanci dell'amministrazione statale e delle Aziende autonome sono presentati alle assemblee legislative, per la loro discussione ed approvazione.

Attualmente l'approvazione è demandata allo stesso Consiglio dei Ministri per effetto dei poteri ad esso attribuiti col decreto-legge Luogotenenziale 25 giugno 1944, n. 151, che dà facoltà al Governo di emanare norme giuridiche aventi forza di legge previo parere della Consulta.

Nel sistema vigente prima dell'occupazione militare alleata i disegni di legge relativi agli stati di previsione erano esaminati alla Camera da una Commissione denominata Giunta Generale del bilancio, nominata dalla Presidenza della Camera e che si suddivideva in sottocommissioni, a ciascuna delle quali veniva assegnato l'esame di uno o più bilanci.

L'esame concludeva con una relazione redatta per ogni bilancio che era presentato alla Camera, previa approvazione in seduta plenaria della Giunta.

Al Senato l'esame dei bilanci e la discussione preliminare erano affidati ad una Commissione denominata Commissione permanente di Finanza, di nomina presidenziale.

Tanto la Camera che il Senato avevano la più ampia facoltà di introdurre variazioni e di fare nuove proposte agli stati di previsione, presentati dal Governo.

Ma va subito rilevato che gran parte della materia del bilancio, tanto all'entrata quanto alla spesa, non è che esecuzione ed applicazione di leggi organiche. I tributi sono regolati da leggi proprie; gli ordinamenti amministrativi e giudiziari, le Forze armate, i vari organi generali dello Stato, alcuni degli oneri più importanti dell'Erario (interessi di debiti pubblici, pensioni, stipendi agli impiegati, ecc.) sono disciplinati da disposizioni particolari. Anche nella parte straordinaria del bilancio molte leggi hanno effetti che si estendono a più esercizi. Talchè il compito di esame e di discussione delle assemblee legislative si trova, dalla stessa natura della materia in esame, necessariamente limitato, restando esso principalmente volto alle proposte di nuove e maggiori spese, nonchè alla discussione dei criteri seguiti nella valutazione delle cifre di bilancio, della situazione finanziaria che ne deriva e dei provvedimenti che tale situazione comporta.

Una volta conseguita l'approvazione definitiva, i provvedimenti di legge che approvano gli stati di previsione dell'entrata e della spesa sono sottoposti alla sanzione sovrana, quindi promulgati e pubblicati nella *Gazzetta Ufficiale* del Regno ed inseriti nella Raccolta ufficiale delle leggi e decreti.

L'insieme di tali provvedimenti costituisce la legge del bilancio. Circa la natura di tale legge giova rammentare che, quanto all'entrata, l'autorizzazione ad accertare e a riscuotere, secondo le leggi vigenti, imposte e tasse d'ogni genere, a versare nella casse dello Stato le somme e i proventi dovuti per quell'esercizio finanziario ed infine a rendere esecutivi i ruoli delle imposte dirette, serve a confermare le facoltà del potere esecutivo, più che a perfezionare l'obbligo dei contribuenti di soddisfare i tributi stabiliti da leggi organiche già in vigore.

Per l'entrata, inoltre, è ovvio che le cifre delle previsioni non segnano, come per le spese, limiti tassativi all'azione del potere esecutivo.

Per le spese, invece, l'autorizzazione data al Governo dalle leggi di approvazione dei singoli stati di previsione ha lo scopo di fissare il limite insormontabile delle facoltà concesse al potere esecutivo, per quell'esercizio, nell'esecuzione delle sepse.

In definitiva la legge di bilancio è una legge di semplice autorizzazione e di limiti e, come tale, essa ha prevalente carattere di atto amministrativo approvato con legge formale. Ciò vuol dire che tutte le spese dello Stato, pur dovendo necessariamente figurare nel bilancio generale, non possono trovare in questo la fonte della loro legittimità, e, quindi, la causa efficiente della loro effettiva erogazione. Con altre parole, l'iscrizione di una spesa in bilancio è condizione necessaria ma non sufficiente per la sua erogazione: ogni spesa deve essere motivata e ricevere la sua precisa legittimazione da apposita legge che ne autorizzi l'erogazione, determinandone la misura, i beneficiari e ogni altra modalità o condizione di liquidazione e di pagamento.

Deriva direttamente dal cennato carattere di autorizzazione e di limite riconosciuto alle previsioni di spesa:

a) che i ministri impegnano e ordinano le spese nei limiti dei fondi assegnati in bilancio e che non possono valersi di entrate o profitti di qualsiasi provenienza per accrescere le assegnazioni fatte in bilancio per la spesa dei rispettivi servizi;

b) che è vietato il trasporto da un capitolo all'altro dei fondi a ciascuno di essi assegnati;

c) che le maggiori o le nuove spese, cui non si possa provvedere con i fondi di riserva o negli altri modi espressamente indicati dalla legge di contabilità, debbono essere autorizzate per legge.

Si è discusso sugli effetti dell'eventuale rifiuto del bilancio da parte delle assemblee legislative; esso non può concepirsi che come dimostrazione di sfiducia al potere esecutivo che chiede l'autorizzazione ad esercitare il bilancio, non essendo altrimenti ammissibile che con il rifiuto possa arrestarsi il funzionamento di tutta la gestione amministrativa dello Stato e possa determinarsi la paralisi dello Stato stesso.

Una volta che il bilancio di previsione sia stato perfezionato in tutti i suoi particolari e che esso sia diventato legge dello Stato, può accadere — ed il caso è frequentissimo, specie nelle attuali condizioni di fortissima instabilità della situazione economico-finanziaria del Paese — che si prospetti la necessità di nuove entrate e di nuove o maggiori spese.

Tale eventualità che possono verificarsi prima ancora che il bilancio approvato sia posto in gestione o anche durante la gestione stessa, non possono, come è ovvio, non avere il loro riflesso sul bilancio nel duplice suo aspetto, già ampiamente illustrato, di documento contabile di previsione e di legge di autorizzazione. Occorreranno quindi appositi provvedimenti legislativi, che la legge di contabilità esattamente definisce, coi quali il bilancio di previsione già approvato, venga, per così dire, aggiornato.

Per quanto riguarda le nuove entrate — il problema non si pone naturalmente per le maggiori entrate — occorrerà soltanto provvedere all'istituzione dei nuovi capitoli cui imputare i nuovi proventi; e, data la natura delle variazioni, è chiaro che ciò possa avvenire — al di fuori di ogni intervento delle assemblee legislative — per mezzo di semplice decreto del Ministro del Tesoro.

Molto più complessa è, invece, la questione dell'approvazione di nuove o maggiori spese dato, per l'appunto, il carattere di limite e di autorizzazione che, nei riguardi delle spese, assume la legge di bilancio.

La legge di contabilità ha nettamente fissato quali sono le spese nuove o maggiori alla cui iscrizione in bilancio può provvedersi con provvedimenti non legislativi, stabilendo che per tutte le altre deve farsi ricorso a provvedimento legislativo e debbonsi anche indicare i mezzi per far fronte alle spese stesse.

Fanno parte del primo gruppo:

a) le maggiori spese che si verificano nei capitoli delle spese obbligatorie e d'ordine, quali risultano inscritti in apposito elenco allegato allo stato di previsione della spesa del Ministero del Tesoro;

b) le maggiori spese occorrenti: per integrare le assegnazioni relative a stipendi, pensioni ed altri assegni fissi tassativamente autorizzati e regolati da leggi, per restituire tributi indebitamente percetti ovvero tasse su prodotti che si esportano, per pagare vincite al lotto, per eseguire pagamenti relativi al debito pubblico in dipendenza di operazioni di conversione od altre analoghe autorizzate da leggi;

— o per provvedere alla restituzione di somme dovute in deposito e al pagamento di quote di entrate devolute ad enti ed istituti o di somme comunque prescele per conto di terzi.

I capitoli relativi a tali spese risultano inscritti in due separati elenchi, pure allegati allo stato di previsione della spesa del Ministero del tesoro;

c) le maggiori e le nuove spese cosidette impreviste e che riguardano rispettivamente le deficienze di assegnazioni di bilancio per spese non contemplate nelle precedenti lettere *a*) e *b*) e le spese nuove per le quali concorrono certe determinate condizioni (art. 136 del Regolamento di contabilità generale dello Stato).

Le maggiori e le nuove assegnazioni di fondi richieste dalle spese sopraindicate sono disposte:

per le spese di cui alla lettera *a*) con decreti del Ministro del Tesoro, mediante prelevamenti dallo speciale Fondo di riserva per le spese obbligatorie e di ordine;

per le spese di cui alla lettera *b*) con decreti reali promossi dal Ministro del tesoro e sentito il Consiglio dei Ministri, se trattasi di spese elencate nel primo comma; con decreti del Ministro del Tesoro se trattasi di spese elencate nel secondo comma della citata lettera;

per le spese di cui alla lettere *c*) mediante prelevamenti dallo speciale fondo di riserva per spese impreviste, con decreti reali promossi dal Ministro del Tesoro (preceduti da deliberazione del Consiglio dei ministri, se i prelevamenti sono superiori alla somma di L. 50.000 per capitolo) e da presentare per la convalida al Parlamento.

Quanto agli effetti sull'equilibrio generale del bilancio di tali nuove o maggiori assegnazione di fondi, è ovvio che soltanto quelle aventi riferimento alle spese elencate sotto la lettera *b*) possono influire nel senso di alterare quell'equilibrio, dato che per le altre si provvede con prelievi dai fondi di riserva inscritti in bilancio e cioè, in definitiva, con semplici trasferimenti da uno ad altro capitolo della spesa.

In pratica, però, anche per quelle nuove o maggiori spese può trovarsi compenso sia nelle maggiori entrate accertate (in corrispondenza delle quali si siano, per l'appunto, inscritte le spese nuove o maggiori), sia in diminuzioni apportate allo stanziamento di altri capitoli della spesa.

Per tutte le altre spese nuove o maggiori vale la norma fondamentale — sancita a salvaguardia dell'equilibrio del bilancio — che le maggiori e le nuove assegnazioni debbono essere compensate con maggiori o nuove entrate e con equivalenti diminuzioni (storni) dalle assegnazioni di altri capitoli di spesa che ne offrano la possibilità. Purtroppo, nella situazione eccezionalmente instabile in cui volgono attualmente l'economia e la finanza del nostro Paese e di fronte alle sempre nuove, improrogabili ed immani necessità cui i poteri pubblici debbono far rapidamente fronte, l'aurea norma è di fatto messa in non cale; con quale pauroso aggravarsi della situazione monetaria e finanziaria del Paese è facile immaginare, quando si pensi che fra gli strumenti della finanza straordinaria, cui si suole ricorrere in siffatti frangenti, i tributi di carattere eccezionale e i prestiti (interni od esterni) hanno efficacia limitata, sicchè si rende necessario far ricorso a quel mezzo di apparente sollievo immediato ma di terrificanti conseguenze distruttive su tutto l'organismo nazionale che è l'emissione di carta moneta.

Anche per le variazioni da introdurre nel bilancio di previsione, la procedura per cui si perviene al provvedimento definitivo di stanziamento dei fondi e di istituzione dei nuovi capitoli dell'entrata e della spesa, percorre tutta una serie di fasi successive (dalla richiesta del Ministero interessato alla cernita e all'elaborazione degli elementi contabili dell'entrata o della spesa, fino alla compilazione del provvedimento — decreto Ministeriale — decreto Reale o progetto di legge —) che giova brevemente rammentare.

Tali fasi, dalla richiesta del Ministero proponente alla determinazione degli stanziamenti, formulazione dei vari tipi di provvedimento e definitiva assegnazione dei nuovi e maggiori stanziamenti del bilancio, fanno tutte capo, come nel caso della formazione del bilancio preventivo, alla Ragioneria generale dello Stato.

Le variazioni al bilancio possono, come si è detto, avere per oggetto nuove entrate di competenza dell'esercizio in corso per le quali, a termini dell'art. 155 del Regolamento di contabilità generale dello Stato, la Ragioneria generale cura l'elaborazione, la redazione e l'ulteriore perfezionamento, attraverso le fasi normali della procedura, del relativo decreto del Ministro del Tesoro.

Per quanto concerne le nuove o maggiori spese da approvarsi con legge tali fasi sono riassuntivamente le seguenti:

ricevimento dello schema di provvedimento dal Ministero interessato o dai competenti uffici di quello del Tesoro, quando sia di iniziativa di quest'ultimo;

redazione della relazione al Ministro del Tesoro e al Consiglio dei Ministri;

stampa del provvedimento approvato dal Consiglio dei ministri;

presentazione, quando occorra, del provvedimento per la discussione e l'approvazione alle assemblee legislative;

firma del provvedimento legislatico da parte del Capo dello Stato, del Ministro del Tesoro e degli altri Ministri con cui il provvedimento sia stato concertato;

invio del provvedimento al Ministro Guardasigilli per l'inserzione nella Raccolta ufficiale delle leggi e decreti e, infine, sua pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*.

Per il decreto Ministeriale è naturalmente richiesta la sola firma del Ministro del Tesoro e la registrazione da parte della Corte dei conti; per i decreti Reali (o Luogotenenziali) non aventi forza di legge occorre, oltre la deliberazione del Consiglio dei Ministri, la registrazione alla Corte dei conti, l'inserzione nella Raccolta ufficiale delle leggi e decreti e la pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale*.

La Ragioneria generale dello Stato cura anche, in tempi normali, la conversione in legge in tempo utile da parte delle assemblee legislative, dei Regi decreti legge e di variazione al bilancio, nonchè la convalida, da parte delle Assemblee legislative, dei Regi decreti emanati a termine dell'art. 42 della legge sulla Contabilità generale dello Stato, per i prelevamenti dal fondo di riserva per le spese impreviste, istituito nel bilancio del Ministero del Tesoro.

V. Quesiti e propositi critici in materia di bilancio

Le questioni che intorno al bilancio dello Stato sono state di volta in volta dibattute in sede scientifica e in quella della vita politica e della pratica amministrativa, sono numerose e complesse; ma qui, in vista del fine della presente trattazione e data anche la ristrettezza dello spazio, sarà opportuno limitare l'esame a quelle questioni, soltanto, la cui portata pratica sia palese e di importanza preminente, in confronto alla fisonomia teoretica che ciascuna di esse può eventualmente comportare.

In tal senso riteniamo che le questioni meritevoli di particolare rilievo possono essere schematicamente indicate some segue:

1° Se sia preferibile il bilancio di competenza a quello di cassa.

2° Collegamento fra loro dei diversi bilanci annuali. Impegni di spesa pluriennali.

3° Provvedimenti di variazione al bilancio nel corso dell'esercizio e loro limitazione.

4° Rafforzamento del principio dell'unicità del bilancio.

5° Contenuto dei capitoli di bilancio.

6° La categoria delle spese consolidate (*Consolidated Fund*).

7° Il potere esecutivo e la formazione del bilancio.

1) E' già stato sufficientemente illustrato in quanto precede il diverso carattere delle due specie di bilancio: di competenza e di cassa, per indugiarci ancora su tale distinzione.

Qui basterà aggiungere che il sistema del bilancio di cassa vige in Inghilterra e quello del bilancio di competenza nei principali Stati dell'Europa occidentale.

Naturalmente nella valutazione dei vantaggi inerenti a ciascun sistema non si può prescindere dalla spesso profondamente diversa situazione politica e dalla formazione storica dei Paesi che il hanno adottati. Giacchè non è dubbio che la grande semplicità e facile comprensione del sistema inglese non vanno disgiunte da rischi e pericoli che, tuttavia, mentre sarabbero effettivi e sicuramente deleteri in un Paese a scarsa educazione politica è con regime di partiti fortemente instabile, sono pressochè inavvertiti in Inghilterra che può avvantaggiarsi di un notevole stabilità del sistema di avvicinamento dei Partiti al Governo e di un diffuso senso di responsabilità politica.

Non sembra, quindi, dubbio che il sistema del bilancio di competenza — con tutte le possibilità di limitazione e di controllo effettivo che esso comporta alla facoltà di spendere del potere esecutivo, considerata non soltanto sotto il profilo della fase finale di essa, cioè dell'effettivo esborso di danaro, ma in quella ben altrimenti importante dell'impegno che assume lo Stato di far fronte alla spesa — sia da conservare e da rafforzare in Italia.

In fatto poi, dove vige il sistema del bilancio di competenza, non è escluso che ad esso si possa accompagnare — con effetti naturalmente non vincolativi, per quanto riguarda la spesa, ma semplicemente come guida e norma all'azione amministrativa che presiede ai vasti movimenti di tesoreria collegati con la gestione del bilancio — un sistema di previsioni di cassa, opportunamente allibrate in un vero e proprio bilancio di cassa, di cui sarebbero elementi essenziali: il presunto fondo, di cassa iniziale, gli incassi e i pagamenti di cui è prevista la realizzazione in conto della gestione del bilancio, gli incassi e i pagamenti in conto dei debiti e crediti di tesoreria.

In Italia tale documento finanziario viene di fatto elaborato a cura della Direzione Generale del Tesoro (art. 5 della legge 9 dicembre 1938, n. 2783), seppure in periodo diverso da quello prescritto per la presentazione del bilancio di previsione e con finalità diversa da quella di servire quale elemento accessorio ed illustrativo del bilancio stesso.

2) Pur riferendosi il bilancio preventivo a singoli periodi annuali (esercizi) della gestione statale, considerati come un unico tutto a sè stante, non sono nella sua compilazione tecnica trascurati i necessari collegamenti tra un esercizio e l'altro, tra l'uno e l'altro bilancio annuale.

Di fatto gli stanziamenti d'ogni voce d'entrata e di spesa del bilancio sono indicati in relazione alle previsioni dell'esercizio precedente mentre vengono illustrati con note marginali i motivi delle variazioni (aumenti o diminuzioni) che sono apportate alle previsioni stesse, e vien dato conto, nelle note preliminari premesse a ciascun stato di previsione, delle più importanti variazioni introdotte nei diversi gruppi o categorie dell'entrata e della spesa e delle risultanze complessive previste in confronto del precedente esercizio.

Altra espressione del collegamento che il sistema del bilancio di competenza esige e mantiene tra l'uno e l'altro esercizio finanziario — con particolare riguardo alla gestione effettiva del bilancio stesso più che alla formazione tecnica di esso — è data dall'esistenza della

speciale gestione dei residui che ciascun esercizio sviluppa parallelamente a quella della competenza (delle entrate e delle spese, cioè, proprie dell'esercizio stesso), e che concerne, invece, la riscossione delle entrate accertate e il pagamento delle spese impegnate che l'ultimo esercizio e ciascuno dei precedenti oramai decorsi hanno lasciato in essere alla fine del periodo di gestione.

L'origine e il fondamento di siffatto collegamento è insito nella natura stessa del bilancio di previsione più volte illustrata, nel fatto, cioè, che esso è un bilancio di competenza, un bilancio di accertamenti e di impegni da cui necessariamente deriva una gestione di residui (entrate accertate da riscuotere - spese impegnate da pagare). La dimostrazione pratica e quasi la visione materiale del collegamento fra le varie gestioni finanziarie è data, in modo assai suggestivo, dal Rendiconto o Biancio consuntivo nelle cui sinossi grafiche e nei cui valori numerici trova il più logico e completo sviluppo lo svolgimento della gestione di competenza, nel duplice aspetto dell'accertamento delle entrate e dell'impegno delle spese e delle riscossioni e dei pagamenti relativi, e quello della gestione dei residui, in quanto si attiene alla loro riscossione e versamento e al loro pagamento.

Un'altra questione che va accennata in questa sede, perchè connessa in certo modo alla necessità di stabilire legami tra i vari bilanci annuali, è quella degli impegni di spesa pluriennali.

Alcune spese — spesso d'ingente ammontare — si estendono, per la necessità stessa della loro esecuzione e dei complessi programmi d'opere in cui si sono concretate, a vari esercizi finanziari. La legge che le autorizza, dispone anche, per lo più, la ripartizione fra i vari esercizi dell'importo globale della spesa.

Il bilancio di previsione — che è come si è detto un bilancio annuale — si limita ad inscrivere tra le sue autorizzazioni di spesa la parte dell'importo globale afferente all'esercizio, quale risulta dalla legge speciale che l'ha approvata o, in difetto, dalle prevedibili esigenze di cassa connesse con il presunto andamento dei lavori o delle forniture. Nulla dice il bilancio circa la esistenza del residuo impegno e dell'onere che esso rappresenta per ciascuno degli esercizi tra cui verrà distribuito. E certo non sarebbe inopportuno che tale onere futuro, dipendente dall'importo spesso assai considerevole delle cosiddette spese pluriennali ripartite, trovasse, sia in note marginali poste alle singole voci di bilancio cui tali spese fanno riferimento, sia in opportune tabelle riassuntive da allegare allo stato di previsione della spesa di ciascun dicastero, la sua precisa ed analitica dimostrazione.

Ciò consentirebbe di anticipare, sia pure entro certi limiti, la visione esatta di oneri futuri che — specie per il loro ingente ammontare — dovrebbero legittimare la più costante preoccupazione, pur nel loro stato di oneri latenti.

3) E' noto che il bilancio di previsione, per effetto degli eventi e delle condizioni in cui si è svolta la vita dello Stato in questi ultimi anni, è andato man mano perdendo quel carattere di solidità e di stabilità che vi era quasi tradizionalmente connesso, sì da trasformarlo in poco più che un'approssimativa valutazione iniziale delle entrate e delle spese dello Stato che una lunga serie di provvedimenti di variazione tenderà a soffocare sotto la sua mole, già fin dai primi mesi dell'esercizio.

Sia lecito sperare in un prossimo ritorno, sia pure graduale, ad una necessaria stabilità di bilancio. Condizione indispensabile di tale ritorno è, però, che l'ambiente sociale ed economico in cui si svolge la vita dello Stato ritrovi le sue assise e la sua normalità di esistenza essendo certamente vano sperare in un bilancio stabile, in un andamento regolare delle entrate e delle spese statali, finchè talune, almeno, fra le essenziali condizioni della vita di un Paese (la stabilità monetaria - l'ordine pubblico e la pace sociale - l'indipendenza - il funzionamento della giustizia) non siano in certo modo normalizzate.

Potranno, allora, attuarsi appropriate misure che si ispirino alla nota procedura dell'assestamento del bilancio in uso fino all'esercizio 1912-13 e in virtù del quale ottenevasi, mediante un unico provvedimento di legge adottato nel corso di ciascun esercizio finanziario, di variare gli stanziamenti di bilancio, in relazione a modifiche che nella valutazione delle previsioni fossero suggerite o richieste dalla gestione in corso.

Un ritorno a tale procedura — da adeguarsi con opportuni accorgimenti alle reali possibilità di attuazione — favorirebbe, in uno col ripristino di più oculate o meno aleatorie previsioni da parte delle singole amministrazioni, la restituzione al bilancio del suo carattere essenziale di basilare documento normativo della gestione finanziaria dello Stato.

4) Una delle critiche più frequenti e, teoricamente almeno, più fondate che si rivolgono al bilancio generale dello Stato, riguarda l'incompleta unità di esso, data la coesistenza di numerosi bilanci speciali concernenti veri e propri servizi di Stato che, in passato, trovavano, almeno in parte, la loro sede nel bilancio generale (Ferrovie - Monopoli - Poste e Telegrafi - Telefoni, ecc.).

Attualmente tali servizi non figurano nel bilancio generale per l'importo integrale dei loro proventi e delle loro spese, ma soltanto per la cifra differenziale (avanzo o disavanzo che va normalmente a favore o a carico del bilancio generale).

Ora è evidente che, fintantochè viene riconosciuta la utilità delle gestioni autonome di taluni servizi pubblici e, di riflesso, la necessità di bilanci distinti per ciascuno di essi, l'assoluta unità del bilancio statale risulta compromessa, non essendo sufficiente ad attenuare tale difetto l'inclusione nel bilancio statale delle risultanze differenziali delle gestioni autonome, che d'altra parte potrebbero anche mancare (pareggio).

Con opportune e ben congegnate note esplicative, da introdurre sia nelle note preliminari degli stati di previsione della spesa dei ministeri cui dette gestioni autonome fanno capo, sia nella nota preliminare generale che precede il progetto di bilancio si potrà, comunque, rimediare sostanzialmente al cennato difetto e presen-

tare un quadro quanto più comprensivo possibile dell'intera gestione finanziaria dello Stato.

Uguale preoccupazione non sembra, invece, che debbasi nutrire per quanto concerne i bilanci di tutti gli altri Enti pubblici, collegati con la finanza dello Stato che partecipa alla formazione del loro capitale o da cui quegli Enti ricevono contributi o assistenza finanziaria variamente caratterizzata: il contenuto stesso dei loro bilanci, a parte le difficoltà materiali derivanti dal loro numero e dalla diversità dei criteri che presiedono alla loro gestione (spesso informata a caratteristiche tecniche del tutto particolari), varianti dall'una all'altra azienda, sconsiglia la loro inclusione nel bilancio statale.

La stessa legge italiana, in materia di bilanci e di conti consuntivi degli Enti amministrativi d'importanza nazionale sovvenzionati direttamente o indirettamente dallo Stato, si limitò sempre a regolare e disciplinare la loro presentazione alla Camera ma, mentre aveva in un primo tempo (R. decreto 6 aprile 1939, n. 720) richiesto che bilanci e consuntivi fossero presentati all'approvazione del Parlamento in allegato al bilancio e al rendiconto dello Stato, ammise in un secondo tempo (R. decreto 30 marzo 1942, n. 442) che la presentazione avvenisse indipendentemente da quella dei bilanci dello Stato.

5) Una questione assai importante, agli effetti dell'efficacia del controllo che, attraverso le autorizzazioni di spesa del bilancio, viene esercitato sulla gestione dei singoli ministeri, è quella del contenuto dei capitoli in cui lo stato di previsione di ogni dicastero è suddiviso.

E' chiaro che, quanto maggiore è il numero dei capitoli, tanto meno vasto campo è lasciato all'iniziativa dell'amministrazione e tanto più efficace risulta il controllo che può su di essa essere esercitato attraverso il bilancio.

D'altra parte non è lecito oltrepassare un ragionevole limite nello sminuzzamento della materia amministrativa, per non creare attraverso un eccessivo numero di capitoli (attualmente per l'intero bilancio statale se ne contano oltre 3500) serie difficoltà ed intralci all'esame e alla discussione da parte delle Commissioni parlamentari e delle assemblee legislative, nonchè alla gestione amministrativo-contabile d'ogni singolo dicastero.

Quanto all'esatta definizione e limitazione del contenuto dei capitoli, la legge è assai esplicita, disponendo che tanto le entrate quanto le spese vanno inserite in distinti capitoli a seconda della diversa materia in amministrazione e dei diversi servizi attinenti alla stessa materia e al medesimo scopo, e a seconda che essi concernano spese fisse da tener sempre distinte dalle spese variabili, spese di materiale o spese obbligatorie e d'ordine. Nello stesso intento è, altresì, fatto divieto di cumulare in uno stesso capitolo entrate e spese appartenenti a diverse categorie o rubriche (art. 133 del Regolamento di contabilità generale dello Stato approvato con R. decreto 23 maggio 1924, n. 827).

Ma è ovvio che un'efficace remora all'abuso che, specie in periodi di grave instabilità sociale e amministrativa, si fa di capitoli a contenuto vastamente promiscuo e generico (particolarmente nei settori delle spese militari e delle opere pubbliche) può solo essere l'effetto di una oculata e severa revisione cui, in sede di formazione del bilancio, gli organi preposti alla sua preparazione ed elaborazione dovrebbero assoggettare le richieste e le proposte dei singoli dicasteri, nonchè dell'effettivo esercizio dei poteri di esame e di controllo che, in materia di bilancio, sono istituzionalmente demandati alle assemblee legislative.

L'introduzione nella carta costituzionale di una norma diretta ad ottenere che i singoli capitoli di bilancio siano sufficientemente analitici — a parte che, nella sua formulazione pratica, non avrebbe da innovare gran che alle attuali norme accennate più sopra o dovrebbe, dato il carattere solenne del documento legislativo in cui verrebbe ad essere inserita, mantenersi nei termini più generici o riferirsi a criteri troppo meccanici e in definitiva di scarsa efficacia per l'intento da conseguire — non sembra che possa comunque sostituire la indispensabile volontà e risolutezza, che deve essere degli organi amministrativi, di perseguire tale importante risultato nella concreta formulazione dei vari capitoli di bilancio (con particolare riguardo a quelli della spesa).

6) E' stato già precedentemente accennato alla questione variamente da tempo dibattuta delle entrate e delle spese così dette « consolidate » da considerarsi, cioè, di natura essenziale e permanente e ricorrenti con carattere di uniformità e periodicità e dell'opportunità che, ai fini del bilancio, esse vengano raggruppate in separata categoria da approvare in blocco o da ritenere già approvata, indipendentemente dalla legge di bilancio, facendo esse capo a speciali leggi organiche che vi hanno dato origine.

Tale soluzione che fu anche, come si è detto, oggetto di favorevoli voti da parte di consessi scientifici italiani, avrebbe, oltre i vantaggi di carattere schiettamente politico connessi con la possibilità di evitare o limitare in tal modo le pericolose conseguenze di un rifiuto del bilancio da parte delle Camere, anche l'altro di alleggerire notevolmente il lavoro delle assemblee legislative che potrebbero limitare la discussione a tutte le altre entrate e spese di carattere variabile e contingente.

Il bilancio inglese ha accolto in pieno il principio delle spese consolidate, raccolte sotto la denominazione di *Consolidated Fund*.

Fanno parte di tale fondo tutte quelle spese che hanno riferimento all'esistenza politica stessa dello Stato (lista civile, debito pubblico, stipendi della magistratura, dello speaker ai Comuni, della diplomazia, ecc.) e che, come tali, sono votate una volta per sempre, all'avvento di ciascun sovrano.

Nella parte attiva sono considerate entrata del *Consolidated Fund* tutte le imposte (tranne l'*income tax* e quella sul tè che sono considerate come variabili nella loro misura e aventi bisogno di voto annuale) che sussistono nella loro piena validità, finchè una legge speciale non le modifichi.

Così nel Parlamento inglese va ogni anno in discussione soltanto una parte delle entrate e delle spese e, precisamente, quelle non comprese nel *Consolidated*

Fund. In Italia, invece, come nella maggior parte degli Stati, non vi è alcuna limitazione al diritto di discussione parlamentare del bilancio; tutte le spese e tutte le entrate sono discusse anno per anno e il bilancio e la relativa legge di approvazione è annuale.

Evidentemente l'introduzione di una categoria di spese consolidate (giacchè è riguardo alla spesa che la distinzione avrebbe tutta la sua importanza) importerebbe notevoli vantaggi, anche di carattere pratico, e non presenterebbe particolari difficoltà di attuazione.

Intanto dovrebbesi, mediante apposita disposizione di legge, non avente necessariamente carattere statutario, stabilire quali spese dovrebbero far parte di tale fondo. L'elenco sopra riportato di quelle comprese nel *Consolidated Fund* inglese è soltanto indicativo e potrebbero ad esse essere aggiunte altre il cui carattere di obbligatorietà e di relativa stabilità non sembra discutibile, quali: gli stipendi e le altre competenze fisse al personale civile e militare di ruolo, le pensioni civili e militari, le annualità e contributi statali a carattere continuativo quali risultano fissati da leggi speciali, e simili.

Tecnicamente l'attuale forma del bilancio potrebbe restare inalterata, con le sue due categorie di entrate e di spese effettive ed entrate e spese per movimento di capitali: basterebbe riportare all'inizio di ciascuna delle attuali categorie, comprendendole in speciali sottocategorie, tutte le voci di entrate e di spese consolidate. A meno che non si preferisca più semplicemente contradistinguere le voci stesse, promiscuamente distribuite nelle normali categorie in uso, con la designazione di « consolidata » intesa nel senso e con gli effetti sopra specificati.

7) Non sarà, infine, inopportuno accennare alla questione, assai importante dal punto di vista generale della teorica della distinzione e separazione dei poteri dello Stato e delle attribuzioni che a ciascuno di essi debbono essere riconosciute, concernente per l'appunto l'autorità cui spetta in proprio la preparazione e la presentazione del bilancio.

In Italia e nei principali Paesi a regime costituzionale è il potere esecutivo che prepara e presenta il bilancio.

Secondo una nota formula inglese, nella quale si compendierebbe l'altro principio del diniego dell'iniziativa parlamentare in materia di spese, l'ufficio del governo consiste nel proporre, quello del Parlamento nell'accordare.

La questione se convenga affidare ad un organo estraneo all'esecutivo i diversi compiti relativi alla formazione del bilancio non ci sembra che rivesta attualità e nemmeno spiccato interesse teorico in Italia.

Come quasi tutte le leggi — specie se a prevalente carattere tecnico — vengono elaborate dal potere esecutivo, attraverso l'opera dei dicasteri preposti ai vari rami della pubblica amministrazione, così il bilancio, primario strumento tecnico della gestione finanziaria dello Stato, rientra nella specifica competenza del potere esecutivo che ne affida l'esecuzione agli appositi organi del Ministero del Tesoro.

BIBLIOGRAFIA

SUI BILANCI FINANZIARI: *Discussioni al Senato del Regno*. Roma, Tip. Forzani, 1907.

ARCOLEO G.: *Il Bilancio dello Stato e il Sindacato Parlamentare*. Napoli, Tip. Jovene, 1880.

AUDIFFREDI G.: *La contabilità delle Amministrazioni pubbliche e i relativi bilanci preventivi e consuntivi*. Roma, Stab. Bontempelli, 1889.

DURANTE G.: *I bilanci preventivi statali*. Padova, Il Veneto, 1907.

GAGLIARDI E.: *Il bilancio dello Stato*. - Vol. I. « Il bilancio di previsione in generale ». Torino, U.T.E.T., 1908.

GIARDINA - ROSSO: *Della limitazione delle spese presso gli antichi e del bilancio di previsione negli Stati moderni*. Modica, Tip. Avolio, 1886.

MASÈ - DARI E.: *Sul bilancio dello Stato - Lineamenti dell'ordinamento formale della pubblica finanza*. Torino, F.lli Bocca, 1899.

MOLINA E.: *Le forme dei bilanci e dei rendiconti dello Stato dal 1869 ad oggi*. Napoli, Tip. Miglio, 1890.

MONTEFORTE M.: *I fondi di riserva del bilancio italiano*. Roma, Tip. A. Manuzio, 1915.

PASOLINI M.: *Il nostro bilancio* - « Osservazioni e commenti ». Roma, E. Loescher, 1902.

RAVA L.: *Il sindacato parlamentare sulla amministrazione e il bilancio*. Bologna, Fava e Garagnani, 1890.

RIERA A.: *Il bilancio e la costituzione degli Stati*. Siracusa, Ed. Paesana, 1933.

ROSSI G.: *I nuovi principî regolatori del bilancio finanziario italiano*. Macerata, Mancini, 1910.

SELLA Q.: *Sui bilanci finanziari* - « Discussioni nel Senato del Regno ». Roma, Tip. Forzani, 1907.

TREVISONNO: *Il bilancio dello Stato*. Roma, Coop. Tip. Manezia, 1909.

VITAGLIANO G.: *Il contenuto giuridico della legge di bilancio*. Roma, Off. Tip. Italiana, 1910.

CURATO G.: *Il bilancio statale italiano*. Catania, Studio editoriale moderno, 1936.

MAJORANA S.: *Il bilancio dello Stato*. Roma, Libreria internazionale Treves, 1930.

ROSTAGNO F.: *Contabilità di Stato*. - Vol. II e III. « Esercizio del bilancio ». Milano, Vallardi, 1927.

INGROSSO G.: *Istituzioni di diritto finanziario* (Vol. I - Bilancio). Napoli, E. Jovene, 1935.

GRAZIANI: *Il bilancio e le spese pubbliche* (compreso nel « Trattato di diritto amministrativo » di V. E. Orlando).

MAJORANA A.: *Teoria costituzionale delle entrate e delle spese dello Stato*. Roma, 1886.

REPACI F. A.: *La finanza italiana nel ventennio 1913-1932*. « Parte I - La gestione del bilancio ». Torino, Einaudi, 1934.

LOMBARDO M.: *Contabilità generale dello Stato*. Roma, Istituto Poligrafico dello Stato, 1942.

IL CONTROLLO DEL BILANCIO

(LEGISLAZIONE COMPARATA)

A CURA

dell'avv. LUIGI PICOZZI

Consigliere della Corte dei Conti

Considerazioni generali sul bilancio dello Stato e sul controllo finanziario

In considerazione dello scopo e dei limiti assegnati al presente lavoro tralascio di esporre le varie teorie elaborate dalla dottrina sul bilancio dello Stato e sul controllo finanziario, trascurando altresì, per quanto di facile erudizione, l'esame sulle origini storiche e sugli sviluppi presso i diversi popoli dei due istituti (1).

Tutti gli scrittori di diritto finanziario distinguono il controllo in: legislativo, amministrativo e giudiziario, avuto riguardo all'organo che esercita tale importante funzione nell'ordinamento dello Stato (2).

Tale tripartizione ai fini di una chiara e sistematica esposizione non si ritiene utile, in quanto coglie soltanto un aspetto, quello esteriore e formale del controllo, tralasciando la parte sostanziale del controllo stesso, senza dire poi che non vi è una linea netta che nei diversi ordinamenti politici (ed in particolare nei diversi ordinamenti finanziari) possa separare il controllo legislativo da quello amministrativo e giudiziario, in quanto alcuni atti ed uffici che si riscontrano nella sfera di uno di essi entrano anche in quella degli altri, e qualche volta il legislativo si giova dei risultati degli altri due (3). E' da tener presente altresì che storicamente non tutti gli Stati hanno avuto sempre concomitante l'esercizio dei tre poteri di controllo, e che in qualche Stato moderno non si rinviene nemmeno il controllo così detto giudiziario, affidato cioè ad un organo diverso ed indipendente dall'amministrazione attiva, fornito di potestà solenne giurisdizionale.

Più esatto ci sembra invece cogliere il momento *in* cui il controllo si esplica, riferirsi cioè al tempo in cui si evolve il bilancio, giacchè una tale indagine è più aderente all'azione, agli scopi ed ai risultati del controllo e mette in evidenza le varie fasi dello svolgimento di esso in rapporto ai poteri che concorrono ad attuarlo.

In base a tali criteri distingueremo, in riferimento alla gestione del bilancio dello Stato: un controllo precedente, un controllo concomitante ed un controllo susseguente.

Ma prima di addentrarci nell'esame di ciascuna delle tre ripartizioni è opportuno richiamare, per quanto brevemente, alcuni concetti generali sulla voce « controllo » e sul significato che esso ha assunto nel linguaggio giuridico moderno (4).

A parte le esagerazioni di coloro che comprendono nel « controllo » la stessa amministrazione attiva, quasi che la funzione dell'amministrazione in generale sia unicamente quella di vigilare e sindacare, errore che discende in parte dagl'insegnamenti dei cultori di ragioneria, specie della scuola così detta veneta, capeggiata dal prof. Fabio Besta, i quali identificano il controllo con la gestione stessa dell'azienda (5); a parte la eccessiva restrizione che altri danno al vocabolo, nel senso di limitarne la portata alla sola funzione espletata dagli uffici di ragioneria; riportando la espressione

---

(1) ALLIX: *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française*, ed. 1927; G. ARCOLEO: *Il bilancio dello Stato ed il sindacato parlamentare*, ed. 1880; F. FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*, ed. 1921; R. GNEIST: *Budget und Gesetz nach dem constitutionellen Staatsrecht Englands*, ed. 1867, tradotto in italiano dal BONGHI: *Il bilancio e la legge* Firenze 1869; GRAZIANI: *Il bilancio e le spese pubbliche nel* « Primo Trattato di Diritto Amministrativo Italiano » a cura di V. E. Orlando, vol. IX; P. LEROY BEAULIEU: *Traité de la science des finances*, ed. 1906: E. MASÈ DARI: *Sul bilancio dello Stato*, ed. 1899; R. STOURM: *Cours des finances*, Le Budget, 7 ed., Paris 1913.

(2) G. A. VANNI: *Organizzazione degli uffici finanziari nel* « Primo Trattato di Diritto Amministrativo Italiano », op. cit., vol. IX, pag. 1135; V. TANGORRA: *Il controllo fiscale nell'amministrazione finanziaria*, ed. 1899; A. WAGNER: *Scienza delle finanze*, III ed., vol. 1.

(3) Così l'esame postumo dei rendiconti amministrativi presentati alla Corte dai funzionari delle riscossioni e dei versamenti. e quello contenzioso sui conti sono nella sfera del controllo legislativo, ove l'autorità che li fa emani dal potere legislativo, e nello stesso tempo sono diretti a completare il controllo che l'amministrazione finanziaria esercita sui suoi agenti, e quindi da questo aspetto sono delle funzioni di controllo amministrativo.

(4) A. VANNI: op. cit., 1135; TANGORRA: op. cit., pag. 7.

(5) D'ALVISE: *Nozioni teorico-pratiche di contabilità di Stato*, pag. 11; detto autore definisce la contabilità — ed anche la ragioneria — la dottrina del controllo preventivo, contemporaneo e susseguente nel campo dell'amministrazione economica aziendale.

al suo esatto significato, può definirsi il controllo: quell'insieme di mezzi atti ad assicurare la conformità alla legge dell'azione degli organi esecutivi (1).

Esso nel suo significato ristretto non può essere che un atto che si esplica in un tempo successivo al fatto, giacchè in definitiva non tende che alla revisione dei conti, alla valutazione dei risultati conseguiti ed all'accertamento delle responsabilità; ma il controllo ha un significato assai più complesso e nella sua generalità comporta gradazioni differenti ed abbraccia operazioni molteplici, comprendendo, nella sua azione, non solo il giudizio definitivo sui risultati della gestione dell'amministrazione attiva (controllo consuntivo), ma ancora tutte le misure cautelative e tutti gli atti di sorveglianza necessari ad evitare le infrazioni alla legge, ai regolamenti, ed alle istruzioni particolari (controllo preventivo). In proposito il Besson, trattando del bilancio, acutamente, distingue il controllo precedente (*préalable*) dal controllo preventivo (*préventif*) — in contrapposto al controllo susseguente e repressivo — ritenendo che il controllo precedente diviene preventivo allorchè mira, come suo scopo principale, ad impedire fin dal loro sorgere le infrazioni al bilancio (2).

Ai fini di una maggiore completezza della esposizione premettiamo altresì succintamente alcune nozioni sul « bilancio » che costituisce l'oggetto precipuo del nostro tema.

Fra le molte definizioni date a questo che rappresenta il documento più importante della vita finanziaria di uno Stato scegliamo quella che a nostro avviso presenta minore incompletezza (3).

Il bilancio può definirsi: il prospetto delle entrate e delle spese dello Stato calcolate in relazione ad un dato periodo che di regola è di 12 mesi.

Alla voce italiana « bilancio », che deriva da « bilancia » e sta a significare il bilanciamento, cioè lo stato di equilibrio tra le due somme estreme delle entrate e delle spese, corrisponde quella di origine francese « budget » che può dirsi ormai quasi universalmente adoperata da tutti gli Stati e perfino da quelli che, come il Giappone, non hanno alcuna affinità etnica e linguistica con le razze europee (4).

E' bene inoltre avvertire che il termine « budget » non ha quel significato generale che noi attribuiamo al « bilancio », ma viene adoperato negli altri Stati come bilancio di previsione (5).

Controllo precedente alla gestione del bilancio

Il controllo precedente alla gestione ed esecuzione del bilancio viene attuato in tutti gli Stati esclusivamente dal potere legislativo, o meglio dal Parlamento.

Il controllo si esercita nella forma cosidetta preventiva, essendo diretto a prevenire i possibili abusi ed arbitri da parte del potere esecutivo, con l'assegnare al medesimo limiti e freni prestabiliti mediante l'approvazione del bilancio; tale diritto del Parlamento di ingerirsi nell'amministrazione finanziaria e di sindacare la gestione e l'impiego del pubblico danaro è una delle maggiori conquiste del diritto pubblico moderno.

Il Governo rappresentativo e parlamentare, infatti, è causa e conseguenza insieme del crearsi del bilancio e del diritto della Nazione di votare le imposte e sindacare la gestione del pubblico danaro; il bilancio non è più uno stato di previsione delle entrate e delle spese del Re, ma è uno stato delle entrate e delle spese della Nazione, sul quale è fondata la stabilità e la regolarità dei pubblici servizi ed è per esso che si creano le norme ed i freni del Governo e che si esercita quella sovranità popolare che nell'approvazione della legge di bilancio trova la più alta espressione pratica e la garanzia più efficace (6).

E' noto che tali risultati non furono conseguiti tutti ad un tratto, ma furono frutti di un processo, ora lento ora rapido, di evoluzione che segnò vicende alterne, secondo l'indole dei popoli e le tradizioni storiche di ogni singolo paese (7).

La tendenza odierna in quasi tutti gli Stati, e specie in quelli più costituzionalmente progrediti, è quella di una sempre più larga partecipazione e collaborazione del Parlamento all'opera del Governo per la formazione del bilancio, partecipazione e collaborazione che vanno indubbiamente molto più al di là dei limiti negativi di un semplice sindacato e controllo.

Ma prima di addentrarci nell'esame dei sistemi con cui tale controllo preventivo viene esercitato nei vari

---

(1) TANGORRA: op. cit., pag. 7.

(2) BESSON: *Le contrôle des budgets en France et à l'Etranger*, ed. 1901, pag. 21.

(3) Il MASÉ DARI, nell'op. cit. pag. 31 e segg., enumera e sottopone ad acuta critica le moltissime definizioni che gli scrittori in materia finanziaria hanno dato alla voce « bilancio ». Cfr. anche il WAGNER: *Ordinamento dell'Economia Finanziaria e del credito pubblico*, nel « Manuale dello Schonberg », pag. 401; il RICCA-SALERNO: *Scienza delle finanze*, pag. 105; GRAZIANI: *Istituzioni di scienze delle finanze*, pag. 131; FLORA; op. cit. 54; STOURM: op. cit., pag. 2; INGROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. I, pag. 39; G. MAIORANA: *Il bilancio dello Stato*, pag. 38.

(4) La voce « budget » altro non esprime che il fatto materiale e puramente statico di tesaureggiamento, di giacenza di danaro, ovvero meglio quello di raccolta di atti e documenti contabili, come alcuni scrittori opinano e come meglio discende dall'origine stessa della parola francese « bourge » o « bougette » che, trasformata in « budget » in Inghilterra, indicava la borsa di cuoio, nella quale il cancelliere dello scacchiere riponeva i documenti finanziari che egli presentava al Parlamento.

(5) IÈZE, nel suo *Cours de science des finances et de législation financiès française*, pag. 7, fa presente che il « budget » non deve confondersi con il bilancio in quanto esso è un programma finanziario, un piano di azione, uno stato di previsione, un progetto di entrata da riscuotere e di spese da fare che si chiude o con un avanzo, ovvero con un disavanzo.

(6) MASÉ DARI: op. cit., pag. 141.

(7) ARCOLEO: op. cit., pag. 16 e segg.

Stati, è necessario insistere sul concetto che la funzione che esercita il Parlamento nell'approvazione del bilancio è vera e propria funzione di controllo, di quel controllo preventivo che, secondo il Besson, mira a determinare e ad infrenare l'azione del potere esecutivo nella gestione del bilancio; ma vi è un certo dissenso in dottrina giacchè qualche scrittore, per gli ampi poteri che ha il Parlamento, e specie la Camera bassa, sul bilancio, ha ritenuto di escludere che la funzione in parola, giuridicamente considerata, rivesta il carattere di controllo (1). Secondo il Vanni, per il potere d'iniziativa che ha il Parlamento in materia finanziaria, il bilancio è in realtà atto del legislatore e non dell'amministratore ed in conseguenza il Parlamento stesso in quella sede fa e non controlla, esplica un fatto non di revisione ma di costituzione e di dichiarazione di norme (2).

La questione è importante anche perchè, accogliendo la tesi del citato autore, nella trattazione del controllo preventivo si dovrebbe, a rigore, escludere l'opera che svolge il Parlamento nell'esame del bilancio, ma tale tesi non si ritiene di seguire per le seguenti considerazioni. Innanzi tutto il Parlamento è un corpo politico e sotto il profilo politico e non giuridico dovrà essere riguardata l'azione che esso svolge sul bilancio di previsione; inoltre secondo la prevalente dottrina la legge del bilancio è una legge formale e non materiale, in quanto il Parlamento con l'approvazione del bilancio compie un atto di alta amministrazione ma non emana un « comune preceptum » (3); infine il metodo della formazione del bilancio varia da Stato a Stato, con la prevalenza ora dell'uno ora dell'altro potere, ma in tutti gli Stati costituzionali sussiste la potestà del Parlamento di preventivamente porre la base giuridica dell'azione del potere esecutivo (sindacato, controllo).

INGHILTERRA (4).

L'ordinamento costituzionale inglese ha subìto quasi senza scosse, nello spazio di secoli, una lenta e graduale evoluzione più che per virtù di dottrina per l'alto senso di equilibrio e di saggezza del suo popolo.

I princìpi contenuti nella dichiarazione dei diritti dell'uomo, solennemente proclamati dalla rivoluzione francese, erano già stati in parte riconosciuti ed applicati in tempi più antichi dall'Inghilterra (5). Infatti il sistema della determinazione delle spese in rapporto all'entrata ed ai bisogni presentati dal Governo per ottenere danaro si ha nell'Inghilterra sotto Carlo II Stuart e da qui sorse sul finire del secolo XVII (1668) *l'appropriation bill*, che rappresenta la prima forma di controllo preventivo del Parlamento inglese sulle spese ed in forza della quale il danaro consentito al Governo deve avere sempre, somma per somma, una speciale destinazione secondo le rispettive suddivisioni del bilancio (6).

Il metodo con cui il Parlamento inglese procede all'esame ed all'approvazione del bilancio (*appropriation bill*) è tutto particolare; esso annulla quasi i poteri della Camera alta: riduce notevolmente il controllo di dettaglio della Camera bassa: toglie al Parlamento ogni iniziativa nelle questioni di spese e di credito; ha per scopo e per effetto di rendere molto rapido l'esame del bilancio (7).

Il Governo redige e sottopone alla Camera dei Comuni la valutazione dettagliata dei crediti necessari per il funzionamento dello Stato ed il Cancelliere dello Scacchiere, come rappresentante della Corona, espone la situazione del tesoro, dimostrando le possibilità ed i mezzi per far fronte alle spese necessarie al periodo al quale si riferisce il progetto del bilancio. Questa esposizione, frutto di un lavoro preciso ed approfondito di tutti gli uffici esecutivi e delle apposite commissioni, è redatto in modo che può essere perfino compreso dal gran pubblico.

Da ciò appare che il Parlamento, anche oggi, è in Inghilterra, per quanto attiene alla finanza, non un organo di direzione ma di controllo dell'azienda dello Stato.

Come è noto, nel diritto finanziario inglese non esiste un bilancio unitario che rispecchi il programma finanziario di ogni anno; ciò per il fatto che una parte delle entrate e delle spese pubbliche — invero non elevata rispetto all'ammontare del bilancio annuale — hanno carattere permanente e dipendono da leggi speciali, per cui non sono materie di voto annuale del Parla-

---

(1) VANNI: op. cit., pag. 1202.

(2) VANNI: op. cit., pag. 1147 e 1202.

(3) GRAZIANI: *Il Bilancio e le spese pubbliche*, op. cit., pag. 373; G. CAMMEO: *Della manifestazione della volontà dello Stato nel campo del diritto amministrativo* nel « Primo trattato di diritto amministrativo italiano », a cura di V. E. Orlando, vol. 3°, pag. 92; MASÉ DARI: op. cit., pag. 193; NITTI: *Manuale di scienza delle finanze*, pag. 665.

(4) ARCOLEO: op. cit., pag. 19; E. BESSON: *Le contrôle des budgets en France et à l'étranger*, ed. 1901; BRUNIALTI: *Il diritto costituzionale e la politica nella scienza e nelle istituzioni*, vol. 1°, pag. 448: R. DARESTE e P. DARESTE: *Les constitutions modernes*, ed. 1929, vol. 6; INGROSSO: op. cit., LEROY BRAULIEU: op. cit.; DE FLAMINI: *La materia e la forma del bilancio inglese*, ed. 1904; G. JÈZE: *Cours de science des finances*, ed. 1922; « Ragioneria generale dello Stato »: *La finanza statale dell'anno XII* (esercizio 1933-34), Roma A. 1935; TANGORRA: op. cit.; *Legislazione internazionale* a cura degli « Istituti di studi legislativi », Roma; *L'ordinamento delle contabilità all'estero* a cura della « Ragioneria generale dello Stato, ed. Roma 1911; G. VITAGLIANO: *Il contenuto giuridico della legge di bilancio*, Roma 1910.

(5) MACULAY: *Storia d'Inghilterra*, vol. III, pag. 407 e seg.

(6) GNEIST: op. cit., pag. 804.

(7) ARCOLEO: op. cit., pag. 86 e seg.; BESSON: op. cit., S. CHICOS: *Le contrôle de l'engagement des dépenses publiques*, ed. 1929; JÈZE: op. cit.

mento. Le spese per la lista civile, gli interessi del debito pubblico, gli stipendi per alcune cariche, per l'alta magistratura, talune pensioni ed alcuni servizi speciali, costituiscono *charges on the consolidated fund* e vengono fronteggiate con imposte permanenti mutabili soltanto in virtù di legge speciale.

Nel campo delle spese pubbliche l'intervento del Parlamento si limita ai *supply services* per i quali vengono presentati quattro separati bilanci (*estimates*) e cioè: preventivo delle spese per i dicasteri preposti alle entrate (*estimates for revenue departments*); preventivo delle spese per i servizi civili (*estimates for civil services*); preventivo delle spese per l'esercito (*army estimates*); preventivo delle spese per la marina (*navy estimates*).

Ciascun bilancio si divide in capitoli dove le spese vengono minutamente notate e distinte in modo che il controllo del Parlamento può esercitarsi con la maggiore efficacia.

Le imposte sono esatte per effetto di leggi permanenti ed il Governo nel bilancio delle entrate si limita ad aumentarne od a scemarne la misura, specie dell'*income tax* e di alcune voci doganali che costituiscono la parte elastica del bilancio, ovvero a proporne di nuove, se necessarie.

La Camera dei Comuni riunita in comitato delle spese (*committee of supply*) esamina, discute ed approva la cifra di ciascuno dei capitoli delle spese; riunita in « comitato delle vie e dei mezzi » (*committee of ways and means*) autorizza la tesoreria a procurarsi i fondi per pagare le spese deliberate; infine pareggia le entrate con le spese, votando l'insieme del bilancio con l'*appropriation bill*.

Il sistema del *Committee of the Whole House*, come dicono gli inglesi, è molto utile e pratico: per quanto tutti i membri della Camera possono prendervi parte, in realtà vi partecipano soltanto i più competenti o i più volenterosi. Le discussioni si allontanano dalla abituale solennità e si svolgono in forma familiare, giacchè il presidente della Camera, il cui prestigio è grandissimo, lo *speaker*, non dirige le sedute, ma vi si sostituisce un altro presidente, un *chairman*, nominato dai colleghi presenti, il quale, a lavoro esaurito, prepara una relazione verbale che pronunzia alla camera presieduta nuovamente dallo *speaker*. Con tale sistema si eliminano le lungaggini abituali degli altri Parlamenti, non si addiviene ad esclusioni ingiuste perchè tutti possono prendere parte alla discussione preliminare del bilancio e si conseguono risultati più pronti e più rapidi.

Per uso consacrato nel regolamento interno della Camera dei Comuni il diritto di iniziativa in materia di spesa è riservato, come già innanzi si è riferito, al Governo, a differenza di quanto avviene negli altri paesi a regime parlamentare, ove le camere basse, spesso per ragioni precipuamente politiche o per tutelare un interesse speciale e locale, in contrasto con le loro funzioni di origine, facilmente avanzano proposte di aumenti di spese (1).

Dopo il 1° aprile, inizio della gestione annuale del bilancio, il funzionamento dei servizi è assicurato a mezzo di acconti fino a quasi la metà del mese di agosto nel quale avviene la votazione del bilancio (*appropriation act*).

Il bill di appropriazione (applicazione, assegnazione delle spese approvate) passa per tre letture; in seguito passa alla Camera dei Lords e ritorna alla Camera dei Comuni.

I poteri della Camera dei Lords, sulle questioni di finanza e quindi su quelle di bilancio sono quasi annullate in virtù del *parliament act* del 1911.

In passato erano scoppiati frequenti conflitti fra le due camere per le leggi di imposte, a causa della preminenza che la Camera dei Comuni, per la sua origine, vantava per esse, ma i conflitti erano stati sempre risoluti, per quanto ingegnosamente, con piena soddisfazione, non ostante l'assenza di una norma positiva, della Camera bassa, come attestano il Blackstone, il Todd, l'Eschine-May (2).

Con il *parliament act* è venuta la norma a sanzionare tale stato di minorità della camera alta; essa fu approvata dopo un vivace dibattito durato qualche anno ed importò la spoliazione completa, come si è riferito, in materia di finanza e la limitazione nella restante materia legislativa dei poteri dei Lords, non potendo più essi emendare un *money bill*, e nemmeno respingerlo; o il *bill* viene approvato puramente e semplicemente entro il termine di un mese concesso per l'esame o il *bill* diventa *act*, non ostante il rigetto, il che avviene anche di fronte alla sola mancata approvazione nel termine assegnato (3). Il che porta, limitando la osservazione al tema che ci occupa, a concludere che praticamente è la sola camera bassa che esercita in Inghilterra, in sede di approvazione del bilancio, un effettivo controllo preventivo sulla gestione finanziaria e sui poteri del Governo relativamente alla gestione stessa.

L'azione dell'amministrazione attiva viene preventivamente vincolata con la legge del bilancio ed alla stessa è fatto divieto per i bilanci dei servizi civili — per quelli militari è consentito — di procedere a storni di fondi tra le divisioni (capitoli). I crediti supplementari (*supplementary grants*), contenuti in stati di previsione supplementari (*supplementary estimates*), sono votati dal Parlamento per supplire alle somme votate nella sessione e risultate insufficienti per spese di guerra

(1) Sotto il regno della regina Anna si instaurò la consuetudine che la camera dei comuni non potesse segnare all'ordine del giorno alcuna mozione che implicasse aumento di spesa, se tale mozione non fosse stata approvata dalla corona. Cfr. CHICOS: *La préparation du budget et le contrôle budgetaire aux Etats-Unis d'Amérique*, pag. 17.

(2) TODD: *On Parliamentery Gorvernment*, nella « Biblioteca delle scienze politiche », vol. III, pag. 548.

(3) ARANGIO RUIZ: *L'odierna questione costituzionale inglese*, in « Rivista di diritto pubblico », anno 1911, pag. 447; Cfr. anche PARDO: *Il conflitto costituzionale inglese e le trasformazioni di diritto pubblico inglese*, nella stessa rivista, anno 1910, pag. 407.

e per provvedere al fabbisogno di servizi non contemplati negli stati di previsione delle spese in corso di esecuzione, oppure per lo stanziamento di fondi addizionali per qualsiasi nuovo oggetto. I *supplementary estimates* sono votati dal Parlamento.

Vi sono poi fondi speciali dai quali il Governo può prelevare senza bisogno della preventiva autorizzazione del Parlamento: essi sono il *consolidated fund*, il *treasury chest fund* (fondo per la cassa della tesoreria) che serve per far fronte a spese impreviste specialmente per l'allestimento di truppe; il *civil contingencies fund* (fondo per la contingenza dei servizi civili) che serve a far fronte a spese non previste per i servizi civili di carattere interno: il *secret service fund* (fondo per il servizio segreto) dal quale sono prelevate le somme destinate al servizio delle informazioni segrete presso il Ministero degli Esteri (*Foreign Office*). Il fondo per il servizio segreto viene approvato ogni anno dal Parlamento che autorizza così i prelevamenti (1).

STATI UNITI D'AMERICA (2).

Il controllo precedente alla gestione del bilancio da parte del Parlamento negli Stati Uniti d'America si svolge in modo un po' diverso da quello innanzi esaminato dell'Inghilterra.

La legge del 10 giugno 1921 (*budget and accounting act*) attribuisce al Presidente della Repubblica, quale capo della pubblica finanza, la responsabilità della preparazione del bilancio e gli pone d'accanto, per l'esercizio di tale funzione, uno speciale ufficio, il *bureau of the budget* che svolge la propria attività sotto l'alta direzione del Capo dello Stato (3).

Precedente al 1921, può dirsi che gli Stati Uniti di America non avevano un vero e proprio bilancio nel senso tecnico-giuridico e contabile che è inteso da noi, in quanto il Parlamento non approvava le entrate dello Stato, ma portava il proprio esame soltanto sui preventivi di spese approvati con leggi molteplici di apertura di credito. Al principio del mese di dicembre di ogni anno il Segretario del Tesoro presentava alla Camera dei rappresentanti una relazione sulle entrate, sulle spese e sulla situazione del debito pubblico con le osservazioni o le proposte che reputava necessarie intorno ai provvedimenti finanziari; in una successiva *annual letter* egli esponeva le somme richieste per l'anno successivo dalle varie amministrazioni. Di conseguenza il Segretario del Tesoro non presentava alcuno schema o progetto di bilancio, essendo il bilancio opera completa e collettiva dei vari comitati permanenti (*standing committees*) costituiti dalle due camere, ai quali erano inviate le relazioni e le richieste.

La riforma apportata con la legge del 10 giugno 1921, avente lo scopo di costituire un sistema di bilancio razionale ed un controllo indipendente dai conti del Governo, è stata assai utile ed ha prodotto una completa trasformazione nella materia del bilancio e nei sistemi contabili in uso nel passato. Essa ha fatto obbligo al Presidente di trasmettere al Congresso, mediante un unico documento, un piano preventivo contenente gli oneri finanziari necessari per il funzionamento dei servizi governativi (*for the support of the government*), nonchè la valutazione delle entrate e delle spese erariali.

Le entrate e le spese sono portate in conto: 1° di un fondo generale cui sono versate le sole entrate normali; 2° di un fondo prestiti cui vengono attribuiti i proventi realizzati con operazioni di credito; 3° di diversi conti speciali collegati al fondo generale; 4° dei fondi di giro.

La citata legge consente altresì al Presidente di trasmettere al congresso stati di previsione suppletivi (come in Inghilterra i *supplementary estimates*) per provvedere a spese che a suo avviso rivestono carattere d'interesse pubblico, facendo solo obbligo al medesimo di esporre, mediante un messaggio illustrativo delle nuove proposte, le ragioni per le quali non vennero a suo tempo comprese nel progetto iniziale.

Le previsioni vengono accentrate nel *bureau of the budget* posto alle dirette dipendenze del capo dello Stato. Alla vigilia dell'apertura della sessione del congresso, apertura che avviene il primo lunedì del mese di dicembre, il Presidente degli Stati Uniti di America presenta il messaggio relativo al bilancio ed il giorno successivo deposita nella segreteria della Camera dei rappresentanti il progetto di bilancio per l'anno futuro, accompagnato da tutte le annotazioni necessarie. Se il progetto non presenta nuove entrate o nuove spese passa direttamente al comitato (*committee on appropriations*), unico comitato per tutte le spese dello Stato, e non come avveniva prima della legge del 1921.

L'esame relativo al bilancio di ciascuna branca dell'amministrazione viene espletato dai sottocomitati nel numero di circa dieci e composti generalmente di cinque membri di cui due appartenenti all'opposizione; possono intervenire alle sedute i capi delle singole amministrazioni per fornire chiarimenti e spiegazioni in ordine alle somme richieste per i rispettivi servizi; il lavoro di detti sottocomitati viene sottoposto al comitato del credito che vi apporta eventualmente delle modificazioni allo scopo di meglio assicurare l'equilibrio del bilancio.

Il progetto del bilancio così modificato dal comitato del credito è inviato al comitato plenario della Camera (*committee of the Whole*), composto di 100 membri, il quale vi può apportare altre modificazioni ed infine è sot-

(1) JÈZE: op. cit., pag. 147; INGROSSO: op. cit. pag. 98.

(2) BESSON: op. cit.; CHICOS: op. cit. *La préparation du budget et le contrôle budgetaire aux Etats-Unis d'Amérique*; JÈZE: op. cit.: DARESTE: op. cit.; ISTITUTI DI STUDI LEGISLATIVI: *La legislazione internazionale*, op. cit.; *l'ordinamento della contabilità di Stato all'estero, op. cit.*; G. VITAGLIANO: op cit.

(3) CHICOS: op. cit., pag. 49 e segg.

toposto alla discussione della Camera dei rappresentanti.

Dopo la discussione ed il voto esso viene trasmesso al Senato, presso il quale subisce soltanto due esami: un primo esame innanzi al comitato delle spese ed un secondo esame davanti al Senato radunato in seduta plenaria.

Il Senato negli Stati Uniti di America ha in materia di finanza quasi gli stessi poteri di iniziativa e di emendamento della Camera dei rappresentanti, a prescindere dal diritto di precedenza riconosciuto a questa ultima (1).

Dopo il voto del Congresso il bilancio è sottoposto al Presidente della Repubblica per la sua definitiva approvazione; egli non può apportarvi alcun emendamento, ma lo deve o accettare ovvero respingere in blocco. Nel caso in cui il Presidente rifiuti di approvarlo, il bilancio è rinviato al Congresso e diviene senza altro operativo se, in presenza del veto presidenziale, riporti i due terzi dei voti da ciascuna delle due Camere (2).

Rafforza il controllo preventivo da parte del Parlamento in ordine alla gestione del bilancio il divieto imposto al potere esecutivo di potersi avvalere degli storni di fondi nemmeno fra le suddivisioni (articolo) in cui viene ripartito il bilancio, a differenza di quanto avviene in molti altri paesi, nei quali lo storno tra le divisioni (capitoli) del bilancio è consentito (Albania, Austria, Germania, Norvegia) ovvero limitato entro i soli capitoli (Australia, Belgio, Francia, Italia, Olanda, Giappone, Grecia, Svizzera, Turchia); il che rende ancora più disciplinato il potere di gestione dell'amministrazione attiva.

In virtù della riforma del 1921 si potè pervenire in poco tempo alla sistemazione ed alla razionalizzazione delle procedura del sistema del bilancio, nell'introdurre l'ordine là dove non regnava che il disordine (3).

Attualmente il Presidente agisce in modo che si chiede ai contribuenti solamente il necessario e bisogna aggiungere che il Presidente, e così anche il Governo, possono dare ogni momento le spiegazioni opportune sui bisogni che le imposte sono chiamate a fronteggiare. In questa situazione il Congresso può essere perfettamente informato e può anche esercitare con piena conoscenza di causa il suo diritto di controllo e di decisione sia nell'adottare e nell'approvare le proposte che gli sono sottoposte, sia nel respingerle. Ma qualunque sia la sua decisione esso non si pronunzia in conseguenza che dopo un esame ed una documentazione seria (4). In considerazione delle ragioni innanzi dette prima della riforma del 1921 le proposte del bilancio sottoposte al Parlamento non si presentavano solamente prive di ogni sistemazione, ma contenevano sovente delle cifre esagerate, ciò che portava il Congresso a procedere a delle riduzioni considerevoli.

Al contrario sotto il nuovo regime gli aumenti e le riduzioni delle somme effettuate dal Congresso presentano cifre assai ridotte tanto che il Presidente della commissione dei crediti potè affermare nella sua relazione sul bilancio del 1925 che tutte le riduzioni realizzate avrebbero portato ad un'accettazione pura e semplice del bilancio proposto (5).

FRANCIA (6).

Negli Stati continentali di Europa e specie in quello francese gli ordinamenti costituzionali risentono molto della lotta dei partiti e della invadenza della Camera dei Deputati; si nota come se esistesse una diffidenza nei rapporti fra il potere legislativo e quello esecutivo con la tendenza del primo a sostituirsi al secondo. Ciò si riscontra soprattutto in materia di finanza e nel procedimento per la preparazione e formazione del bilancio.

E' buona norma costituzionale che l'iniziativa in materia di bilancio spetta al potere esecutivo e più precisamente al Ministro del Tesoro ovvero a quello delle Finanze, quando le due funzioni sono materialmente riunite in un unico dicastero; il Governo è quello che può avere la conoscenza più completa dei bisogni e dei mezzi di tutta la Nazione. Riconoscendo invece l'iniziativa al Parlamento si verrebbe a snaturare la sua funzione di origine che è quella di votare le imposte, di fare le leggi e non di fare l'amministratore; si verrebbe altresì a diminuire di molto le responsabilità del Governo in materia di finanza, creando disordine e confusione, come era stato lamentato in America prima della riforma attuata con la legge del 1921, ed infine si verrebbe ad escludere il sindacato ed il controllo preventivo, inteso in senso stretto, sulla gestione del bilancio, mentre come innanzi si è rilevato, il Parlamento in tale materia più che attore deve essere giudice.

La Francia nel corso della sua storia finanziaria ha variato di frequente i propri metodi di bilancio e le forme del procedimento; ha adottato di volta in volta il metodo del bilancio generale unico e quello dei bilanci distinti.

Sopravvenuta la prima guerra mondiale la eccezionalità delle necessità finanziarie portò ad adottare metodi del pari eccezionali. Il bilancio ordinario scomparve del tutto ed il Parlamento si limitò ad autorizzare in blocco, di trimestre, in trimestre, i fondi necessari per il funzionamento dei servizi statali senza al-

(1) Cfr. STOURM: op. cit.

(2) CHICOS: op. cit., *La préparation du budget et le contrôle budgetaire aux Etats-Unis d'Amérique*, pag. 71.

(3) CHICOS: op. cit., pag. 122 e segg.

(4) CHICOS: op. cit., pag. 123 e segg.

(5) CHICOS: op. cit., pag. 123 e segg.

(6) BESSON: op. cit., DARESTE: op. cit.; VICTOR DE MARCE: *Le contrôle des finances en France et à l'étranger*, vol. 1°, ed. 1928; JÈZE: op. cit.; LEROY BEAULIEU: op. cit.; UGO MONETTI: *L'amministrazione centrale dello Stato e l'ordinamento dei controlli*, edizione 1926 cfr. anche *Legislazione internazionale*, op. cit. e l'*Ordinamento delle contabilità di Stato all'estero*; op. ci.; « Ministère de Finance »: *Bulletin de statistique et de législation comparée*, Paris.; G. VITAGLIANO: op. cit.

cuna distinzione fra oneri di guerra e quelli normali.

Nel 1920 il ministro Klotz, nella necessità di separare dagli oneri normali e permanenti dello Stato quelli di carattere eccezionale relativi alle passività della guerra, creava accanto al bilancio ordinario un bilancio straordinario, inquadrandolo per altro nel bilancio generale. Nel 1921 il ministro Doumer sopprimeva il bilancio straordinario ripristinando il sistema del bilancio unico.

Attualmente il bilancio preparato dal Governo viene presentato alle camere — presso la Camera dei Deputati viene esaminato dalla commissione delle finanze — eletta per un anno e rinnovabile (1) —. Anteriormente al 1920 il bilancio seguiva la stessa procedura che si usava per le altre leggi ed era sottoposto all'esame di uno degli uffici (commissione di bilancio) in cui era divisa la camera.

La divisione di bilancio che forma oggetto del voto del Parlamento è il capitolo ed il Governo ha facoltà, osservando determinati adempimenti, di procedere allo storno dei fondi entro gli stanziamenti dei singoli capitoli.

Il Parlamento ha il diritto di proporre aumenti di credito ed il ministro Leone Lay, a causa degli abusi e del crescente aumento delle spese cui esso dava luogo, ne aveva proposto la abolizione a simiglianza del sistema inglese. Le due camere, all'infuori della priorità di presentazione assegnata a quella dei Deputati, hanno uguali poteri in materia finanziaria.

Alle nuove maggiori spese — *crédits additionnels* — si provvede a mezzo di apposite autorizzazioni (1); la apertura di essi può farsi per decreto solo nel caso in cui la Camera dei Deputati sia prorogata dopo la chiusura della sessione. Se la Camera è aggiornata o è sciolta non si può mai fare apertura di crediti per decreto. I decreti di apertura di credito sono deliberati in Consiglio di ministri, previo parere del Consiglio di Stato, e devono essere presentati al Parlamento per la convalida.

La riforma in materia finanziaria adottata in Francia con la legge del 1934 verrà meglio esaminata allorchè tratteremo del controllo concomitante alla gestione ed esecuzione del bilancio.

BELGIO (2)

Nel Belgio il controllo preventivo esercitato dal Parlamento sul bilancio ha presso a poco gli stessi lineamenti di quello applicato in Francia, in Italia e negli altri Stati retti a regime rappresentativo.

Anche nel Belgio il bilancio è preparato dal Governo; la previsione della spesa viene predisposta dalle singole amministrazioni e definitiva poi dal Ministero delle Finanze assistito dall'apposito comitato del bilancio e da quello del Tesoro, al quale è deferita la preparazione delle previsioni per i servizi di cassa dipendenti, la formazione della previsione delle entrate e la vigilanza sull'equilibrio del bilancio.

Presentato indifferentemente alla Camera dei Deputati ovvero al Senato, il Parlamento provvede alla sua approvazione delimitando in tal modo per la futura gestione i poteri del Governo.

L'unità elementare del bilancio è l'articolo non il capitolo e perciò gli storni da articolo ad articolo non possono avvenire che per legge e parecchi sono autorizzati con la stessa legge di bilancio.

Le variazioni al bilancio sono proposte al Parlamento con una relazione esplicativa. Nei vari bilanci dei singoli ministeri è scritto poi uno stanziamento speciale corrispondente al nostro fondo di riserva per le spese impreviste (*dépenses qui ne peuvent être prévues ni évaluées au moment de la formation du budget*). Nei bilanci di qualche ministero sono indicati i titoli e l'oggetto di queste spese per cui la imprevedibilità riguarda i soli valori (3).

UNIONE DELLE REPUBBLICHE SOVIETICHE SOCIALISTE (U.R.S.S.)

In Russia viene preparato un progetto di bilancio per ognuna delle sedici repubbliche federali e un bilancio generale dell'Unione; i diciassetti progetti riuniti formano il bilancio unico dell'Unione (4).

I progetti di bilancio ed i piani finanziari che servono alla preparazione del bilancio statale sono sottoposti all'esame del Commissariato del Popolo alle Finanze dell'U.R.S.S. o delle rispettive repubbliche federate. Per esaminare i bilanci e per stabilire le cifre delle previsioni suscettibili di essere comprese nel progetto di bilancio dell'U.R.S.S. e dei bilanci delle repubbliche federate, è costituita presso i commissariati predetti una commissione del bilancio (art. 19 dell'ordinanza 25 maggio 1927 sulla contabilità di Stato). Le divergenze non esaurite dalla Commissione del bilancio presso il Commissariato del Popolo per le finanze dell'Unione R.S.S. vengono risolute per accordi tra il commissariato predetto e quello del Controllo sovietico da una parte ed i dirigenti dei servizi o delle istituzioni interessate dall'altro (5). Se l'accordo non è ugualmente raggiunto,

---

(1) *I Crédits additionnels*, si ripartiscono in *crédits supplémentaires* e *crédits extraordinaires*. I primi si suddividono alla loro volta in *crédits limitatifs* ed in *crédits évaluatifs*.

(2) BESSON: op. cit.; DARESTE: op .cit.; JÈZE: op. cit.; GAGLIARDI: *Il bilancio dello Stato*, vol. I; *Il bilancio di previsione in generale; Il bilancio belga*: op. cit.; VITAGLIANO: op. cit.

(3) GAGLIARDI: op. cit., pag. 256 e segg. 423 e 520.

(4) F. R. DARESTE e P. DARESTE: op. cit. vol. II, pag. 383 e segg.; V. DE MARCÉ: *Les constitutions soviétiques et le contrôle des finances en Russie*, nella Riv. polit. et parlam. « CXXVII » n. 10, pag. 193 e segg.; G. KOTLIAREVSKI: *Il Diritto del bilancio in U.R.S.S.*, 2ª ed., pubb. di Stato. Mosca.

(5) Soppresso il Commissariato del Popolo pe rl'ispezione operaia e contadina nella cui competenza rientrava il controllo del bilancio, furono istituiti: *a*) un Commissariato del Popolo Federale Repubblicano per la Finanza; *b*) un Commissariato del Popolo Federale Repubblicano che sorveglia l'andamento dell'amministrazione e controlla i bilanci dello Stato.

le divergenze vengono portate all'esame definitivo del Consiglio dei commissari dell'U.R.S.S. al momento dell'esecuzione del bilancio generale (1).

Il bilancio delle repubbliche socialiste federative sovietiche russe (R.S.F.S.R.), come quello degli Stati delle repubbliche socialiste sovietiche autonome che fanno parte del R.S.F.S.R. vengono incorporati, come innanzi riferito, nel bilancio dello Stato unico dell'U.R.S.S.

Il Soviet supremo dell'U.R.S.S. che è l'organo supremo del potere di Stato (art. 30 della costituzione) e che esercita in modo esclusivo il potere legislativo, approva il bilancio (2).

La votazione del bilancio nell'U.R.S.S. si riduce alla approvazione dei titoli dei bilanci delle repubbliche confederate; i titoli non comprendono che i capitoli più importanti delle entrate e delle spese, in modo da lasciare agli organi esecutivi ed ai governi delle repubbliche la più grande libertà possibile nell'effettuare la ripartizione degli stanziamenti.

Per quanto concerne il bilancio dell'Unione esso viene votato sulla base di articoli contenuti in un prospetto che ripartisce le entrate secondo la loro provenienza e le spese secondo la loro destinazione.

Certo, data la costituzione tutta particolare della Unione delle repubbliche sovietiche socialiste, non può dirsi che il potere legislativo (Soviet supremo dell'U.R.S.S.) che rappresenta la più alta autorità legislativa, eserciti con l'approvazione del bilancio un rigoroso controllo sull'opera dell'organo esecutivo (Snk-consiglio dei commissari del popolo dell'Unione), avendo questi in sede di gestione facoltà più larghe di quelle assegnate al Governo negli stati a regime rappresentativo, tra cui quella di poter disporre degli storni di fondi entro le divisioni del bilancio, con la eccezione del divieto di aumento degli stanziamenti di spese concernenti il personale prelevato da stanziamenti concernenti il materiale.

ALTRI STATI (3).

L'esame e l'approvazione del bilancio di previsione, che compendiano l'esercizio del potere di controllo da parte del Parlamento sull'attività finanziaria del Governo, sono con modalità diverse eseguiti in tutti gli altri paesi, abbiano essi il sistema unicamerale (Albania, Bulgaria, Finlandia, Norvegia, Turchia) ovvero quello bicamerale (Austria, Danimarca, Germania, Giappone, Grecia, Polonia, Romania, Svizzera). Può quindi affermarsi che il controllo precedente alla gestione del bilancio è una necessità universalmente sentita da tutti gli Stati anche non a regime rappresentativo e viene affidato con limiti ed efficacia diversa al potere legislativo: al Parlamento (4).

Esaminando partitamente i singoli ordinamenti si rileva quanto segue:

negli Stati a regime bicamerale il progetto del bilancio è in generale sottoposto prima alle deliberazioni della Camera dei Deputati, espressione diretta delle rappresentanze nazionali. Tuttavia in taluni Stati si hanno procedure diverse: nella Svizzera, ad esempio, il progetto viene alternativamente presentato un anno alla Camera dei Deputati e l'anno successivo alla Camera alta; nella Germania viene esaminato in precedenza dalla Camera alta (Reichsrat); in Romania la sola Camera bassa esamina e discute il bilancio, mentre il Senato interviene soltanto nel caso di fondi straordinari speciali (bilancio speciale) per lavori di grande entità; in Grecia il bilancio viene sottoposto alla Camera dei Deputati e successivamente viene trasmesso al Senato, il quale deve deliberare entro 40 giorni, trascorso il quale termine s'intende approvato per tacito consenso; in Polonia se la Dieta non approva il bilancio nel periodo di tre mesi dalla sua presentazione, il Senato passa all'esame del progetto governativo e, se il Senato nei trenta giorni dall'avvenuta trasmissione non comunica alla Dieta le sue deliberazioni, il progetto si considera come approvato.

Il diritto d'iniziativa in materia di pubbliche spese è riconosciuto in gran numero di Stati ai membri del Parlamento (Austria, Belgio, Cecoslovacchia, Danimarca, Germania, Iugoslavia, Svezia, Svizzera). Tale diritto è invece in altri Stati riservato, come in Inghilterra, soltanto al Governo (Giappone ed Irlanda), ovvero è sottoposto ad alcune limitazioni (Polonia, Turchia).

Nel caso in cui cause eccezionali non abbiano consentito la tempestiva approvazione del bilancio, in molti Stati, il potere esecutivo ha facoltà di autorizzare le spese, provvedendo con decreto ad istitutire un bilancio provvisorio (Germania, Norvegia), ovvero ad estendere

---

(1) Il Consiglio dei Commissariati dell'U.R.S.S. è l'organo superiore esecutivo ed amministrativo dell'U.R.S.S. Esso è formato dal Soviet supremo dell'U.R.S.S. verso il quale è responsabile ed è composto dal Presidente del Consiglio dei Commissari del Popolo dell'U.R.S.S.; dai Vice Presidenti, dal Presidente della Commissione del piano di Stato, dal Presidente della Commissione del Controllo sovietico, dai Commissari del Popolo, dal Presidente del Comitato per le belle arti, da quello per le scuole superiori e dal Presidente della Direzione della Banca di Stato.

(2) Il Soviet Supremo dell'U.R.S.S. si compone di due camere: il Soviet dell'Unione e il Soviet delle Nazionalità (art. 33 della costituzione).

(3) Besson: op. cit.; Dareste: op. cit.; Jèze: op. cit.; E. Maiorana: *Il bilancio dello Stato*, ed. 1930; Ragioneria Generale dello Stato: op. cit.; G. Vitaliano: op. cit.

(4) Tutti gli ordinamenti trattano del controllo finanziario, cfr. per l'Albania: *Costituzione* 1° *dicembre* 1928; per l'Austria: *Costituzione* 1° *ottobre* 1920, *art.* 121 *modificata nel* 1934; per la Danimarca; *Costituzione* 5 *giugno* 1945, *art.* 49; per la Finlandia: *Costituzione* 17 *luglio* 1919, *art.* 71; per la Grecia: *Costituzione* 2 *giugno* 1927, *art.* 106; per la Iugoslavia: *Costituzione* 3 *settembre* 1931, *art.* 107; Norvegia: *legge* 22 *giugno* 1880, *relativa al magistrato dei conti*; Olanda: *Costituzione* 30 *novembre* 1887, *articoli* 127-180; Polonia: *Costituzione* 26 *giugno* 1934, *art.* 59; Romania: *Costituzione* 29 *marzo* 1923, *art.* 115; Spagna: *Costituzione* 1931, *art.* 20; e fuori dell'Europa: Brasile: *Costituzione* 24 *febbraio* 1891, *modificata nel* 1925 e 26, *art.* 89; Cina: *Costituzione provv.* 1° *maggio* 1931; Messico: *Costituzione* 31 *gennaio* 1917, *modificata nel* 1921-23-28, *articoli* 73 e 74.

automaticamente il bilancio scaduto all'esercizio in corso (Albania, Giappone, Olanda, Polonia, Romania, Svezia) od infine a procedere ai pagamenti ed agli incassi previsti dalle leggi in vigore, senza poter superare, per quanto concerne le spese, i limiti degli stanziamenti approvati nell'esercizio scaduto (Grecia).

Ugualmente il potere esecutivo dispone di speciali prerogative allorchè occorre provvedere in talune circostanze speciali a spese di carattere urgente non previste in bilancio o non sufficientemente coperte con gli stanziamenti autorizzati. In Germania tali spese hanno corso con il consenso del Ministro delle Finanze, formano oggetto di segnalazioni e di una speciale giustificazione nei conti, e devono essere poi successivamente approvate dal Parlamento. In Norvegia il potere esecutivo può di sua autorità, senza alcuna limitazione giuridica, eccedere l'ammontare delle autorizzazioni di spese concesse con il bilancio, ma deve ottenere dal Parlamento l'approvazione di tali eccedenze. In Jugoslavia possono essere effettuate nel corso della gestione delle spese sui fondi di tesoreria, al di fuori del bilancio propriamente detto, con provvedimento esecutivo, che viene portato all'approvazione del Parlamento nel bilancio dell'anno successivo.

Controllo concomitante alla gestione del bilanci

Il bilancio dello Stato, approvato dal Parlamento, deve avere la sua pratica applicazione ed esecuzione; ha inizio così la seconda fase, quella della gestione effettiva del bilancio, cioè di messa in moto del bilancio stesso in base al complesso delle forme legali, amministrative e giudiziarie che presiedono all'ordinata percezione delle entrate dello Stato, al pagamento delle spese ed alla revisione dei conti, gestione che occupa tutta intera l'attività finanziaria dell'amministrazione e che deve svolgersi entro il piano della legge di bilancio, che è insieme norma e limite dell'attività predetta.

La esecuzione del bilancio rientra nei compiti essenziali del Governo e delle amministrazioni che ne dipendono; il controllo sulla gestione appartiene invece allo stesso potere esecutivo, in quanto è interesse di ogni amministrazione garantirsi della regolarità della propria gestione; al Parlamento per quanto è consentito a detto organo eminentemente politico; ed infine ad altri organi speciali che derivano i loro poteri nei diversi Stati ora dal Parlamento, come uffici ausiliari dello stesso, ora dal Capo dello Stato, ora dal potere esecutivo, (Corte dei conti, Camera dei conti, Tribunale dei conti. Ufficio centrale di contabilità, Corte generale dei conti) (1).

Tale controllo è variamente espletato e presenta negli ordinamenti dei diversi Stati modalità e caratteristiche partcolari a secondo la prevalenza che ha nell'esercizio il potere legislativo o quello esecutivo. Le modalità sono diverse, ma lo scopo è comune: quello di garantire che le entrate ed i crediti assegnati siano bene spesi ed assicurare che la gestione avvenga conforme alla legge di bilancio (2).

INGHILTERRA (3)

Per meglio intendere quale sia l'organizzazione ed il modo di funzionamento dei controlli in Inghilterra, controlli che direttamente od indirettamente attengono alla esecuzione del bilancio, è opportuno dare un breve cenno dell'ordinamento dell'amministrazione finanziaria inglese.

Può dirsi, invero, che tutta l'organizzazione del sistema del controllo preventivo trovi la sua esplicazione nelle attribuzioni, tutte speciali, assegnate in Inghilterra al Ministro delle Finanze. Il Portafoglio delle Finanze, in effetti, è l'unico tra i dicasteri che, in ragione della sua importanza, è retto non da una sola persona ma da un Consiglio. Così il Capo del Governo, che è anche quasi sempre il capo del Dipartimento delle Finanze, porta il titolo di primo Lord della tesoreria; ma perchè non sarebbe facile al capo del Governo, che è incaricato della politica generale del paese, di occuparsi nello stesso tempo e dettagliatamente della finanza pubblica, egli delega il più delle volte ad un altro ministro, che diviene il dodicesimo Lord del consiglio, sopra menzionato, e che si chiama cancelliere dello scacchiere (chancellor of the excheque), l'incarico di esercitare le sue attribuzioni.

Questi due capi supremi delle finanze dello Stato, nelle quali il primo interviene solo per il suo prestigio di Capo del Governo ed il secondo è il capo effettivo del dipartimento, sono coadiuvati da tre commissari e da due segretari reclutati anche essi in seno alla maggioranza parlamentare.

L'influenza del Ministro effettivo delle Finanze, il Cancelliere dello Scacchiere, è grandissima e spiega i suoi effetti anche sull'opera degli altri ministri suoi colleghi. Egli sorveglia l'esecuzione del bilancio e l'impegno delle spese non solo nei dipartimenti dei servizi civili, ma anche in quelli militari; infatti nessuna nuova spesa può essere portata in discussione al Consiglio dei ministri senza l'autorizzazione preventiva dei lords della tesoreria; parimenti per gli acquisti o le vendite di beni immobili; nei casi in cui è assolutamente necessario ed urgente intraprendere dei lavori la cui spesa non è stata prevista in bilancio.

(1) Cfr. in ordine alla Corte dei conti: ARCOLEO: op. cit., pag. 129; G. DE BRUN: *La corte dei conti e la sua funzione di controllo nell'amministrazione dello Stato*, ed. 1912; C. FRASCA: *La corte dei conti*, Roma 1941; G. MOFFA: *corte dei conti* nel nuovo Digesto italiano, ed. 1938; E TANGO: *voce corte dei conti;* UGO: *La corte dei conti*, ed. 1882; VANNI: op. cit.; VICARIO: *La corte dei conti in Italia*, ed. 1925.

(2) I controlli si distinguono, avuto riguardo al loro carattere in ordinari e straordinari ; al momento nel quale si attuano: in preventivi e successivi o consuntivi; all'obbietto specifico proprio: in amministrativi in senso stretto, tecnici e contabili; ed infine all'organo che li esercita in legislativo, o meglio parlamentare, amministrativi e giudiziari.

(3) Cfr. nota n. 5 a pag. 159.

Tali poteri preminenti devoluti al Ministro delle Finanze trovano la loro spiegazione non solamente nel fatto che il capo supremo del detto dicastero è anche il Capo del Governo, ma anche nel principio che colui che esercita siffatto controllo deriva i suoi poteri direttamente dalla Corona, giacchè, secondo la teoria accolta in Inghilterra, ogni somma votata dal Parlamento è considerata come appartenente al Re, onde il diritto e il dovere del Re di sorvegliare, a mezzo dell'intermediario del tesoro (Ministro delle Finanze), l'impiego del denaro affluito alla tesoreria.

Ma detto controllo è da considerarsi interno ed esercitato più nell'interesse dell'amministrazione attiva che dell'intera Nazione.

L'effettivo, il classico controllo fornito di tutti gli elementi necessari perchè esso sia efficace, obbiettivo ed imparziale viene in Inghilterra esercitato da altri due organi che sono il controllore auditore generale (*comptroller general of the receipts and issues of her Majesty's exchequer and auditor general of public accounts*) che riassume in sè le funzioni di controllore e di auditore, e l'ufficio di revisione (*audit office*) del quale parleremo in sede di controllo postumo.

Il controllore generale è incaricato con lettera patente del sovrano; non può rivestire altra funzione che quella conferitagli dalla Corona; gode di una effettiva inamovibilità posta in qualche modo sotto la salvaguardia del Parlamento. Non può difatti essere dal governo dispensato che in base ad un indirizzo delle due camere e conserva le sue funzioni *during good behaviour* dice l'act del 1866 all'art. 3, vale a dire fino a quando non ha demeritato.

Le funzioni di controllo di questo altissimo magistrato in sede di gestione del bilancio è notevole, esercitando egli il supremo sindacato politico sul bilancio nell'interesse del Parlamento, al quale rende il conto annuale (1). Egli svolge le sue attribuzioni con continuità durante tutta la gestione in modo che le irregolarità possono essere scoperte immediatamente; ha diritto di revisione dei documenti ministeriali e redige il suo rapporto in piena libertà, segnalando non solo le spese irregolari, ma anche quelle che non risultano economiche.

Esaminando partitamente come si svolge in questa fase il controllo da parte degli organi a cui la legge ha attribuito tale altissima funzione, ci limiteremo ad esporre le modalità più salienti.

Il controllo sulle entrate è meno rigoroso, come del resto si verifica in tutti gli altri Stati, di quello sulle uscite e viene esercitato con il sottoporre l'agente impositore e quello riscuotitore a tutto un sistema di riscontro, ispezioni e verifiche, che trova la più alta espressione nell'ufficio del controllore generale, al quale sono comunicati giorno per giorno gli estratti dei registri della Banca di Inghilterra, concernenti i movimenti dei fondi (2).

Il controllo preventivo sulle spese viene esercitato nella prima fase della spesa dal Cancelliere dello Scacchiere e dal suo segretario parlamentare, avendo il primo la suprema vigilanza sul servizio dei pagamenti fatti dal *paymaster general*, che provvede, peraltro, soltanto al servizio civile, al fondo consolidato ed alla difesa nazionale, e dalla Banca di Inghilterra che funziona da tesoriere (gran cassiere dello Stato), essendo incaricata di provvedere a tutte le riscossioni ed a quasi tutte le spese.

Un preliminare controllo sul servizio dei pagamenti è esercitato dalla stessa autorità che emette i mandati, cioè dal Ministero delle Finanze. Per ciò che riguarda il servizio compiuto dalla Banca d'Inghilterra, il ministero predetto prende continua conoscenza, mediante gli estratti giornalieri ad esso inviati, di tutti i pagamenti eseguiti per conto dello Stato; in questo modo e specialmente per la firma dei mandati finisce per esercitare un ampio controllo su tutti gli altri dicasteri.

Le casse dello Stato si aprono soltanto mediante un ordine del gabinetto, controfirmato dal Ministro delle Finanze e con riferimento alla legge ed al voto del Parlamento su cui si basa la spesa. Tale procedura e detti adempimenti si applicano al bilancio variabile, annuale e non al consolidato; per le spese che si eseguono sul fondo consolidato basta un semplice rescritto ministeriale che indica l'ordine del Parlamento al quale si riferisce.

Anche al Ministero delle Finanze spetta di consentire perchè dagli altri ministeri e dipartimenti si possa eccedere, quando viene presentato la necessità, i limiti degli stanziamenti del bilancio votati dal Parlamento.

I ministri preposti alla Difesa Nazionale dispongono di taluni organi interni di controllo posti alla loro diretta dipendenza; gli *accounting officers* sono capi permanenti di ufficio, aventi responsabilità propria per quanto concerne la regolarità della gestione del bilancio dei rispettivi ministeri; essi non possono essere nominati o revocati che col consenso del primo ministro e sono responsabili non soltanto di fronte al loro ministro ma anche verso il comitato dei conti pubblici della Camera dei Comuni, dei quali diremo appresso.

Il controllo sugl'impegni, oltre che dal controllore generale, viene esercitato a mezzo dei predetti funzionari, che hanno il più alto grado di indipendenza e che di fronte alla stessa tesoreria possono opporsi all'impegno di talune spese la cui regolarità risulti dubbia. Infatti se l'*accounting officer* riceve l'ordine del ministro da cui dipende di predisporre i pagamenti che egli ritiene irregolari deve, se il suo rilievo non abbia avuto effetto, farne la segnalazione alla tesoreria ed al controllore generale.

Per quanto concerne la spesa, la funzione precipua di controllo giuridico spetta al controllore generale; egli vigila perchè nessun mandato sia emesso dal Ministero delle Finanze senza il relativo *royal order*. Solo per

(1) Arcoleo: op. cit., pag. 141.
(2) Chicos: op. cit., pag. 51

i pagamenti sul fondo consolidato è sufficiente un rescritto ministeriale con riferimento agli atti parlamentari che autorizzano la spesa; ma anche in tal caso il controllore generale deve accertarsi che il decreto ministeriale che autorizza la emissione del mandato sia conforme all'ordine reale, alla legge ed alle facoltà accordate dal Parlamento (1).

Qualora il controllore si rifiuti di vistare un mandato dubitando della sua costituzionalità o legalità, il treosury può ricorrere alla corte del *Queen bank*, dove la questione viene risolta sotto forma di un giudizio per mandato.

Oltre all'azione di controllo sulle entrate e sulle uscite, il controllore generale dirige le operazioni del ritiro e del pagamento degli *exchequer bills*, con i quali la Banca d'Inghilterra anticipa fondi al governo per brevi periodi, quando le entrate realizzate non sono sufficienti ai bisogni dei servizi pubblici. In aggiunta a detti uffici ed organi speciali, è stato creato fin dal 1875, quasi supremo tribunale di sindacato, il comitato dei conti pubblici (*committee of public accounts*), il quale esercita per conto e nell'interesse del parlamento un potere di alta vigilanza sull'insieme della gestione dello Stato, oltre all'incarico di esaminare i conti a chiusura della gestione, come esporremo più oltre (2). E' composto di 15 membri nominati dal Presidente della Camera dei Comuni; il Presidente, e relatore del comitato, è ordinariamente un membro dell'opposizione e la minoranza della Camera vi è largamente rappresentata.

I poteri sono molto estesi; quello d'inchiesta è illimitato e comprende anche la chiamata di testimoni e la richiesta di documenti « *send for persons and papers* » per le sue indagini (3).

Da quanto sopra esposto schematicamente si rileva che il controllo del bilancio nella fase sua più importante e delicata, quale è quella della esecuzione, viene esercitato con mirabile accordo da più organi ed uffici; alcuni funzionanti nell'ambito dello stesso potere esecutivo, dell'amministrazione attiva, altri con attribuzioni del tutto indipendenti, che ripetono la loro origine ed investitura o dalla Corona (*comptroller general*) ovvero dallo stesso Parlamento (*committee of public accounts*) (4).

STATI UNITI D'AMERICA (5).

Negli Stati Uniti d'America prima della riforma del 1921, introdotta con il *budget and accounting act*, il controllore del Tesoro ed i suoi coadiutori, che attendevano all'esercizio del controllo su tutta la gestione finanziaria dello Stato, si trovavano alla dipendenza del potere esecutivo, cioè dell'organo sottoposto al loro controllo. Tale sistema creava inevitabilmente una ridotta, limitata autorità del controllore del Tesoro e rendeva scarsi e non certo conformi alle aspettative i risultati conseguiti.

L'organo di controllo era e restava legato al potere esecutivo e nessun legame diretto era stabilito con il potere legislativo; era quindi un controllo interno fatto più nell'interesse della stessa amministrazione attiva che nell'interesse e per conto del potere legislativo che, con l'approvazione del bilancio, aveva prestabilito i limiti all'azione finanziaria della stessa.

Quindi il controllo concomitante alla gestione del bilancio poteva definirsi, secondo la nota distinzione, quasi esclusivamente amministrativo.

Con la nuova riforma, invece, conseguendo l'organo di controllo la necessaria autonomia ed indipendenza, e stabilendo un collegamento con il potere legislativo, sono state poste le basi per un controllo finanziario serio ed efficace sulla gestione del bilancio.

E se precedentemente il Congresso (Senato e Camera dei Rappresentanti) si era riservato per sè un diritto completo e diretto nella preparazione ed approvazione del bilancio, lasciando in un modo illogico al potere esecutivo la gestione del bilancio ed il controllo sulla gestione stessa, con la nuova riforma il potere esecutivo si deve occupare, come negli altri paesi, della preparazione e della esecuzione del bilancio, mentre il Parlamento si riserva solamente l'approvazione ed il controllo della sua applicazione.

Con la menzionata legge del 1921, adunque, è stato creato un organo *general accounting office* indipendente dal potere esecutivo e posto sotto il comando e la direzione del controllore generale degli Stati Uniti *comptroller general of the United States*; esso è responsabile soltanto innanzi al parlamento. Il controllore generale è coadiuvato da un assistente controllore (*assistent comptroller general of the United States*).

I predetti altissimi magistrati, allo scopo di garantire loro la necessaria autonomia ed indipendenza, sono nominati dal Presidente della Repubblica, su avviso conforme del Senato e non possono essere destituiti che solamente con l'assenso delle due Camere del Congresso, con l'osservanza di determinate forme e per motivi preventivamente stabiliti.

Con la creazione dell'ufficio generale di contabilità (*general accounting office*), a capo del quale furono posti il controllore generale ed il suo aiutante, vennero soppressi i corrispondenti funzionari del controllore del tesoro e del controllore aggiunto.

Il *general accounting office*, con a capo il controllore generale, costituisce l'organo centrale che, per conto del parlamento, esercita il superiore controllo della finanza pubblica. L'esercizio di tale controllo è ripartito fra più divisioni, fra le quali le più importanti sono: la divisione dei riscontri (*audit division*), la divisione

(1) TANGORRA: op. cit., pag. 129.
(2) TODD: *On Parliam Gov.*, vol. I, pag. 589.
(3) ARCOLEO: op. cit. pag. 142.
(4) BESSON: op. cit., pag. 434.
(5) Cfr. nota n. 2 a pag. 161.

giuridica (*law division*) e la divisione degli archivi (*records division*).

Una delle funzioni più importanti è quella del riscontro preventivo sugli ordini di spesa; fu nel 1927 che il *general accounting office* iniziò un tale controllo a mezzo della sua *audit division*. Fu il controllore generale che in detto anno, in considerazione degli inconvenienti derivati dal sistema allora in uso che consentiva la facile erogazione dei fondi a disposizione degli agenti pagatori, preannunziò la stretta applicazione del controllo preventivo sulla spesa. Gli agenti pagatori fino allora non avevano nemmeno la possibilità, e tanto meno il dovere, di assicurarsi del fondamento del diritto dei percepienti, della giusta imputazione della spesa e della capienza del fondo su cui poggiava la spesa stessa. A causa della posizione delicata che essi avevano, essendo sotto la dipendenza diretta dei funzionari ordinatori, cercavano prima di tutto di dare corso al pagamento e soltanto successivamente e di solito troppo tardi, si rivolgevano al *general accounting office* (1).

In applicazione del nuovo sistema tutti gli ordini di spesa, *settlement warrants*, firmati dal segretario del tesoro o da un suo sostituto, vengono controfirmati dal controllore generale. Ugualmente tutti i mandati di anticipazione, *accountable warrants*, rilasciati da un agente pagatore, *disbursing officer*, vengono trasmessi alla contabilità generale che dipende direttamente dal controllore generale ed hanno poi corso a mezzo del Segretario del Tesoro (2).

Gli *chèques* emessi in virtù di detti ordini di pagamento e dei mandati di anticipazione sono imputati ai relativi stanziamenti nei registri della contabilità generale. Detto ufficio, come ugualmente il controllore generale, possono in tal modo verificare se le erogazioni siano contenute nei limiti delle disponibilità di bilancio.

Il controllo preventivo è applicato anche agli altri pagamenti effettuati per il *veteran bureau*, l'ufficio delle pensioni agli invalidi di guerra.

Il *general accounting office* a mezzo della sua *audit division* esamina in modo continuativo dal punto di vista della legalità tutti i contratti che possono comunque impegnare la finanza pubblica; tale riscontro preventivo, compiuto da funzionari esperti della materia mette in evidenza tutte le lacune ed i difetti dello schema di contratto prima che esso abbia esecuzione (3).

Il *general accounting office* ed il controllore generale che lo dirige, svolgono la loro opera, come si è riferito, per conto e nome del parlamento con il precipuo compito di controllare la gestione del bilancio. L'interpretazione della legge del bilancio e la sua giusta applicazione sono attribuzioni dell'ufficio predetto, il quale emette le proprie decisioni a seguito di apposita domanda degli organi interessati. Se il controllore generale ritiene che il fondo al quale l'amministrazione riferisce la spesa non sia quello voluto dalla legge, rifiuta e, se l'amministrazione insiste, deve rivolgersi al Congresso il quale soltanto ha l'autorità di decidere se la interpretazione data dal controllore generale sia giusta.

Il controllore corrisponde con il Congresso a mezzo di relazioni, alcune ordinarie ed annuali, e di esposti; egli è altresì obbligato in particolar modo a riferire al Congresso le infrazioni alla legge di bilancio in cui sono incorsi i capi dei singoli dipartimenti nella emissione dei titoli di spesa o nella stipulazione dei contratti.

I risultati raggiunti a seguito della riforma del 1921 sono ragguardevoli: sono stati creati contatti più diretti fra il personale amministrativo e quello contabile: sono state sistemate le pratiche irregolari: sono cessate in gran parte le violazioni alle leggi ed ai regolamenti; sono state realizzate numerose economie; si è conseguita una semplificazione delle scritture contabili ed infine è stato possibile raccogliere per il tramite del *general accounting office* moltissime informazioni e notizie concernenti le registrazioni e la procedura contabile delle operazioni fiscali (4).

FRANCIA (5)

Il controllo concomitante alla gestione del bilancio in questo paese trova la sua base e la sua realizzazione nel sistema accurato di organizzazione degli uffici amministrativi e contabili e nelle minute norme che regolano la riscossione delle entrate, l'impegno e la esecuzione della spesa. Non si può levare una sola imposta che non sia iscritta nella legge di finanza; non si può operare nessuno storno da un capitolo all'altro del bilancio; il ricorso ai crediti supplementari è strettamente regolato; gli ordinatori di spesa sono distinti dai contabili, cioè dagli agenti pagatori e maneggiatori di fondi; i contabili sono tenuti a prestare cauzione e tenere scritture regolari in forme determinate; gli agenti pagatori non devono fare pagamenti che in base a documenti giustificativi; i contabili principali sono responsabili della gestione dei contabili inferiori e sono sottoposti alla giurisdizione di una speciale corte di giustizia (*cour des comptes*) come esamineremo più oltre (6).

---

(1) Verificandosi pagamenti indebiti la somma doveva essere restituita al tesoro e bisognava quindi ogni volta mettere in movimento tutta la procedura necessaria a tale scopo. Più di sette miliardi di dollari irregolarmente pagati dovettero essere perseguiti al fine della restituzione al Tesoro, nel 1927; cfr. CHICOS: op. cit., pag. 118.

(2) Il Segretario del Tesoro è la mente direttiva di tutta la tesoreria presso la quale si accentra tutto il movimento dei fondi pubblici.

(3) CHICOS: op. cit., pag. 112.

(4) CHICOS: op. cit., pag. 108: *Annual report of the comtroller general of the United States for the fiscal*, a. 1929, Washington 1929, pag. 63.

(5) Cfr. n. 6 a pag. 162.

(6) LEROY BEAULIEU: op. cit., vol. II, pag. 172.

Il controllo nell'interno dell'amministrazione ha luogo in vari modi e viene in prevalenza esercitato sotto la direzoine del Ministero delle Finanze, il quale interviene in tutti i provvedimenti di autorizzazione di spese e che possono comunque recare oneri all'erario.

Con la legge del 10 agosto 1922 venne rafforzato il servizio di contabilità e di controllo disimpegnato presso ciascun ministero da un organo apposito, dipendente dal Ministero delle Finanze, investito di tutta l'autonomia necessaria all'esercizio delle sue attribuzioni ed incaricato di occuparsi specialmente del controllo sugli impegni di spesa. Uno stesso controllore può essere incaricato del controllo di più ministeri; la ripartizione dei controlli tra i controllori è fatto dal ministero delle Finanze previo accordo con i Ministri interessati.

I Controllori sono nominati per decreto del Ministro delle Finanze e sono sottoposti unicamente all'autorità del medesimo; essi sono scelti tra i funzionari appartenenti ai quadri dell'amministrazione finanziaria e non possono essere incaricati di alcuna altra funzione durante il loro servizio di controllo.

I decreti, le ordinanze, i contratti, i provvedimenti o decisioni emanati da un ministro o da un funzionario dell'amministrazione centrale ed aventi per effetto l'impegno di una spesa sono sottoposti al visto preventivo del detto funzionario. Egli stesso li esamina sotto il punto di vista dell'imputazione della spesa, della disponibilità dei crediti, dell'esattezza della valutazione, dell'applicazione delle disposizioni di ordine finanziario, delle leggi e dei regolamenti, dell'esecuzione del bilancio in conformità del voto della Camera ed infine delle conseguenze che gli schemi dei provvedimenti possono apportare all'erario (1).

Nel caso che vi si riscontrino delle irregolarità egli può rifiutare il suo visto e, persistente il disaccordo, ne informa il Ministero, il quale investe della questione quello delle Finanze, che definisce il contrasto in ultima istanza.

Con il menzionato decreto del 1922 fu altresì istituita sotto la presidenza del Ministero delle Finanze la commissione permanente per gli impegni delle spese. Questa commissione ha il compito di attendere allo studio delle questioni fondamentali, delle norme in relazione con il controllo delle spese e di esaminare le difficoltà incontrate dai controllori. Si riunisce almeno una volta ogni tre mesi ed è costituita dal direttore del bilancio e dal controllore finanziario, dai controllori delle spese impegnate presso le varie amministrazioni, dal capo e dal sottocapo dell'ufficio predetto, i quali disimpegnano le funzioni di segretario. Possono assistere con voto consultivo alle sedute, i funzionari dell'amministrazione finanziaria (2).

Una successiva riforma in materia di contabilità pubblicata fu attuata con il decreto del 5 giugno 1934 nell'intento, fra l'altro, di porre fine ad ogni confusione tra spese di bilancio e quelle di tesoreria.

Con la legge stessa, per rafforzare l'efficienza del controllo, vennero stabilite sanzioni severe per il capo dell'amministrazione che, assumendo la propria responsabilità personale, avesse, scientemente, dato corso, non ostante il rifiuto del visto da parte del controllore, a provvedimenti illegali. Il Senato, costituito in Corte di giustizia, fu chiamato a giudicare sulla detta responsabilità dei ministri ed a pronunciare, eventualmente, sentenza di condanna.

La responsabilità pecuniaria del contabile è, in genere garantita dalla prestazione di una cauzione; ogni pagamento irregolare può essere messo a suo carico ed egli ha diritto di rifiutare l'apposizione del suo visto al mandato, se ritenga che l'ordinativo sia irregolare. Se invece il pagamento disposto è in tutto regolare, il contabile vi appone il « visto buono a pagare » e lo restituisce all'ufficio amministrativo a cura del quale l'ordinativo di pagamento viene trasmesso al creditore che ne effettua la riscossione presso le casse dello Stato.

In tal modo il contabile controlla tutti gli atti di esecuzione del bilancio.

Infine con decreto del 30 ottobre 1935 (sulla riforma della contabilità amministrativa e del controllo finanziario) fu provveduto all'istituzione di un controllo preventivo — analogo come contenuto a quello esistente in Inghilterra e negli Stati Uniti — espletato dai comitati di controllo finanziario creati presso ogni ministero, nei quali entrano a far parte come membri anche dei funzionari della Corte dei conti (la Corte, per altro non interviene come tale nell'attività dei predetti comitati, nè accresce le sue attribuzioni).

I comitati, a cui è conferito il più ampio potere di indagine e di esame dei documenti amministrativi, vigilano all'osservanza delle leggi, dei decreti e decisioni ministeriali che regolano il funzionamento dei singoli servizi; controllano l'esecuzione del bilancio; segnalano gli abusi, gli errori ed i difetti; ricercano le economie da realizzare e propongono i miglioramenti da apportare nella organizzazione amministrativa dello Stato; sorvegliano l'esecuzione data alle osservazioni della Corte dei conti, estendendo così la loro competenza su tutte le attività sia dell'amministrazione centrale, che dei servizi periferici.

Particolarmente gli articoli 13-18 del citato decreto prescrivono che, su proposta del Ministro delle Finanze e del ministro interessato, il comitato esamini:

— i progetti di legge sottoposti alla controfirma o al parere del Ministro delle Finanze;

— i progetti di bilancio;

— le domande di crediti addizionali di qualunque natura, avanzate dal ministro presso il quale siede il comitato;

— a domanda del controllore, i progetti di decreto, ordini, contratti, decisioni sottoposti alla conrofirma o al parere del Ministro delle Finanze.

Su questi atti il comitato dà il suo parere entro quin-

(1) CHICOS: op. cit., pag. 24.

(2) Cfr. *Ragioneria Generale dello Stato;* op. cit., pag. 134.

dici giorni; decorso inutilmente tale termine, il parere si presume favorevole.

Di tutta la sua attività il comitato redige un rapporto generale annuale diretto al Ministro delle Finanze e comunicato al Presidente del Consiglio, alla Corte dei conti ed al Parlamento (1).

Anche questi Comitati svolgono le loro funzioni nell'ambito della stessa amministrazione attiva, agiscono a domanda del Ministro delle Finanze o dei Ministri interessati e pur conseguendo risultati efficaci, specie per la competenza specifica dei loro membri, non hanno l'autorità necessaria per assicurare l'esercizio di quel controllo giuridico, costituzionale, espletato negli altri Stati della Corte dei conti e da istituti similari.

I controlli in esame, chiamati dalla dottrina controlli amministrativi, promanano tutti dalla stessa amministrazione, dal Governo che con la legge del bilancio è autorizzata ad incassare ed a spendere nei limiti precedentemente fissati. Il Parlamento nella fase dell'esecuzione quasi non vi interviene — a prescindere dal suo diritto di interpellanza, mozione e di inchiesta — nemmeno a mezzo dei cosidetti organi ausiliari, in quanto la Corte dei conti (*Cour des comptes*) in Francia, a differenza di come avviene nel Belgio ed in Italia, esercita soltanto un controllo postumo, giudicando soltanto la gestione dei contabili dello Stato, di coloro cioè che hanno avuto maneggio di fondi come meglio esamineremo appresso.

Il difetto del sistema è evidente come hanno riconosciuto i più autorevoli uomini politici ed i più noti scrittori in materia, giacchè l'esercizio del controllo sulla gestione del bilancio viene espletato dallo stesso potere esecutivo che a quella gestione deve attendere (2). La ragione è di ordine politico giacchè in Francia, essendosi molto ligi al principio della divisione dei poteri, non si è voluto che la Corte dei conti, ovvero il Parlamento, invadessero la sfera di azione del potere esecutivo.

BELGIO (3)

L'organizzazione del controllo sulla gestione del bilancio risale nel Belgio al decreto del 30 novembre 1830, che, ispirandosi al sistema applicato nell'Olanda, stabilì che nessun titolo di pagamento tratto sulla cassa dello Stato potesse avere esecuzione senza il visto preventivo della Corte dei conti (*Cour des comptes*) (4).

Tale controllo ha sempre conservato la sua caratteristica di origine, in quanto non si estende, a simiglianza del controllo affidato alla Corte dei conti in Italia, alla verifica della legalità del provvedimento emesso dal Governo, ma ha uno scopo esclusivamente finanziario e non si svolge che nell'interesse della legge del bilancio ed i suoi effetti non sono così assoluti come in Italia.

Esso è più consultivo che repressivo perchè il Governo non è legato alla decisione della Corte dei conti, avendo facoltà in tutti i casi di dare corso al provvedimento sotto la sua responsabilità, mediante l'istituto della registrazione con riserva.

Ma esaminando partitamente come si svolge in genere tale controllo, si osserva che anche nel Belgio quello amministrativo è esercitato in gran parte dal Ministro delle Finanze, il quale spiega il suo potere su tutti gli atti esecutivi del bilancio.

Il controllo sull'impegno delle spese è affidato a rappresentanti della finanza distaccati presso i vari ministeri, i quali sono autorizzati a chiedere all'amministrazione documenti, informazioni e chiarimenti in ordine all'impegno della spesa, qualunque sia la sua natura.

Essi rendono il conto delle loro osservazioni al Ministero delle Finanze ed alla Corte dei conti; a differenza della Francia sono nominati per decreto reale sulla proposta del ministro interessato.

I contratti e gli acquisti per forniture ed altro non possono avere esecuzione prima di essere muniti del numero e del visto di detti funzionari controllori; la loro indipendenza di fronte al ministro presso il quale esercitano le funzioni è assicurato da norme speciali. Nessuna pena può essere loro inflitta senza il preventivo parere della Corte dei conti. Essi sono obbligati a rifiutare il loro visto quando risulti che la spesa sia irregolare; tuttavia il Consiglio dei ministri può ordinare l'apposizione del visto, ma in tal caso una copia della deliberazione del Consiglio dei ministri viene trasmessa alla Corte dei conti.

La Corte dei conti nel Belgio, abbiamo innanzi accennato, interviene anche in via preventiva per assicurare la conformtà della gestione alla legge del bilancio. Esercita la sua funzione quale organo delegato del Parlamento con autonomia ed indipendenza, ripetendo i suoi membri direttamente la loro origine dal Parlamento.

Appone il suo visto sui titoli di pagamento dopo aver verificato il fondamento della spesa e le disponibilità dei fondi; allorchè la Corte rifiuti il suo visto espone il motivo del suo operato al Consiglio dei ministri e se il Consiglio dei ministri delibera che debba darsi corso al titolo, la Corte, pone il suo visto con riserva e ne riferisce immediatamente al Parlamento.

L'impegno della spesa non è sottoposto al controllo preventivo della Corte; la legislazione belga si dimostra meno rigorosa di quella italiana, avendo escluso in questa materia, ogni intervento preventivo della Corte, alla quale i controllori sono tenuti a comunicare soltanto la cifra totale degl'impegni.

Ai fini della nota tripartizione il controllo preventivo esercitato dalla Corte belga, di ordine senza dubbio

(1) MINISTÈRE DES FINANCES: *Bulletin de statistique et de Législation comparée*, Paris 1935, pag. 908.
(2) D'AUDIFFRET: *Sistème Financier de la France*, Paris 1876.
(3) Cfr. nota n. 2, pag. 163.
(4) BESSON: op. cit., pag. 546.

costituzionale, potrebbe essere compreso in quello legislativo o meglio parlamentare, ripetendo la sua origine e le sue attribuzioni dalle due Camere. Ma come fin dall'inizio abbiamo accennato la distinzione non giova molto alla chiarezza dei concetti ed all'ordine sistematico della esposizione.

Anche nel Belgio le due Camere, nella fase esecutiva del bilancio, non spiegano, appunto per la loro natura di corpi politici, alcuna azione immediata e continuativa di controllo, ma soltanto un'azione quasi ispettiva, saltuaria e straordinaria (diritto d'interpellanza, di mozione e d'inchiesta) ed un'azione mediata attraverso il lavoro compiuto dalla Corte dei conti, dovendosi considerare detto istituto, per l'origine dei suoi componenti, per il sistema di nomina di essi e per la indipendenza che godono, una diretta emanazione del Parlamento.

UNIONE DELLE REPUBBLICHE SOVIETICHE SOCIALISTE (U.R.S.S.) (1)

Nell'Unione delle repubbliche sovietiche socialiste (U.R.S.S.) il controllo sulla gestione del bilancio è esercitato dal consiglio dei commissari del popolo dell'U.R.S.S. tra i cui membri è compreso il presidente della commissione del controllo sovietico (2). Un commissario del popolo — commissariato del controllo — attende in modo continuativo all'esercizio del controllo.

Esso sorveglia l'andamento dell'amministrazione e controlla il bilancio dello Stato (art. 78 della costituzione). L'amministrazione attiva può solo rilasciare dei mandati pagabili alla Banca di Stato; l'amministrazione finanziaria prima del rilascio di un tale ordine verifica la regolarità dei pagamenti dal punto di vista formale. Può anche procedere ad ispezione sul posto allo scopo di controllare l'uso fatto dagli stabilimenti locali dei mezzi messi a loro disposizione.

La Banca di Stato dell'U.R.S.S. è autorizzata ad effettuare tutti i pagamenti ed è tenuta a rifiutare i pagamenti stessi (controllo preventivo che ha analogia con quello affidato in Italia ai tesorieri degli enti locali, i quali sono responsabili della legittimità della spesa) ove gli stanziamenti posti periodicamente a disposizione degli ordinatori risultino esauriti.

ALTRI STATI (3)

Non volendo tralasciare l'esame dei sistemi di controllo applicati negli altri Stati nella fase della gestione del bilancio, rileviamo brevemente, per i limiti assegnati al presente lavoro, le caratteristiche più salienti ed i lineamenti comuni di essi.

Quasi dapperutto il Ministro delle Finanze esercita a mezzo dei propri funzionari un potere di controllo sugli atti esecutivi del bilancio. Attraverso i suoi organi contabili vigila sulla gestione finanziaria, intervenendo in tutti i provvedimenti di autorizzazione di spese o che possono comunque recare oneri all'erario.

In Grecia la liquidazione delle spese presso i ministeri viene effettuata da speciali organi di contabilità dipendenti dal Ministro delle Finanze, ad eccezione dei Ministeri degli Affari Esteri, Guerra e Marina, i quali hanno servizi propri. Nel caso di dissacordo tra i Ministri e detti uffici di contabilità ogni decisione è riservata al Ministro delle Finanze. In Jugoslavia delle sezioni di contabilità, composte di rappresentanti del Ministro delle Finanze, agiscono per suo conto in ogni Ministero. In Polonia, come in Albania ed in Olanda, il Ministro delle Finanze esercita un'azione superiore di controllo.

Accanto al riscontro interno, esercitato da funzionari od uffici dell'amministrazione, sussiste nella maggior parte degli ordinamenti il controllo preventivo esercitato dalla Corte dei conti o da istituti affini (Albania, Austria, Bulgaria, Grecia, Norvegia, Olanda, Polonia, Romania e Turchia), ed i cui membri, per la necessaria garanzia di autonomia, sono posti alle dirette dipendenze del potere legislativo (Austria, Norvegia, Grecia, Turchia) ovvero sono del tutto indipendenti dai due poteri (Germania, Giappone, Olanda, Svezia).

In Albania la Corte dei conti ha carattere costituzionale ed ha lo scopo di assicurare che le leggi dello Stato, e specialmente quelle finanziarie, siano regolarmente osservate da parte del potere esecutivo. In Austria il controllo della gestione finanziaria delle autorità centrali incombe alla Corte dei conti. In Grecia la Corte dei conti ha diritto di verificare la legittimità della spesa e la sua destinazione; nel caso di rifiuto del visto da parte della Corte dei conti, il mandato può avere corso sotto la responsabilità del ministro competente, ma sulla regolarità dell'operazione è giudice il Parlamento.

In Olanda tutti i documenti giustificativi delle spese vengono trasmessi alla Corte dei conti che ne tiene la contabilità e procede alla loro verificazione. In Polonia il controllo della Corte dei conti si estende anche allo esame delle forniture e dei lavori e può essere effettuato sul posto. In Romania il controllo precedente all'impegno delle spese è esercitato da consiglieri controllori, rappresentanti della Corte dei conti ed addetti ad ogni ministero. Essi devono rifiutare il loro visto nel caso di eccedenza sugli stanziamenti di spesa o di irregolarità nelle imputazioni di bilancio.

Alcuni altri Stati invece (Germania, Svizzera) attuano il controllo sulla gestione del bilancio, a simiglianza del sistema francese, a mezzo di uffici e funzionari dipendenti, per quanto con una certa garanzia, dal potere esecutivo ed all'organo tipico di controllo (Corte dei

(1) Cfr. nota n. 4, a pag. 163.

(2) Il Consiglio dei Commissari del Popolo dell'U.R.S.S. è l'organo esecutivo ed amministrativo del potere di Stato (art. 64 della Costituzione).

(3) Cfr. note n. 3 e 4, pag. 164.

conti) affidano soltanto il controllo postumo. Ma in questi ultimi tempi la tendenza di quasi tutti gli Stati è di rafforzare l'esercizio del controllo preventivo, affidandolo appunto a quello istituto che presso di essi attende al riscontro postumo ed alla revisione dei conti consuntivi.

In Germania il Ministro delle Finanze esercita una vigilanza continua sulla gestione del bilancio e può delegare un suo funzionario nei diversi ministeri per ottenere dai capi preposti al controllo finanziario tutte le informazioni che egli ritiene necessarie ed anche che tutti i provvedimenti di carattere finanziario siano sottoposti al suo assenso.

Nella Svizzera il controllo sugli impegni è assicurato da uffici di contabilità, quello sugli ordinativi di pagamenti dal Dipartimento delle Finanze.

Una forma di controllo preventivo sulla spesa, tutta particolare che meriterebbe un attento esame ai fini di meglio conoscere le modalità dell'esecuzione ed i risultati che si conseguono, è attuato nel Giappone a mezzo della Banca del Giappone. Tale Banca, che è incaricata di effettuare i pagamenti per conto dello Stato, verifica, come abbiamo rilevato avviene anche in Russia, se esistano gli stanziamenti relativi e se i pagamenti risultino giustificati, esercitando in tal modo, in piena indipendenza, la funzione di controllo sugli atti degli ordinatori. Come abbiamo in precedenza osservato tale riscontro ha molti punti di contatto con quello che viene esercitato da noi, dai tesorieri dei comuni, e delle provincie, i quali ai sensi dell'art. 325 del testo unico 3 marzo 1934, n. 383, della legge comunale e provinciale, sotto la loro personale responsabilità, non possono dare corso ai mandati o ai prospetti di pagamento ove non siano conformi alle disposizioni di legge.

In quasi tutti gli Stati il Governo ha facoltà di provvedere, sotto l'osservanza di alcune condizioni più o meno limitative, agli storni di fondi tra le suddivisioni (articoli) del bilancio; soltanto nel Giappone, Olanda, Romania, Svezia e Svizzera sussiste il divieto assoluto di qualsiasi specie di storno, come abbiamo rilevato si verifica anche negli Stati Uniti di America.

Controllo susseguente alla gestione del bilancio

Il controllo posteriore repressivo, come si esprime il Besson, si esercita sui fatti compiuti; specificatamente sulle operazioni finanziarie esaurite e sulle gestioni terminate

Riferendoci al bilancio dello Stato noi osserviamo che tale controllo postumo sull'attività dell'amministrazione, che ha atteso alla riscossione delle entrate ed alla erogazione delle spese durante il periodo di gestione o di esercizio, è regolato nella legislazione di ciascuno Stato da norme molteplici e precise dirette ad accertare se tale attività si sia svolta regolarmente, conforme alla legge di bilancio ed alle altre disposizioni di legge o di regolamento.

Le modalità dell'esercizio di tale controllo differiscono da Stato a Stato, ma in sostanza si compendiano tutte in una vigilanza di tutti i servizi statali connessi alla gestione del bilancio ed in un esame analitico dei conti ministeriali.

La vigilanza si esercita con ispezioni ed inchieste; con il chiedere la presentazione di tutti i documenti giustificativi delle contabilità varie ed esaminare tutti i registri e documenti dei diversi uffici (dipartimenti o ministeri); con il domandare chiarimenti ai ministri o agli agenti contabili.

L'accertamento si compie attraverso l'esame del rendiconto generale della gestione tenuta dal Governo e dei conti consuntivi dei funzionari delegati (bilancio consuntivo secondo la terminologia italiana), al quale esame attendono in modo prevalente quegli organi speciali di controllo istituiti in tutti gli Stati con denominazioni varie e con caratteristiche tutte proprie per il sistema di nomina dei componenti e per il suo funzionamento (Corte dei conti, *Cour des comptes*, camera dei conti, Corte generale dei conti, tribunale dei conti, ufficio centrale di contabilità) (1).

Il risultato finale della eseguita verificazione da parte degli organi di controllo si manifesta o con la dichiarazione di conformità dei conti o con la garanzia data in forma solenne al Parlamento che i conti del bilancio sono regolarmente stabiliti.

Le analogie e le differenze fra i vari sistemi saranno messe meglio in evidenza nella esposizione che in seguito sarà fatta partitamente per ogni singolo Stato.

INGHILTERRA (2)

Oltre al controllo amministrativo eseguito dagli organi interni della stessa amministrazione attiva, esplica un ordinario e rapido controllo consuntivo l'*audit office* posto sotto la direzione del controllore generale (*comptroller and auditor general*).

Abbiamo visto che il controllore generale ed il suo assistente godono di una autonomia ed indipendenza; non così invece gli agenti ausiliari dell'ufficio, i quali, per quanto coperti dalla responsabilità del loro capo, sono nominati dalla Tesoreria.

L'*audit office* provvede alla revisione del conto soltanto quando ne è richiesto dalla tesoreria, per modo che un gran numero di contabili sfuggono a tale controllo. Inoltre non emette un vero e proprio giudizio, come avviene in Italia, in Francia, nel Belgio, ma si limita ad emettere delle semplici pronuncie amministrative e la decisione di condanna, per applicare la responsabilità pecuniaria, spetta alla competenza dei tribunali ordinari. Infine la sua azione non si estende a tutti i contabili, ma soltanto agli agenti pagatori con esclusione quindi degli ordinatori della spesa.

---

(1) Cfr. nota precedente n. 1 a pag. 165.
(2) Cfr. nota precedente n. 4 a pag. 159.

Si distinguono in Inghilterra due categorie di conti pubblici: 1ª *financial accounts* che corrispondono presso a poco al nostro rendiconto generale dello Stato, ed hanno lo scopo non di dare la prova della scrupolosa osservanza della legge di bilancio della gestione scaduta, ma di fornire la descrizione del movimento dei fondi della gestione stessa. 2ª *appropriation accounts*, che sono veri e propri conti definitivi della spesa e che contrappongono le operazioni compiute dagli ordinatori agli stati di previsione del bilancio.

Detti secondi conti cadono sotto l'esame del *comptroller auditor general* e del suo ufficio di riscontro (*audit office*). A fine d'anno il controllore generale indirizza un rapporto alla tesoreria che lo trasmette al comitato dei conti pubblici; con tale documento segnala al Parlamento tutte le infrazioni constatate come pure tutte le misure proposte per reprimere od evitare tali infrazioni. Egli ha diritto di assistere alle sedute del comitato per sostenervi le proprie conclusioni.

L'ultima fase del controllo susseguente viene esercitato dal Parlamento a mezzo del comitato dei conti pubblici (*Committee of pubblic accounts*) già segnalato e descritto in precedenza, il quale esercita in nome della Camera dei Comuni un diritto di alta vigilanza sullo insieme della gestione finanziaria. Tale controllo, secondo la tripartizione accolta in dottrina, può definirsi controllo legislativo, in quanto il comitato predetto promana dal Parlamento; quello invece del controllore auditore generale e dell'ufficio dipendente (*audit office*) — non giudiziario per essere privo dei necessari presupposti — non può a rigore considerarsi legislativo, non ostante la autonomia e la indipendenza del suo capo, giacchè viene svolto nell'interesse superiore della legge e dello Stato, in considerazione anche del sistema di nomina dei suoi dirigenti (il controllore generale è nominato dalla Corona) e delle modalità del suo funzionamento.

Il compito del Comitato dei conti pubblici non è solo quello di rivedere e confermare i risultati del lavoro eseguito dall'*audit office*, ma di esaminare tutta la azione finanziaria svolta dal potere esecutivo, di rilevare le deficienze incontrate e gli errori commessi e di proporre infine le riforme più opportune per l'avvenire (1).

Il rapporto che il comitato è obbligato ad emettere a fine del proprio lavoro chiude definitivamente l'ultima fase del controllo parlamentare sul bilancio e nessuna dichiarazione solenne (bill) viene emessa dal Parlamento sulla regolarità dei conti, come è praticato invece in Italia, in Francia, nel Belgio, nella Romania e nel Giappone.

Dobbiamo, a conclusione del rapido esame, riconoscere che il controllo consuntivo, in Inghilterra, non è così efficace come quello degli Stati europei continentali. Una spiegazione potrebbe trarsi dal fatto che si è voluto rafforzare il controllo preventivo che ferma la infrazione sul nascere a danno di quello consuntivo, ed evitare anche la duplicazione del riscontro.

Ma un correttivo al minore rigore del controllo consuntivo è da ricercarsi nel principio di responsabilità che è applicato in Inghilterra anche nei confronti dei funzionari dei gradi più elevati, responsabilità che viene perseguita innanzi ai tribunali ordinari.

STATI UNITI D'AMERICA (2)

Come abbiamo in precedenza rilevato, dopo la riforma del 1921 tutto il controllo sulla finanza pubblica è nelle mani del controllore generale e del *general accounting office*. Di conseguenza anche il controllo postumo, a chiusura della gestione del bilancio, rientra nelle attribuzioni dei detti due organi (3).

L'*audit division*, istituita mediante la fusione di due servizi della *general accounting* (*civil division e military division*), ha la competenza di attendere all'esame ed alla definizione dei conti di tutte le branche della amministrazione, tranne quelle relative al *post office department*, riservata ad un ufficio speciale (*bureau des comptes*) posto sotto la direzione di un altro controllore, nominato anche egli dal Presidente della Repubblica.

La *Division judiciary*, presentemente denominata ufficio del consigliere generale (*office of the general council*), provvede anche essa al riscontro consuntivo e prepara per le altre divisioni del G.A.O. delle decisioni da servire come guida per i provvedimenti da prendere in sede di accertamento dei conti sottoposti al loro esame.

Il controllore generale è obbligato a fare al Presidente della repubblica, se interpellato, ed al Congresso, allo inizio di ciascuna sessione ordinaria, un rapporto sul lavoro eseguito dal *general accounting office*, contenente anche le raccomandazioni relative alle riforme della legislazione che egli ritiene necessarie allo scopo di conseguire il pronto e perfetto riscontro contabile e tutte quelle altre segnalazioni relative alle entrate ed alle uscite, all'impiego dei fondi pubblici. Nel rapporto, ovvero anche con documento a parte, il controllore fa anche delle proposte per conseguire delle economie sulle spese pubbliche. Egli è tenuto in particolare modo a riferire al Congresso tutte le spese e tutti i contratti stipulati in violazione delle leggi; sottopone altresì al Congresso dei rapporti concernenti il metodo adoperato nell'esaminare i conti dei vari dipartimenti ed istituzioni pubbliche.

I risultati finali dell'eseguita verificazione, certificati conformi del controllore generale, sono definitivi. Il Congresso non verifica i conti, nè ha il compito di approvarli; ma sulla base del rapporto del controllore ha i poteri per istituire delle commissioni speciali incaricate di procedere ad inchieste nella gestione del pubblico danaro (4).

---

(1) BESSON: op. cit., pag. 435.
(2) Cfr. nota n. 2, pag. 161.
(3) CHICOS: op. cit., pag. 112 e seg
(4) *Annual report of the comptroller general of the United States for the fiscal*, Washington 1929, pag. 63.

Anche l'esercizio del controllo susseguente sulla gestione finanziaria dell'amministrazione degli Stati Uniti è affidato a seguito della legge di riforma del 1921, al *general accounting office* ed al controllore generele che lo presiede.

La riunione in unico organismo, indipendente dal potere esecutivo, del riscontro postumo, attuata con la citata legge, che soppresse nel contempo le funzioni del controllore del tesoro e dei suoi assistenti, ha del tutto eliminato, anche in questo settore, gli inconvenienti del vecchio sistema che rendeva l'organo controllore soggetto al potere esecutivo e distaccato dal potere legislativo, snaturando il carattere e le funizioni istituzionali del medesimo.

In base alla detta riforma il potere esecutivo non si occupa più, come negli altri Stati, che della preparazione e gestione del bilancio, ed il potere legislativo attende invece soltanto all'approvazione del bilancio ed al controllo sulla sua esecuzione a mezzo di un istituto che agisce per suo conto ed in suo nome.

Nessuna delle due camere ha però una propria commissione, come esiste in Inghilterra ed in alcuni altri Stati di Europa (Francia, Belgio, Italia, Germania, Svizzera), la quale sia incaricata di occuparsi, in base a cognizione diretta della gestione del bilancio, in modo che l'azione che esse svolgono nella fase esecutiva ed in quella ultima consuntiva è essenzialmente politica e di alta sorveglianza.

La riforma ha comunque fatto realizzare con il ripristino dell'ordine nella finanza, una notevole economia nei fondi del bilancio, tanto che il Presidente degli Stati Uniti in un suo discorso del gennaio 1925 poteva affermare, mettendo in evidenza il miglioramento della situazione finanziaria, che la riforma stessa aveva in gran parte contribuito alla prosperità del popolo americano (1).

FRANCIA (2).

Ai fini del controllo susseguente in Francia gli uffici di contabilità presso ciascun ministero preparano gli elementi del conto che ogni ministro deve rendere al Parlamento e sul quale la Corte dei conti rende la sua dichiarazione di conformità. Tali elementi vengono desunti dalle registrazioni periodiche delle operazioni finanziarie annotate nei libri contabili degli appositi uffici. Nell'organizzazione del controllo amministrativo la Direzione generale delle contabilità presso il Ministero delle Finanze, che può paragonarsi alla nostra Ragioneria generale dello Stato, occupa una posizione preminente; essa è incaricata di mantenere la uniformità dei sistemi di scrittura, di riunire i risultati contabili e formare i conti generali, nonchè di seguire i movimenti e controllare le operazioni giornaliere compiute da tutti i contabili dipendenti dal ministero.

I conti ministeriali si distinguono in due categorie: i conti definitivi delle entrate e delle spese ed il conto generale dell'amministrazione delle finanze; i primi sono stabiliti per esercizio, mentre il secondo per gestione.

Il controllo amministrativo si esercita ad un tempo sugli ordinatori e sui contabili; controllo da una parte permanente, grazie alle attribuzioni della nominata direzione generale di contabilità, e da un'altra parte periodico, grazie agli ispettori delle finanze ed alla verifica annuale dei conti ministeriali da parte di una apposita commissione composta di nove membri scelti nei ranghi del Senato, della Camera dei Deputati, del Consiglio di Stato e della Corte dei conti.

Il controllo detto giudiziario è esercitato dalla Corte dei conti che, investita di funzioni giurisdizionali, esamina minutamente nei dettagli la gestione dei contabili, emettendo delle vere e proprie sentenze. La stessa informa il paese e le due Camere sui risultati conseguiti, sia con la dichiarazione solenne di conformità, sia con la relazione annuale, resa pubblica, con la quale fornisce sul complesso della gestione finanziaria le proprie osservazioni, segnalazioni ed eventuali proposte di riforme.

La Corte dei conti (*Cour des comptes*), in Francia, è composta da un presidente capo, da presidenti di sezione, da consiglieri, referendari ed uditori, nonchè da un procuratore generale assistito da un avvocato generale, i quali sono tutti nominati dal capo dello Stato e godono di una certa posizione di indipendenza e di inamovibilità (3).

Essa esercita, come innanzi si è riferito, funzioni giurisdizionali ed anche di semplice controllo; giudica infatti tutti i conti relativi alla gestione tenuta dai maneggiatori di fondi (conti a valore), ma non i conti a materia, non ha inoltre competenza sui contabili e le sue decisioni non sono pertanto esecutive verso gli stessi, i quali possono essere soltanto deferiti ad istanza del Ministro delle Finanze innanzi ai tribunali ordinari.

Controlla le operazioni dei ministri ordinatori con la dichiarazione di conformità che rilascia sul conto generale e con la relazione annuale che accompagna tale dichiarazione (4). Detto riscontro si effettua attraverso il confronto tra i risultati accertati dei conti dei ministri e quelli dei conti individuali dei contabili.

Per le sue altissime attribuzioni detto tribunale dei conti, dice il BESSON, nello stesso tempo che esso spiana la via al controllo legislativo, coopera con il Parlamento alla sorveglianza sugli atti del potere esecutivo. Sotto questo riguardo la Corte entra a far parte del

(1) Cfr. nota n. 4 a pag. 173.

(2) Cfr. nota n. 6 a pag. 162.

(3) Il LEROY BEAULIEU, nel suo *trattato di scienza delle finanze*, vol. II, pag. 177, affaccia dei dubbi sulla indipendenza di tali magistrati, per il motivo che è invalso l'uso da parte degli stessi di sollecitare al Ministro incarichi a favore dei propri congiunti e perfino la nomina di essi al posto che loro occupano, allorchè sono collocati a riposo!

(4) BESSON: op. cit., pag. 389.

sistema costituzionale francese; è un corpo politico, un organo indispensabile del regime parlamentare (1).

Il Parlamento infine interviene nell'esercizio del controllo postumo con l'approvazione della legge del regolamento definitivo del bilancio (*loi de reglement definitif du budget*) che è l'atto che sanziona le operazioni finanziarie compiute ed attesta che la gestione stessa si è confermata alla legge del *budget*.

Tale progetto di legge preparato dal Ministro delle Finanze, viene presentato alla Camera dei deputati all'apertura della sessione ordinaria che segue la chiusura dell'esercizio; esso, accompagnato da tutti i documenti preparatori ed illustrativi, è inviato prima all'esame della commissione legislativa ed, a seguito della relazione di essa, la Camera in sede di discussione pubblica approva i risultati definitivi; la medesima procedura viene seguita innanzi al Senato.

Anche per quanto concerne il controllo consuntivo i due decreti del 25 giugno 1934, sopra richiamati, hanno innovato alla legislazione precedente, apportando, fra l'altro, alcune modifiche e semplificazioni al conto annuale dell'amministrazione delle finanze, che viene accompagnato dai seguenti conti di sviluppo:

1° conto del bilancio;

2° conto delle operazioni di tesoreria;

3° situazione generale dell'amministrazione delle finanze;

4° conto del debito pubblico.

Il sistema del controllo consuntivo francese ha i suoi pregi ed i suoi difetti. I pregi devono ricercarsi: nell'organizzazione precisa degli uffici chiamati ad eseguire un tale riscontro, nel complesso delle scritture, registrazioni e verifiche che nella fase amministrativa sono richieste perchè l'esame della gestione finale riesca agevole ed efficace; nella revisione affidata ad un organo speciale non del tutto dipendente dal potere esecutivo (*Cour des Comptes*), munito di un certo prestigio e di una certa autorità e che è posto in grado di svolgere con indipendenza e serietà il compito ad esso affidato.

I difetti invece si riscontrano nella incompletezza del controllo, in quanto sfuggono ad esso i conti a materia che nella gestione statale hanno anche la loro particolare importanza; nelle attribuzioni della Corte dei conti non investita di funzioni piene giurisdizionali, in quanto giudica i conti *in se* ed emette pronuncie non di condanna, ma solo di dichiarazione e di accertamento, nella limitata ingerenza delle due Camere, le quali per il controllo postumo non hanno apposite speciali commissioni che in loro vece e per conto loro esaminano nei dettagli i risultati finali della gestione, come si verifica in Inghilterra con il Comitato dei conti pubblici, nè può dirsi che rilascino delega alla Corte dei conti, non potendo essa per la sua costituzione considerarsi un organo ausiliario del Parlamento.

BELGIO (2).

Il sistema del controllo consuntivo del bilancio nel Belgio ha molti punti di analogia con quello che viene applicato in Italia.

Alla determinazione delle risultanze contabili provvede il Ministro delle Finanze, il quale ha il compito di preparare due rendiconi; quello relativo all'anno e quello relativo all'esercizio (3).

Il rendiconto dell'anno è quasi un semplice documento parlamentare, espone tute le operazioni relative all'incasso ed alla erogazione del danaro pubblico ed insieme la situazione di tutti i servizi di entrate e di uscita al principio ed alla fine dell'anno e deve dimostrare la gestione anche nei riguardi delle previsioni.

Il rendiconto dell'esercizio presenta invece il conto completo dell'esercizio — indiviso rispetto al tempo — e serve di base e di giustificazione alla legge che deve *regler*, chiudere le operazioni dell'esercizio stesso ed approvarle definitivamente (3).

I conti predetti sono presentati alle due Camere con il progetto delle legge di chiusura, alla apertura delle sessioni ordinarie. Ma prima della presentazione debbono essere sottoposti all'esame della Corte dei conti che ha il compito di verificarne l'esattezza e di fissarne i risultati.

La Corte dei conti belga (*Cour des Comptes*) disimpegna il maggior lavoro connesso al riscontro consuntivo della gestione dello Stato. Per il sistema di nomina dei suoi membri, per le garanzie che gli stessi godono e per le funzioni che disimpegnano, la Corte dei conti viene considerata una diretta emanazione del Parlamento, agendo in suo nome e per suo conto.

Come in Francia l'azione di controllo della Corte nei confronti dei contabili acquista il carattere e gli effetti di un'attività giurisdizionale, in quanto la stessa giudica i conti e stabilisce con decisioni definitive se essi si chiudono in pareggio, in credito, ovvero in debito.

Nei confronti invece degli agenti ordinatori di spese la Corte non ha alcun potere di giurisdizione, ma la semplice funzione di vigilanza essendo tenuta ad accertare che le spese siano mantenute nei limiti dei fondi assegnati a ciascun articolo e si siano verificati gli storni di fondo.

Nel primo trimestre di ciascun anno la Corte dei conti è investita a mezzo del Ministro delle Finanze dell'esame dei detti due rendiconti, ed appena terminato il riscontro li sottomette al Parlamento con le sue osservazioni.

---

(1) BESSON: op. cit., pag. 389 e segg.

(2) Cfr. precedente nota n. 1, pag. 163.

(3) Nella contabilità di stato del Belgio l'anno indica il periodo di gestione di dodici mesi secondo il calendario civile del 1° gennaio al 31 dicembre; mentre l'esercizio rappresenta il periodo annuale più il prolungamento, cioè ventidue mesi, dal 1° gennaio fino al 31 ottobre dell'anno successivo; Cfr. GAGLIADI: op. cit., vol. I, pag. 552.

(4) GAGLIARDI: op. cit. vol. I, pag. 554.

Il Parlamento attende alla sistemazione e chiusura definitiva del bilancio a mezzo di una legge speciale che viene votata dalle due camere con le stesse procedure con cui viene approvata la legge del bilancio (*budget*).

Devesi riconoscere che il controllo consuntivo nel Belgio, specie per le minute, precise disposizioni di contabilità che regolano i sistemi di scritture degli uffici di ragioneria ed organizzano le varie funzioni assegnate agli organi amministrativi, riesce rigoroso ed efficace.

Qualche inconveniente è a rilevare per altro; ad esempio la Corte dei conti non estende, come è invece necessario, i suoi poteri ed il suo esercizio di controllo nei confronti dei contabili a materia, in cui rientrano valori cospicui e che non devono essere trascurati. Inoltre il Parlamento in sede consuntiva non esplica un'attività preminente e nemmeno pratica ed effettiva a mezzo di propri organi, come abbiamo rilevato avviene in qualche Stato, ma si limita soltanto a svolgere quella funzione meramente politica con l'approvazione della legge della chiusura definitiva del bilancio (*loi du reglemente definitif du budget*).

UNIONE DELLE REPUBBLICHE SOVIETICHE SOCIALISTE (U.R.S.S.) (1)

Nell'Unione delle Repubbliche Sovietiche Socialiste (U.R.S.S.) il commissario per il controllo esercita le sue prerogative sui conti del Governo centrale, in una situazione di completa indipendenza dal potere esecutivo

Il commissario del popolo delle finanze partecipa anche egli al controllo postumo e presenta a fine di anno al consiglio dei commissari del popolo dell'unione (*S.N.K - Soviet Naradikh Kommissarov*) una relazione generale sulla gestione del bilancio.

Il Soviet Supremo dell'U.R.S.S. — la più alta autorità legislativa — promulga annualmente delle ordinanze approvative dei conti definitivi. Tali ordinanze che possono paragonarsi alla legge di regolarizzazione definitiva dei conti degli altri Stati, non si limitano alla sola approvazione, ma contengono anche le indicazioni dei risultati della gestione, le irregolarità constatate, come pure le direttive impartite ai Governi dell'U.R.S.S. e delle Repubbliche Federate sui miglioramenti ritenuti necessari in materia di gestione di bilancio.

ALTRI STATI (2).

Anche in quasi tutti gli altri Stati il controllo postumo sulla gestione del bilancio è espletato, oltre che da organi interni (uffici di ragioneria) della stessa amministrazione attiva, dal Parlamento ed in modo preminente dalla Corte dei conti nelle sue diverse denominazioni.

Trascurando il controllo espletato dalla stessa amministrazione, osserviamo che l'azione di controllo, esercitato dalla Corte dei conti differisce di poco da Stato a Stato e si conclude in un rapporto o relazione che viene inviato al Governo e da questi al Parlamento.

In alcuni Stati l'organo di controllo è investito anche di funzioni giurisdizionali nei riguardi degli agenti e dei contabili con estensione più o meno lata, rendendo in tal modo più organico, più pronto ed efficace il riscontro ad esso affidato in sede consuntiva (Albania, Bulgaria, Olanda, Polonia, Romania, Svezia).

In Austria la Corte dei conti è diretta emanazione del Consiglio Nazionale; il Presidente viene eletto dal predetto Consiglio, è responsabile innanzi ad esso nello stesso modo dei membri del Consiglio Federale e non può essere revocato che a seguito di deliberazione del Consiglio Nazionale; gli altri membri sono nominati dal presidente della Federazione su proposta del presidente della Corte (3).

La Corte esamina il bilancio consuntivo dal punto di vista dell'esattezza aritmetica, della conformità alla legge di bilancio ed alle altre leggi vigenti e della convenienza economica; essa su richiesta del Governo può anche controllare la gestione delle imprese in tutto ed in parte finanziate dallo Stato.

Il rapporto compilato dalla Corte viene sottoposto alla Dieta che lo esamina nei dettagli a mezzo di una Commissione permanente nominata in base al principio proporzionale.

In Germania la Corte dei conti non possiede un vero diritto di giurisdizione nei riguardi dei contabili, nè delle contabilità; non può quindi emettere delle decisioni esecutive di discarico, di accertamento di debito o di credito nei confronti dei contabili preposti alla esecuzione del bilancio, può soltanto contro di essi prendere delle sanzioni di cui l'amministrazione deve assicurare la esecuzione.

In ultimo il controllo postumo esercitato dal Parlamento, sulla base dei conti già dichiarati regolari dalla Corte dei conti, si esplica rilevando i risultati complessivi, la regolarità delle gestione ministeriale in rapporto alle autorizzazioni votate con la legge di bilancio.

Come abbiamo rilevato in precedenza, l'azione del controllo del Parlamento è assunta quasi sempre da apposite commissioni (Germania, Svizzera), ovvero da alcuno dei suoi membri (Irlanda, Svezia), ed in base al rapporto di essi il Parlamento discarica il Governo e le autorità amministrative dei risultati della gestione (Austria, Australia, Cecoslovacchia, Germania, Norvegia Polonia, Svezia), ovvero vota una apposita legge di approvazione dei conti (Bulgaria, Danimarca, Olanda, Romania, Svizzera).

In Grecia, invece il potere legislativo non esercita alcun controllo postumo sulla gestione del bilancio.

---

(1) Cfr. nota precedente n. 4, pag. 163.
(2) Cfr. note precedenti ai nn. 3 e 4, pag. 164.
(3) DARESTE: op. cit., vol. I, pag. 324.

Conclusioni (osservazioni e proposte)

In quasi tutti i paesi, per il continuo accrescersi delle funzioni dello Stato, i bilanci pubblici registrano cifre sempre più elevate ed astronomiche.

Non trattasi più di milioni o di miliardi, ma di centinaia di miliardi all'anno; questa ingente massa di ricchezza che ogni anno viene prelevata dalla ricchezza nazionale e che viene per scopi diversi distribuita ed erogata, impone ancora di più ai governanti l'obbligo di predisporre un sistema rigido, rigoroso di controllo atto a garantire la regolarità e la legalità della gestione pubblica ; ad assicurare cioè che tutte le entrate e tutte le uscite avvengano in conformità alla legge di previsione (*budget*) ed alle autorizzazioni accordate di volta in volta dal potere legislativo.

Il controllo sul bilancio, necessità universalmente sentita in tutti gli Stati, ha formato oggetto, specie in questi ultimi tempi, di ampie discussioni, di studi approfonditi e di importanti riforme legislative nell'intento di rafforzare i controlli giuridici sugli atti dell'amministrazione relativi agli impegni, alle spese ed alla entrate dello Stato, di sempre più perfezionare i sistemi adottati e di meglio garantire nell'interesse della nazione la regolare gestione del pubblico danaro.

Ma tale intento non può dirsi che sia stato sempre raggiunto perchè, come abbiamo avuto occasione di volta in volta di rilevare, ogni ordinamento, per quanto accuratamente organizzato, presenta sempre qualche difetto e qualche lacuna.

Dal raffronto tra i diversi Stati riuscirà meglio mettere in evidenza i pregi ed i difetti di ciascun ordinamento.

Per quanto concerne il controllo precedente alla gestione del bilancio, controllo in prevalenza legislativo, secondo la nota tripartizione, si osserva che esattamente in tutti gli Stati, e recentemente (1921) anche negli Stati Uniti di America, il piano di previsione e la preparazione e formazione del bilancio è demandato, come compito esclusivo, al potere esecutivo che meglio può conoscere i bisogni e le necessità della gestione.

La legge del bilancio è votata dal Parlamento dopo che esso ha provveduto direttamente od a mezzo di apposite commissioni all'esame dello schema di previsione preparato dal Governo. In questa fase il sistema inglese ed anche quello americano si dimostrano migliori, più efficaci, di quelli applicati dagli Stati continentali di Europa (Italia, Francia, Belgio). In Inghilterra ed in America, infatti, l'esame dello schema di bilancio da parte del potere legislativo è effettivo, minuto, preciso, in quanto non vi prendono parte le assemblee tumultuose, ovvero particolari commissioni che, emanazioni della maggioranza parlamentare, sono lige ed obbedienti ai Governi. In Inghilterra è la stessa Camera dei Comuni che, adottando una forma tutta speciale, direttamente provvede, come abbiamo visto, all'esame del bilancio di previsione (*Committee of supply e Committee of Ways and means*). Negli Stati Uniti d'America l'esame particolareggiato del progetto di bilancio viene effettuato invece da appositi comitati e sottocomitati nei quali l'opposizione è largamento rappresentata.

In Inghilterra inoltre il Parlamento esplica con la approvazione della legge di bilancio solamente funzioni di controllo, giacchè ad esso è precluso, molto saggiamente, ogni iniziativa in materia di spesa, riservata in modo esclusivo alla Corona. Sarebbe opportuno che anche da noi fosse applicato un tale principio per porre un freno all'aumento inconsiderato delle spese da parte delle assemblee legislative e risanare meglio il costume parlamentare.

Infine merita lode il sistema del bilancio inglese che limita la votazione annuale del Parlamento soltanto ad alcune spese, venendone sottratte quelle che hanno carattere permanente e che dipendono da leggi speciali (*Consolidated Fund*). Oltre a realizzare in tal modo una economia di tempo e di lavoro, la votazione si riporta alla sua origine ed acquista effettivamente il carattere di autorizzazione di spesa, mentre, con il sistema degli Stati continentali europei (Belgio, Francia, Italia) diventa in parte una pura formalità e finzione, senza dire poi, che con il *Consolidated Fund* si assicurano i servizi più essenziali alla vita della Nazione, sottraendoli agli umori mutevoli delle assemblee ed al pericolo del rifiuto dell'autorizzazione (rifiuto del bilancio) (1). E' soltanto da consigliare che il « *Consolidated Fund* » non si limiti come adesso, a poche voci che rappresentano una percentuale minima della spesa annuale, ma comprenda tutte le spese fisse e permanenti e che promanino da leggi speciali (2).

E' da accennare ancora, ai fini dell'efficacia del controllo preventivo esercitato dal Parlamento, allorchè procede all'approvazione della legge di bilancio, all'importanza che ha, per la limitazione che pone all'azione esecutiva del Governo, la partizione (capitolo) del bilancio che forma oggetto del voto delle assemblee legislative e che, in gran parte degli Stati, come abbiamo di volta in volta rilevato, costituisce la sfera di libera azione del potere esecutivo entro cui, con l'osservanza di determinate formalità, è consentito disporre dell'eccedenza dei fondi. Una minuta partizione non è consigliabile, ma nemmeno è consigliabile una partizione che comprenda servizi diversi; comunque il contenuto di tale partizione del bilancio deve essere determinato per legge.

Nell'esame del controllo concomitante alla gestione del bilancio abbiamo osservato che esso viene esercitato nei vari Stati con modalità diverse e con maggior o minor efficacia, a secondo delle possibilità che l'organo preposto a tale controllo abbia di seguire passo passo l'azione esecutiva del Governo.

A non tenere conto della revisione interna, istituita dalla stessa amministrazione attiva nel proprio

(1) DE FLAMINI: op. cit.: *La materia e la forma del bilancio inglese*, ed. 1904.

(2) Le spese effettive sono fisse o variabili: obbligatorie, d'ordine o facoltative. Le spese fisse sono quelle derivanti da leggi organiche o da impegni permanenti e che hanno scadenze determinate (art. 129 del regolamento di contabilità). Le spese obbligatorie e d'ordine sono ricordate dalla legge (art. 40 legge di contabilità) ma non definite, cfr. S. MAIORANA: op. cit., pag. 75.

interesse e per i suoi fini, il controllo sulla esecuzione del bilancio in linea teorica dovrebbe essere espletato da quello stesso potere legislativo che ha in precedenza dettato con la legge di bilancio le norme ed i limiti della gestione finanziaria pubblica.

Ma il Parlamento non è in grado, per la sua natura eminentemente politica e per la sua struttura, di esercitare un sindacato continuo e sistematico su tutta quanta l'attività finanziaria del Governo; esso deve perciò limitarsi a votare la legge del bilancio, affidando ad appositi organi il compito di esercitare quel controllo sistematico e continuativo che non è in grado di svolgere, organi che in teoria dovrebbero essere estranei ed al di fuori dell'amministrazione che controlla. Ed appunto la efficacia dell'azione che svolgono tali istituti si desume dalla maggiore autonomia ed indipendenza che gli stessi hanno verso il potere esecutivo.

Invero ammesso, quasi senza contrasto dalla dottrina, che l'azione spiegata da detti istituti sia un'azione delegata, espletata per conto e nell'interesse del potere legislativo, del Parlamento, ne discende che essi, per quanto concerne la loro costituzione ed il loro funzionamento, dovrebbero essere sottratti alla soggezione del potere esecutivo e messi in una posizione di autonomia tale da potere esplicare con serenità ed imparzialità le loro altissime attribuzioni.

A meglio ribadire tale concetto è da ricordare che la funzione del potere legislativo di porre norme e limiti all'azione dell'esecutivo, nella gestione del bilancio, è fondamentale nella moderna organizzazione costituzionale dello Stato e rientra anche nell'ordine costituzionale la funzione conseguenziale del controllo diretto a contenere l'azione dell'esecutivo entro i limiti assegnati dalla legge di autorizzazione, onde trattandosi in modo indiscusso di controllo costituzionale che discende dal principio della divisione dei poteri, esso non può essere espletato che da un organo estraneo all'amministrazione, posto nei confronti della stessa in una posizione di assoluta autorità ed indipendenza.

Ed innanzi abbiamo rilevato come in altri Stati detti organi sono emanazione diretta del Parlamento (Austria, Belgio, Grecia, Norvegia, Turchia) ed ove il Parlamento non provvede alla loro costituzione, vi interviene in un tempo successivo allo scopo di garantire ai loro membri una sicura autonomia ed indipendenza (Inghilterra, Stati Uniti d'America).

Agli stessi in quasi tutti gli Stati, per le considerazioni innanzi esposte, è affidato, a somiglianza della Corte dei conti in Italia, il riscontro preventivo sui titoli di spesa ponendo in tal modo più rigorosi freni all'attività finanziaria del Governo. Tale riscontro preventivo costituisce un rafforzamento ed un perfezionamento dell'esercizio del controllo sulla gestione del bilancio e la sua necessità è così largamente sentita che lo troviamo esteso, quasi come indice di una tendenza di tutti gli Stati retti a regime rappresentativo, ad altri ordinamenti restii nel passato ad attuarlo.

A non volere citare l'Inghilterra, dove il controllo preventivo sulla spesa, come innanzi si è rilevato, è esercitato dal controllore generale, che per il modo di investitura e per le garanzie di cui è circondato, non può certo essere equiparato ad un organo dell'amministrazione attiva, soltanto recentemente negli Stati Uniti di America l'apposito ufficio di controllo, istituito con la legge del 1° luglio 1921 e posto sotto la direzione del controllore generale, attende con piena indipendenza dal potere esecutivo al riscontro preventivo sugli ordini di spesa.

Ma la tendenza del rafforzamento del controllo preventivo sulla gestione del bilancio, espletato da organi non soggetti ai ministri, ma indipendenti e messi in grado di espletare un sindacato effettivo sugli atti finanziari del potere esecutivo, si riscontra in quella stessa Francia che è stata per il passato sempre restia, perchè troppo ligia al principio della indipendenza dei tre poteri, a sottoporre ad un preventivo riscontro giuridico l'azione del potere esecutivo. Infatti i menzionati comitati di controllo finanziario, istituiti presso ogni ministero, con il citato decreto del 30 ottobre 1935, ai fini del controllo preventivo sulla spesa, devono, per la loro costituzione o per le decisioni collegiali che emettono, più equipararsi agli uffici della nostra Corte dei conti che a quelli delle ragionerie dei ministeri. Comunque anche a volere ammettere che oggi detti comitati siano ancora troppo legati al potere esecutivo, all'amministrazione attiva che controllano, non si può tuttavia non riconoscere che la loro istituzione fu dovuta appunto al desiderio di provvedere alla necessità di quel controllo giuridico preventivo, prima a torto trascurato, e può rappresentare un altro passo verso quella riforma più ampia e più organica in materia di controllo auspicata in Francia da anni dai più autorevoli cultori di diritto pubblico.

In questa fase, adunque, di esecuzione del bilancio, il controllo per raggiungere i suoi effetti deve essere anzitutto preventivo, deve cioè intervenire al momento stesso in cui sta per essere eseguita la spesa, ovvero predisposto l'impegno e deve essere inoltre esercitato da organi del tutto estranei ed indipendenti dall'amministrazione oggetto del controllo. La tendenza generale delle legislazioni mira appunto all'attuazione del controllo preventivo indipendente sulla gestione del bilancio, munendo l'organo a cui è affidata tale funzione di un grado massimo d'autonomia fino a raggiungere la guarentigia necessaria, assoluta nell'esercizio dei suoi poteri.

Inoltre il rifiuto della registrazione dell'atto da parte dell'organo di controllo deve portare a conseguenze più rigorose di quelle derivanti dall'istituto della registrazione con riserva, e deve essere assoluto nei casi più gravi d'infrazione alla legge del bilancio, come si verifica in Italia, in applicazione degli articoli 24 e 25 del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con r. decreto 12 luglio 1934, n. 1214 (1).

(1) LUIGI LUZZATTI: *Sull'urgenza di rientrare nell'ordine pubblico costituzionale per il controllo delle finanze*, in « Rivista di diritto pubblico », 1914, pag. 320; ROSSINI: *Il riscontro parlamentare sulle registrazioni con riserva*, anche in « Rivista di diritto pubblico », 1914, pag. 326.

Infine il controllo postumo che si riallaccia sempre alla legge del bilancio e che viene eseguito, secondo la prevalente dottrina, nell'interesse del Parlamento che quella legge approvò ed impose, è affidata in tutti gli Stati a quegli organi speciali di cui abbiamo discorso innanzi, che agiscono, a prescindere dalla loro costituzione — e qui appunto sta l'anomalia — per conto del Parlamento.

Provvedono a tale riscontro: in Inghilterra *l'Audit Office* ed il *Committee of public Accounts*, questo ultimo emanazione diretta dal Parlomento; negli Stati Uniti d'America le due divisioni del *General Accounting Office*, *l'Audit Division* e la *Division Judiciary;* in Francia: *La Cour des Comptes*, a non tenere conto degli uffici ministeriali di contabilità; nel Belgio e negli altri Stati la Corte dei conti ovvero organi similari.

Ma come abbiamo rilevato in precedenza la funzione di controllo non è completa, non si estende a tutti i contabili, trascura i conti a materia e non può considerarsi a rigore nemmeno in Francia e nel Belgio di carattere giurisdizionale pieno, in quanto le decisioni vengono prese sui conti e non sui contabili e sono di mero accertamento e non di condanna.

In sede di revisione postuma il controllo deve invece essere anche giudiziario, deve cioè essere affidato ad un organo fornito di piena potestà giurisdizionale che possa emettere non solo pronuncie di dichiarazioni e di accertamento, ma anche di condann a(1); deve estendersi a tutti i contabili pubblici siano essi a danaro, ovvero a materia e, con formalità particolari comprendere anche gli agenti ordinatori di spese.

Infine il principio di responsabilità degli amministratori per infrazioni alla legge di bilancio, da cui sia derivato danno all'erario, deve essere rigorosamente affermato e gli amministratori responsabili perseguiti innanzi ai tribunali ordinari o ancora meglio innanzi ai tribunali speciali contabili.

In base a quanto sopra esposto ed osservato, tenuti presenti gli ordinamenti finanziari degli altri Stati, i dibattiti politici e l'indirizzo moderno della dottrina, dobbiamo riconoscere che il sistema di controllo del bilancio adottato in Italia è quello che meglio soddisfa, con qualche opportuno ritocco, alle esigenze di una gestione pubblica bene organizzata e sindacata (2).

E' stata la saggezza dei nostri insigni uomini politici del Risorgimento, i quali, anche poggiandosi sull'esempio delle costituzioni degli Stati più antichi retti a regime rappresentativo, come l'Inghilterra, posero le basi salde di una amministrazione ordinata che, resistendo ai tempi, risponde anchè oggi ai suoi scopi.

Riassumeremo brevemente le riforme principali che, a nostro avviso, dovrebbero essere apportate all'ordinamento del controllo in Italia.

Per quanto concerne la discussione e l'approvazione della legge di bilancio da parte del Parlamento sarebbe opportuno che le commissioni appositamente istituite presso le due camere (commissione generale del bilancio presso la Camera dei Deputati, commissione di finanza presso il Senato) per l'esame nei dettagli del progetto, fossero prevalentemente composte di elementi tecnici, con una larga partecipazione dei membri dell'opposizione, come avviene in Inghilterra e negli Stati Uniti d'America.

Una innovazione molto utile da apportare al bilancio italiano, per gli effetti già illustrati innanzi, sarebbe quella di costituire, sull'esempio del *Consolidated Fund* inglese, una categoria bene determinata di spese pubbliche (lista civile, interessi del debito pubblico, del debito vitalizio, stipendi per il personale di ruolo, per la magistratura, ecc.) che, perchè obbligatorie e ricorrenti con carattere di uniformità e di periodicità, non dovrebbero essere soggette al voto annuale di Parlamento.

Inoltre, in ordine all'unità elementare del bilancio, a quella parte cioè, che forma oggetto del voto del Parlamento (capitolo) e che influisce in modo diretto sull'efficacia del controllo preventivo e concomitante del potere legislativo e degli altri organi costituzionalmente incaricati di tale funzione, è necessario che venga, non in forza di un regolamento come si verifica oggi (art. 113 del regolamento di contabilità generale dello Stato approvato con R. decreto 23 maggio 1924, n. 327), ben determinato, in limiti precisi e rigorosi, il contenuto di tale partizione del bilancio, ed è necessario altresì che vengano predisposti i mezzi con cui tali limiti siano dal potere esecutivo, nella preparazione e formazione del progetto di bilancio, rispettati.

E' noto che le assemblee legislative — organi eminentemente politici — sono le meno adatte anche attraverso le proprie commissioni ad esercitare un controllo minuto, preciso, ed a rilevare le infrazioni di leggi o di regolamenti. In ogni modo una disamina attenta del contenuto dei numerosissimi capitoli del bilancio di previsione in relazione ai limiti in parola richiederebbe da parte delle assemblee ed anche delle commissioni, oltre a cognizioni tecniche particolari dei vari servizi, un lavoro lungo e minunzioso non certo rispondente alla loro indole politica ed a discapito dell'esame generale sull'attività finanziaria del Governo.

Tale controllo potrebbe invece utilmente essere affidato in via preventiva alla Corte dei conti, ed essa sarebbe chiamata, non a collaborare alla formazione del bilancio, come è stato da qualche parte proposto, poichè un tale lavoro sarebbe del tutto estraneo alle sue attribuzioni istituzionali, ma a svolgere quel sindacato di legittimità sugli atti del potere esecutivo che rientra nelle sue funzioni precipue e normali.

Un certo parallelismo potrebbe riscontrarsi nel controllo effettuato dalla Corte dei conti, ai fini della verificazione del rendiconto generale dello Stato, prima

---

(1) CHIOVENDA: *Princìpi di diritto processuale civile*, ed. 1928, pag. 354.

(2) « Abbiamo la fortuna — scrive il LUZZATTI — di avere nella nostra contabilità di Stato ordinamenti organici sani, poderosi ed efficaci, bisogna quindi impedire che degenerino per la inosservanza o per la rilassatezza »; op. cit., pag. 322.

che tale documento contabile venga presentato dal Governo al Parlamento.

Per quanto concerne il controllo concomitante alla gestione del bilancio, è necessario che siano maggiormente rafforzate le attribuzioni della Corte dei conti, che come pubblicamente riconobbe il Luzzatti, ha « compiuto il suo dovere con cura degna dell'alto interesse pubblico » e siano di conseguenza limitate le funzioni che esplicano adesso gli uffici della Ragioneria Generale che dovrebbero ritornare ai loro compiti di istituto onde evitare il lamentato inconveniente della duplicazione dei controlli (1).

L'argomento è di particolare importanza e meriterebbe una trattazione a parte; mi limito qui ad accennare brevemente che il controllo esercitato dalla Ragioneria Generale sugli atti dei singoli ministeri è un controllo interno e quindi inefficace ai fini di quel controllo insopprimibile, di carattere costituzionale, che discende dalla legge del bilancio, dalla legge di autorizzazione dell'entrata e della spesa e che dovrebbe essere a rigore espletato dallo stesso Parlamento, come si è esposto innanzi (2).

Come conseguenza del rafforzamento dell'attribuzione della Corte dei conti, si dovrebbero apportare essenziali modifiche alla costituzione di questo altissimo istituto di controllo, e qualora non si voglia porlo alla dipendenza diretta del Parlamento, come è stato disposto in qualche Stato, dovrebbero essere stabilite norme speciali per la nomina, l'avanzamento in carriera e lo stato giuridico dei suoi membri, ai fini di garantire loro una maggiore autorità ed indipendenza (3). Inoltre per dare una maggiore efficacia al rifiuto di registrazione opposto dalla Corte dei conti, dovrebbero essere estesi i casi in cui il rifiuto sia assoluto ed annulli il provvedimento e dovrebbero parimenti essere stabilite formalità più rigorose, anche per quanto riflette la comunicazione tempestiva al Parlamento e gli effetti di tale comunicazione, allorchè il Governo possa fare ricorso all'istituto della registrazione con riserva; istituto che va mantenuto perchè risponde ad esigenze pratiche, ma che occorre venga modificato perchè risponda anche alle esigenze giuridiche (4).

Il controllo postumo, invece, non richiede quasi alcuna riforma perchè può dirsi quasi perfetto ed è apprezzato anche dagli stranieri studiosi in materia, tanto che viene proposto come esempio agli altri Stati (5).

E' noto che la Corte dei conti in Italia giudica di tutti i conti a denaro ed a materia; emette vere e proprie decisioni di condanna ed estende la sua giurisdizione anche agli ordinatori di spese, agli agenti non contabili, allorchè questi, nell'esercizio delle loro funzioni per azione od omissione, imputabili anche a sola colpa o negligenza, abbiano arrecato un danno all'erario (art. 52 del T. U. n. 1214 del 1934). E' un vero e proprio tribunale contabile, istituito a presidio della retta gestione della finanza pubblica e del patrimonio dello Stato.

Una raccomandazione, tuttavia, da fare è quella che il Parlamento intervenga in avvenire con maggiore efficacia alla revisione della gestione finanziaria chiusa e, non limitandosi, come in pratica avviene presentemente, ad accogliere solo i risultati del lavoro compiuto dalla Corte dei conti, proceda invece ad un esame generale completo dell'azione finanziaria svolta dal potere esecutivo allo scopo anche di proporre le proprie osservazioni e le eventuali riforme (6).

I lineamenti innanzi tracciati, procedendo nell'esame degli ordinamenti finanziari dei vari Stati, costituiscono la base, i presupposti essenziali per un bene ed ordinato sistema di controllo sulla gestione della pubblica finanza. Ma non basta avere gli ordinamenti politici perfetti se non vi risponda un'adeguata coscienza ed educazione politica, ed allo stesso modo per i controlli, come per le istituzioni in genere, può dirsi che l'effetto pratico dipende in gran parte dai popoli che li applicano.

---

(1) LUZZATTI: op. cit., pag. 322. Le Ragionerie (Ragioneria Generale e Ragionerie centrali) da organi puramente contabili quali erano in origine, sono venute assumendo compiti di carattere giuridico ed attribuzioni che prima (1869) erano assegnati solo alla Corte dei conti pur essendo esse le meno qualificate a garantire al Parlamento la esattezza e la legittimità della gestione.

(2) Da molto tempo si dibatte la questione della duplicazione dei controlli tra la Ragioneria Generale dello Stato e la Corte dei conti e se sia utile questa coesistenza dei due organi revisionali o se convenga accentrare il controllo (controllo contabile e controllo legale) in uno solo; essa fu affrontata e risolta dalla Commissione per lo studio della riforma dell'amministrazione dello Stato istituita in virtù dell'art. 13 del decreto legge 10 febbraio 1918, n. 107, la quale propose di lasciare, con qualche lieve modifica, il controllo contabile alla Ragioneria Generale e concentrare il controllo legale in un organo solo, nella Corte dei conti, nella considerazione che per la sicurezza ed efficacia di un siffatto controllo occorre che esso faccia capo all'autorità di un corpo collegialmente indipendente ed inamovibile, affinchè la delicata funzione possa essere impersonale, obbiettiva e serena. Cfr. MANETTI: op. cit., pag. 361.

(3) La nomina del presidente capo della Corte dei conti dovrebbe essere sottratta al potere esecutivo ed affidata invece al parlamento, ovvero anche al Capo dello Stato su designazione, o del Senato come avviene negli Stati Uniti d'America per la nomina del controllore generale, o di una commissione composta dai presidenti e dai vice presidenti delle due camere, come per la destituzione. Per il personale degli uffici le nomine e le promozioni dovrebbero essere approvate, com'era prima della vigente legge, dalle sezioni unite della Corte.

(4) Il ROSSINI (op. cit., pag. 343) propone in proposito una modificazione alla legge della Corte dei conti, prescrivendo che qualora la Corte rifiuti di registrare il decreto od altro atto governativo, esso non possa aver corso se non accompagnato dalla clausola della conversione in legge.

(5) Il GRAZIANI, nel trattare del rendiconto dell'amministrazione dello Stato, a proposito del sindacato successivo che esplica la Corte dei conti, esprime l'avviso che nessuno può contestare l'utilità somma di questo sindacato da parte del nostro supremo magistrato contabile ed afferma che i rapporti suoi sono monumenti di dottrina ed esperienza ragguardevoli e parte essenziale di un sistema ben organizzato di controllo. Cfr. op. cit. *Il bilancio e le spese pubbliche*, pag. 434.

(6) La consuetudine parlamentare di decira scarsa attenzione al rendiconto generale dello Stato dimostra ancora meglio la utilità del lavoro di parificazione compiuta dalla Corte dei conti.

BIBLIOGRAFIA

E. ALLIX: *Traité élémentaire de science des finances et de legislation financière française*, Paris, ed. 1927.

ANNUAL REPORT OF THE COMPTROLLER GENERAL OF THE UNITED STATES FOR THE FISCAL 1929, Washington, 1929.

ARANGIO RUIZ: *L'odierna questione costituzionale inglese* in « Rivista di diritto pubblico », A. 1911.

G. ARCOLEO: *Il bilancio dello Stato ed il sindacato parlamentare*, Napoli, 1880.

G. B. BASTABLE: *Public finance*, London, 1892.

E. BESSON: *Le Contrôle des Budgets en France et à l'étranger*, Paris, 1901.

A. BRUNIALTI: *Il Diritto Costituzionale e la Politica nella Scienza e nelle Istituzioni*, Torino, 1896.

F. CAMMEO: *Della Manifestazione della Volontà dello Stato nel campo del Diritto Amministrativo*, nel primo « Trattato di diritto amministrativo italiano », a cura di V. E. Orlando, Milano.

S. CHICOS: *Le contrôle de l'éngagement des depenses publiques*, Paris, 1929.

ID.: *Le contrôle budgetaire en Italie*, Paris, 1929.

ID.: *La preparation du Budget et le contrôle budgetaire aux 'Etats Unis d'Amérique*, Paris, 1930.

F. R. e P. Dareste: *Le Costitutiones modernes*, vol. I a VI, Paris 1906.

P. D'ALVISE: *Nozioni teorico pratiche di contabilità di Stato*. Firenze, 1906.

D'AUDIFFRET: *Sistéme financiere de la France*, Paris, 1876.

G. DE BRUN: *La Corte dei Conti e la sua funzione di controllo nell'ordinamento dello Stato*, Milano, 1910.

G. DE FLAMINI: *La materia e la forma del bilancio inglese*, Torino, 1904.

V. DE MARCE: *Le contrôle des finances en France*, Paris, vol. I e III; *Costitutione Sovietique e le contrôle des finances en Russie*, nella Rivista polit. et Parl. « C XXVII », n. 10, vol. I e III; Paris, 1928.

F. FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*, Livorno, 1921.

C. FRASCA: *La corte dei conti*, Roma, 1941.

E. GAGLIARDI: *Il bilancio dello stato*, vol. I; *Il bilancio di previsione in generale; Il bilancio belga*, Torino, 1908.

A. GRAZIANI: *Il bilancio e le spese pubbliche*, nel « Primo Trattato di Diritto Amministrativo Italiano », a cura di V. E. Orlando.

Id.: *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino, 1923.

R. GNEIST: *Budget und Gesetz nach dem costitutionellen Statsrecht Englands*, 1867, tradotto da R. Bonghi con il titolo « Il bilancio e la legge », Firenze, 1967.

R. GNEIST: *Gesetz und budget*, Berlin, 1879.

KOTLIEREVSKI: *Il diritto del bilancio in U.R.S.S.*, 3ª ed., pubblicazione di Stato, Mosca.

G. JÈZE: *Cours élémentaire de science des finances et de legislation financière française*, Paris, 1922.

G. INGROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. I, Napoli, 1938.

ISTITUTI DI STUDI LEGISLATIVI: *Legislazione Internazionale*, Roma.

P. LEROY BEAULIEU: *Traité de la science des finances*, nella « Biblioteca dell'economista », vol. II.

L. LUZZATTI: *Sull'urgenza di rientrare nell'ordine costituzionale per il controllo delle finanze*, in « Rivista di diritto pubblico », A. 1914.

MACAULAY: *Histoire d'Angleterre*, Paris, 1886.

S. MAIORANA: *Il bilancio dello Stato*, Roma, 1930.

E. MASÈ DARI: *Sul bilancio dello Stato*, Torino, 1889.

MINISTERE DES FINANCES: *Bulletin de statistique et de legislation comparée*, Paris.

MINISTERO DELLE FINANZE - Ragioneria Generale dello Stato: *La finanza statale nell'anno XI* (1932-1933), Roma, 1938.

MINISTERO DEL TESORO - Ragioneria Generale: *Ordinamento della Contabilità di Stato all'estero*, Roma, 1911.

G. MOFFA: *Corte dei conti nel Nuovo digesto italiano*, Torino, 1938.

U. MONETTI: *Le amministrazioni centrali dello Stato e l'ordinamento dei controlli*, Torino, 1926.

E. MORSELLI: *Corso di scienza della finanza pubblica*, Padova, 1937.

F. S. NITTI: *Manuale di scienze delle finanze*, Torino, 1908.

G. PARDO: *Il conflitto costituzionale inglese e la trasformazione del diritto pubblico inglese*, nella rivista di « Diritto pubblico », 1910.

S. RICCA-SALERNO: *Scienza delle finanze*, Firenze, 1890.

A. ROSSINI: *Il riscontro parlamentare sulle registrazioni con riserva*, nella « Rivista di diritto pubblico », 1914. 1914.

R. STOURM: *Cours des finances, Le Budget*, Paris, 1913.

TOGNACCI: *La contabilità dello Stato*, Roma, 1930.

TANGORRA: *Il controllo finanziario*, Roma, 1899.

TANGO: *Il Digesto Italiano*, Voce, « Corte dei Conti ».

TODD: *On Parliamentary government*, nella « Biblioteca di scienze politiche », Torino, 1886.

G. B. UGO: *La corte dei conti*, Torino, 1882.

A. G. VANNI: *Organizzazione degli uffici finanziari* nel « Primo trattato di diritto amministrativo », a cura di V. E. Orlando, vol. X e IX.

A. WAGNER: *Scienza delle finanze*, nella « Biblioteca dell'economista », Torino.

Id.: *Ordinamento dell'economia e del credito pubblico*, nella « Biblioteca dell'Economista », Torino.

E. VICARIO: *La corte dei conti in Italia*, Milano, 1925.

G. VITALIANO: *Il contenuto giuridico della legge del bilancio*, Roma 1910.

IL CONTROLLO DEL BILANCIO

A CURA DEL

dott. DARIO QUINTAVALLE

Consigliere della Corte dei Conti

1. PREMESSA. — Il controllo del bilancio è una delle maggiori prerogative delle rappresentanze parlamentari che trova il suo fondamento nelle alte ragioni politiche ed economiche per le quali esso è esercitato in omaggio ai principi di libertà e di eguaglianza.

Ben si può affermare che senza un buon ordinamento del bilancio non vi può essere buona amministrazione, tanto meno buona politica. E se questo si può dire di ogni Stato, qualunque sia la forma del suo Governo, tanto più è vero quando lo Stato si regga con forme parlamentari. L'intervento dei rappresentanti della Nazione o delle varie classi sociali è stato invocato in ogni tempo per la tutela degli interessi della collettività e, specialmente, per la retta applicazione dei pubblici carichi e la conveniente destinazione delle pubbliche spese.

La storia dei controlli è storia antica: Atene investiva il cittadino del diritto di accusa; in omaggio al principio della responsabilità e della pubblicità, i primitivi stati delle entrate e delle spese venivano incisi nella pietra perchè restassero documento di giudizio ai cittadini. All'epoca di Servio Tullio il popolo era chiamato a sancire le leggi sul censo e sui tributi. Tutto un ordinamento primitivo di contabilità ritroviamo ai tempi della Repubblica basata sul principio della responsabilità degli amministratori e dei gestori dei fondi; e sotto Zenone si ristabilisce il principio delle responsabilità amministrative e contabili manomesso dagli imperatori che lo precedettero. Questo principio viene ancora riaffermato all'epoca dei Comuni italiani e via via inquadrato negli ordinamenti dell'amministrazione economica degli Stati.

Ma la legislazione del bilancio, intesa nel senso moderno, non ha origine remota: essa si forma e si sviluppa quando l'era della finanza tributaria succede a quella della finanza demaniale.

Sotto il feudalesimo l'economia dello Stato aveva un carattere bilaterale, basato sulle prestazioni personali e in natura, con la formazione poi delle monarchie unitarie la natura di tali rapporti sostanzialmente non cambia, ma riaffiora l'antico precetto romano della « contribuzione » dei cittadini alle pubbliche spese e il sistema dei tributi soppianta così quello delle prestazioni e dei sussidi.

Con l'avvento infine dello Stato moderno, il nuovo diritto pubblico finanziario afferma il principio delle prerogative costituzionali negli ordinamenti contabili degli Stati.

Secondo i più recenti studi, rimonterebbe alla fine del secolo XIV la prima forma embrionale di intervento delle assemblee degli Stati o dei ceti nell'esame dei cosiddetti « piani finanziari » i quali poi consistevano nel dare sommarie notizie sulle entrate e sulle spese verificatesi in passato, al fine di ottenere in base a previsioni prive di ogni valore autorizzativo, i mezzi per alimentare lo Stato e la Corona e per fronteggiare i bisogni della collettività.

L'ingerenza delle rappresentanze dei baroni o dei ceti non aveva, però, nè carattere nè finalità di sindacato, tendeva soltanto a limitare le richieste del monarca e, talvolta, ad esercitare un diritto di consenso nell'applicazione dei tributi.

Nè la natura di tali rapporti tra sovrano e sudditi muta col passaggio dal regime feudale alla monarchia assoluta; nella formazione e nello sviluppo degli Stati unitari dell'epoca di mezzo l'amministrazione delle finanze conserva sostanzialmente il carattere patrimoniale, pure evolvendosi verso forme contabili sempre più analitiche e sistemi di controlli più efficaci in ordine alle origini e allo impiego dei fondi.

Ma tali rudimentali prospetti informativi erano ben lontani dal rappresentare ciò che è il bilancio inteso nel senso moderno, e tanto meno dal costituire lo strumento del pubblico controllo nella gestione dei proventi. Infatti, essi non avevano neppure uno dei caratteri del bilancio moderno: non erano obbligatori, non avevano significato limitativo, non si riferivano ad un periodo di tempo ben precisato, non erano resi pubblici; erano documenti che si addicevano alle caratteristiche storiche dello Stato feudale e dello Stato di diritto assoluto, nei quali il barone e il monarca concentravano nella propria autorità e nei propri beni il potere sovrano.

Con il manifestarsi dei princìpî dello Stato moderno, ecco che il bilancio è inteso come norma e limite all'attività dell'amministrazione, le classi e le caste scompaiono, la sovranità è patrimonio nazionale, il cittadino partecipa nella duplice veste di sovrano e di suddito all'attività di ordinare e regolare le pubbliche spese. Così in Inghilterra dopo la cacciata degli Stuart, in Francia all'indomani della rivoluzione del 1789, negli altri Stati continentali più tardi con l'affermazione delle idee costituzionali.

Con la rivendicazione del diritto del bilancio viene consacrato, come nota il Geffcken, « il diritto spettante alle rappresentanze popolari di concorrere al regola-

mento dell'economia dello Stato », concetto questo efficacemente sviluppato dal Majorana in « Teoria costituzionale delle entrate e delle spese dello Stato » laddove ammette che una grande latitudine deve essere lasciata al Governo, che è il solo a valutare con cognizione di causa e sensibilità politica le necessità dello Stato e a distribuire, in ragione delle entrate, le occorrenti spese. Ma, pur avendo latitudine di azione, il Governo deve essere controllato: « con la libertà deve andare di pari passo la responsabilità; il bilancio è necessario perchè il Parlamento controlli come il Governo esegue le leggi finanziarie e come agisce nei limiti di esse ».

2. Il controllo del bilancio è funzione molto complessa: esso si esplica nelle tre fasi del suo ciclo e, precisamente: nella fase della sua discussione e votazione (controllo parlamentare preventivo), in quella delle sue variazioni e integrazioni (controllo parlamentare concomitante), nella fase della gestione amministrativa (controllo parlamentare delegato).

PARTE I.

Discussione e votazione del bilancio Controllo parlamentare preventivo.

3. Il controllo parlamentare preventivo si esercita con l'esame, la discussione e la votazione degli stati di previsione dell'entrata e della spesa ed ha per fine di fissare l'indirizzo politico dell'azione amministrativa, di tracciare i caratteri economici e finanziari dell'attività di Governo, di stabilire i limiti e le facoltà entro cui deve operare tale attività.

A differenza dei regimi assoluti, in quello parlamentare il bilancio costituisce un vero e proprio atto pubblico e strumento efficace di un'azione di controllo da parte delle assemblee legislative. Tale azione è più o meno forte e penetrante a seconda del tipo di bilancio che viene adottato: « bilancio di competenza » ovvero quello di « cassa ».

Il controllo legislativo esercitato sul bilancio di competenza o giuridico o, anche detto, di autorizzazioni, offre risultati molto più apprezzabili in confronto di quello operato sul bilancio di cassa. Infatti, con il primo il controllo interviene nella cognizione e nella valutazione dei servizi e dei bisogni riferiti ai costi effettivi e reali e ne giudica l'equilibrio, con il secondo il controllo si limita all'apprezzamento del movimento attivo e passivo della cassa e della sua consistenza finale, in relazione al fabbisogno dei servizi.

La cognizione e la valutazione dei servizi e dei bisogni inerenti a ciascun ramo di attività della pubblica amministrazione, procedono attraverso l'esame delle disposizioni organiche permanenti e speciali temporanee, in vigore al momento della formazione del bilancio o di quelle che vengono proposte con la stessa legge di approvazione, alla quale alcuni trattatisti di diritto e di finanza vorrebbero attribuire i caratteri della legge formale, priva, cioè, di contenuto giuridico e fornita dei soli requisiti estrinseci della legge, altri degli attributi formali e materiali insieme, cioè produttivi anche di diritti e di obbligazioni.

Per il Vitagliano la legge del bilancio è « un fenomeno giuridico complesso che, a seconda del diritto positivo dei vari Stati, può essere in tutto od in parte legge materiale, in tutto od in parte legge formale, e che, pertanto, non può essere costretto in una delle suddette due categorie, senza arrivare ad erronee conseguenze ».

Autorevoli altri trattatisti stranieri, come il Boucard, il Dubois e lo Stourm, più specificatamente trattano l'argomento delle disposizioni speciali temporanee e generali permanenti, che possono eventualmente essere comprese nella legge del bilancio, per decidere sull'ammissibilità in questa della modificazione di una legge organica.

La questione si presenta molto complessa perchè va esaminata sia sotto l'aspetto della iniziativa parlamentare a recare emendamenti alla legge del bilancio, sia sotto l'aspetto della proposta fatta dal Governo col progetto della previsione, distintamente riferita all'entrata e alla spesa.

Precedenti parlamentari italiani sviluppano egregiamente il delicato argomento: nella tornata del 31 gennaio 1851, il presidente della camera Pier Dionigio Finelli dichiarava: « mentre attribuisco alla Camera una prerogativa sopra le questioni di bilancio e sopra tutte le leggi di finanza, dico che conviene accertare e stabilire questo principio con i suoi limiti necessari e naturali, con i limiti che la storia di altri Parlamenti ci insegna: e sono che la legge del bilancio non debba toccare un punto che sia regolato da altre leggi, imperocchè, ciò facendo si entrerebbe in quella sfera in cui è uguale l'azione di tutti e due i corpi dello Stato e nella sfera della prerogativa del Capo dello Stato ».

Il deputato De Vincenzi, nella tornata del 31 gennaio 1863 ribadiva lo stesso concetto e notava che ogni qualvolta in bilancio vi è un capitolo inscritto in virtù di una legge speciale, esso non può per verun motivo togliersi dal bilancio se non sia proposta anteriormente altra legge speciale. E la ragione è chiara perchè, sebbene il bilancio di per sè stesso sia una legge, nondimeno è una legge complessiva. Se noi ammettessimo che una istituzione, la quale è fondata per legge speciale, potesse essere soppressa solamente con l'eliminare i relativi capitoli dal bilancio, ogni garanzia giuridica e costituzionale sarebbe irrimediabilmente compromessa.

Il bilancio si vota con legge, osserva il Rattazzi, ma con questa « si deve votare soltanto il bilancio, non già variare le leggi esistenti, le quali non hanno relazione diretta con le somme che in esse sono allogate ».

In Inghilterra, il Paese che può considerarsi il maestro di tutti gli ordinamenti parlamentari, l'opinione più autorevole è decisamente contraria a fare il « tacking ». E il Messedaglia vi si associa ritenendo che il bilancio debba essere esso medesimo conforme alla legge esistente.

Contrari a questa corrente si manifestarono il Va-

lerio e il Farini nelle prime discussioni del nostro ordinamento, essi nella legge del bilancio identificano la principale prerogativa della Camera di discutere tutte le leggi che forniscono un cespite o che dispongono una spesa.

Tra queste opposte tendenze l'opinione di mezzo svolta dal deputato Galeotti nella seduta del 12 marzo 1863, induce a far considerare che le modificazioni alle leggi organiche in sede di bilancio possono essere giustificate solo in caso di necessità e di urgenza, nei casi cioè in cui ricorrono gli estremi da dimostrare che, senza modificare in parte le leggi organiche, i pubblici servizi potrebbero soffrire.

La tesi dello stato di necessità non è però accolta dal Laband perchè questa particolare circostanza può rendere scusabile, può giustificare una violazione del diritto, non può attribuire un preteso diritto di violare la legge. E se tale stato di necessità, secondo il Vitagliano, come scusante o come giustificazione della violazione del diritto « si concepisce per una persona fisica, la quale in un certo senso preesiste al diritto, non si concepisce per una persona giuridica, che è creazione esclusiva del diritto, e specialmente per lo Stato, che è lo stesso ordinamento giuridico considerato come persona ». Non è concepibile quindi uno stato di necessità che importi violazione del diritto.

Niun dubbio, comunque, che il bilancio sia una vera e propria legge che comprende la facoltà all'Esecutivo di applicare le leggi finanziarie le quali, a differenza delle altre, non possono attuarsi che attraverso il bilancio anno per anno. Non si può disconoscere, pertanto, la potestà della Camera nell'esercizio del suo alto sindacato sul bilancio, di attenuare nel campo della spesa l'onere di un servizio o di una prestazione, ovvero di promuovere — e in questo caso con altra legge materiale — l'abrogazione della legge ritenuta gravosa o improduttiva rispetto al tempo e alle sue finalità. Il vero è, che non si possono porre « dei confini giuridici al potere legislativo — come osserva il Flora — specialmente nei governi di gabinetto, senza offendere la sovranità nazionale che esso rappresenta ». Piuttosto sarà compito del Parlamento di limitarsi ad una semplice ricognizione per le spese cosiddette intangibili e di esercitare, invece, severamente il suo sindacato su tutte le altre, ma « non è possibile sottrarre a questo controllo nessuna spesa, quale ne sia la matura e l'importanza, senza falsare lo spirito delle istituzioni costituzionali democratiche che trasformarono le previsioni di bilancio in autorizzazioni ».

In Italia, per il regolamento della Camera dei Deputati del 1925, la facoltà di emendamento, al pari dei disegni di legge che recavano in forma diretta o indiretta incremento di spesa o contrazione di entrata, era ammessa negli stessi casi anche per i disegni di legge riguardanti i singoli stati di previsione, sotto però condizione che gli emendamenti proposti dalla Camera fossero stati messi in votazione dopo l'accettazione del Governo o, quanto meno, presentati dalla Commissione relatrice prima dell'apertura della discussione degli articoli ai quali gli emendamenti si riferivano.

La norma non è nelle tradizioni costituzionali del nostro ordinamento positivo che ha sempre considerato il bilancio in funzione di strumento di sindacato parlamentare. Infatti, l'esame della Camera deve cadere sulla natura, sul carattere della spesa non sulla sua cifra, ciò in omaggio al principio del rispetto della responsabilità ministeriale che altrimenti risulterebbe inficiata nella sua essenza con la partecipazione delle assemblee nella formazione del bilancio.

Per queste considerazioni l'efficacia del controllo parlamentare è nei limiti nei quali resta contenuta l'azione del potere esecutivo nel quadro delle leggi speciali, le quali dovrebbero dare l'autorizzazione una volta tanto sia per le entrate che per le spese permanenti e ripartite, salvo le eventuali modificazioni votate con altre leggi speciali ed i provvedimenti di natura transitoria e contingente che nelle stesse previsioni potrebbero trovare significato di vere e proprie autorizzazioni.

4. L'esame e la discussione del bilancio investono, come si è detto, la cognizione e l'apprezzamento delle singole previsioni, le quali hanno, per l'entrata un significato valutativo e per la spesa un significato esclusivamente limitativo e imperativo.

Per una Camera il sistema per svolgere il proprio lavoro di critica sul bilancio è particolarmente importante perchè, come ben nota il Leroy-Beaulieu, in questa delicata funzione sono impegnati quattro interessi fondamentali del Paese: l'interesse politico, l'interesse parlamentare, quello nazionale di fronte all'estero, e l'interesse economico. Per il conseguimento di queste alte finalità è d'uopo che il controllo sia, per quanto possibile, obbiettivo, completo ed efficace, che ciascun rappresentante del popolo possa manifestare il proprio parere con cognizione di causa e squisito senso di equilibrio, che le superiori esigenze del Paese siano convenientemente apprezzate, e che infine l'organizzazione economica dello Stato conservi nel tempo stabilità funzionale.

I metodi seguiti dai parlamenti nell'esame e nel controllo del bilancio, sono dai trattatisti ordinariamente classificati in tre tipi: l'inglese, il francese e l'americano.

Col primo metodo si discute il bilancio in sedute di « Comitato » (*Committee of ways and means* — Comitato per le entrate, e *Committee of supply* — Comitato per le spese) tutti i membri della Camera possono intervenire, ma di consueto vi partecipano gli esperti in materia finanziaria, i quali esaminano il bilancio familiarmente e danno poi incarico al presidente (*chairman*) da loro eletto di presentare la relazione che, udita e discussa in seduta pubblica, viene votata dalla Camera.

Col metodo « francese », la Camera si divide in uffici ciascuno dei quali nomina uno o due membri di una commissione segreta (*Commission du budget*) per l'esame e la relazione. Tale Commissione è l'emanazione della maggioranza ed esercita perciò un'azione prevalente.

Infine col metodo « americano » i due comitati permanenti, uno detto « delle vie e dei mezzi » (entrate) e

l'altro « delle spese pubbliche », nominati dal Congresso con elementi tratti dal Senato e dalla Camera dei Rappresentanti, sono incaricati di dar parere su tutte le proposte finanziarie della sessione e sul bilancio.

Fra i metodi ora esaminati quello inglese del « comitato a tipo familiare » è ritenuto, a preferenza degli altri, come il più pratico dall'aspetto politico, perchè ispirato al principio di lasciare integra la responsabilità ministeriale. Nè va trascurata la bontà del sistema sotto l'aspetto tecnico, perchè, mentre alle sedute del comitato intervengono per consuetudine i membri competenti nella materia, non è inibito agli altri Deputati di parteciparvi, cosicchè, di fatto, sono i componenti esperti che esercitano la loro azione di critica e di sindacato sul bilancio.

Al metodo francese si avvicinava prima della riforma del 1929 la pratica italiana delle due commissioni: quella « generale del bilancio » per la Camera dei Deputati e quella « permanente » per il Senato.

La prima era composta di trentasei membri e la procedura per la sua costituzione rendeva possibile oltre la rappresentanza della maggioranza anche quella delle minoranze. Con la riforma del 1929 la nomina dei componenti fu deferita al Presidente dell'Assemblea.

La giunta del bilancio è tra le commissioni della Camera la più importante, perchè esercita un'assidua azione di controllo sulla gestione amministrativa dello Stato.

La commissione permanente di finanza, composta di trenta senatori, è incaricata dell'esame preventivo dei bilanci, delle domande di crediti supplementari e della legge di approvazione del consuntivo. Prima della riforma del 1929 la commissione veniva eletta col sistema delle rappresentanze delle minoranze, mediante il voto limitato.

Affinchè l'esame del bilancio non si risolva in una formalità è d'uopo che le commissioni parlamentari e, in particolare, la giunta del bilancio, non risentano pel fatto della loro costituzione dell'influenza di parte, ma si ispirino a concetti superiori e obbiettivi nell'adempimento del loro alto mandato, avendo soltanto di mira l'interesse supremo della Nazione e della sua economia. In tali commissioni deve prevalere l'elemento della competenza nei vari rami della pubblica attività e il rispetto delle classiche tradizioni della nostra contabilità finanziaria.

5. Questione non meno importante è quella del modo con il quale deve procedersi alla votazione del bilancio: in blocco, per ministeri, per rubriche, per capitoli?

In quasi tutti gli Stati la procedura seguita è quella della votazione per capitoli. In passato l'argomento fu molto dibattuto specie dagli avversari del principio della « specializzazione ». Ma in regime parlamentare la specialità del bilancio è incontestabilmente riconosciuta, purchè non si cada in una « specialità dispersiva » come acutamente osserva Augusto Comte.

L'eccessiva moltiplicazione dei capitoli metterebbe l'amministrazione nella necessità di proporre continui storni di fondi da un capitolo all'altro; come l'eccessiva riduzione e, conseguentemente, la formazione di capitoli « omnibus » darebbe motivo al potere esecutivo di avvalersi di facoltà delle quali potrebbe abusare, indebolendo così l'efficacia del controllo delle Camere.

La via buona è quella di mezzo: non bisogna deprimere lo spirito di iniziativa delle amministrazioni, così come non bisogna dare motivo a queste di gonfiare le previsioni per riservarsi libertà di movimento.

Nella formazione dei capitoli è da respingere qualsiasi criterio di promiscuità, specie se essi si riferiscono a rubriche di amministrazioni decentrate, e ciò ad evitare che il sistema della ripartizione in articoli si presti ad eludere il controllo delle assemblee in sede di votazione del bilancio. Il numero perciò dei capitoli non deve costituire argomento di eccessivo rilievo; è naturale che esso vada crescendo: le attribuzioni dello Stato, le sue funzioni, i suoi interventi, aumentano sempre più con le esigenze ed il progresso della vita sociale, per cui è logico che tutta questa attività, che si risolve in materia amministrativa, debba essere classificata ed inquadrata per dare modo ai supremi poteri rappresentativi di vagliare e giudicare convenientemente l'azione di Governo.

Il rafforzamento, perciò, del controllo delle Camere non deve significare indebolimento del potere esecutivo nell'esercizio delle sue attribuzioni d'istituto, ma soltanto garanzia di saldezza e presupposto di vitalità economica.

6. Il bilancio è formato perchè il Parlamento possa esplicare la sua alta prerogativa del controllo, ma attribuendo ad esso i caratteri della legge ha il Parlamento il diritto oltre che di approvarlo, anche di modificarlo o di respingerlo? Questa è la grossa questione che ha impegnato i più apprezzati cultori del diritto e della finanza.

Il Masè-Dari in proposito osserva che il diritto del Parlamento di rifiutare il bilancio è giuridicamente innegabile, perchè nel diritto del Parlamento di legiferare sul bilancio è compreso logicamente l'esercizio del diritto stesso mediante la sua manifestazione negativa, ma, egli soggiunge: « infinite e valide ragioni di opportunità e di giusto apprezzamento del valore del voto del bilancio, conducono a limitare a più normale campo d'azione l'esercizio medesimo del diritto, anzi a ridurlo in quei limiti che una logica, meno ammalata di ortodossia costituzionale, gli assegna ».

Vittorio E. Orlando, nella sua « Teoria giuridica delle guarentigie della libertà », nota che nell'eventuale rifiuto del bilancio occorre distinguere fra il lato giuridico e il lato politico. « Giuridicamente, se il Parlamento ha il diritto di consentire il bilancio è intuitivo che esso abbia quello di rifiutarlo... L'esperimento di questo diritto è esso ammissibile nello stato fisiologico di una Nazione? Può egli dirsi che costituisca un mezzo ordinario del quale una Camera possa servirsi a suo libito? A tali domande la negativa è evidente ».

Il Racioppi in « Commento allo statuto del Regno » rammenta che il Parlamento non è soltanto un organo giuridico, ma è anche un organo politico. Il rifiuto del

bilancio è certamente un atto straordinario d'eccezionale gravità, ma è anche l'estrema difesa, l'*ultima ratio*, allorchè non bastano alle Camere i voti di sfiducia e le opposizioni dichiarate.

Il rifiuto del bilancio è quasi un suicidio, nota anche il René Stourm nella sua opera « Le budget », è la disorganizzazione del Paese, ma quest'arma tanto terribile non si può negare al Parlamento, al diritto di votare le entrate e le spese pubbliche si contrappone quello di non votarle, così non si concepisce « il diritto di autorizzare senza la più logica contropartita di non autorizzare ».

Nè tale diritto può essere qualificato, come alcuni riterrebbero, un *summum jus*, cioè un diritto eccezionale o potenziale, poichè fra i diritti, come osserva l'Orlando, non esiste gerarchia.

L'autorità di queste citazioni induce a considerare attentamente l'ipotesi del rifiuto, ipotesi che non ha soltanto valore teorico: vari esempi della vita parlamentare dimostrano che essa si è realizzata proprio per stimolare la soluzione della crisi politica. Trascurando le citazioni dei dinieghi dei sussidi in Inghilterra sotto gli Stuart, in tempi più vicini ricorderemo il rifiuto della Camera dei Comuni nel 1784 all'epoca di Pitt; l'aggiornamento del bilancio della guerra al Congresso degli Stati Uniti nel 1877. Nello stesso anno in Australia il bilancio fu respinto dal Parlamento di Melbourne; così in Francia nel 1877 quando fu rinviato il voto sulle imposte, in Italia nel 1893 quando si negò il voto al bilancio del Ministero di grazia e giustizia, e per finire, in Ungheria alla fine del 1904 in seguito ad un conflitto fra la Corona e il Parlamento.

Ad ovviare tale evento, alcuni Stati ricorsero alla eliminazione del voto annuale del Parlamento sulle spese ritenute essenziali ai servizi dello Stato, così in Inghilterra, come negli Stati Uniti dove il fondo consolidato (Consolidated Fund charges) rappresenta per le spese la parte intangibile del bilancio. Nè manca esempio di qualche costituzione che autorizza l'esazione dei tributi anche nel caso che si verifichi il rifiuto del bilancio.

Allo stato della dottrina e delle tendenze, fermo il principio della prerogativa parlamentare del controllo in materia di bilancio, e perciò stesso il verificarsi dell'eventualità del rifiuto totale o parziale, la questione potrebbe essere costituzionalmente superata rendendo esecutivo — *ope legis* — l'esercizio provvisorio con le cautele limitative atte a stimolare la soluzione della crisi in breve tempo.

PARTE II.

Esecuzione del bilancio. Controllo parlamentare concomitante.

7. La previsione delle entrate e delle uscite è basata su criteri valutativi dettati dall'esperienza e ricavati dal rilevamento di dati statistici, dai risultati di consuntivi più recenti, dai programmi di intervento che si intendono attuare; purtuttavia, per quanto oculata e minuziosa possa essere la sua analisi, essa presenta sempre un grado di attendibilità di larga approssimazione nei suoi risultati conclusivi.

Ma l'equilibrio del bilancio, non infrequentemente, viene turbato per l'intervento di cause impreviste ed imprevedibili e, a volte, per inosservanza di quelle buone regole di gestione che consiglierebbero, tra l'altro, di impiegare i fondi con il sano criterio della distribuzione graduale nell'esercizio e non, come in pratica avviene, assorbendo i fondi stessi nei primi mesi dell'anno finanziario, dando così luogo a quelle successive periodiche variazioni che privano il bilancio di ogni serio significato costituzionale e amministrativo.

Per quanto riguarda le entrate, i fatti negativi che possono modificare le risultanze del bilancio dipendono o dalla fallacia della previsione o da avvenimenti che sono causa di ristagno o contrazione nel prodotto dei proventi; in tal caso è compito del Ministro del Tesoro di proporre le opportune misure al Parlamento onde assicurare l'equilibrio del bilancio.

Per ciò che concerne la spesa, i fatti che alterano la previsione sono invece le « nuove e maggiori spese ». Ora, quali sono gli espedienti per evitare i repentini cambiamenti in un bilancio, dopo che esso è stato esaminato, discusso e votato dalle Camere? Non è il caso di pensare ad una delega di poteri all'esecutivo per far fronte ai casi imprevisti, nè d'altra parte gli si può negare la facoltà di domandare integrazioni, ad evitare che gravi interessi sociali possano essere seriamente compromessi.

Tra questi estremi, si potrebbe ammettere una via di mezzo, quale quella della facoltà di storno, ma ciò implicherebbe una certa larghezza di crediti in previsione ovvero l'inscrizione di appositi fondi per imprevisti. Questi espedienti, però, cozzano contro il principio della « specializzazione » e possono dar luogo ad arbitrî e frustrare il principio dell'alto sindacato che ha la Camera nell'amministrazione del pubblico denaro.

La legislazione sugli storni, sui crediti straordinari e sui crediti suppletivi è stata sempre variamente discussa ed elaborata e le vicende più notevoli di essa si sono avute in Francia sin dall'epoca della Restaurazione.

Sarebbe lungo condurre un'indagine storica sull'argomento, tuttavia un rapido accenno può tornare utile ai fini del nostro studio.

Per i maggiori crediti riferiti ad alcune spese di incerta valutazione, si escogitò il criterio della votazione per servizio: la somma presunta era esposta in bilancio con significato puramente indicativo suscettibile, perciò, di variazioni da parte del Ministero delle Finanze. Altro criterio, quello di portare le previsioni ad un alto livello in modo da consentire prelevamenti compensativi, tendeva a indebolire il potere legislativo sull'amministrazione.

Con la votazione del bilancio per capitoli, scomparirono questi espedienti ed allora si ricorse, per i crediti suppletivi e straordinari urgenti, al sistema dell'ordinanza dell'esecutivo, salva conversione in legge da parte delle Camere. Nonostante, però, le precauzioni

procedurali, l'inconveniente della esagerazione della spesa si manifestò subito evidente.

Nei tempi più recenti è prevalsa la teoria di limitare il numero dei servizi pei quali è consentita la facoltà di concedere stanziamenti, sopprimendo la facoltà di storno.

Ora, è da considerare che in effetti non si può lasciare senza provvedimento la eventualità di nuove e maggiori spese anche obbligatorie, mentre il Parlamento non siede, perchè in uno Stato moderno è impossibile prevedere tutto e nella giusta misura, come è impossibile prevedere i casi straordinari.

All'uopo nella legislazione italiana per provvedere alle deficienze di bilancio della spesa e per non alterare, nel contempo, la situazione finanziaria stabilita con la previsione, furono istituiti due fondi di riserva e, precisamente, uno per le spese obbligatorie e d'ordine, l'altro per quelle impreviste, con facoltà di prelevamento da parte del Governo nella forma di decreto ministeriale per il primo fondo e di decreto reale, salvo convalidazione da parte del Parlamento, per il secondo fondo.

L'istituto del « fondo di riserva » era stato, prima che da noi, già attuato in alcuni bilanci della Germania per le spese, però, colà classificate « ultra straordinarie » (*Haupt extraordinarium*) e nella stessa Inghilterra che ha il cosiddetto « fondo della cassa del Tesoro » (*Treasury Chest Fund*), di carattere permanente ed extrabilancio da servire per eventi impreveduti e per spese non contemplate dal Parlamento (esercito, armata e amministrazione delle Colonie).

Con l'istituzione del fondo per « impreviste » non vi sarebbe più ragione di mantenere nel bilancio italiano per ciascun ministero il capitolo delle « spese casuali » definite dal regolamento di contabilità generale « spese di natura accidentale » che non possono nemmeno per analogia essere comprese negli altri capitoli e, per le quali, non sia ritenuta opportuna la istituzione di capitoli speciali ». Sarebbe pertanto consigliabile eliminare dal bilancio l'anzidetto capitolo delle spese casuali che, invece, continua a figurare non solo nella parte ordinaria ma, per qualche ministero, anche in quella straordinaria, consentendo facoltà di erogazione che altrimenti non sarebbero ammissibili.

Tali fondi di riserva, che avrebbero lo scopo di conferire al bilancio un carattere di stabilità nelle previsioni ai fini dell'equilibrio dei risultati attivi e passivi, in pratica hanno un'efficacia limitatissima perchè con essi non si evitano i numerosi provvedimenti finanziari di variazioni che intervengono durante il corso dell'esercizio, non sempre con carattere compensativo, e le numerose leggi di autorizzazione di fondi per nuove e maggiori spese, anch'esse non sempre bilanciate da corrispondenti nuove e maggiori entrate. Con siffatti interventi, l'equilibrio del bilancio subisce nel corso della gestione notevoli sbalzi che si ripercuotono quasi sempre sulle gestioni degli esercizi futuri.

Questa tendenza ad accordare con facilità nell'esercizio provvedimenti modificativi alla originaria previsione deve essere contenuta e contrastata e le assemblee rappresentative debbono esercitare nella fattispecie una azione che è essenziale ai fini dell'alto sindacato di cui sono investite per la tutela della pubblica finanza.

In relazione a questi precetti, l'iniziativa parlamentare in materia di spesa è da ritenersi incompatibile.

Ribot, nella seduta del 16 marzo 1900 alla Camera francese, a proposito della facilità con la quale i Parlamenti concedono nuove spese, osservava: « *Quand on vient nous demander de nous prononcer par un vote sollecité éloquemment, ardemment, et sans même nous laisser le temps de la réflexion... on nous demande quelquefois un effort qui se trouve au-dessus des forces d'un certain nombre, entre nous. Il faut donc prendre certaines précautions, non pas pour supprimer le droit de la Chambre, mais pour en assurer l'exercice d'une façon plus réfléchie et moins dommageable* ».

E memorabile fu il richiamo del ministro Sonnino nella sua esposizione finanziaria del 25 novembre 1895, quando denunciò l'influenza delle sollecitazioni e il favore degli interventi parlamentari negli incrementi di spesa.

Non meno salutare fu per le finanze della Francia il gesto di Leone Say quando fece tradurre alcune disposizioni della costituzione e delle leggi inglesi per rammentare al regime parlamentare che la sua vera funzione era quella di controllare le spese e non di incrementarle, di contenere gli eccessi delle richieste e non di stimolarle.

Bisogna considerare il rigore del bilancio come il primo bene del popolo ed esserne vigili custodi; bisogna con ogni mezzo garantire l'erogazione del « *sacrum aerarium* » e con esso una delle più gelose funzioni costituzionali.

8. Il bilancio di competenza o giuridico indica le previsioni che sono ad un tempo autorizzazioni di entrate e di uscite finanziarie riferite ad un periodo amministrativo.

Nella nostra legislazione il concetto di « autorizzazione » è fornito dall'art. 127 del vigente regolamento di contabilità generale laddove precisa che « le entrate e le spese che si inscrivono negli stati di previsione rappresentano le competenze dell'esercizio, cioè per le entrate ciò che si crede potranno produrre durante l'anno finanziario i diversi cespiti di entrata e per le spese quelle che il Governo è « *autorizzato* » a fare nel corso dell'anno medesimo per provvedere ai pubblici servizi e agli obblighi assunti dallo Stato. E' lo stesso concetto contenuto nel decreto imperiale francese 31 maggio 1862, n. 10527, « *le budget est l'act par lequel son prévues et autorisées les recettes et les dépenses annuelles de l'Etat* ».

Per effetto di questa particolare fisionomia, il bilancio non va considerato come un semplice preventivo della riscossione e dei pagamenti, ma un atto solenne col quale, rispetto alle spese, il Parlamento stabilisce « i limiti » delle facoltà entro cui i Ministri possono impegnare lo Stato per provvedere ai pubblici bisogni e agli obblighi contratti e apre i necessari crediti sul tesoro. Rispetto alle entrate, constata i prodotti realizzabili

dalle imposte e dagli altri cespiti stabiliti dalle leggi e il prodotto delle operazioni finanziarie e delle liquidazioni patrimoniali precedentemente approvate.

Questo precetto, così chiaramente espresso e che involge tutto il sistema della pubblica contabilità italiana e di conseguenza l'azione del sindacato parlamentare, non è, per quanto riguarda la spesa, riprodotto nella formula usata nelle leggi di approvazione dei singoli stati di previsione che è la seguente: « E' autorizzato il pagamento delle spese ordinarie e straordinarie del Ministero... ».

Ora, è da osservare che le autorizzazioni a spendere nei limiti delle dotazioni di bilancio sono autorizzazioni non a pagare ma ad impegnare lo Stato e la loro efficacia decade con l'esercizio perchè il bilancio è annuale.

L'art. 49 della vigente legge di contabilità, infatti, a differenza dell'antico testo del 1884, usa la locuzione « i Ministri impegnano ed ordinano le spese ».

Da questo disposto si desume il carattere dei residui passivi i quali, identificandosi nelle spese non soddisfatte, costituiscono veri e propri impegni contratti e non maturati, veri e propri debiti liquidi non ancora pagati. La parte invece del fondo autorizzato di cui il ministro con ha potuto o non ha voluto avvalersi, non potendo costituire residuo nè per la parte ordinaria, nè per quella straordinaria del bilancio, è mandata in economia.

Diversa disciplina viene invece seguita per le autorizzazioni di spesa ripartite in più esercizi. Esse, di regola, essendo concesse in virtù di leggi speciali assumono di fronte al bilancio una funzione autonoma per gli effetti giuridici che possono derivare dalle obbligazioni contratte.

Il legislatore, nella fattispecie, si è ispirato al principio che la vita di uno Stato non può rimanere circoscritta ad un periodo amministrativo quale è quello dell'esercizio finanziario e che pertanto appare indispensabile riconoscere al Governo una sfera di attività che gli consenta il raggiungimento di pubblici fini, non altrimenti attuabili o attuabili meno convenientemente.

Tale principio trae motivo dalla logica e dalle necessità della vita, per cui i precetti della teoria debbono talvolta cedere alle esigenze della realtà.

Ora, il bilancio di competenza esigerebbe che le facoltà di impegno per le autorizzazioni ripartite rimanessero contenute nei limiti delle somme stanziate, il che non accade perchè le obbligazioni contratte estendono i loro effetti giuridici negli esercizi avvenire. In tale ipotesi, a confermare il precetto finanziario della competenza dell'esercizio soccorre il principio che il contratto è fonte di impegno il cui onere viene ripartito in singole quote della rispettiva incidenza negli esercizi in relazione alle quote di autorizzazione, nei cui confronti a chiusura di contabilità dovrebbero essere accertati i residui passivi. Ma poichè, in pratica, di rado la quota autorizzata viene interamente stanziata, i residui accertati sono in tal caso rappresentati dalla differenza tra le somme inscritte e quelle pagate assumendo così il carattere di residui di cassa.

Ma non sempre la spesa autorizzata è ripartita per legge: talvolta è lasciata facoltà al Governo di stabilire un limite annuale d'impegno, per ciò stesso facilmente variabile nel corso dell'esercizio, ovvero è stabilito dalla legge stessa un limite annuale di pagamento ma non d'impegno; ovvero, ancora, non è stabilito alcun limite nè d'impegno nè di pagamento: in tali casi l'esecutivo propone le inscrizioni in bilancio a misura del fabbisogno di cassa in funzione della presumibile generica incidenza degli impegni nell'esercizio.

Com'è facile intuire per determinare gli effetti annuali di tal sorta di autorizzazione occorrerebbe procedere a complesse valutazioni analitiche sull'andamento dei singoli servizi, sullo svolgimento dei singoli contratti, nonchè a laboriose ricognizioni di tutte quelle quote di impegno che, per riferirsi a provvedimenti espropriativi, a riserve, a contestazioni in corso, ad applicazioni di penali, di ritenute cauzionali, di accantonamenti cautelativi, di crediti e, infine, a procedure di collaudo, si esauriscono col pagamento in esercizi molto lontani rispetto a quello in cui si è verificato il fatto amministrativo.

Ora tutto questo è praticamente inattuabile ed allora ne deriva che anche in questo caso i residui accertati globalmente in funzione degli stanziamenti inscritti e delle somme pagate acquistano il carattere di veri e propri residui di cassa.

In particolare, occorre osservare che nei rispetti del sindacato parlamentare, la formula della facoltà delegata al ministro competente di stabilire il limite annuale d'impegno o quello di pagamento costituisce provvedimento di eccezionale portata pel fatto che la gestione del fondo, specie nei casi in cui questo ha una destinazione generica, sfugge ad ogni apprezzamento e giudizio di quei poteri cui è affidata la tutela del pubblico erario nel quadro generale dell'economia del Paese.

Ma più grave per le sue conseguenze finanziarie è il provvedimento di autorizzazione che, prescindendo dal riparto in esercizi, rinvia l'inscrizione degli stanziamenti al presumibile fabbisogno di cassa in relazione alla incidenza presunta dei pagamenti nell'esercizio.

In parole chiare: l'amministrazione in tali casi ha l'ampia facoltà di impegnare il fondo autorizzato in uno o due o in un maggiore numero di anni, di destinarlo secondo un programma a determinati interventi, servizi o lavori, di variare durante la sua fase di esecuzione i presupposti dello stesso programma, di accertare economie per poi reimpiegarle.

Gli stanziamenti, frattanto inscritti, per la parte inerogata a fine di ciascun esercizio vengono conservati ed accumulati sotto il titolo di residui passivi ai quali verranno poi imputati i pagamenti nel successivo esercizio, siano essi riferibili a impegni assunti nell'esercizio precedente, siano essi riferibili a impegni assunti nel conto della competenza. E ciò perchè, mentre non hanno avuto esito, per motivi di varia indole, parte degli impegni già assunti nel decorso esercizio, i nuovi impegni, quelli cioè dell'esercizio di competenza che si rendono liquidabili nello stesso periodo, e finiscono col

trovare imputati i relativi pagamenti ai fondi residui per il fatto stesso della esistenza di questi in bilancio.

Il sistema delle « autorizzazioni generiche non ripartite » ha avuto nel nostro bilancio larga e notevole applicazione in virtù di leggi speciali, particolarmente nel settore dei lavori pubblici, dell'agricoltura, delle forniture militari e civili, dell'assistenza, recando con sè oltre gli inconvenienti accennati, anche quello della inscrizione degli stanziamenti in capitoli di ampio contenuto, ripartiti in articoli con provvedimenti ministeriali, in modo da consentire nel corso dell'esercizio la possibilità di storno, salva definitiva attribuzione in sede di consuntivo.

Eventi di natura eccezionale possono talvolta giustificare il ricorso a delegazioni di facoltà, a procedure abbreviate, a ordinamenti amministrativi più rapidi e nella fattispecie ogni preconcetto dottrinario deve essere invero superato, ma non si può non riconoscere che il sistema, qualora applicato con normalità, inficia i canoni della buona finanza, snaturando il contenuto giuridico del nostro bilancio di competenza, alterandone i risultati e indebolendone il controllo.

Il male trova origine nell'art. 49 del R. decreto 18 novembre 1923, n. 2440, concernente nuove norme sulla contabilità generale dello Stato (e corrispondente articolo 273 del regolamento, lettere *b* e *c*)' laddove statuisce che per le spese straordinarie ripartite per legge in più esercizi finanziari, può l'impegno estendersi a più anni, ma i pagamenti debbono essere contenuti nei limiti dei fondi assegnati per ogni esercizio. Più esattamente, tale testo avrebbe dovuto ispirarsi al principio magistralmente enunciato nell'art. 6 dello schema proposto nel 1888 dal Ministro delle Finanze Magliani, così formulato: « Per le spese straordinarie ripartite per legge in più esercizi finanziari l'« impegno contrattuale » può comprendere più anni a condizione che la somma dei pagamenti impegnata e scadente nell'esercizio, non ecceda la quota rispettivamente « fissata dalla legge » per ciascun anno. Tale testo che trae a sua volta origine da quella proposta nel 1869 dall'on. C. Digny, se non « costituisce un divieto assoluto per il potere esecutivo di contrarre maggiori impegni che non siano dalla legge consentiti, è almeno un prudente ricordo e una salvaguardia della situazione finanziaria di ciascun esercizio ».

Non meno falsato è il criterio dell'accertamento dei residui passivi della parte straordinaria indicato sia dall'art. 275, lett. *f* del regolamento, sia dall'art. 6/36 della legge 9 dicembre 1928, n. 2783, laddove è stabilito che « i residui passivi della parte straordinaria possono essere mantenuti in bilancio fino a che permanga la necessità delle spese per cui gli stanziamenti vennero istituiti, e in ogni caso non oltre il terzo esercizio successivo a quello in cui fu inscritto l'ultimo stanziamento ». E' una vera e propria forma di consolidamento della spesa contraria al principio che sta a garanzia della votazione annuale del bilancio.

In altre parole, in virtù di tale disposto la somma stanziata e non erogata costituisce residuo passivo, indipendentemente dal fatto se dietro a tale somma esista o meno l'impegno, o se esistendo abbia ragione di essere mantenuto. La citata disposizione precisa altresì che « sono mantenuti oltre tale termine (cioè oltre il terzo esercizio successivo a quello in cui fu inscritto l'ultimo stanziamento) le somme che lo Stato abbia assunto obbligo di pagare per contratto o in compenso di opere prestate o di lavori o forniture eseguite. Le somme eliminate non possono essere riprodotte negli esercizi successivi ». Il che induce, col sistema degli impegni provvisori facilmente documentabili, a riprodurre le partite per evitare la decadenza.

Ad attenuare la notevole alterazione che siffatto metodo di accertamento dei residui passivi della parte straordinaria del bilancio reca nella situazione finanziaria, l'art. 7 dello stesso decreto conferisce « facoltà » (non obbligo) al ministro del tesoro di « eliminare dal conto dei residui le assegnazioni relative a spese straordinarie autorizzate da speciali disposizioni di legge, ripartite in più anni per la quota non impegnata nell'anno, e le altre spese straordinarie destinate a scopi straordinari in quanto non vi corrispondano impegni verso terzi. Restano ferme ad ogni effetto le autorizzazioni in base alle quali dette assegnazioni vennero stanziate ».

Come notasi, è facoltà questa che provvede a una temporanea eliminazione di residui stanziamenti ma non di quote di autorizzazioni.

Chiunque nutra rispetto per le prerogative del controllo e per la serietà dei conti, deve riconoscere la fallacia e l'imperfezione del sistema per effetto del quale ogni precetto di sano costituzionalismo rimane inficiato, sistema che in sostanza deriva, come vedremo in seguito, dall'erronea definizione che si dà al concetto dell'impegno nel nostro ordinamento.

Il principio che concentrò in passato l'attenzione di eminenti parlamentari e cultori delle discipline contabili, per eliminare la possibilità « di trasporti di fondi residui capricciosi e irregolari » fu ritenuta in seguito troppo rigido e vincolante, così da consigliarne l'abbandono. L'esperienza dei fatti ripropone, però, il grave argomento a nuovi ed accurati studi.

PARTE III.

Esecuzione del bilancio. Controllo parlamentare delegato sulla entrata e sulla uscita.

9. Il controllo del bilancio non si esaurisce con la votazione del preventivo e delle successive leggi finanziarie di variazioni da parte del Parlamento, esso si estende ai fatti della gestione finanziaria e patrimoniale per assicurare l'utile rendimento e l'impiego economico delle finanze pubbliche.

Questo controllo, che appartiene alle guarentigie costituzionali-amministrative, è esercitato negli Stati moderni da speciali istituti a carattere gerarchicamente indipendente dall'esecutivo, quali le « camere e Corte dei Conti », allo scopo di preparare e facilitare il compito

delle assemblee rappresentative e di fornire a queste tutti gli elementi necessari a un sereno e obbiettivo giudizio sulla condotta politico-economica del potere esecutivo, in funzione di amministratore del bilancio.

La natura del nostro argomento non consente di indugiarci sulla origine storica, sulla natura giuridica e sulle finalità superiori di queste « magistrature del controllo ». La materia da trattare è quella del bilancio nella sua tecnica e nei suoi risultati, ai fini della organizzazione del riscontro. Pur tuttavia, una breve digressione potrà riuscire utile per chiarire certe teorie e certe tendenze che non sempre pongono in giusta luce la necessità e l'efficacia di tali istituti.

La questione dei controlli è stata sempre oggetto di accurato e serio esame in tutti i Paesi, particolarmente in quelli di antica e alta tradizione finanziaria.

L'Inghilterra, il Paese dove la gestione finanziaria è subordinata al più alto principio di controllo parlamentare, istituì, per tener dietro alle procedure amministrative, un comitato parlamentare (*Committee of public accounts*) con facoltà di interrogare i capi delle amministrazioni e i funzionari preposti ai servizi, di richiedere documenti, di esaminare conti, di esercitare insomma un sindacato rigoroso e pieno sugli atti della pubblica contabilità.

La Francia, dalla Restaurazione in poi, da quando cioè ha incominciato ad avere una vera e propria legislazione del bilancio, ha sempre escogitato nuovi mezzi per rendere più efficace e più penetrante il servizio dei suoi riscontri.

In Italia, sin dal Risorgimento, i nostri parlamentari e cultori più eminenti, hanno agitato e veramente sentito questo studio dei controlli, come sentito era il desiderio di adottare accorgimenti più efficaci allo scopo di evitare indugi, anomalie, complicazioni che non cessano tuttora di essere argomento di censura e di insofferenze.

E da allora tutta una letteratura è fiorita intorno all'argomento. Particolarmente, in Italia si è discusso e si discute di una pretesa duplicazione di controlli: quello esercitato da organi dell'amministrazione attiva e quello esercitato dalla Corte dei Conti; si è analizzata e si continua ad analizzare la natura dei due controlli e delle rispettive finalità pratiche; si è agitato e si continua ad agitare, ora l'interesse del terzo, ora l'interesse della collettività, a seconda della tendenza di indebolire o di rafforzare i riscontri.

Occorre che la funzione di controllo, nota il Nitti nei suoi « Principî di scienza delle finanze » sia il più che si possa larga. Il controllo parlamentare è inefficace, in quanto non ha forma preventiva, nè regolare. Occorrono organi speciali, magistrature che integrino il controllo parlamentare, che possano, rimanendo al di fuori delle ingerenze del potere esecutivo, agire come più largo e continuo potere di controllo.

Lo sviluppo e la complessità delle funzioni e delle attribuzioni dello Stato moderno non costituiscono invero motivo per allontanare l'azione del riscontro, se mai per avvicinarla e anticiparla.

L'organismo amministrativo quanto più è complesso, tanto più esige un ordinamento sindacale tempestivo ed efficace onde garantirne il funzionamento, così come accade nel campo della tecnica dove i dispositivi e i quadri di avviso costituiscono elementi essenziali delle macchine in marcia.

Nè si può giudicare del rendimento e del costo di queste istituzioni sulla base del risultato esteriore, o più concretamente, dall'entità dei ricuperi, per inferire la sproporzione del mezzo al fine e dimostrare la superfluità della funzione. Con questo criterio qualunque organizzazione di sicurezza, quale a mo' d'esempio quella distribuita sulla rotta di un aereo, di una nave o sul percorso di un treno, potrebbe essere giudicata antieconomica se riferita al numero limitato dei sinistri o delle vittime.

La verità sta proprio nel risultato opposto ed è questo che dobbiamo auspicare.

10. Il controllo sulla materia del bilancio verte particolarmente sulle « entrate » e sulle « uscite ».

Nell'ordinamento positivo italiano, un effettivo riscontro preventivo sulle entrate, cioè, un riscontro della Corte dei Conti nella fase dell'accertamento non esiste. Tale sindacato in materia di tributi è esercitato dalla stessa amministrazione attiva a mezzo degli Ispettorati, ai quali incombe l'obbligo della revisione continua e sistematica delle liquidazioni sotto l'aspetto della retta applicazione delle tariffe, dei coefficienti di valutazione, dei criteri induttivi e deduttivi, della regolare procedura dei concordati, della diligente compilazione dei ruoli e delle liste di carico.

Per le entrate amministrate dalla direzione generale del Tesoro, l'accertamento e il riscontro si compiono mediante le prenotazioni esistenti nei registri tenuti dalle intendenze di finanza, e le particolari notificazioni che vengono fatte dalla stessa Direzione Generale alle intendenze medesime.

Per tutte le altre entrate, imposte, tasse e proventi di natura variabile ed eventuale e che sono accertate all'atto stesso della riscossione o liquidabili entro l'esercizio finanziario, il riscontro viene eseguito dalla stessa amministrazione attiva mediante una generica vigilanza.

Il sindacato della Corte dei Conti investe la seconda delle fasi attraverso le quali passano le entrate, cioè, la riscossione e, di conseguenza, la successiva fase del versamento.

Siffatto sistema, come l'esperienza suggerisce, rende incerta la tutela dei diritti dello Stato, debole la garanzia relativa agli adempimenti, incompleta la funzione del riscontro finanziario. Con ciò non si vuole enunciare un principio estrinseco di una diffidente divisione di compiti, soltanto affermare un precetto che sta a presidio di ogni organizzazione amministrativa a carattere complesso, il precetto, cioè, del controllo in senso obbiettivo.

E' noto che per effetto di speciali norme organiche o transitorie, lo Stato non infrequentemente si sostituisce nella esecuzione di lavori pubblici o di interesse pub-

blico, agli enti locali o a istituti di diritto pubblico, anticipando interamente la spesa, salvo il rimborso secondo modalità prestabilite dalla legge. In tali casi è dimostrato che l'operazione dei ricuperi procede lenta e con risultati quasi sempre irrilevanti e ciò ora per motivi inerenti ai servizi, ora per motivi attribuibili all'azione di resistenza degli enti debitori; un indice di siffatte deficienze è attestato dai capitoli della previsione delle entrate che in molti casi recano la dizione « per memoria » ciò che sta a significare la riserva degli accertamenti nel corso dell'esercizio.

Indubbiamente questo è un settore di entrata che presenta notevoli difficoltà, il più delle volte dovute a motivi di ordine tecnico, motivi che comunque rendono l'applicazione delle speciali norme di ricupero o di rimborso tardiva e inefficace. In tali casi la collaborazione fra amministrazione attiva e organo di controllo esterno potrebbe riuscire preziosa e utile ai fini del rendimento del servizio, della ricerca delle cause che determinano i ristagni nell'accertamento e, infine, dello studio per rimuovere gli inconvenienti.

Allo stato attuale della legislazione l'intervento della Corte dei Conti è, invece, limitato all'esame dei prospetti delle riscossioni e dei pagamenti presentati dagli agenti del Governo in corso dell'esercizio, esame che poi consiste nel confronto tra le riscossioni e gli accertamenti, laddove questi non rimangono addirittura confusi con le stesse riscossioni. Mentre un controllo più attivo è esercitato dalla Corte stessa sul terzo stadio delle entrate: il versamento, che rappresenta il discarico degli agenti e il debito dei tesorieri sui conti che questi sono obbligati a rendere periodicamente in via amministrativa e giudiziale.

Come si è accennato, la fase delicata delle entrate ai fini della produttività e del controllo del bilancio, è l'accertamento, ed in proposito solo una forma di sindacato potrebbe riuscire veramente efficace: quello ispettivo sull'operato degli agenti e degli organi di vigilanza dell'amministrazione attiva, sia centrali che periferici.

Il sindacato cosiddetto « cartolaro » della Corte dei Conti, così come è negli ordinamenti attuali, anche se coordinato tra atti amministrativi, atti giudiziali e relazioni dei funzionari ispettori preposti al servizio della amministrazione e di quelli del Tesoro, non offre, ai fini del controllo del bilancio, quei risultati che possono essere assicurati proficuamente e sollecitamente da un intervento tempestivo, diretto e imparziale.

Per le considerazioni ora svolte è da auspicare un riesame della questione che trova già un principio di soluzione nel disposto dell'art. 33 del R. Decreto 12 luglio 1934, n. 1214, che approva il Testo unico delle leggi sulla Corte dei Conti.

11. Gli argomenti ora trattati per l'entrata, valgono anche per la « consistenza dei magazzini e dei depositi ».

Questa parte ha appassionato ancora di più i cultori delle discipline contabili e le nostre assemblee rappresentative attraverso i voti della Giunta e della commissione di Finanza, le quali più volte e insistentemente hanno rilevato gli inconvenienti e le deficienze della legge 11 luglio 1897, n. 256, in gran parte dovuti ai complessi congegni amministrativi e contabili che ritardano notevolmente la resa delle contabilità e, di conseguenza, l'esame tempestivo delle medesime.

L'introduzione di una normale funzione ispettiva della Corte dei Conti nell'azione di riscontro sui magazzini dello stato, recherebbe una apprezzabile semplificazione nell'ordinamento dei magazzini stessi, perchè potrebbe sostituire efficacemente l'attuale riscontro sugli inventari e sulle situazioni amministrative, lasciando alla competenza della sezione giurisdizionale di giudicare in sede di conto giudiziale la gestione nella sua analisi.

Siffatto sistema consentirebbe, tra l'altro, di stabilire un legame tra contabilità di magazzino e contabilità di bilancio, nei particolari riflessi delle alienazioni e degli acquisti.

Per ciò che concerne il discarico dei beni dovuti a motivi diversi da quelli normali, apposite norme dovrebbero disciplinare la materia, demandando a funzionari gerarchici, a funzionari ispettori o a commissioni, a seconda l'entità del danno, l'accertamento degli eventi, delle circostanze e delle relative responsabilità.

Qualora poi trattisi di movimenti dovuti a materiali destinati a subire trasformazioni nei laboratori e nelle officine dello Stato, notizie, valutazioni e tabelle tecniche di ragguaglio, opportunamente raccolte in manuali, potrebbero servire di guida al personale ispettivo per riconoscere la corrispondenza dei materiali prodotti con le materie prime impiegate.

12. Nell'economia del bilancio, e di conseguenza, sugli effetti del controllo, una notevole importanza ha la scelta degli attuali « sistemi di aggiudicazione degli appalti ».

Intorno a questo argomento le più varie teorie e le più disparate opinioni tendono a dimostrare i pregi o i difetti di ciascun sistema e a ravvisare nell'uno o nell'altro l'interesse o il danno dell'amministrazione dello Stato.

Così, l'asta pubblica è ritenuta da chi nella concorrenza vede il mezzo più vantaggioso per lo Stato, il sistema ideale per gli appalti. Altri sostengono che soltanto una larga libertà di scelta delle imprese può dare affidamento di buona riuscita e, pertanto, vede nelle gare private un sistema più perfetto che quello delle gare pubbliche. Altri ancora, partendo dal concetto che lo Stato debba pagare i lavori al minor prezzo critica la limitazione dei ribassi, e, altri infine, ritengono che i ribassi eccessivi traducono gli appalti di lavori in fonti di liti e invocano per questi un freno alle offerte dei concorrenti.

Tutta una letteratura fiorisce intorno al criterio di preferenze delle imprese private, delle associazioni operaie, delle cooperative, in relazione alla consistenza e al valore economico dell'azienda e alle capacità tecniche degli imprenditori.

Non rientra nella indole del nostro studio l'esame critico delle accennate opinioni e tendenze, nè possiamo trattenerci di valutare i meriti comparativi dell'una o

dell'altra forma, solo qui va detto che è sommo interesse dello Stato assicurare l'economia degli appalti stimolando il principio della concorrenza tra gli imprenditori che abbiano capacità tecnica, potenzialità o assistenza finanziaria e senso di probità, allontanando tentativi di accordi tra imprese o illeciti interventi e, dando, infine, la preferenza a quei sistemi di appalto che cautelino l'amministrazione da ogni censura o dubbio sulla sua correttezza.

Il nostro ordinamento positivo stabilisce nella scelta del sistema di appalto una graduatoria di casi in relazione alla natura del lavoro, della fornitura o della prestazione, e alle speciali ed eccezionali circostanze che possono concorrere nel titolo di preferenza per un sistema o per un altro.

Senonchè in pratica è manifesta la tendenza all'aggiudicazione per trattativa privata, in cui si possono far rientrare anche gli atti di cottimo, preceduti da gare cosiddette « ufficiose », che hanno una speciale importanza perchè si riferiscono alla esecuzione degli appalti col sistema « in economia ».

Tale procedura, però, non offre le garanzie di quelle normali anche in considerazione del fatto che non è infrequente il caso che leggi speciali, per eccezionali eventi, consentono deroghe all'obbligatorietà dei pareri consultivi o limiti più larghi per richiederli, come non è infrequente il caso dello spezzettamento delle perizie e delle forniture ai fini di agevolare le procedure amministrative.

L'inconveniente è stato più volte rilevato dal Consiglio di Stato in sede consultiva sui provvedimenti proposti dalle varie amministrazioni.

Una particolare disciplina meriterebbe fosse data ai contratti che devono durare più anni, anche quando essi siano fatti in virtù di legge speciale e ciò ai fini di poter regolare i pagamenti nei singoli esercizi in maniera di non esporre l'erario alle conseguenze che potrebbero derivare per il fatto di dover concedere crediti suppletivi, turbando in tal guisa l'equilibrio del bilancio o l'attività di altri settori della spesa.

Il volume e la velocità degli affari sono coefficienti apprezzabili nella economia di un Paese, come apprezzabili sono le esigenze, i bisogni e i tanti casi della vita moderna che consigliano il tempestivo intervento o la efficace assistenza dello Stato, ma tutto ciò deve pur trovare nei pubblici ordinamenti quella disciplina che, scevra da procedure ingombranti, offra garanzie amministrative atte a tutelare l'equilibrio del bilancio, l'impiego economico delle finanze dello Stato, e, nel contempo, a svolgere un'azione proficua e organica ai fini sociali.

L'argomento degli appalti è troppo vivo e delicato sotto il profilo del bilancio per non auspicare il pieno rispetto delle norme vigenti, tuttora compatibili con le esigenze dei pubblici bisogni, norme che stanno a presidio del buon governo dell'amministrazione.

13. L'assunzione di un impegno a carico del bilancio dello Stato è soggetta a controllo preventivo, contemporaneo o successivo a seconda della specie dell'impegno ed in ordine al tempo della sua formazione.

Prima, però, di esaminare l'effetto dell'impegno sul bilancio e l'intervento del controllo, sarà utile fornire una « definizione dell'impegno » che tanta parte ha sul controllo stesso del bilancio e nella disciplina dei residui.

I primi studi parlamentari manifestarono in proposito due tendenze: una rigida, nel senso di identificare in ogni caso il concetto di impegno con quello di debito dello Stato nei confronti di un terzo che ne abbia il credito, l'altra, più elastica nel senso di ravvisare in alcune categorie di spesa il concetto di impegno anche quando non riesca possibile precisare nominalmente il creditore dello Stato.

La cautela suggerita dalla prima tendenza fu riconosciuta necessaria in materia di spese facoltative.

Una definizione dell'impegno nel nostro sistema contabile, è fornita dall'art. 3 del R. Decreto 17 settembre 1910, n. 822, che statuisce: « Sono considerati come « provvisori » e registrati per memoria, anche se non possano determinarsi che in via approssimativa, gli impegni latenti o in corso di formazione derivanti da atti non ancora definitivi, dai quali però possa conseguire una spesa a carico del bilancio dello Stato.

« Sono considerati come « definitivi » gli impegni che hanno origine da atti costituenti vincolo perfetto e irrevocabile per l'amministrazione o revocabile solamente con un atto formale. Secondo la varia loro natura, gli impegni sono annotati o direttamente tra quelli definitivi, oppure tra quelli per memoria, per passare ai definitivi quando se ne muti il carattere del comma precedente ».

Come notasi, questo decreto ha innovato radicalmente quei criteri di rigore che in precedenza presiedevano alla formazione degli impegni.

Con la istituzione dei cosiddetti « impegni provvisori », impegni che costituiscono provvedimenti interni della amministrazione non soggetti, pertanto, al visto preventivo della Corte dei Conti, si accentua la possibilità, particolarmente per la parte straordinaria del bilancio, di accantonare somme e di trasportarle ai futuri esercizi, sottraendole alla decadenza annuale se i fondi autorizzati provengono dalla legge di approvazione del bilancio o, se provenendo da leggi speciali, queste ne dispongono l'inefficacia per la parte non impegnata nell'esercizio.

Non si può negare la necessità e l'utilità dell'impegno provvisorio, inteso quale provvedimento cautelativo agli effetti del bilancio, non si può, d'altra parte, non riconoscere la necessità di una disciplina che opportunamente freni la tendenza a fare largo uso di tal sorta di impegno allo scopo di trarre motivo di nuove richieste di crediti straordinari per avvenuto esaurimento dei precedenti fondi autorizzati.

Ad evitare simili abusi basterebbe sottoporre gli impegni provvisori alla stessa disciplina formale degli impegni definitivi, la cui assunzione è disposta per decreto ministeriale da registrarsi alla Corte dei Conti. La documentazione, beninteso, per la natura stessa dell'impegno provvisorio, dovrebbe essere sommaria, ma egualmente idonea a giustificare la prenotazione della somma.

La necessità di determinare l'indole degli impegni, portò alla classificazione di questi in quattro categorie: legislativi, giudiziali, contrattuali e amministrativi.

Il controllo sugli impegni provenienti dalla legge, interviene nella formazione di questa, epperò esso tende a che la legge precisi gli elementi occorrenti all'accertamento dell'impegno e alla liquidazione della spesa, ove ciò non sia previsto nella legge stessa.

Per gli impegni giudiziali, se si tratta di sentenza emessa e passata in cosa giudicata, l'azione di controllo si limita a constatare se i diritti dello Stato furono tutelati, mentre ove trattasi di ordini dell'autorità giudiziaria per le spese di giustizia, l'esame dell'impegno si esplica successivamente, perchè i fatti che determinano tali spese variano col variare degli organi della magistratura e dei periodi dell'anno. Nei riflessi perciò del bilancio sfugge in tali casi al potere esecutivo la possibilità di contenersi nei limiti delle somme stanziate nei capitoli, dipendendo dagli avvenimenti il verificarsi della eccedenza di impegni e, di conseguenza, della richiesta di nuovi fondi.

Per gli impegni contrattuali l'azione di controllo costituzionale si svolge in via preventiva e, non di rado, concorre il controllo legale del Consiglio di Stato sotto l'aspetto della convenienza amministrativa del provvedimento proposto.

Agli effetti del bilancio, il riscontro degli impegni contrattuali ai fini della imputazione, assume una efficacia più o meno piena a seconda che il contratto, nel suo svolgimento, incida sull'esercizio in gestione, oppure si estenda ai bilanci futuri. Nel primo caso l'impegno, riferendosi al fondo della competenza o alla quota del fondo ripartito per legge, offre elementi di giudizio per un effettivo riscontro. Nel secondo caso, invece, cioè quando l'impegno incide indistintamente sul bilancio della competenza e su quelli successivi perchè grava su un fondo autorizzato non ripartito, il riscontro rimane privo di elementi di giudizio mancando la possibilità di ricostruire la presumibile incidenza degli oneri contrattuali nei singoli esercizi al fine di stabilire una adeguazione tra impegno di competenza e fondo stanziato, e di evitare la riproduzione di cospicui residui passivi e l'alterazione dei risultati finali del bilancio.

Rispetto al « momento » in cui si deve tener conto del vincolo ai fondi di bilancio, la grave questione sorge per i provvedimenti « pre-contrattuali » rappresentati dalle perizie per lavori, forniture o prestazioni, che approvati dall'autorità amministrativa debbono eseguirsi in economia per cottimi fiduciari o su fattura. In tali casi il controllo opera su importi presunti e soltanto nella fase successiva dei pagamenti, in sede di rendiconto, può desumersi l'operato dell'azione amministrativa.

Per ciò che concerne gli impegni amministrativi, i quali hanno origine o da atti dell'amministrazione (nomine, promozioni, indennità, sussidi, ecc.) o dal verificarsi di particolari fatti estranei all'amministrazione (restituzione di tributi, vincite al lotto, aggi di riscossione delle entrate, ecc.) l'esame del provvedimento sia se l'impegno precede l'esecuzione della spesa, sia se si manifesta contemporaneamente al pagamento, produce la sua efficacia, in ogni caso tempestiva.

14. Per le finalità del controllo del bilancio, operazione non meno importante negli atti della pubblica contabilità è la revisione degli impegni da operarsi sia nel corso dell'esercizio finanziario, sia alla chiusura dell'esercizio stesso.

La revisione degli impegni durante la gestione dovrebbe effettuarsi, in ogni caso, in sede di pagamento della partita di debito. In questa occasione dovrebbe esigersi dalla autorità amministrativa la dichiarazione di decadenza dell'eventuale residuo di impegno o il mantenimento di esso specificandone i motivi. Ma questo principio in pratica non viene rispettato perchè manca una norma precisa che obblighi l'amministrazione a tale accertamento, e però la tendenza a conservare i resti è sempre notevole.

La revisione degli impegni a chiusura dell'esercizio è, invece, implicitamente richiesta dall'articolo 6 del R. Decreto 17 settembre 1910, n. 822, in quanto con esso è stabilito che « alla detta epoca sono trasportati tra gli impegni provvisori dell'esercizio successivo, quelli per i quali permangono le circostanze e le ragioni che occasionarono la iscrizione preventiva e che sono trasportati dagli impegni definitivi dell'esercizio scaduto a quelli del nuovo, per i capitoli di spesa ordinaria, gli impegni dipendenti da contratti o da altri atti, quando il lavoro o la fornitura siano bensì stati ordinati, ma non abbiano ancora avuto principio di esecuzione. Tutti gli altri impegni provvisori dell'esercizio scaduto vengono annullati e quelli definitivi dianzi non contemplati, costituiscono residui per i capitoli di spesa ordinaria ».

Tale revisione, invero, si rende particolarmente laboriosa per la enorme quantità di partite da esaminare e per le difficoltà di accertarne il vero stato, in quanto la maggior parte di esse sono, nel fatto, amministrate dagli uffici periferici.

Peraltro, nei riflessi della sincerità della situazione finanziaria e del bilancio una disciplina rigorosa in materia è richiesta soprattutto dal funzionamento degli uffici che hanno in gestione i fondi, ragion per cui non riesce sempre agevole alle amministrazioni centrali di seguire tutto il movimento degli impegni e l'effettivo stato degli oneri, specie in sede di richiesta di nuovi o maggiori crediti.

Parimente, appare indispensabile un riscontro organico e continuo che elimini o, quanto meno, riduca il grave inconveniente del trasporto degli impegni da un esercizio all'altro sotto speciosi pretesti tendenti a mantenere in vita vere e proprie riserve occulte di fondi.

Affinchè la vigilanza del Ministero del Tesoro possa in proposito tornare efficace è necessario che la sua azione sia assistita dalla norma che riconosca responsabile gli ordinatori e i gestori della spesa della mancata denuncia della decadenza del residuo impegno, così come nei casi di mancata prenotazione.

Per tutte le considerazioni ora svolte, nei riguardi particolarmente dei fondi e degli impegni ripartiti in

più anni e per le spese eseguite a pagamento differito (opere in concessione) o in annualità (concorsi e contributi), la situazione relativa al bilancio deve essere integrata nel corso dell'esercizio dalla situazione degli impegni e da quelle speciali delle spese facenti carico agli esercizi successivi per oneri patrimoniali, per concorsi e sovvenzioni, e per annualità assunte a carico dello Stato in base a leggi e a convenzioni per spese straordinarie e per ammortamenti di passività.

Queste speciali situazioni, che non comprendono gli impegni continuativi derivanti dalle spese ordinarie di gestione e i debiti pubblici, tendono a dimostrare le reali condizioni del bilancio nel futuro e le possibilità avvenire nel tempo.

Altra situazione che concorre ad integrare il giudizio sullo stato della pubblica finanza è la situazione degli « oneri fuori bilancio », cioè di quegli oneri che già formano aggravio per il bilancio, in virtù di provvedimenti definitivi o che possano determinarlo, in quanto previsti da disegni di legge proposti alle assemblee legislative o derivanti da iniziative inderogabili di governo.

Queste situazioni, che nel loro insieme denunciano il grado « di rigidità del bilancio » e il suo « livello di saturazione », costituiscono documenti da tener presente nell'esame della nuova previsione e nel giudizio sulla condotta finanziaria del potere esecutivo.

Nel nostro ordinamento contabile, l'impegno assunto in eccedenza al fondo autorizzato, costituisce grave infrazione amministrativa e l'art. 5 del decreto legislativo Luogotenenziale 28 novembre 1915, n. 1672, chiama responsabili i capi servizio e i capi ragionieri sottoponendoli, per iniziativa del ministro competente di concerto col ministro del Tesoro, al giudizio disciplinare di uno speciale consiglio composto del sottosegretario di Stato della rispettiva amministrazione, presidente, di un consigliere di Stato e di un consigliere della Corte dei Conti.

L'efficacia di questa norma dipende dall'azione del ministro competente, se questi rimane inerte, una richiesta di maggiori crediti finirà per sanare l'infrazione.

Il fatto lede il principio dei limiti costituzionali di bilancio, rende illusorio il controllo, sovverte ogni buon sistema amministrativo e, pertanto, la tendenza a porre il ministro del Tesoro di fronte al fatto compiuto per ottenere l'apertura di nuovi crediti, deve essere contrastata affinchè l'azione amministrativa sia restituita nell'orbita costituzionale della pubblica finanza.

15. La centralizzazione e la coordinazione dei servizi finanziari assicurarono fin dai primordi del nostro ordinamento contabile unità di direttiva ed efficacia di controllo.

L'unificazione dei sistemi di accertamento, l'obbligo degli agenti incaricati di riscuotere le varie entrate dello Stato e di versarne le somme nelle casse del Tesoro, il concentramento del servizio degli impegni presso le amministrazioni centrali, l'unificazione dei controlli e della giurisdizione dei conti, costituirono i principî fondamentali del sistema contabile amministrativo italiano, in armonia ai requisiti che ogni bilancio moderno deve avere: unità, universalità, specialità e veridicità.

Nei riguardi del controllo del bilancio, l'accentramento del servizio degli impegni presso gli organi centrali offre maggiore garanzia di buona amministrazione e, soprattutto, la possibilità di seguire l'impiego dei fondi autorizzati, di valutare con visione di insieme gli oneri futuri, di graduare con organicità i bisogni del Paese nella scala delle utilità mediate e immediate.

Peraltro, necessità di ordine superiore o motivi di natura contingente possono far preferire un « ordinamento amministrativo a base decentrata » che consenta al Governo la possibilità di valorizzare più razionalmente le risorse economiche del Paese nelle varie zone e alle autorità periferiche di intervenire con più ampia facoltà, specifica competenza e tempestività, nello studio dei pubblici problemi e nella loro realizzazione.

In tale ipotesi, l'organizzazione decentrata dei servizi dello Stato in genere, di quelli finanziari in particolare, deve trovare nella funzione coordinatrice dei ministeri e in un ben ordinato congegno di comunicazioni periodiche e ancora, e soprattutto, nel senso di responsabilità degli uffici, la principale garanzia di ordine e di regolarità.

Siffatto sistema reca con sè la delegazione delle facoltà di impegno e della ordinanza dei pagamenti alle autorità periferiche, mentre rimane fermo il compito delle amministrazioni centrali di sopraintendere al buon andamento generale dei servizi e al movimento dei fondi di bilancio, organizzato nella consueta forma dell'ordine di accreditamento, unico mezzo idoneo per disporre, con il rispetto delle norme della pubblica contabilità, le occorrenti somministrazioni agli agenti dello Stato e, nel contempo, per mantenere al centro il servizio di rilevamento delle scritture di impegno decentrate.

L'uso delle aperture di credito nel nostro ordinamento è previsto per determinate categorie di spese e nei limiti stabiliti dalle leggi e sostituisce, perciò, soltanto eccezionalmente il mandato diretto nei casi in cui esso risulti incompatibile con la necessità dei servizi. Tale criterio restrittivo è suggerito dal principio che informa il nostro sistema contabile, quello cioè della « centralizzazione » delle pubbliche spese non soltanto nella fase dell'impegno, ma anche in quella della preparazione al pagamento e del pagamento.

In proposito, cade acconcio chiarire che l'emissione di un titolo di spesa non consiste, come si potrebbe ritenere, nella semplice scritturazione di un modulo, alla maniera di un assegno bancario o di un vaglia postale. Il mandato diretto o l'ordinativo tratto su un'apertura di credito a favore di un terzo creditore dello Stato, richiede la liquidazione, cioè la prova documentata della spesa da cui risulti l'accertamento di quelle condizioni e circostanze che dànno titolo al pagamento, secondo le norme di legge e di regolamento per i singoli servizi. Tali prove sono fornite dai documenti di più svariata natura: verbali, certificati, atti legali, atti giudiziali, situazioni di bilancio, ecc. Da qui la necessità

di un controllo tempestivo che cauteli l'amministrazione dagli errori, dagli inadempimenti, dalle somme indebite, dalle malversazioni e che garantisca il terzo nelle sue ragioni di credito.

Il mandato diretto, il titolo cioè di pagamento che viene emesso dalle amministrazioni centrali, soddisfa a queste condizioni, ma è ritenuto, per la sua procedura, titolo di lenta esecuzione. Le esigenze dei servizi e l'interesse delle parti fanno dell'ordinativo tratto sull'ordine di accreditamento il mezzo più sollecito e più pratico. In un ordinamento decentrato questo titolo di spesa dovrà indubbiamente sostituire il mandato diretto, ma esso dovrà, altresì, assumere per il suo più largo uso e per le nuove responsabilità di gestione attribuite alle autorità locali, tutte le caratteristiche sostanziali e formali che lo renderenna soggetto al visto e alla registrazione preventiva da parte della Corte dei Conti.

Tale Istituto dovrà all'uopo adeguare la propria organizzazione a quella degli uffici decentrati, così come è stato disposto per i servizi amministrati dal Ministero dei lavori pubblici.

Pensare ad una estensione dell'uso degli ordini di accreditamento e dei relativi ordinativi, mantenendo ferma la disciplina del controllo consuntivo in sede di rendiconto, significherebbe sottrarre il bilancio dello Stato, nella sua quasi totalità, a quella funzione di sindacato che costituisce la garanzia fondamentale nell'ordine costituzionale ed economico del Paese.

16. Gli argomenti ora trattati, con la brevità che la natura del nostro studio consentiva, riassumono le principali questioni sulle quali dovrà fermarsi l'attenzione delle nostre assemblee rappresentative nell'assetto della pubblica contabilità e della sua azione di controllo.

Tali questioni si possono così riassumere:

1° Legge di bilancio considerata come legge formale: iniziativa, potestà e limiti delle assemblee rappresentative nella revisione delle leggi finanziarie in sede di esame e votazione del bilancio;

2° rifiuto del bilancio e provvedimenti di gestione provvisoria;

3° nuove e maggiori spese. Cautele e provvedimenti che assicurino l'equilibrio del bilancio;

4° concetto di autorizzazione di spesa, limiti ed efficacia nel tempo in rapporto all'esercizio annuale del bilancio;

5° disciplina degli impegni rispetto alla natura e al momento in cui nasce il vincolo per lo Stato; disciplina nell'accertamento dei residui;

6° disciplina nell'aggiudicazione degli appalti e nella esecuzione dei lavori in economia;

7° riscontro ispettivo della Corte dei Conti sull'accertamento delle pubbliche entrate e sulla consistenza dei magazzini e dei depositi dello Stato;

8° organizzazione amministrativa decentrata e controllo preventivo sugli ordinativi di pagamento.

Dallo studio di queste riforme potrà riuscire rafforzata la funzione del controllo del bilancio, essenziale per i poteri rappresentativi nell'esercizio del loro alto mandato, diretto ad assicurare con la maggior somma possibile di utilità sociale, l'impiego economico dei pubblici fondi e la valorizzazione delle forze attive del Paese.

BIBLIOGRAFIA

M. BOUCARD e G. JÈZE: *Éléments de la science des finances et de la législation financière française*, Paris - Giard et Brière, 1902.

R. STOURM: *Le budget*, Paris, Guillaumin, 1896.

E. DUBOIS: *Étude sur le système belge en manière de Budget de l'État*, Giard et Brière, 1904.

GALEOTTI e MANCINI: *Norme e usi del Parlamento italiano*, Roma, 1887.

G. VITAGLIANO: *Il contenuto giuridico della legge del Bilancio*, Roma, Off. Tip. It., 1910.

V. E. ORLANDO: *Teoria giuridica delle guarentigie della libertà*, in « Biblioteca di Scienze politiche del Brunialti ».

NITTI: *Principî di scienza delle finanze*, Napoli, Luigi Pierro, 1912.

G. INGROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, Napoli, E. Jovene, 1936.

F. FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*, Livorno R. Giusti, 1912.

E. GAGLIARDI: *Il bilancio dello Stato*, Unione Tip. Ed. Torinese, 1908.

P. LABAND: *Droit public, ecc.*, trad. francese sulla 3ª edizione tedesca.

M. BOUCARD et G. JÈZE: *Science des finances*, Paris 1902.

F. RACIOPPI: *Commento allo Statuto del Regno*, Roma, E. Loescher, 1901.

G. MOFFA: *Nuovo digesto italiano*, Corte dei conti, U.T. E.T. 1938.

LEROY-BEAULIEU: *Traité de la Science des finances*, 7ª ed., Paris, 1906.

A. GRAZIANI: *Istituzioni di scienza delle finanze*, Torino. U.T.E.T., 1929.

LA FINANZA LOCALE

A CURA

del prof. CELESTINO ARENA

Ordinario dell'Università di Roma

SOMMARIO

PARTE I. — Le funzioni e le risorse degli enti locali.

1. — L'assetto della finanza locale, problema insoluto dall'unità ad oggi. — 2. I progetti di riforma fino ai primi del nuovo secolo. — 3. Il crescere delle spese e la situazione finanziaria degli enti locali prima dell'altra guerra. — 4. Progetti e riforme fra le due guerre. — 5. La struttura della finanza locale nel decennio normale 1925-35 e i suoi problemi attuali. — 6. Le funzioni tecnicamente locali e le dimensioni delle unità di offerta dei servizi pubblici. — 7. Concentramento dell'attività finanziaria e decentramento amministrativo. 8. Dimensioni finanziarie ottime delle circoscrizioni locali. — 9. Funzioni obbligatorie e funzioni facoltative. — 10. Il problema del controllo e il piano delle entrate e delle spese. — 11. Ripartizione delle risorse tra finanza statale e finanza locale: sistemi tipici. — 12. *A*) La confusione dei cespiti. — 13. *B*) *a*) La distinzione dei cespiti. — 14. *b*) Il principio del beneficio e la sua specifica applicazione nel campo della finanza locale. — 15. *c*) Problemi finanziari della municipalizzazione. — 16. *C*) Il sistema delle quote e delle sovrimposte e la logica della separazione parziale delle risorse. — 17. *D*) *a*) Il sistema dei fondi comuni. — 18. *b*) Il sistema delle sovvenzioni. — 19. L'indebitamento degli enti locali.

PARTE II. — I tributi locali.

20. — Sistema tributario e sistema finanziario. — 21. — Vicende del sistema tributario locale fino allo scoppio dell'altra guerra. — 22. Progetti di riforma tra le due guerre. — 23. Il sistema tributario locale e il suo gettito prima della seconda guerra mondiale. — 24. Sistemi concreti di rapporti fra sistema tributario locale e sistema tributario statale: anglo-sassone, germanico, latino. — 25. Caratteristiche del sistema italiano e sua problematica attuale. — 26. *A*) Le sovrimposte sulle immobiliari erariali. — 27. *B*) L'imposizione locale sul reddito mobiliare. — 28. *C*) L'imposizione locale di carattere personale: *a*) autonoma, *b*) come sovrimposta alla personale erariale, *c*) le imposte di famiglia e sul valore locativo. — 29. *D*) Le imposte locali di consumo. — 30 Di un'imposta generale sul reddito consumato. — 31. Le imposte di scopo e i contributi speciali nel sistema tributario locale. — 32. Integrazioni statali del sistema tributario locale. — 33. Conclusioni (1).

PARTE PRIMA

1. Il problema della finanza locale è stato sempre uno dei maggiori problemi dell'ordinamento dello Stato italiano, nella sua fragile costituzione: quasi espressione di un vizio di origine di questa, sempre poi costretta a dibattersi fra la povertà delle risorse e l'ambizione di raggiungere un grado di efficienza dei servizi pubblici non troppo inferiore a quello dei grandi paesi, che ci avevano preceduto nella via dell'unità e del progresso. La storia della finanza italiana ha continue tracce dello *sforzo di adeguare mezzi troppo limitati a compiti troppo alti ed urgenti*, per tutte le vie possibili di minor resistenza; fra cui quella di cercare lenitivi nelle crescenti difficoltà, volta a volta raggiustando il peso di quei compiti, con una redistribuzione di competenze non corrispondente alla distribuzione dei mezzi; anzi sempre più attingendo a quelli, onde gli enti locali avrebbero potuto assolvere le funzioni che nello stesso tempo lo Stato veniva loro addossando. I ripieghi via via così adottati non potevano non portare a un caotico accavallamento tra finanza statale e finanza locale, sì da escludere un vero sistema assiso, come doveva, su basi semplici e chiare.

Non è nostrano soltanto il problema della complicatezza e rigidità del sistema finanziario; ch'è l'ombra di una finanza espansiva, di transizione per necessità incoerente, fra diversi ordini di rapporti tra sfera dell'attività privata e sfera dell'attività pubblica. Ma il problema presenta particolare gravità in un Paese su

(1) Bibliografia essenziale: — PLEBANO: *Storia della finanza italiana*, 1902. — RICCA SALERNO G.: *Finanza Locale*, in « Trattato di Diritto Amministrativo dell'Orlando » - vol. IX, 1902. — REITZNSTEIN: *Finanze Locali*, in « Biblioteca dell'Economia », serie III, v. XIV. — GRIEG: *National and Local Finance*, 1910. — EINAUDI: *La guerra e il sistema tributario italiano*, 1927. — RÈPACI: *Le finanze dei comuni e delle provincie*, 1936. — SCALFATI: *La finanza degli enti locali*, 1936. — COLARUSSO: *I tributi locali in Italia*, 1937. — LE CARPENTIER: *Le problème des finances locales en France*, 1932. — FELIX: *La réforme générale des finances locales*, 1932-34. — HICKS: *The Finance of British Gorvernment* 1920-36. — FINER: *English Local Government*, 1945. — NEWCOMER: *Central and Local Finance*, ecc. 1937.

cui incideranno per molti anni nuove ragioni di divario tra fonti di risorse assai limitate e grandi bisogni di recupero e di sviluppo. Se più difficile, più urgente, tuttavia, il tentativo di uscire dal caos per attingere il sistema, proprio in ciò che attiene ai rapporti fra le diverse unità di controllo e di amministrazione di quelle risorse. Forse è qui la ragione di un motivo non nuovo, ma sempre attuale; che, cioè, la riforma finanziaria, tanta parte della riforma economica e sociale, deve cominciare dalla riforma della finanza locale e deve risalire all'ordinamento politico e amministrativo dello Stato.

I problemi della sana amministrazione e della economia finanziaria sono strettamente connessi e andrebbero simultaneamente risolti. L'occasione è quanto mai propizia, se soltanto l'auspicata più generale riforma può permettere quell'assetto della finanza locale, ch'è stata aspirazione continua delle generazioni succedutesi con alterna fortuna al governo del Paese, e dal quasi secolare travaglio di vicende e propositi può derivare motivi di ispirazione ancor validi.

2. *Il Regno muove i primi passi* con l'eredità dei bilanci deficitari delle antiche regioni, fra già nascenti sospetti che l'unità potesse esser ragione di ingiusta ripartizione dei carichi pubblici. Di questi minacciosi dissidi risente la via scelta dal governo, fra le due indicate dal Minghetti, discutendosi il progetto di perequazione dell'imposta fondiaria: « l'una era quella di far l'unità politica ed in quanto alle rimanenti istituzioni passare dallo Stato esistente al nuovo Stato mediante una serie di gradi, di trasformazioni, mediante espedienti che non offendessero soverchiamente gli ordini, le abitudini, gli interessi e le tradizioni dei vari paesi. Ciò era difficile nel sistema finanziario, ma pur possibile... Ma l'Italia ha preso un'altra via, la via dell'unificazione immediata, la via dell'unificazione completa. A ciò... la spingeva soprattutto il sentimento di consolidare, per mezzo dell'unificazione amministrativa, la unità politica ». Eppure, volendo « imprimere una fisionomia unica a tutta l'amministrazione dello Stato » e « far tutto presto e bene », non secondo l'osservazione e l'esperienza dei bisogni dei luoghi e dei tempi, ma per deduzione di certi concetti scientifici e politici, la finanza locale del nuovo regno non rimaneva meno sotto il segno dell'espediente, perpetuando l'illusione per la quale « alle reiterate speranze di prossime sistemazioni sempre succedeva inesorabile il disinganno del persistente dissesto ».

Data dal 1862 il primo moto per il riordinamento della pubblica finanza; che dà inizio a una serie di riforme, le quali mutano in velleità la volontà di risalire ad alcuni principî di sani rapporti fra finanza statale e finanza locale, pel bisogno di escogitare empirici provvedimenti, che attenuino le conseguenze e prevengano le reazioni delle nuove gravezze, aumentate dall'irragionevole uniformità. D'altra parte, le ricorrenti esigenze della restaurazione finanziaria ostacolano il riordinamento amministrativo, e l'urgenza non consente di riflettere che questo a sua volta faciliterebbe quella.

Il sistema finanziario stabilito dalla prima legge comunale e provinciale, del 1865, si basa su questi principî:

a) l'imposizione di spese obbligatorie, con nessuna garanzia circa le spese facoltative (che saranno contemplate da una legge del 1874, col vincolo a « servizi e uffici di pubblica utilità »);

b) la « comunione dei cespiti di imposta » fra Stato e comuni (in caso di « insufficienza delle rendite proprie di questi »);

c) la stipulazione di prestiti (che sarà regolata da una legge del 1889);

d) una insufficiente vigilanza della Deputazione provinciale (della Giunta provinciale amministrativa, in seguito);

Ma è già di quel tempo il rilievo (1866, Busacca, 1868, Maestri), che sarà ripetuto assai più tardi da altri (1882, Errera; 1898, Conigliani), che nell'ordinare lo Stato si procedette in un modo assai strano: si cercava di raggiungere un qualche pareggio nella finanza statale ponendo a soqquadro quella dei comuni; così « da una parte lo Stato riversò sui comuni quanto più era possibile della sua spesa, dall'altra poi tolse loro quanto più era possibile delle entrate ». Nel giudizio non vi erano differenze di credo politico; di due uomini politici, ch'erano anche uomini di scienza, lo Scialoja, della Destra, voleva la separazione delle finanze locali da quelle statali; e il Pescatore, della Sinistra, vi si opponeva, per certa diffidenza verso le libertà locali, temendo che le assemblee locali fossero indotte a trattare di imposte, e la tassazione loro affidata avesse a convertirsi in una lotta di interessi; come si era rilevato in Inghilterra, al tempo dell'inchiesta del 1833, che doveva portare a una notevole correzione del tradizionale « self-government » locale, e come poi in realtà doveva verificarsi anche da noi.

Il decentramento, l'autonomia degli enti locali, con l'essenziale applicazione della separazione della finanza locale da quella statale, e la libertà degli enti stessi di provvedere ai propri bisogni, non erano concetti che potessero trovare da qualsiasi parte seria opposizione; ma le vie da seguire non erano chiare a tutti, e a tutti erano presenti le necessità dei bisogni e i contrasti degli interessi, da tali bisogni acuiti.

Nella realtà agiva qualcosa ch'era più forte della volontà degli uomini. Il Salandra ne esprimerà la formula politica con un pensiero che mostra la larghezza di vedute della Destra storica. « E' una lotta intima, che le classi dirigenti della società nostra combattono contro loro stesse, in quanto da una parte sono interessate alla prosperità dei singoli patrimoni, e dall'altra, governando le associazioni forzose, dallo Stato al comune, risentono il bisogno di dare a queste uno sviluppo degno dei tempi. In questo lotta spesso l'elettore contraddice al contribuente: contradizione inevitabile e salutare, perchè da essa nasce un equilibrio, senza del quale saremmo condotti verso la rivoluzione e verso il regresso. Nella lotta per l'esistenza combattuta tra lo Stato, le associazioni locali e i patrimoni individuali, il più forte è stato pure il più degno. Lo Stato ha imposto durissimi

sacrifici, ha sottratto alle amministrazioni locali i mezzi della vita, le ha caricate di uffici nuovi e costosi; ma ne aveva il diritto. Quando la coscienza della nazione era il privilegio di una minoranza, lo Stato italiano l'ha mantenuta salda e vivace... Sopperire con ogni mezzo ai bisogni del suo sviluppo era il diritto e il dovere degli uomini, che nei tempi più difficili hanno retto il governo... Per chi move da siffatte opinioni non deve valere come un'accusa contro lo Stato italiano, ma solo come l'affermazione di un fatto dolorosamente inevitabile, il constatare che l'attuale dissesto delle finanze comunali si origina in parte dalla sottrazione di alcune delle loro fonti d'entrata fatta per sovvenire i bisogni dello Stato, e dalla difficoltà d'imporre nuovi sacrifici ai contribuenti, quando al peso dell'imposta governativa pareva non potessero reggere le forze dell'economia nazionale » (1). Ma il fatto sarebbe stato transitorio, si sarebbe esaurito con le necessità della formazione del nuovo Stato unitario, se al disotto di esso non avesse operato, per mai esaurirsi, una forza economica tecnica che non mancherà di vieppiù affermarsi sino ad oggi, non in Italia soltanto. In realtà, l'accentramento statale delle risorse risponde al principio di una più economica ed efficiente amministrazione di queste, di fronte al crescere dei bisogni, la cui soddisfazione entra via via, pure per ragioni economiche, nella sfera di azione degli enti di cooperazione politica. Ma ad esso deve seguire un processo consapevole di redistribuzione di parte delle risorse stesse, adeguato a una chiara ripartizione delle competenze; sull'esempio inglese della riforma del 1835, che avendo avocato allo Stato materia imponibile già appartenente al florido autogoverno locale, aveva introdotto i « grants in aid » (aiuti alle rimanenti imposte locali).

L'« Omnibus Finanziario » Sella (del 1870) tentava di raggiungere il pareggio con una prima redistribuzione di alcune spese alle provincie e ai comuni e con l'assorbire nell'imposta erariale i centesimi addizionali a quelli assegnati; e fu occasione del riproporsi della questione più generale. Da una parte, numerosi propugnatori della separazione tra finanza statale e finanza locale, come riflesso di un sentimento di autonomia « che fu in ogni tempo vigoroso in Italia, sebbene abbia avuto assai lenta e limitata applicazione »; dall'altra, la consapevolezza delle svariate situazioni in cui versavano gli enti locali, che rendevan difficile l'uniforme applicazione del sistema della separazione, anzi l'applicazione di un qualsiasi uniforme sistema.

Nel contrasto delle opinioni e degli interessi sul modo di compensare gli enti locali degli oneri dei provvedimenti proposti, si ricorse a un espediente e si rinviò lo studio del problema. Restava un ordine del giorno di iniziativa parlamentare (8 luglio 1870), che chiedeva la abolizione del principio della promiscuità dei cespiti e una specifica ripartizione dei servizi, e dava luogo agli studi di una commissione presieduta del presidente del Consiglio di Stato Pallieri. Questa nel 1873 concludeva in senso contrario e iniziava l'elaborazione di un progetto di riforma dei tributi; che però cadeva (1876), di fronte all'ostilità dell'opinione pubblica, riaffermante ancora una volta principii di autonomia e di responsabilità degli enti locali. Intanto il governo aveva continuato a sempre più limitare i poteri imposizionali degli enti locali, per lasciare più vasto campo all'imposizione erariale (provvedimenti legislativi degli anni 1866, 1867, 1868, 1870, 1874).

Nè il disegno di riordinamento degli ordini municipali, che il governo della Destra non poteva perseguire perchè assillato dal pareggio finanziario, poteva essere ripreso dal governo della Sinistra, indi a poco salito al potere col suo programma di finanza espansiva che, allora già si diceva con frase oggi attuale, voleva perseguire piuttosto il pareggio economico della nazione. Anche questa volta i principii non mancavano; mancava la volontà o la possibilità di attuarli. Accompagnando la proposta di provvedimenti straordinari a favore di Napoli, come già di Firenze e di Roma, De Pretis e Magliani tracciavano un programma che ben meriterebbe ancora oggi di ispirare un'assennata riforma democratica. « Secondo le nostre istituzioni fondamentali il patrimonio dei comuni è distinto e separato dal patrimonio dello Stato e tali sono pure le facoltà di imporre, le obbligazioni e i servizi dello Stato e dei comuni: nè havvi o può esservi alcun dubbio intorno a ciò che appartenga all'uno od agli altri. I rappresentanti elettivi dei comuni compiono la loro propria missione, moderando le entrate e le spese in ragione delle facoltà contributive dei propri amministrati e dei bisogni locali. La vigilanza appartiene, con norme determinate, al collegio dei rappresentanti elettivi della provincia e l'ingerenza dello Stato è regolata con leggi ed applicata con norme stabilite in modo da escludere qualsiasi arbitrio da una parte e qualsiasi responsabilità dall'altra. Imperciocchè la conseguenza dell'autonomia e il suo corrispettivo inseparabile è la responsabilità propria, per cui il governo stesso gode dei vantaggi e soffre dei danni dipendenti dal proprio operato. Questo sistema è una colonna fondamentale delle nostre istituzioni... Il governo del Paese fatto dal paese stesso comincia essenzialmente nel comune » (2).

Ma l'esempio delle garanzie e facilitazioni dello Stato pei debiti contratti dai grandi comuni non poteva non essere contagioso per la corsa all'indebitamento di tutti gli enti locali, anche minori, spintivi dagli obblighi crescenti per servizi di civiltà (opere pubbliche, pubblica sicurezza, giustizia, igiene, beneficienza, istruzione), cui non bastavano entrate proprie, pure crescenti, e sussidi statali e provinciali.

L'ordinamento amministrativo degli enti locali « in una ben determinata prospera sfera d'azione », cui si svolgeva l'energia riformatrice del Crispi, doveva restare semplice aspirazione, anche dopo la nota riforma

(1) SALANDRA A.: *Riordinamento delle finanze comunali*: « Nuova Antologia », 1878, ora in « Politica e Legislazione », 1915, pp. 50-51.

(2) PLEBANO: *Storia della Finanza Italiana*, v. II, p. 262-3.

del 1889, che del resto alla questione finanziaria non prestava attenzione. E tutta la questione della finanza locale, dopo alcuni conati di ritocchi ai tributi, veniva rimandata a provvedimenti più maturi, che gli oneri della nuova politica coloniale dovevano ancor più allontanare; mentre intanto il vantaggio di recenti misure restrittive delle spese straordinarie e facoltative era annullato dal crescere delle spese ordinarie e imposte dallo Stato (per nuove costruzioni ferroviarie, per la igiene e l'acqua potabile), con oneri non compensati dai provvedimenti del 1892 e 1894, volti ad attenuare il peso dell'indebitamento degli enti locali.

Il problema rimase presente, più assillante che mai, alla pubblica opinione. Sono di quel tempo, degli anni 1896-1902, alcuni progetti notevoli di parlamentari e studiosi (Lacava, Alessio, Merla, Conigliani, Bonomi), che invocano la separazione dei compiti e dei cespiti tra finanza statale e finanza locale, più generalmente lo abbandono dell'opportunismo e dell'empirismo che avevano inquinato quest'ultima. Il periodo di prosperità che finalmente comincia ad arridere al Paese sembra aprirsi propizio per la tanto attesa riforma; ma cadono successivamente pel contrasto degli interessi i progetti governativi di Wollemborg (1901), Majorana (1906), Sonnino (1909). Vero è che intanto il bilancio statale riesce a trovare il suo equilibrio; ma ancora a spese degli enti locali, che vedono accentuato il loro dissesto, persistendo il disordine del sistema tributario, parte soltanto del generale squilibrio fra risorse e bisogni e della conseguente confusione fra attività statale e attività degli altri enti pubblici nell'insieme dell'economia nazionale.

Provvedimenti frammentari di aiuto nel continuo processo di indebitamento, e di alleggerimento di alcune spese e di alcune imposte, riguardano piuttosto contingenti situazioni locali, e mostrano impotenza di risalire al problema generale.

3. Questo problema è aggravato dal *progressivo aumento delle spese pubbliche*, che si verifica in tutti i paesi civili tra la fine del secolo XIX e il principio del XX, e porta con sè un aumento delle spese locali non solo pari ma relativamente maggiore, se le spese totali si considerano al netto delle spese militari che ingrossano i bilanci statali, Vi influisce la ragione sociale del benefico lievitare del tenore di vita: come le aree urbane si estendono in numero e densità della popolazione, e la rete delle comunicazioni trae nella sfera della civiltà anche i piccoli centri rurali, si avanzano esigenze nuove (acqua, abitazioni, comunicazioni, assistenza varia), che non possono essere soddisfatte se non collettivamente, o solo in tal modo realizzano economie di spese generali; e si sviluppa il senso della solidarietà sociale e la tendenza all'uguaglianza del benessere materiale. Ma giocano anche, ragioni di sperpero, l'ambizione non proporzionata alla persistente relativa miseria dei centri locali italiani e il governo di un'ancora immatura democrazia, indulgente alla concorrenza di clientele elettorali.

Sta di fatto che, mentre le spese effettive dello Stato nel trentennio 1882-1912 passavano da 1293 milioni a 2587 milioni (con un aumento del 100 %), quelle dei comuni da 365 a 960 milioni (con un aumento del 163 %, che pei comuni capoluoghi di provincia era del 208 %). Come le entrate non seguivano lo stesso incremento, il disavanzo passava nello stesso periodo da 23 milioni a 194 milioni (di cui 71 nei capoluoghi di provincia), con la conseguenza di un crescere dell'indebitamento dei comuni da 531 a 1101 milini (1911). Si modificava intanto la struttura del sistema delle entrate, con cui provvedere al crescere delle spese. Sempre per i comuni, passava da 12,40 a 9,71 % la percentuale delle rendite patrimoniali, da 2,11 a 10,50 % quella dei proventi vari (tasse e contributi), dal 77,20 al 66,50 % quella dei tributi, dall'8,20 al 13,29 % quella delle entrate straordinarie. Notisi qui l'espressione chiara delle seguenti tendenze: si liquida forzatamentte l'antico patrimonio, si dà incremento alle tasse ed ai contributi vari per l'applicazione del principio della controprestazione a servizi divisibili; ma ciò non compensa la restrizione del campo dell'imposta a vantaggio dello Stato; donde segue un cresciuto indebitamento.

Durante e dopo la prima grande guerra questi squilibri si diffondono e si aggravano, per l'aumento nominale e reale delle spese a causa di nuovi oneri (di assistenza sociale e di politica annonaria), cui non tien dietro il gettito nominale e reale delle entrate, specie dei tributi, assai meno sensibile, come suole, alla svalutazione della moneta. Il gettito di alcune nuove imposte e di ritocchi parziali ad imposte esistenti veniva ingoiato da sempre nuovi oneri di assistenza e di costo del personale, finchè un provvedimento del 1921 non permise di quasi raddoppiare il gettito dei tributi locali portando un effettivo sollievo (1).

4. *Subito dopo l'altra guerra* i progetti Meda (1919) e Soleri (1921) si riferivano piuttosto alla politica fiscale; chè si trattava di riformare senza toccare, nemmeno nel campo tributario, il sistema dei generali rapporti tra finanza locale e finanza statale, che del resto era un problema, non di mera fiscalità, ma di rapporti funzionali. Ma la necessità del coordinamento delle imposte in un sistema tributario nazionale (contro il principio dell'autonomia, affermato per l'Associazione dei comuni dal socialista on. Caldara) veniva ribadita da una relazione d'Aroma sui lavori della com-

(1) Anche in Inghilterra i bilanci locali erano più che quadruplicati fra il 1868 e il 1914, anno in cui raggiungevano una cifra quasi uguale a quella del bilancio statale. L'incremento fu dappertutto maggiore dopo la guerra, per l'accentuata tendenza alla collettivizzazione e per le conseguenze dei maggiori oneri di congiuntura bellica e post-bellica. In Francia le spese totali degli enti locali, ch'erano di 1800 milioni prima della guerra, raggiungevano 19 miliardi nel 1920, 23 miliardi nel 1924, 30 miliardi nel 1938: il coefficiente di aumento era, rispetto al 1913, da 1 a 17, molto maggiore del coefficiente di svalutazione della moneta.

missione presieduta dal presidente del Consiglio di Stato Perla, base del progetto Soleri.

Una politica di restrizioni delle spese e di limitazione della libertà di imposizione degli enti locali, libertà che appariva un abuso tale da capovolgere la situazione di preminenza dello Stato e subordinare i bisogni di questo a quelli degli enti locali, causa di accresciute sperequazioni fra categorie di redditi e fra varie circoscrizioni: era questo il programma di risanamento finanziario del De Stefani, iniziato nel 1923 con vari provvedimenti ispirati ai progetti Meda e Soleri. Si riprendeva un motivo dei precedenti studiosi del problema: che cioè la limitazione delle imposte fosse la più sicura remora delle spese; e in realtà la politica delle spese era affidata a semplici circolari, senza una visione di insieme; e raggiunto appena un sollievo (il disavanzo dei comuni passava tra il 1922 e il 1924 dal 26 % al 6,50 % del totale delle entrate) sotto la pressione degli interessi municipali si vuotava la stessa riforma fiscale coi provvedimenti Volpi del 1925.

Si riconosceva più tardi che il problema della finanza locale andava riesaminato dai principii; e in realtà due commissioni, una detta di studio, costituita nel 1928 sotto la presidenza del presidente del Consiglio di Stato Pironti, e l'altra costituita di membri delle due Camere, nel 1930, sotto la presidenza del Berio, avevano il compito « di studiare la situazione finanziaria degli enti locali e di proporre i provvedimenti atti ad assicurare il migliore assetto dei loro tributi ». Le conclusioni delle due commissioni proponevano:

a) una razionale revisione della classificazione degli enti locali e dei compiti ch'essi potevano e dovevano sostenere, con una troppo minuta elencazione delle spese obbligatorie e la riaffermazione della norma che le spese facoltative dovessero avere per oggetto servizi ed uffici di utilità pubblica;

b) il trasferimento di alcuni servizi dei comuni alle provincie e allo Stato, per assicurarne un organico adempimento tecnico e per distribuirne l'onere su più vasto campo (giusto criterio dell'accentramento in unità di dimensioni più ampie e perciò più economiche, di alcuni servizi, come l'istruzione pubblica, la vialibità minore, la spedalità, l'assistenza profilattica);

c) la riorganizzazione, semplificazione, unificazione, perequazione e il vincolo dell'esistente sistema tributario, con esclusione di nuove imposte;

d) la rinuncia alla compartecipazione degli enti locali ad alcuni tributi statali (non alle sovrimposte) e la costituzione di un fondo di integrazione di quei bilanci provinciali che non fossero in condizioni di raggiungere il pareggio con le proprie risorse tributarie;

e) un migliore ordinamento dei bilanci e conti comunali e provinciali, e delle relative responsabilità, sotto il controllo del Ministero delle Finanze.

Le relazione al Testo unico 14 settembre 1931, n. 1175 sulla finanza locale, che solo in piccola parte attuava questi principii, contro il rilievo, che non si era affrontato il problema fondamentale dei rapporti fra enti locali e Stato nelle loro funzioni rispettive, come problema di ordinamento amministrativo, di accentramento o decentramento, — avvertiva opportunamente che la esclusiva sovranità tributaria dello Stato poteva ben conciliarsi con l'utilità di concedere al comune (non alla provincia, le cui funzioni non sono così differenziate) l'autonomia finanziaria: comunque non poteva portare l'accentramento nello Stato di funzioni ad esso non necessarie, chè insomma l'unificazione della finanza dello Stato con quella locale avrebbe reso meno agevole la vita del primo e condotto a un dispendio di forze, per l'intervento livellatore dello Stato nella grande varietà delle situazioni locali.

5. A quel tempo (1932-33) la situazione della finanza locale era questa. Il *numero indice delle spese* dello Stato, in lire-oro, era salito (fatta = 100 la somma del 1913) a 215,7; quello delle spese delle provincie a 157,3; quello dei comuni a 158,2 (il distacco fra incremento delle spese statali e incremento delle spese locali, si attenua ove si portino fra le spese provinciali 300 milioni di integrazioni statali ai bilanci delle provincie, ed è dovuto in massima parte al trasferimento allo Stato di alcuni servizi prima assegnati ai comuni, per 491 milioni, e alle provincie, per 222 milioni). Il *numero indice delle entrate tributarie*, o quasi, era passato nello stesso periodo a 221,85 per lo Stato, a 155,23 per i comuni, a 119,41 per le provincie; la percentuale dei tributi statali sul totale di quelle entrate era aumentata dal 71,98 % nel 1913-14 al 77,38 % nel 1932-33, mentre si era ridotta quella degli enti locali dal 27,84 % al 20,30 %: espressione dell'accentramento statale delle entrate, maggiore di quello delle spese. Da cui il passaggio del numero indice del *debito* dello Stato (luglio 1933, base luglio 1913) a 169,39, di quello dei comuni (base 1911) a 167,35, di quello delle provincie (base 1912) a 178,20 (1).

Per l'ultimo decennio di finanza normale (1925-35) la struttura del sistema finanziario degli enti locali, secondo i bilanci di previsione, risulta dai seguenti dati (2):

	1925 (milioni di lire)		1935 (milioni di lire)	
	Comuni	Provincie	Comuni	Provincie
ENTRATE EFFETTIVE				
Ordinarie	3.850	787,3	5.046	1.067,3
Straordinarie	260	104,6	246	74,8
TOTALE...	4.110	891,9	5.292	1.142,1
SPESE EFFETTIVE				
Obbligatorie ordinarie	2.836	694,6	3.860	899,9
Obbligatorie straordinarie	1.501	220,0	1.760	164,2
Facoltative ordinarie e straord...	610	67,7	337	65,0
TOTALE...	4.947	982,3	5.957	1.129,1
Differenza fra entrate e spese effett.	— 837	— 90,4	— 665	+ 13,0

(1) REPACI F. A.: *La finanza italiana nel ventennio* 1912-32; *Le finanze dei comuni e delle provincie* (1936).

(2) MINISTERO FINANZE: *Bilanci dei comuni e delle provincie per l'anno* 1935, Roma 1937.

	1925 (milioni di lire)		1935 (milioni di lire)	
	Comuni	Province	Comuni	Province
ENTRATE EFFETTIVE ORDINARIE				
Redditi patrimoniali	328,3	23,0	512,6	36,6
Tributi	3.088,3	(a) 787,3	4.008,0	854,0
Proventi diversi (tasse, diritti, contributi)	433,2	(a) 86,2	525,7	106,7
Concorsi e rimborsi dello Stato	—	(a) 219,5	—	70,5
SPESE OBBLIGATORIE ORDINARIE (e per le provincie anche straord.)				
Interessi passivi	205,6	(a) 56,8	595,4	91,4
Altri oneri patrimoniali	119,1	(a) 24,5	122,6	26,9
Spese generali (comprese pel 1925 quelle per l'agricoltura)	773,5	(a) 121,7	1.048,6	143,5
Polizia, sanità, igiene	693,0	(a) 32,3	847,8	63,3
Sicurezza P.e giustizia	31,0	(a) 35,4	42,2	26,6
Opere pubbliche	336,9	(a) 569,4	421,7	322,6
Educazione nazionale	467,6	(a) 39,6	226,6	29,2
Agricoltura	—	(a) 21,2	7,6	8,0
Beneficienza e assistenza	203,4	(a) 297,6	541,3	352,6
Culti	5,5	—	5,8	—
MOVIMENTO DI CAPITALI				
Alienazione di beni	—	—	193,2	—
Riscossione di crediti	—	—	599,4	—
Interessi passivi	—	—	1.807,3	—
Entrate complessive	1.786,6	240,1	2.599,9	139,0
Acquisto di beni	—	—	321,0	—
Estinzione di debiti	—	—	881,7	—
Mutui attivi	—	—	580,6	—
Uscite complessive	892,4	170,6	1.783,3	175,0
Differenza fra entrate e uscite	+ 894,3	+ 69,5	+ 816,7	— 36,0

(a) Anno 1928.

Il *sistema della finanza locale* oggi vigente è quello risultato dalla riforma del 1931, che non riusciva a mettere l'ordine voluto, in una situazione poi aggravata da altri ritocchi, dalle conseguenze di dieci anni di guerra e di preparazione alla guerra, principalmente dall'aumento anche più sregolato delle spese e dalla grave diminuzione delle entrate dovuta alla svalutazione monetaria. Se, oltre la congiuntura, si risale alle ragioni organiche del cronico dissesto della finanza locale, quale risulta dalle vicende riassunte, esse si trovano assommate nella confusione dei compiti dello Stato e dei vari enti locali; conseguenza della ristrettezza delle risorse totali, rispetto ai bisogni crescenti, ma causa a sua volta di sciupio nell'amministrazione delle risorse stesse, e di sperequazioni nel loro prelievo e nel loro impiego.

I problemi che derivano da questa situazione sembrano potersi riportare:

1° alla distribuzione, più o meno vincolata, della offerta dei servizi pubblici, in dimensioni ottime rispetto alla loro produzione più economica: problema delle funzioni degli enti locali e delle spese relative;

2° alla distribuzione delle risorse fra Stato e varie specie di enti locali, in forme più o meno autonome o derivate: problema delle entrate e dell'equilibrio finanziario.

6. Il dissesto della finanza degli enti locali deve in primo luogo attribuirsi all'inadeguatezza delle risorse, rispetto alla politica delle spese: *a*) fatte dagli enti stessi per sè, fuori del limite della prudenza; *b*) o imposte ad essi dallo Stato, per alleggerirsi del peso di servizi suoi propri, o per estendere i servizi locali, in una uniformità per se stessa illogica e tanto più pregiudizievole se priva di considerazione delle possibilità delle risorse locali.

Specie nell'attuale situazione del Paese, è di prima importanza il problema della limitazione ed economica amministrazione delle spese dei servizi propri degli enti locali, con la riduzione di esse a un livello non troppo lontano da quello consentito dalle possibilità, e adeguato al tenore di vita di ciascuna circoscrizione, tenuto conto della diversità delle situazioni obiettive. Il problema delle spese è fondamentale; data la presente e futura pressione finanziaria, non si può pensare che l'equilibrio della finanza locale possa ancora ridursi a un problema di fiscalità. Ma sarebbe del pari un evadere dal problema, il persistere nel non vedere che una semplice redistribuzione delle funzioni e dei servizi fra enti locali e Stato sarebbe un trasferire, non risolvere le difficoltà dell'equilibrio finanziario.

Vi è un *problema finanziario del decentramento*, che non si può ignorare, e che si pone come 50 anni fa, ma con istanza molto più forte (1).

E dunque quella distribuzione di compiti deve risalire ad un chiaro concetto dell'essenza delle funzioni degli enti locali, in relazione alle funzioni dello Stato; ch'è anzitutto un problema di distribuzione delle risorse nazionali in unità convenienti di offerta di servizi pubblici. Giova trattare il problema della distribuzione dei compiti e delle risorse fra le varie unità del governo politico come non diverso da quello delle dimensioni ottime delle varie unità di governo e di controllo economico. Tanto più che storicamente e concettualmente gli enti d'amministrazione locale, almeno i comuni, sono unità di interessi economici più che politici; ed è essenziale riportarli a questo loro carattere e mantenerveli.

In questo senso ben concreto si può parlare di funzioni *tecnicamente locali*, di fronte a funzioni tecnicamente statali, e può avere significato la regola troppo banale, che si risolve in un truismo: allo Stato ciò che

(1) In un discorso alla Camera dei deputati, del 1896, Giustino Fortunato segnalava questa ragione finanziaria contro il proposto decentramento regionale per la Sicilia: « Contrariamente alle affermazioni di coloro i quali immaginano e sperano di poter dare, finalmente, elasticità e leggerezza al bilancio dello Stato mediante il decentramento su larga scala — sarebbe o pur no possibile di porre a carico delle Regioni tutto un cumulo di nuove spese, quali ad esempio, l'istruzione secondaria e i lavori pubblici, senza cedere ad esse, in pari tempo, molti e importanti cespiti delle entrate presenti dello Stato? ». Peggio ancora potrebb'essere troppo alto quel qualsiasi costo con cui si volesse realizzare, per contingenti ragioni politiche o solo dottrinali, la Regione, affidandole duplicati di funzioni cui lo Stato, già oggi di dimensioni troppo piccole e appena sufficienti per l'economica gestione di quelle funzioni, non potrebbe d'altra parte rinunciare, senza dissolversi.

è compito dello Stato, e agli enti locali ciò ch'è compito degli enti locali. Resta tuttavia per larghe zone impossibile una netta linea di confine, questa essendo assai mobile, secondo le complesse forze che dànno contenuto alla distinzione. Cambia la tecnica delle combinazioni produttive nel cui ordine di fatti ricade la distinzione stessa; e sono diverse le condizioni ambientali, geografiche e storiche; variano i dati istituzionali e sociali: concetto di ciò ch'è interesse generale o particolare, di ciò ch'è autonomia e autarchia, di ciò che vuol essere accentramento o decentramento del controllo politico amministrativo, con relativi interessi economici o altri, ecc.

A parte il carattere dinamico di quella distinzione, per cui la linea di confine tra funzioni di diverso determinato carattere (statale o locale) tende a continuamente spostarsi *nel corso del tempo*, per condizioni storiche, — v'è nello *stesso tempo* una zona d'ombra, in cui quella determinazione di un netto carattere non risponde a principii logici o non è affatto possibile. E si hanno funzioni seminazionali o semilocali, in cui la generale commistione di un interesse generale e di un interesse locale, sempre esistente in genere per il fatto che trattasi di enti pubblici, qualifica un distinto genere di interessi misti; da cui un inevitabile accavallamento di funzioni, che complica i rapporti fra i diversi enti: fra quelli locali, che disimpegnano servizi a carattere specificamente nazionale o quasi, e lo Stato, che può disimpegnare servizi di interesse o importanza locale. Ma in queste condizioni non è che più necessario un processo di demarcazione e semplificazione, in base a principii obiettivi di carattere tecnico-economico.

7. In complesso un fatto è evidente, a mostrare che si tratta di tendenze non arbitrarie, sì prodotte dalla necessità: l'estensione delle aree di amministrazione locale negli stessi paesi più attaccati alla tradizione di un diffuso decentramento (1). La tendenza alla trasformazione più economica di spese particolari in spese generali, in impianti fissi di grandi dimensioni, condizione di una curva di costi entro certi limiti decrescente (aspetto di una generale tendenza delle dimensioni della impresa economica a crescere e di un processo di silenziosa collettivizzazione): è questa una forte ragione economica dell'estensione delle funzioni del governo centrale; in senso assoluto, e anche in senso relativo, cioè rispetto all'analogo ma più lento accrescimento delle funzioni locali nella sfera dell'attività privata e delle funzioni semistatali.

A ciò corrisponde un processo di *concentramento della attività finanziaria;* ch'è, per esempio, alla base della estensione dei bilanci del governo federale degli Stati Uniti, del governo centrale inglese e del Reich tedesco: il fenomeno è fortunatamente meno accentuato in Italia. L'incremento della ricchezza e del tenore di vita, con tendenza di alcuni beni economici a passare nella zona dei beni non economici pei singoli (più estesi servizi pubblici generali, cioè gratuiti, con redistribuzione dal ricco al povero); la consapevolezza della realizzazione di ulteriori economie interne ed esterne mercè una produzione a costi costanti su vasta scala, quindi con la estensione delle unità amministrative, specie dello spazio economico; lo sviluppo delle comunicazioni, degli scambi e della vita associata in genere (per cui i singoli appartengono contemporaneamente a varie sfere di interessi locali, escludendo una piena localizzazione degli interessi): tutto ciò spinge verso una razionale amministrazione delle risorse in dimensioni che non possono più essere controllate da limitati enti locali, verso una unificazione e ripartizione di esse entro nuove zone di competenza. D'altra parte, la crescente pressione degli enti pubblici sulle risorse disponibili rende più rigido il sistema finanziario e più difficile il problema della ripartizione dei suoi utili e dei suoi costi fra i vari interessi (ad es., un'alta tassazione non è tollerabile se non è giusta, e la sostanziale equità può essere meglio raggiunta attraverso un sistema uniforme, integrato in discriminazioni compensatrici su vasto campo); e rende necessaria l'unità del controllo e dell'amministrazione, anche perchè poche responsabilità sono sufficientemente localizzate, da permettere lo sfruttamento esclusivamente locale delle risorse relative.

Ma queste ragioni tecniche economiche e sociali, di una direzione e di un controllo unitari dell'impiego più proficuo delle risorse a disposizione della collettività, hanno la conseguenza necessaria di limitare le funzioni e l'autonomia amministrativa degli enti locali; infatti

(1) Il maggiore studioso del governo locale inglese (FINER H.: *English Local Government*, 1945, p. VIII, 5-6) scrive non esser dubbio che il sistema di tale governo è entrato in una fase di mutamenti di vasta portata, poichè ogni proposta di riforma dei servizi pubblici (educazione, igiene, sicurezza sociale, abitazioni, trasporti, servizi di pubblica utilità, ecc.) implica qualche ricostruzione dell'area e dell'organizzazione del governo locale. E' un errore diffuso il credere che l'Inghilterra abbia un governo locale e un governo centrale occupanti zone distinte: dopo una legge del 1835 l'autorità centrale non ha cessato in fatto di svilupparsi a spese delle antiche libertà locali, e oggi si ritiene generalmente che le istituzioni locali non sono che parti di un insieme organizzato: la differenza sta in un raggio d'azione più o meno limitato. Le armi del rafforzato potere centrale sono: il diritto di approvare o respingere misure prese dalle autorità locali e il diritto di assegnare o ritirare sovvenzioni alla finanza locale. Il problema fondamentale è oggi quello della dimensione delle aree. Si tratta di vedere se le tendenze tecniche che urgono verso la completa pianificazione economica e la coordinazione — che del resto han portato al continuo incremento che funzioni dirette e di vigilanza della contea e del governo centrale dal 1888 al 1929, data dell'ultima riforma — non premono oggi verso un'area più grande della contea, ch'è oggi il massimo ente locale, in un moto di raggiustamento entro ciascuna contea (distretti, borghi municipali e parrocchie) e fra contee (si parla anche in Inghilterra di una regione). Comunque, vi è tensione, dice il Finer, qualche volta ostilità, fra autorità locali e governo centrale, a proposito delle aree, delle funzioni, della qualità dell'amministrazione e, naturalmente, delle finanze. Tuttavia non v'è una reale distinzione tra i fini e le funzioni delle due specie di autorità. E' necessaria l'integrazione delle funzioni. In tutte le inchieste ufficiali inglesi si sottolinea il fatto che i servizi i quali implicano la più gran parte delle spese locali (educazione, assistenza, igiene, polizia e strade) non sono suscettibili di essere amministrati dalle autorità locali, agenti come aree indipendenti, senza limiti e condizioni di uniformità e anche di accentramento fissati dalle autorità centrali.

questa può essere fondata e continuamente garantita e vivificata dalla responsabile amministrazione di risorse proprie, economicamente impiegate. L'idea di servizi tecnicamente locali, che va accompagnata a quell'autonomia, dovrebbe implicare la disponibilità di risorse locali sufficienti per garantire l'autogoverno; altrimenti la scarsezza di queste deve costringere gli enti locali a cedere una parte delle loro funzioni allo Stato o a subire una maggiore direzione dal centro.

E in realtà oggi una soddisfacente distribuzione di compiti e di risorse non si può basare sul criterio economico della capacità di assolvere i primi con le seconde, alla stregua delle possibilità proprie.

D'altra parte, il decentramento di funzioni e risorse tipicamente locali avrebbe un vantaggio, appunto economico, di efficienza: maggiori economie interne di gestione, maggior controllo immediato, maggior disposizione dei contribuenti a provvedervi se in misura strettamente limitata. La diretta responsabilità è ragione di economico impiego delle risorse, contro lo sciupio dell'amministrazione in dimensioni troppo ampie; che nella offerta di certi beni e servizi non tarderebbe ad incontrare la linea delle « diseconomie », facendo ripiegare verso l'alto la curva dei costi. Tale fatto economico si aggiunge ad altri di valore politico e sociale, per indurre a resistere, finchè possibile, alle tendenze tecniche di lungo periodo verso l'unificazione e il concentramento finanziario. E', del resto, anche elemento di valore economico, nella sua funzione selettiva ed educativa, l'autogoverno, con lo sviluppo autonomo di centri di vita locale, utili all'articolazione democratica della vita nazionale.

Le aree di produzione dei servizi pubblici — secondo la natura di questi — devono essere grandi abbastanza, da assicurare i benefici della produzione in grande; piccole abbastanza, da assicurare i benefici della maggiore efficacia del controllo dell'offerta e della domanda, quindi di un'efficienza che deve utilizzare motivi anche psicologici, come l'orgoglio geloso delle tradizioni e differenziazioni locali, il vivo interesse per l'azione civica diretta ecc. Il problema è di conciliare i valori politici democratici del *governo autonomo* — che sono essi stessi condizioni di responsabilità e quindi di efficienza economica — e i valori economici del *governo in comune*, che sono essi stessi condizioni di vita sociale democraticamente progredita.

•

8. Non è possibile precisare con una regola generale quale area di offerta dei servizi pubblici offra il maggior vantaggio economico; questo dipende dalla natura di ciascun servizio, che determina la sua appartenenza tecnica a un'area di certe dimensioni. Si ha nei vari campi un diverso ritmo del processo verso il « punto di saturazione » dell'accentramento, senza che se ne possa determinare la stabilità. In ogni caso, nessuna area sarà mai per tutte le esigenze perfetta, e per realizzare economie esterne occorrono accomodamenti e aggiustamenti reciproci fra aree vicine. Astrattamente, ciascun servizio pubblico ha una sua area di offerta propria, cioè di dimensioni economicamente ottime. La riunione concreta di servizi affini, per questo criterio di economicità e per altri criteri tradizionali politici e sociali come quelli accennati, dà luogo a un definito spazio economico, a una *circoscrizione territoriale di offerta di servizi pubblici.*

Quanto allo specifico problema di assegnare dimensioni ottime — nè troppo grandi nè troppo piccole — alle nostre circoscrizioni amministrative locali, sembra che per parecchi servizi l'unità di offerta costituita dall'area comunale sia troppo piccola e — pur nella tendenza verso la grande area — quella statale sia troppo grande; ma che sia troppo grande o troppo piccola, rispetto a quei vari servizi, anche la attuale circoscrizione provinciale. Le ragioni del decentramento e quelle dell'accentramento si devono conciliare nella scelta di un'area intermedia fra lo Stato e l'unità locale più piccola; che abbia però ragioni tecniche o storiche di vità; e questo ente intermedio non sembra poter essere la provincia, cui mancano, insieme, le ragioni tecniche della maggiore efficienza e le ragioni tradizionali di una ferma unità locale.

Con lo sviluppo dello Stato moderno, il nostro comune, che nel medio evo ebbe un'altissima funzione politica, l'ha man mano perduta, per tornare al suo carattere originario prevalente di corporazione o associazione di interessi economici. Esso potrà ancora avere una funzione politica, chè la libertà comunale è anche base della libertà politica; ma nella specializzazione delle funzioni pubbliche, avrà soprattutto una funzione economica di interessi limitati; che non esclude l'offerta di servizi vari di civiltà, e non lede ma rafforza il principio di autonomia, in quanto oggi attuabile.

La provincia è invece assai meno di un'associazione di comuni per provvedere ad interessi che sfuggono alla azione di ogni singolo comune: che sarebbe già una ragione di autonoma vita economica. E' una semplice creazione amministrativa, espressione degli interessi di controllo di uno Stato accentratore. La regione sembra avere per sè quei motivi di vita tradizionali che, accoppiati alle ragioni tecniche delle dimensioni necessarie e sufficienti per dati servizi pubblici, possono meglio costituirla ente intermedio, sulla linea di sviluppo mostrata, fra il comune e li Stato.

Sono vari i servizi di interesse seminazionale, che dallo Stato potrebbero essere delegati alle regioni, e i servizi che la tecnica sospinge oltre le piccole aree comunali e provinciali, non però fino alla più grande area statale. Si pensi dell'assistenza ospitaliera, che oggi ha bisogno di impianti costosi, il cui sfruttamento si può estendere facilmente anche alle aree rurali, data la facilità dei trasporti automobilistici, che appunto ha così visibilmente rimpicciolito la provincia. In questo come in altri servizi pubblici, le circoscrizioni meno dotate potrebbero partecipare insieme con quelle più ricche, in una stessa area di governo, a benefici di civiltà resi a un costo medio per esse sostenibili, e più basso di quello che le stesse popolazioni più ricche dovrebbero sostenere, se tale estensione, basata su un'economia di costi costanti, non avvenisse. Così è della viabilità piccola e media (che oggi, per lo sviluppo delle comunicazioni,

non è veramente più tale), delle strade di allacciamento dei comuni e di accesso alle stazioni ed ai porti, delle opere idrauliche e di navigazione interna e portuarie; e di altri servizi che hanno bisogno di un'unità amministrativa più grande delle attuali circoscrizioni locali (1). Qui non si può fare un elenco dei servizi che potrebbero giovarsi, in miglioramento di qualità e riduzione di costo, di un'unità di offerta regionale. Si vuol solo soggiungere che, dal punto di vista economico, non ha importanza che questa unità di offerta sia costituita nella vera e propria regione, o in consorzi interprovinciali per gruppi di dati servizi, o in altre forme di *comunità* di interessi locali.

9. Pel processo, sicuro sebben contrastato, verso la formazione di unità di offerta dei servizi pubblici più ampie, anche nei paesi a tradizionale decentramento si è venuto costituendo un sistema in cui, intorno a una piccola sfera di quasi completa autonomia (decentramento istituzionale), si verifica un'organizzata integrazione delle funzioni locali nelle funzioni statali, e viceversa, fondata sulla volontà statale (decentramento amministrativo) e mitigata da certa discrezionalità nello adattamento di essa alle varie circostanze locali. Sembra logico che, se si devono conciliare le opposte valide ragioni del decentramento e dell'accentramento, in un superiore coordinamento, si devono, nella riforma dei nostri ordini amministrativi, riconoscere queste tendenze; ma per trarne, come non si è mai fatto, sistematiche conseguenze organizzative. Fra le quali questa: che intorno a un nucleo di funzioni essenziali proprie, tradizionalmente o tipicamente locali, di carattere, non solo amministrativo, ma anche economico e sociale, di educazione, assistenza ecc., per assicurare un minimo nazionale uniforme di efficienza di certi servizi pubblici oggi essenziali, — funzioni da dichiarare *obbligatorie*, — dovrebbe lasciarsi libero un processo marginale di aggregazione e segregazione di altri servizi pubblici, per adattamento spontaneo, e mutevole col variare delle già indicate condizioni storiche, — funzioni da dichiarare *facoltative*.

La prima zona dovrebbe essere strettamente limitata, per una duplice ragione: 1° la generale povertà del Paese che non potrebbe consentire un elevato livello del minimo necessario di efficienza dei servizi pubblici locali; mentre l'alternativa di stabilire funzioni obbligatorie difformi, secondo la varietà delle situazioni locali, creerebbe difficoltà di applicazione; 2° l'opportunità di lasciare che, al di sopra di questo livello minimo, l'autonoma responsabilità degli enti locali adegui l'offerta di servizi pubblici alla disponibilità delle risorse eccedenti le spese obbligatorie.

In tale margine, la manovra finanziaria dev'essere lasciata alla solerzia delle singole amministrazioni locali; che più spesso non è libera o occasionale, ma dipende dal tenore di vita della popolazione, quindi dalla misura e distribuzione della ricchezza, e dalla pressione differenziale dei vari interessi sulla formazione della volontà finanziaria. Da queste forze dipendono, non solo le dimensioni dell'attività finanziaria degli enti locali, si anche le sue forme: cioè la distribuzione delle spese fra i vari servizi pubblici offerti, e quella del corrispondente prelievo fra i vari gruppi della popolazione locale, in diverse alternative fonti di entrate. La libertà e autonomia degli enti locali dovrebbero avere in questo margine di discrezionalità, di *interessi puramente locali*, il più ampio gioco; confortate dall'educazione politica ed economica dei cittadini, avvicendantisi alla amministrazione per la dinamica degli interessi in contrasto, solo controllata dallo Stato. Forma di tale controllo, potrebbe rimanere l'attuale vincolo, concepito anche in modo diverso, tra somma totale massima di spese facoltative e capacità contributiva di ciascuna circoscrizione.

Sono ormai chiare le ragioni del fallimento di ogni tentativo fatto nel tempo dalla dottrina, per giungere a una distinzione logica tra funzioni obbligatorie e facoltative degli enti locali, e fra le varie specie di esse. Non si può definire astrattamente quel *minimo nazionale di efficienza dei servizi pubblici locali*, che muove alla dichiarazione di obbligatorietà. Si tratta di un minimo dinamico, variabile con le condizioni economiche tecniche sociali e anche politiche, che condizionano il duplice ordine degli *interessi locali dello Stato*: un interesse ancora locale, la cui soddisfazione è però ritenuta dallo Stato indispensabile, e quindi *imposta;* un interesse statale, di carattere seminazionale, la cui soddisfazione è ritenuta più opportuna per opera dell'ente locale, e quindi *delegata*.

Anche in questo campo le dichiarazioni tassative sono superflue, perchè consacrano il risultato di una lunga esperienza, o ripetono disposizioni di singole leggi organiche dei servizi pubblici (2); o sono dannose, come quando, non corrispondendovi un'adeguata assegnazione di risorse, compromettono l'equilibrio finanziario degli enti locali e, insieme, dello Stato. Sul piano di questo equilibrio, il problema delle spese obbligatorie va più intimamente legato al problema del controllo e della distribuzione delle risorse. E dalla soluzione di questo problema è oggi residualmente condizionata la stessa dinamica delle spese facoltative.

10. Si accenna qui appena all'ordinario *controllo* di legittimità e finanziario della gestione dei bilanci locali, cui dovrebbe aggiungersi un vero e proprio controllo di merito, sulla proficuità dell'attività finanziaria degli enti locali, in genere, e specie contro l'espandersi

(1) In Inghilterra, dove si pone il problema dei raggruppamenti regionali, del tutto ignoti nelle tradizioni di quel paese, secondo il FINER ciò avverrebbe specialmente pei servizi delle acque ad uso industriale e di diretto consumo o fluviali, per le bonifiche, per l'istruzione, per l'elettricità, per l'assistenza ai poveri, la viabilità e il coordinamento dei trasporti automobilistici e ferroviari e la pianificazione delle città in relazione alla localizzazione delle industrie.

(2) L'elencazione, del resto esemplificativa, con tali superflui rinvii, che si trova nell'attuale Testo unico della finanza locale per ben 150 voci (vi si dichiara obbligatorio sin l'abbonamento alla *Gazzetta Ufficiale*) è prova di una concezione assurda dei rapporti fra Governo centrale e amministrazioni locali.

delle spese non necessarie (1). L'attuale commissione centrale della finanza locale, da portare presso il Ministero del tesoro e delle finanze, dovrebbe rinvigorirsi ed integrarsi con libere rappresentanze delle organizzazioni di vita locale. E dovrebbero istituirsi commissioni regionali (o provinciali) e comunali di finanza, analogamente composte, al di fuori degli organi della amministrazione attiva. Al basso l'iniziativa e il referendum popolare, dall'alto la diretta ingerenza parlamentare, e soprattutto la legge, che non è limitazione ma condizione di libertà (delle minoranze rispetto alle maggioranze, e di ciascun ente locale rispetto al governo centrale) — possono integrare un sistema di controlli, che concili in vario modo, secondo la diversità degli interessi e delle relative responsabilità, puramente locali o misti, le ragioni dell'autogoverno e l'equilibrio del generale sistema finanziario.

Per la necessaria unità di tale sistema, oggi sempre più evidente nella sostanza e richiesta anche nella forma, le esigenze degli anti locali (per servizi propri o delegati) andrebbero inquadrate in un *piano finanziario*, che sulla base di dati accuratamente accertati, dovrebbe stabilire la distribuzione, fra Stato ed enti locali diversi, del flusso di risorse da assegnare ai servizi pubblici, per spese correnti e investimenti in conto capitale. Si tratta, in ogni caso, di una economica distribuzione di risorse per l'impiego in dimensioni più efficienti, entro il quadro di direttive generali inspirate a una visione unitaria delle esigenze nazionali, secondo gradi bene stabiliti di priorità sociale. Se l'estensione dell'attività finanziaria degli enti pubblici e della sua pressione sull'unico flusso delle risorse individuali e nazionali porta al suo concentramento, questo può consentire certa diffusione dell'attività stessa in dimensioni economiche di enti pubblici vari, soltanto se tale attività sia coordinata in un piano finanziario snodato; che costituisce una forma di controllo indiretto, meno incompatibile, nelle odierne tendenze dell'economia diretta, con l'individualismo dei singoli e dei corpi sociali. Nel coordinamento di tale piano è possibile conciliare le vedute necessità dell'accentramento con l'opportunità del governo quanto più possibile autonomo, nella maggiore possibile varietà e libertà degli enti locali.

Nel piano qui considerato avrebbe evidenza formale l'essenziale interdipendenza economica fra spese ed entrate, in un equilibrio finanziario che dev'essere espressione di un equilibrio economico, cioè di un'interdipendenza fra bilanci pubblici, statali e locali, e bilanci privati. Si sa che i problemi della capacità contributiva e degli effetti economici delle contribuzioni pubbliche sono legati strettamente ai problemi della mole e dell'impiego delle spese. Il problema della distribuzione dei compiti fra gli enti pubblici, e quindi delle spese, non è un *prius* rispetto alla distribuzione delle risorse, quindi delle entrate. Il principio fiscale della *sufficienza*, secondo cui nei bilanci pubblici le entrate sarebbero determinate dalle spese, è errato, se non si riduce a un semplice fatto procedurale. Più vero è il principio della responsabilità e dell'*efficienza*, per cui le spese devono essere adeguate ai bisogni, condizionati dalla potenzialità economica. Ma il pricipio può essere oscurato dal complesso sistema di rapporti fra Stato ed enti locali, per il crescente concentramento delle risorse comuni, cui non segue un pari concentramento delle funzioni. Non si hanno solo compiti misti o comuni, ma fonti comuni di entrata per funzioni e spese distinte. Segue da ciò l'inconveniente peggiore, che l'iniziativa e la gestione di alcuni servizi sia nelle mani di chi non deve provvedere, integralmente o in parte, alle spese relative; e nasce la complicazione dei concorsi a queste spese. Qui si incontra il problema della distribuzione, non più delle funzioni, ma delle risorse, fra Stato ed enti locali.

11. Il problema della *distribuzione delle risorse* fra Stato ed enti locali solleva, nel quadro del generale coordinamento della finanza dell'uno con la finanza degli altri, uno specifico problema di coordinamento: dei cespiti cui i vari enti suddetti possono attingere in concorrenza reciproca. Questa concorrenza dev'essere regolata, pel fatto che preminente è la volontà finanziaria dello Stato e che l'oggetto su cui essa incide è una stessa somma di risorse, sia considerata nel complesso della sua appartenenza alla collettività, sia considerata dal punto di vista dei singoli, nella limitazione che la loro sfera di attività subisce per le varie forme di contribuzione a diversi enti pubblici.

La subordinazione alla supremazia statale in siffatto coordinamento può tuttavia essere formale e positiva, o sostanziale e soltanto residuale. Si hanno così due diversi schemi logici di rapporti: rispettivamente l'unificazione o la distinzione, con una assai ampia zona di forme miste; tutte rispondenti alle condizioni storiche che determinano tali rapporti.

Si possono avere quattro distinti metodi di distribuzione delle risorse, secondo i bisogni concorrenti e commisti dello Stato e degli enti locali: *A) confusione* o coincidenza completa *delle fonti; B) separazione* completa *delle fonti; C)* sistema misto di *ripartizione di specifiche fonti comuni*: 1° con leve indipendenti sulla stessa fonte; 2° con prelievi uniformi levati da uno degli enti, e quote di essi assegnate al altri enti (sistema della compartecipazione: *a)* degli enti locali ad entrate dello Stato; o *b)* dello Stato ad entrate degli enti locali) 3° con aggiunte ai prelievi di un altro ente (sistema della sovrimposizione: *a)* degli enti locali alle imposte erariali; o *b)* dello Stato a imposte locali); *D)* sistema misto di *ripartizione di generiche fonti comuni* (sovvenzioni).

12. A) *Il sistema della confusione dei cespiti* può concepirsi logicamente, come proprio di un determinato

(1) Dovrebbe anche curarsi la saltuaria osservazione statistica, di massa, di cui hanno esempio l'Inghilterra, col rapporto di un *Committee on the Expenditure of Local Autority* (Cmd 4200, a. 1932), e gli Stati Uniti, col *The Measurement and Control of Municipal Sanitary* 1931. Il metodo delle *inchieste* nazionali, periodiche o saltuarie, assai poco usato da noi, dovrebb'essere, in genere, uno strumento essenziale del controllo democratico dei vari aspetti della vita del Paese, specie nella loro relazione con la pubblica amministrazione.

assetto estremamente accentratore. Storicamente, tale sistema non si è realizzato neppure nel tipo di rapporti tra finanza statale e finanza locale nato dalla politica accentratrice della rivoluzione francese e detto latino. Non è privo di significato che oggi esso si verifichi in Russia, dove tutte le spese locali sono sostenute da entrate dello Stato. Esso avrebbe per sè la premessa ragione economica dell'accentramento, verso la piena collettivizzazione. D'altra parte, la crescente pressione finanziaria sull'unico complesso di risorse si potrebbe in parte diminuire con lo sfruttamento di un'illusione finanziaria, che indurrebbe appunto a frazionarla su certa pluralità di prelievi da fonti diverse; che ha la sua importanza, ma marginale.

Si può dire invece che la soluzione delle difficoltà nascenti dal fatto pure accennato, che l'accentramento delle funzioni di governo è in ritardo rispetto all'accentramento dell'amministrazione delle risorse, con le complicazioni della redistribuzione di queste per provvedere a quelle, può trovarsi nell'avvicinare i due tempi, quindi in un ulteriore accertamento delle funzioni, che riduca l'area della redistribuzione. Se si constata — come ha fatto qualche tempo fa il Corbino — che « oggi la massima parte delle spese dei comuni e delle provincie hanno carattere obbligatorio, perchè questi enti si sono trasformati in vere e proprie propaggini dello Stato, allora ci si può chiedere se non sia conveniente sistemare la finanza locale nella maniera più radicale, e cioè sopprimendo per la parte maggiore, avocando allo Stato tutte le funzioni di carattere obbligatorio imposte agli enti locali e le corrispondenti fonti di imposizione e di tassazione. Ne verrebbe una semplificazione fiscale ed amministrativa di indubbio valore » (1). Certamente, nel senso dell'economia dell'accentramento. Ma, come si è vista l'inopportunità di portar questo agli ultimi limiti tecnici, per contenerlo entro i limiti politico-economici che nel nuovo Stato democratico devono essere più stretti di quelli cui si riportava la tendenza constatata dal Corbino, la proposta qui riferita, che corrisponderebbe al tipo puro di commistione delle fonti, va considerata piuttosto come di valore polemico negativo.

13. B) *a*) Il sistema della *distinzione dei cespiti* o della separazione delle risorse importa il principio che il reddito prodotto in una collettività deva sostenere le funzioni che sono ritenute proprie di questa, o che comunque lo Stato e gli enti locali abbiano fonti di entrata indipendenti e adeguate alle rispettive funzioni. Ma neppure tale sistema si è mai pienamente attuato, neppure in Inghilterra dove un tempo pareva inoppugnabile, coerente del resto con le tradizioni più antiche dell'autogoverno locale. La separazione delle risorse è propria di un regime di autonomia; che cede via via il passo a un accentramento indotto dagli sviluppi tecnici accennati.

La completa separazione dei cespiti tende a sparire come cresce il costo dell'amministrazione, specie di quella centrale, che deve rivendicare per sè la maggior parte delle risorse disponibili, o almeno la loro amministrazione, di altrettanto limitando l'autonomo controllo di esse da parte delle amministrazioni locali. Esiste solo, in quasi tutti i paesi, una separazione parziale dei cespiti, maggiore o minore, secondo le disponibilità delle risorse e i sistemi finanziari e amministrativi tradizionali. Anche quelli altamente accentrati lasciano o attribuiscono agli enti locali alcune fonti di entrate per lo *esclusivo* loro uso (entrate indipendenti), sia pure in misura sempre minore; e viceversa i paesi che avevano adottato una netta separazione hanno dovuto via via abbandonarla per i suoi inconvenienti, essenzialmente per la sua insufficienza (2).

14. *b*) Una fonte di risorse che rimane automaticamente assegnata agli enti locali, è quella del provento dei servizi divisibili, che essi cioè si mettano in grado di prestare a singoli gruppi o individui.

Anche le risorse a ciò necessarie fanno parte delle totali risorse a disposizione della collettività nell'insieme, e l'amministrazione diretta che ne fanno gli enti locali, « pro tanto » escludendone lo Stato, entra nel calcolo della generale pressione finanziaria su queste risorse. Ma qui si ha un controllo della domanda, non più degli enti locali rispetto allo Stato, controllo economico selettivo di respontabilità, ch'è pure una giustificazione del primo tipo di separazione delle risorse. Si tratta di un control-

(1) CORBINO E.: *L'imposta fondiaria nelle regioni meridionali*, ecc., estr. da « Questioni meridionali », V. n. 1, p. 56.

(2) Nella finanza francese, che è ritenuta tipica di un sistema di comunione di cespiti, l'accavallamento dei bilanci locali e statale è, nell'insieme, meno accentuato che nella finanza inglese, ritenuta tipica di un sistema a finanza separata. La Germania , che nel 1893 aveva attuato una profonda riforma nel senso della separazione di cespiti, ha dovuto poi tornare ad un sistema misto, mercè l'istituzione di altri e diversi prelievi a favore dello Stato nelle circoscrizioni locali. In Germania l'accentramento è stato più rapido che in Inghilterra, perchè si trattava di uno stato federale decentrato, con un molto variato sistema fiscale, statale e locale, in cui solo il 40% delle spese ed entrate totali apparteneva al governo centrale (1913-14); mentre alla stessa data l'Inghilterra, più accentrata e con uniforme sistema fiscale, aveva il 54 % di spese e ben il 70 % di imposte di pertinenza del governo centrale. Prova dei due ritmi diversi di accentramento: delle entrate più rapido di quello delle spese, fenomeno che si si è venuto vieppiù accentuando nel tempo. In Italia il processo di accentramento delle risorse è meno avanzato, se nel 1935 le entrate effettive degli enti locali ammontavano a poco meno di 6 miliardi e mezzo, contro i 18.818 milioni delle entrate effettive dello Stato: rapporto da 1 a 3, sproporzionato al rapporto tra i compiti degli enti locali e quelli dello Stato Ciò spiega che da noi il problema della redistribuzione delle risorse non si è mai presentato con l'"acutezza apparsa altrove attraverso sistematiche integrazioni statali di bilanci locali; e ancor oggi presenta maggiore elasticità, che consente un riordinamento sulla base di un effettivo decentramento.

Agli Stati Uniti la tendenza al sovrapporsi della finanza centrale (federale) alla finanza locale (statale) dovuta allo sviluppo delle comunicazioni, ha importato confusione di risorse e un intervento del potere centrale crescente, attraverso il suo aiuto alla finanza locale, il controllo di accertamenti di separate riserse fiscali, la limitazione del diritto di imposizione e di indebitamento locale, il controllo dei bilanci locali. SPICER: *Fiscal aspects of State-local Taxation*, in « The Annals of the Am. Ac. of Pol. Soc. Sc » vol. 207 jan 1940, pp. 151 sg.

lo della domanda immediato, da parte dei singoli utenti di speciali servizi pubblici, rispetto all'ente locale che li offre; e il principio della controprestazione o del prezzo applicato in questo campo limita ancor meglio, perchè direttamente, il pericolo della produzione antieconomica di quei servizi.

Questa ragione economica, che fa preferire dove possibile l'applicazione del principio del beneficio (e lo fa estendere dov'era divenuto eccezionale rispetto al principio della capacità contributiva, come nel campo della finanza statale), è qui più forte; per la maggiore possibilità dell'identificazione di interessi individuali o di gruppo particolarmente protetti o promossi — e quindi della ripartizione dei relativi costi di soddisfazione, secondo le utilità divise — in quel sindacato di interessi particolari, ch'è l'associazione comunale, nel suo carattere prevalentemente economico; o comunque in dimensioni più piccole delle imprese di cooperazione, com'è appunto delle circoscrizioni locali in genere.

Il fatto è visibile anche nella territorialità della protezione di determinati interessi generali, chè dànno luogo a spese indivisibili, cui corrispondono certe imposte sui redditi dei terreni o dei fabbricati o su certi indici di consumo locale, tassazione dei possidenti e dei residenti, che si pensa appunto perciò di assegnare esclusivamente agli enti locali. Ma è ancor più chiaro pei miglioramenti che certe specifiche spese degli enti locali importano alla proprietà fondiaria (per opere pubbliche varie), che dànno luogo ai *contributi speciali*. Questi, che già si diffondono, vanno applicati sempre quando possano identificarsi dei benefici che singoli gruppi ritraggono da alcune specifiche prestazioni degli enti locali. Più in là, nello stesso ordine di idee, certe imposte speciali di scopo andrebbero, dove possibile, e sia pure con maggior cautela, introdotte. E al confine estremo di questa zona di prezzi pubblici, *proventi demaniali, tariffe e tasse* come corrispettivo di servizi tipicamente locali e individuali, dovrebbero costituire fonti più cospicue di entrata per gli enti locali.

Certo, la specifica ragione, economica e storica, della maggiore applicabilità del principio del beneficio nella ripartizione del costo dei servizi pubblici locali, che ha ceduto per tanto tempo il passo alle opposte non meno valide ragioni economiche dell'uniformità contro la diversificazione, se anche oggi si riafferma, non può avere tale efficacia da fare assegnare alle entrate di servizi pubblici divisibili un posto assai notevole nel sistema della finanza locale. Ma si tratta di una forma di separazione delle risorse, spontanea, che va favorita. Per l'accennata unità delle risorse, il principio della ripartizione dei costi secondo il beneficio, nello stesso momento in cui si applica ai singoli utenti rispetto all'ente locale, si applica indirettamente all'ente locale rispetto allo Stato. E siffatta separazione automatica è tale da facilitare « pro tanto » la soluzione del difficile problema di quella separazione, sempre arbitraria, che sia stabilita dalla legge, quanto ai rapporti di controllo meno immediato fra Stato ed enti locali (1).

15. *c*) Un accenno meritano i problemi finanziari della c. d. *municipalizzazione* di alcuni servizi di pubblica utilità. Sarebbe desiderabile, per l'anzidetto, ch'essa procurasse una quota cospicua di entrate agli enti locali; oltre che sotto forma di imposta, con utili netti di gestione, sia pure non superiori a quelli di analoghe imprese private gestite in condizioni di concorrenza. Proventi così limitati non sarebbero in contrasto con una finanza democratica, come si ritiene da alcuni, che li considerano un'imposta regressiva su certi consumi popolari. Si tratterebbe di entrate riscosse con una politica di prezzi discriminati di monopolio pubblico, che rende possibile certo favore pei gruppi bisognosi; e potrebbero compensare la soppressione di imposte su altri consumi o lo sgravio di altre imposte su redditi minori. Ma, a parte questi eventuali sviluppi, la municipalizzazione non può avere oggi un'importanza finanziaria positiva, nel senso che possa concorrere per molto alle risorse indipendenti degli enti locali attraverso cospicui avanzi di gestione. Può avere un'importanza sociale, e ciò dipende dal futuro orientamento delle forze sociali. Allora la municipalizzazione può implicare, con le sue conseguenze, un problema attuale per l'equilibrio della finanza locale (2).

Nè la finanza nè l'economia hanno prevenzioni da avanzare contro la municipalizzazione. Come la nazionalizzazione, essa è sulla linea dello sviluppo tecnico: e aspetto del problema più generale, già segnalato, di economia di costi costanti o di estensione delle dimen-

(1) Alla ragione storica del comune come associazione di particolari interessi economici si deve la *graduatoria delle fonti di entrata*, stabilita dalla citata legge del 1865; in cui era detto che i comuni potessero levare imposte solo nell'insufficienza delle « rendite proprie ». La legge del 1893, fondamentale per la finanza locale germanica, stabiliva che il primo posto delle risorse comunali dovesse essere tenuto dalle tasse e dai prezzi dei servizi industriali. I proventi di tali servizi sono oggi notevoli in Germania. In Inghilterra i « proventi vari » (*Fees, Tolls* e *Rents*: di servizi e proprietà pubbliche degli enti locali) e delle municipalizzazioni costituiscono il 38.8 % delle risorse (1936-37). Negli Stati Uniti i contributi di miglioria sono la seconda fonte di entrate, dopo la generale *property tax*.

(2) La municipalizzazione in Italia ha un'esperienza limitata (un cinquantennio appena) e manca un'inchiesta ufficiale sui suoi risultati. Lontane ricerche private avrebbero accertato risultati non del tutto insoddisfacenti, meno che per i servizi tranviari, invero assai importanti, e per gli acquedotti. Vedine l'esame fatto da SCHIAVI (in « Riforma Sociale » 1929) e GIUSTI (in « Economia » 1929). Altrove l'esperienza della municipalizzazione appare del tutto negativa (MONLEONE: *Il movimento municipalizzatore e le aziende municipalizzate durante la guerra e nel dopoguerra*: Risultati finanziari. *XVI Séssion del'Institut International de Statistique* 1925). Salvo in Inghilterra, dove i suoi proventi danno il 26 % delle entrate locali e sono ritenuti come alternativa delle imposte locali di consumo mancanti. In quel paese il socialismo municipale data già da un secolo e nel campo delle poche attività di utilità pubblica cui da allora è rimasto limitato (trasporti, acqua, gas, elettricità) ha potuto giovarsi dell'esperienza di un'amministrazione seria e onesta e tecnicamente attrezzata, condizioni di successo strettamente indispensabili in questo campo. Un'inchiesta andrebbe senza indugio promossa, per esaminare la situazione attuale dei nostri servizi municipalizzati, non solo riguardo al contingente grave divario fra costi e tariffe, ma riguardo alla consistenza patrimoniale,

sioni delle imprese nella ricerca di curve soddisfacenti di costo, quindi anche di sostituzione del monopolio privato, inefficiente e dannoso, dal punto di vista sociale e talvolta anche da quello economico. Ma queste ragioni e condizioni della sua introduzione vanno attentamente esaminate caso per caso, secondo le circostanze tecniche generali e quelle economiche locali, escludendo la municipalizzazione come fine a se stessa, per generiche ragioni di riforma sociale, che non sarebbero durature se ne mancassero le basi economiche e tecniche.

Il problema è di efficienza comparativa rispetto alla impresa monopolista privata, in termini di riduzione di costo e di miglioramento della qualità dei servizi offerti. Gli stessi fini sociali si possono ricondurre a questo problema di efficienza.

Dal punto di vista finanziario, si può raccomandare che la scelta dei servizi da municipalizzare cada su imprese di effettiva pubblica utilità, che tendano al monopolio, che presentino i vantaggi della produzione su vasta scala senza richiedere impianti troppo costosi, e si svolgano in condizioni piuttosto stabili di sviluppo tecnico ed economico; che principalmente non implichino rischi industriali e commerciali e conseguentemente finanziari troppo alti per l'equilibrio del bilancio dell'ente locale (1).

Si deve altresì raccomandare una gestione effettivamente industriale, autonoma, non burocratizzata. E' garanzia non solo formale ma sostanziale, di questa gestione economica industriale, uno scrupoloso conto, di bilancio e patrimoniale, per ciascun servizio municipalizzato, separato da quello dell'ente locale cui appartiene, e pubblicato in dettaglio, a controllo della possibilità di riversare sui contribuenti una parte del costo attribuibile agli utenti.

Contro un evidente pericolo finanziario della municipalizzazione, che cioè pressioni estranee alle ragioni economiche e tecniche vietino una economica politica del lavoro (alti salari ai dipendenti) e del consumo (prezzi bassi o servizi non economici) non è difficile opporre un'educazione dei dirigenti, nel senso di portarli a considerare che *direzione pubblica* non significa *direzione politica* dell'impresa economica, specie nel campo dell'amministrazione locale, ch'è essa stessa una impresa economica. E tale deve restare, contro la tendenza alla politicizzazione e alla conseguente burocratizzazione, fertile campo della demagogia dissipatrice delle fazioni locali. Il problema è più generale: riguarda un'essenziale esigenza dell'autogoverno locale in tutte le sue manifestazioni.

16. - *a*) Impercettibile è la differenza fra il sistema di separazione parziale dei cespiti e quello misto, in cui le entrate si distribuiscono fra differenti amministrazioni (statale e locali) ripartendo, invece delle varie fonti, le possibilità di leve *indipendenti*, ma non esclusive, su di una o più specifiche fonti; ch'è però un tipo eccezionale. Se ne ha esempio nell'imposta comunale italiana sulle industrie, commerci e professioni, con sovrimposizione provinciale, accanto all'imposta erariale sui redditi di ricchezza mobile. Si deve a necessità tecniche; mentre è dovuta a grande elasticità del sistema, per ricchezza di risorse, la coesistenza di una *income tax* federale e di una statale negli Stati Uniti.

b) Diverso è il caso in cui gli enti locali partecipano al ricavato di un prelievo uniforme levato dallo Stato, in ragione di *quote di ripartizione* comunque stabilite; o in cui viceversa lo Stato partecipa per quote al ricavato di un prelievo uniforme levato da uno degli enti locali. Concretamente si ha solo la prima forma, nell'*einkommensteuer* tedesca, divisa in date proporzioni fra il Reich e gli stati e i governi locali: sistema tipico di ripartizione, fra vari enti, di specifiche entrate (2).

c) Infine, gli enti locali possono aggiungere propri prelievi a quelli fatti dallo Stato su un determinato cespite, generalmente sulla base dello stesso accertamento (sistema latino delle *addizionali* o *sovrimposte*, vigente oltre che da noi, in Francia e nel Belgio, sulle imposte erariali dei redditi fondiari). Viceversa, lo Stato può sovraimporre a prelievi fatti solo dagli enti locali (addizionale federale sulla *property tax* delle amministrazioni statali degli Stati Uniti). Il sistema dà luogo ad inconvenienti segnalati da una critica annosa: di sperequazioni persistenti e aggravate, fra categorie di enti che impongono e categorie di redditi che subiscono il prelievo; di minore sensibilità e quindi responsabilità nei carichi fiscali; di rigidità dell'intero sistema di questi. Tale metodo tende perciò ad essere sostituito da

---

specie in relazione a una pratica scorretta delle pubbliche imprese: quella di trascurare gli ammortamenti degli impianti primi e successivi, nascondendo sotto un pareggio di bilancio veri deficit patrimoniali. In proposito, andrebbe ritenuta, agli effetti di un'eventuale riforma della nostra legislazione, una norma della cennata legge germanica del 1893, la quale stabiliva che le imprese industriali dei comuni dovessero essere amministrate in modo che le loro entrate fossero sufficienti a coprire almeno le spese, compresi i servizi degli interessi, l'ammortamento degli impianti e adeguate riserve.

(1) In certe condizioni può essere conveniente sostituire alla municipalizzazione la concessione alla industria privata, con la partecipazione dell'ente locale al capitale di *società miste* o solo agli utili (in forma commerciale o solo di imposte differenziali). In altre condizioni può essere conveniente integrare le municipalizzazioni su scala regionale o quasi: dovendosi perseguire le economie della produzione su vasta scala, per alcuni servizi la unità produttiva di una circoscrizione municipale può essere troppo piccola rispetto all'efficienza (es. elettricità, trasporti, acquedotti; la « provincializzazione » perciò è già un fatto da tempo, ed è contemplata dalla legge). Si avrebbe il vantaggio accennato, di estendere il consumo di servizi economici di civiltà a zone rurali extramunicipali, con ulteriore economia di costi. Quanto s'è qui detto per la municipalizzazione vale per la fondazione di *Istituti Autonomi* (come quello per le case popolari o pel Volturno) che possono utilmente essere estesi a vari servizi in comune, specie piani di urbanistica e di localizzazione industriale.

(2) Si impone per le strettezze finanziarie dell'altro dopoguerra, come compenso agli enti minori della limitazione della loro materia imponibile. Fu dichiarato compromesso di emergenza dalla Costituzione di Weimar », con promessa di successiva riforma; ma non mancò in seguito di affermarsi ed estendersi come fatto permanente, dovuto alle indicate ragioni tecniche generali dell'accentramento, che si verifica anche in regimi democratici.

entrate amministrate al centro, o attribuite in esclusiva agli enti locali; ma il problema riguarda piuttosto la realizzazione di un ordinamento fiscale sufficiente ed elastico.

Generalmente i vari metodi misti qui accennati si trovano applicati insieme in tutti i paesi, con certa tendenza alla prevalenza di quello delle quote, integrato da sovvenzioni statali (1). Non si può stabilire quale di essi sia preferibile, tanto più che per la loro commistione in un sistema ibrido, nessuno ha per sè la riprova del successo: tutti sono più o meno in discussione, mentre le strutture politiche ed economiche, che li condizionano, variano rapidamente.

Più generalmente, non può dirsi vi sia una soluzione ideale del problema di conciliare l'ineluttabile tendenza all'accentramento delle risorse e le persistenti ragioni dell'autogoverno locale. L'accentramento vuole uniformità e questa sommerge le responsabilità; che, d'altra parte, sono necessarie alle varie situazioni dell'autogoverno, se questo deve avere poteri effettivi, con risorse sufficienti. La sola possibile soluzione non sarà che di compromesso, di combinazione fra i vari sistemi. Quel che importa, è che questa avvenga in base a principî stabiliti, che evitino il caotico accavallamento dei prelievi, e muovano da una chiara ripartizione delle competenze. Le tendenze evidenti verso l'unificazione e coordinamento delle entrate dovrebbero essere correlative, malgrado certo anticipo, alle tendenze verso l'unificazione e coordinamento delle competenze.

Se si deve difendere il massimo possibile di decentramento, sembra sia da valorizzare il sistema della *separazione parziale* delle risorse, in modo da far salva l'economicità delle spese, rispetto ai prelievi pei quali le autorità locali sono responsabili verso i loro contribuenti. Secondo che date forme di ricchezza abbiano carattere locale o nazionale, o comunque ritraggano specifici vantaggi dalle spese locali o statali, è opportuno che esse partecipino a queste spese con una propria distinta responsabilità; è una regola di efficienza, tenuta viva dal controllo possibile degli immediati interessi concreti. Ciò può avvenire, come vedremo, nello stesso campo tributario, in sede di riforma semplificatrice del sistema della sovrimposizione, ch'è un problema aperto in Italia come in Francia. E può avvenire, come mostrato, fuori del campo fiscale, estendendo i proventi locali non provenienti da imposta.

In quale misura le risorse di una collettività parziale devono distintamente sostenere le spese dei servizi pubblici (a parte la possibilità, per le zone più povere, di fare intervenire il principio di solidarietà nazionale, mercè opportune redistribuzioni), dipende dalla natura dei servizi, più o meno propri della collettività stessa, quindi principalmente dall'interesse meramente locale o nazionale, cui essi sono destinati. Il principio della responsabilità, o del diretto beneficio contro la diretta contribuzione, è e dev'essere sempre forte; la libertà di spendere deve essere, finchè possibile, nelle mani di chi ha la libertà e possibilità di levare entrate: questo è il miglior freno alla dissipazione degli enti locali. Quel principio può solo attenuarsi fino a svanire, pei servizi che sono generalmente ritenuti di responsabilità nazionale; pei quali, se ancora decentrati, cioè prestati dagli enti locali, deve intervenire il sistema delle integrazioni statali.

La questione è di vedere quanto lontano, e con quale ritmo, avanzerà il processo tecnico tante volte ricordato, dell'accentramento delle risorse rispetto all'accentramento delle spese. Questo processo va rallentato, anche a scapito della maggiore efficienza. Il margine lasciato da questo diverso ritmo è ineliminabile, appunto come risultato della resistenza vittoriosa di certa autonomia nell'amministrazione dei bisogni, se non anche dei mezzi di soddisfazione. Resteranno sempre dunque dei problemi marginali, alla cui soluzione sarà destinato il sistema dei sussidi o sovvenzioni (2).

17. *D*) - *a*). Il principio delle integrazioni dei bilanci locali, tolte da *fondi comuni* costituiti da specifiche fonti locali o statali, avvicina al sistema delle compartecipazioni o delle quote. Solo che non si tratta di quote di specifiche fonti, le quali invece affluiscono a un fondo da distribuire, non secondo l'origine territoriale del prelievo ma secondo un criterio diverso da quello della responsabilità, cioè secondo i bisogni, denunciati da squilibrio dei bilanci locali. Sono perciò anche detti fondi di integrazione.

Il metodo dei fondi comuni, più proprio del sistema di finanza locale strettamente collegato alla centrale, attenua i cennati inconvenienti di rigidità della sovrimposizione. Esso è sperimentato specialmente in Francia, ma si pensa di sopprimerlo perchè dà luogo a critiche di carattere generale. Se applicato largamente, toglie agli enti locali ogni autonomia; è comunque alimenta i bilanci locali con mezzi che spesso non hanno alcun rapporto con la vita locale e coi servizi resi ai contribuenti, dando luogo agli inconvenienti che si verificano quando la capacità di spendere è svincolata dal dovere di subirne i pesi. Nell'applicazione poi incontra le insuperabili difficoltà della scelta dei criteri di distribuzione, che, non essendo ancorati al principio di responsabilità, sono necessariamente arbitrari e dànno luogo a sperequazioni. Essendo difficile valutare i veri bisogni, alcuni enti ottengono troppo ed eccedono nelle spese superflue o attenuano indebitamente la locale pressione fiscale; altri troppo poco, e devono aumentare tale pres-

(1) Nel 1925-26 la proporzione delle entrate locali per imposte amministrate al centro e ripartite localmente era del 25 % in Gran Bretagna, del 21 % in Belgio, del 13 % in Francia, dell'11 % in Italia e agli Stati Uniti.

(2) Analogamente il Cancelliere dello Scacchiere inglese, il laburista prof. Dalton, nell'annunciare (marzo 1946) vari aggiustamenti nelle rispettive funzioni del governo centrale e dei governi locali e nelle relazioni finanziarie fra loro, enunciava il principio che le autorità locali devono assolvere la loro libera parte dei servizi che amministrano, con appropriata assistenza del Tesoro secondo i bisogni delle varie località.

sione, ma disordinatamente, perchè infine l'instabilità della ripartizione annuale rende impossibili le valutazioni di bilancio e frequenti le revisioni. In ogni caso, il sistema dei fondi di integrazione incoraggia alle spese se non alla prodigalità, pone in condizioni migliori gli amministratori peggiori, è causa di complicazione nella contabilità sua propria e di incertezza nell'amministrazione in genere; che conta su aiuti i quali possono farsi attendere troppo o mancare (1).

18. *b*) Metodo diverso è quello delle *sovvenzioni* o *dotazioni* della finanza statale alla locale (in un sistema decentrato, si può verificare la possibilità inversa, cioè di sovvenzioni allo Stato da parte degli enti locali che abbiano conservato la maggiore disponibilità delle risorse). Si tratta anche qui di compensi concessi dall'autorità centrale, per risarcire gli enti locali della limitazione a proprio vantaggio della disponibilità delle risorse. Ma non è corrispettivo dell'avocazione di specifiche fonti e ripartizione successiva di queste. Le sovvenzioni non provengono da esse e non hanno una definita relazione quantitativa col loro gettito; e il bisogno è tenuto in conto solo occasionalmente: perciò si distinguono, rispettivamente, dai sistemi delle quote e dei fondi comuni. Si tratta solo di una parte delle entrate, di qualunque provenienza, che lo Stato spende in sussidi agli enti locali, per integrare la loro possibilità di spesa.

1) Questa spesa può essere causata da servizi vecchi e nuovi che lo Stato lascia o delega agli enti locali, ma che sono ritenuti di interesse non più locale, ma generale. E in questo caso la sovvenzione ha carattere proprio di *rimborso* di spesa.

2) Ma la sovvenzione può essere accordata per varie altre ragioni: principalmente per aiutare circoscrizioni più povere a mantenere o assumere servizi tecnicamente loro propri (non delegati), la cui prestazione è però portata sul piano dell'interesse generale statale, per mantenere un minimo efficiente dell'attività degli enti locali: e in questo caso ha piuttosto carattere di *concorso* alla spesa.

Il metodo, adatto un tempo a risolvere problemi piuttosto eccezionali dell'accavallamento della finanza statale e locale, con prevalenza della prima, è oggi necessario per risolvere sistematicamente i problemi che sono nella sempre più vasta zona della collaborazione fra Stato ed enti locali per servizi di interesse seminazionale, o in quella zona in cui non è possibile distinguere servizi tecnicamente locali da servizi tecnicamente statali. Quindi, all'opposto che in Italia dove ha certo carattere di emergenza, per venire incontro a ricorrenti richieste di salvataggio e a permanenti deficit di bilancio degli enti locali (quindi come conseguenza insensibile dell'accentramento), in Inghilterra il metodo delle sovvenzioni, in se stesso empirico, fa tuttavia parte di un razionale permanente sistema di ripartizione delle risorse, secondo un piano che consacra l'avvenuto spostamento dei rapporti tra risorse e funzioni statali e risorse e funzioni locali (quindi come aperta accettazione delle conseguenze dell'accentramento) (2).

Il sistema delle sovvenzioni implica: 1) ben definiti criteri di distribuzione; 2) controllo effettivo di una autorità centrale sicura di sè. Le sovvenzioni sono connesse con il controllo; in certa misura, anche se sono date incondizionatamente per rimediare a bisogni eccezionali: infatti il potere stesso di non darle o di toglierle ha grande influenza. Ma il controllo può essere positivo e formale, di esame e di censura della condotta finanziaria del sussidiato; e vi è stretta relazione fra l'integrazione e il diritto di ispezione, che però, secondo la sua estensione, diminuisce l'autonomia locale. Ben definiti criteri legislativi di distribuzione, contro l'arbitrio e la stessa discrezionalità, fanno sì che il sistema si possa conciliare con un certo grado di indipendenza del governo locale e con un controllo sopportabile; che

(1) Quest'ultimo inconveniente si è verificato nei nostri bilanci provinciali per la partecipazione al fondo comune costituito dalla tassa scambi. Per la partecipazione dei comuni al provento dei tabacchi si era stabilito un preciso diritto basato su un indice obiettivo, la popolazione. Questo sistema è stato soppresso; così pure dopo il 1933 non fu ricostituito un fondo di 300 milioni stabilito dalla riforma del 1931 (non però su una specifica fonte) per integrare i disavanzi dei bilanci provinciali. Per un provvedimento del 1944, l'integrazione dei disavanzi comunali e provinciali è data dallo Stato con sovvenzioni in conto capitale e con garanzia o partecipazione al servizio degli interessi dei debiti. E' il sistema delle sovvenzioni, diverso da quello del fondo comune. Questo anche altrove ha fatto cattiva prova. In Olanda, dove i 3/4 di tutte le entrate tributarie municipali venivano da un'imposta locale sul reddito, nel 1929 questa fu totalmente soppressa e fu stabilito un fondo amministrato al centro, da distribuire alle autorità locali, secondo la popolazione, la ricchezza e la spesa media per educazione e assistenza pubblica; ma tale sistema si mostrò insufficiente e le autorità locali furono costrette a leve specifiche proprie sulla proprietà fondiaria ed edilizia; quindi a un ritorno alla separazione parziale dei cespiti.

(2) Ciò spiega perchè le sovvenzioni si diffondono anche in paesi dove l'accentramento non dipende da ragioni finanziarie: agli Stati Uniti, dove nel 1912 ammontavano a 8 milioni di dollari, nel 1926 i *Grants* federali costituivano l'8 % di tutte le entrate locali degli Stati federati, e nel 1930 erano di 135 milioni, assegnati per spese di viabilità, educazione, igiene, agricoltura, disoccupazione, assistenza. Oggi sono divenuti uno dei più importanti aspetti della finanza pubblica di quel paese (HARRIS: *The future of Federal Grants*, in « The Annals », loc. cit. p. 14). I *Grants in aid Local Rates* (doni di aiuto a integrazione e correzione delle imposte locali) sono divenuti caratteristici della finanza inglese, dove si sono sempre più diffusi dopo la riforma municipale del 1835; nel 1936-1937 coprivano i 3/8 delle spese e il 27 % delle entrate (tolti i prestiti e proventi dei servizi municipalizzati) degli enti locali. La proporzione dei benefici decresceva: dalle circoscrizioni locali massime, le contee (30 % delle spese, nette delle *rates* riscosse) ai distretti (19 %); e secondo i servizi sussidiati dall'educazione e polizia (50 %) all'assistenza ai poveri (11 %). Vi era poi al margine un fondo comune sul bilancio dello Scacchiere, ripartito fra le contee per indici di povertà I doni sono distribuiti in relazione all'altezza dei compiti degli enti locali e della povertà delle loro risorse; ma anche per questa seconda parte non sono un sistema arbitrario di beneficenza, basato sulla semplice generosità o sulla partigianeria; ne è garanzia la serietà della vita pubblica inglese. Inconvenienti del sistema dei *Grants*, accertati da un'inchiesta ufficiale del 1922, sono questi: se elevati stimolano lo sciupio, perchè chi dispone delle spese non ne ha che in parte la responsabilità e non tengono conto della capacità dell'ente sovvenzionato.

in ogni caso deve implicare il minimo costo possibile e il minimo intralcio dell'amministrazione (1).

Il sistema è utile, forse indispensabile, quando, come nel caso dell'Italia, vi sono stridenti disparità di bisogni e di capacità finanziarie, per servizi pubblici locali comunque necessari. Si hanno circoscrizioni meno dotate di altre, alle quali è da applicare un principio, non solo di generale efficienza, ma di elementare giustizia distributiva. Sono aree più povere per aridità naturale del suolo, o per fluttuazioni della popolazione, in genere più densa, e del suo tenore di vita, dell'attività industriale o delle correnti commerciali. Può trattarsi di vittime di una spoliatrice politica unitaria: allora, più che un piano di deliberati risarcimenti (a favore per es. del Mezzogiorno), può provvedere un'equa redistribuzione di risorse, mercè di un'avveduta politica di integrazioni ai bilanci degli enti locali, oltre che di differenziali investimenti diretti di Stato. Una compatta unità nazionale, basata su un sistema di effettive libertà locali, non è concepibile con l'attuale grande diversità di situazioni economiche e finanziarie degli enti locali e di tenore di vita delle loro circoscrizioni. Il sistema delle sovvenzioni può essere riparatore di una specifica sperequazione del sistema amministrativo e fiscale (2). La difficoltà di misurare i bisogni, per parametri più o meno arbitrari, non può ritenersi tale da distogliere da un'opera di necessaria perequazione (3).

Un sistema alfine razionalizzato di integrazioni statali alla finanza locale potrebbe giovarsi della esperienza inglese, formatasi in un secolo di aggiustamenti e di riforme (4). Principio essenziale dovrebbe essere quello di concedere i sussidi in condizioni da stimolare, non diminuire, l'economicità dell'amministrazione locale; regola che deve esprimersi in criteri precisi di assegnazione e di controllo. Naturalmente, va mantenuta la norma attuale, che per qualsiasi attribuzione agli enti locali di nuove e maggiori spese per conto statale, devono essere in pari tempo assegnati i mezzi necessari, cioè i rimborsi dovuti. Fra i sussidi *incondizionati*, che importano stimolo alla stravaganza, e quelli *condizionati*, bisogna preferire questi, anche se implicano necessariamente un certo maggior grado di controllo e di dipendenza. Solo un sistema ben costruito, su principî chiari e preventivamente stabiliti, può evitare l'inconveniente dell'istituto delle integrazioni, quello di minacciare l'equilibrio della finanza locale e statale, insieme; e può risolvere soddisfacentemente molti problemi, non più tanto marginali, piuttosto essenziali, relativi a questo equilibrio.

Il metodo di concedere integrazioni continue, fisse o percentuali, indipendenti dai risultati del bilancio locale, assegnandole a specifiche ben determinate funzioni, per definite unità di servizi prestati, quando tale ripartizione è possibile; o comunque commisurate a *parametri previamente studiati e obbiettivamente stabiliti*, tenendo conto del bisogno, ma anche dello sforzo degli enti locali a ridurre le spese e accrescere le entrate indipendenti: è un metodo che sembra preferibile, per mettere ordine in questo aspetto della finanza locale. Che oggi da noi ha forme patologiche, ma non può scomparire, se lo Stato vuole, come deve, riconoscere finalmente che il problema del cronico dissesto dei bilanci degli enti locali è conseguenza di una distribuzione dei compiti e delle risorse, la quale non tien conto di forze intime della realtà; e se in conseguenza vuole accettare l'istituto delle integrazioni, come forma normale di un mutato sistema di rapporti tra amministrazione e finanza statale e amministrazione e finanza locale (5).

---

(1) In Inghilterra vi sono due coppie di forme contrapposte di *Grants*: 1° *i Block grants*, piccole somme, non importa come calcolate, rivedibili solo a periodi ricorrenti (5 anni in genere); 2° gli *Allocated substantive grants*, assegnati invece secondo specifiche branche di servizi, che l'autorità centrale regola secondo il principio dell'efficienza (essi limitano la disponibilità delle autorità locali fin nelle loro proprie risorse, se per avere sussidio devono essere prestati servizi richiesti dallo Stato); 3° i *Percentage grants* annuali, in proporzione della spesa locale (che fan dipendere l'equilibrio della finanza statale dall'iniziativa dissipatrice degli enti locali); 4° i *Mit grants* sono invece calcolati, quando possibile, per unità di servizio reso (chilometri di strada, numero di scuole, ecc.): la spesa è facilmente calcolata e riveduta con questi criteri oggettivi. Infine, 5° i *Formula grants* sono calcolati in base a un certo numero di elementi, che comprendono la necessità del servizio e il bisogno di assistenza: sovvenzioni forfaitarie fisse, periodicamente rivedibili (sostituite da una legge del 1929 al sistema delle percentuali delle spese, per « ridurre l'indipendenza delle circoscrizioni bisognose »). Quest'ultimo metodo ha per sua natura dell'arbitrario. E perciò solleva le maggiori difficoltà. Sulla gestione dei *grants* v'è il controllo generale dello Stato e quello delle contee sulle autorità minori; v'è infine un controllo popolare. La sovvenzione può essere ritirata su reclamo di un'associazione o gruppo di persone esperte, che dimostri che un livello razionale di efficienza e di progresso dei servizi sovvenzionati, in comparazione di altre circoscrizioni, non è stato raggiunto (caso d'inerzia); e può essere ridotta perchè le spese sono eccessive o irragionevoli (caso di prodigalità): il Ministero ne informa il Parlamento, indicando le ragioni della soppressione e riduzione del *grant* (Local Government Act, 1929).

(2) In Inghilterra compensa la sperequazione delle *rates* (imposta locale principale) che sono notoriamente regressive, come è oggi complessivamente regressivo il sistema dei nostri tributi locali.

(3) I parametri più comuni di « relativa povertà » sono costituiti da indici demografici; ma il tener conto della sola natalità sacrificherebbe i centri socialmente più evoluti; si tien conto anche della proporzione delle classi infantili di età, della densità della popolazione, della disoccupazione e inoltre del valore della proprietà soggetta ad imposte locali (in Inghilterra la capacità dell'ente sovvenzionato è tratta dal quoziente fra i valori imponibili della località e il numero degli abitanti).

(4) Questa esperienza ha portato a una riforma del 1929, che sebbene in parte basata su esigenze contingenti, stabilisce i seguenti principî permanentemente validi: una contribuzione giusta, cioè adeguata ai bisogni, dev'essere data ai costi dei servizi locali; ma deve permettere la più ampia libertà di iniziativa dell'ente locale, che deve avere completo interesse proprio alla sua amministrazione.

(5) Il problema era così veduto da D. Sturzo, segretario del Partito Popolare (ora democristiano), in una relazione del 1925 su « Il decentramento amministrativo le autonomie locali e la costituzione della regione ». « Anzitutto intendiamoci bene sulla portata della parola autonomia applicata alla finanza; quella cioè data ad un ente di fare delle leggi tributarie di sua propria competenza e con propri criteri, al di fuori del ritmo della finanza generale o di prescrizioni legali per oggetto e per limiti.

19. Anche una pratica diffusa di sussidi e rimborsi non potrebbe, nè dovrebbe, coprire tutto il margine di differenza tra risorse vietate e spese consentite od imposte agli enti locali. Comunque *l'indebitamento* di questi è dappertutto cresciuto, come lo Stato ha cercato l'equilibrio del proprio bilancio a spese delle amministrazioni locali, limitandone il diritto di imposta e accrescendone i compiti. Questa tendenza a spese sempre maggiori, con sempre minori possibilità di attingere alle entrate ordinarie, in mancanza di un vero sistema di integrazioni statali, doveva creare una crescente differenza fra spese effettive ed entrate effettive, che non poteva colmarsi se non attraverso l'indebitamento. (1) Questo è stato promosso dalla libera via lasciata, così all'arbitrio di un'amministrazione locale accentrata in un podestà senza controllo elettorale e di stampa, come alla megalomania degli investimenti non fruttiferi (abbellimenti e svecchiamenti, opere monumentali o di mero comodo) di gran lunga superiori alle misere possibilità locali; ed è stato favorito dalle facilitazioni apprestate al finanziamento silenzioso del ricorso alla Cassa Depositi e Prestiti, ad altri enti finanziari parastatali ed a casse di risparmio locali.

Tra il 1925 e il 1935 le passività comunali e provinciali si erano più che raddoppiate, passando le prime da 5606 a 12.565 milioni, e le altre da 953 a 1957 milioni; se l'indebitamento statale avesse dovuto seguire lo stesso ritmo, avrebbe dovuto nel 1935 essere di 170-180 miliardi, invece di 95. La svalutazione della moneta alleggerirà la situazione debitoria degli enti locali, anche se ingiustamente a danno dei piccoli depositanti delle casse postali di risparmio, cui attinge la C.D.P., creditrice per la metà dei debiti degli enti stessi. Così potrebbero gli enti locali ricostruire le proprie finanze su basi risanate. Ma è la tendenza denunciata dalle cifre precedenti, di periodo normale, che purtroppo permarrà; risultato di una mentalità non facilmente eliminabile, in cui all'arbitrio dell'unica autorità potrà succedere l'arbitrio di una maggioranza spendereccia (2).

Bisognerà introdurre nell'amministrazione locale la buona regola contabile e finanziaria, che le spese straordinarie vanno calcolate a parte, e vanno affrontate con entrate straordinarie, solo quando queste siano possibili. Il debito pubblico, entro certi limiti, non è nè un bene nè un male in sè, purchè ubbidisca alla regola dell'economica capitalizzazione. Nella mostrata situazione tecnica obiettiva della finanza locale (di necessario divario fra entrate e spese effettive), alle spese in conto capitale è opportuno provvedere col prestito; purchè questo sia possibile a condizioni favorevoli, e sopratutto sia impiegato produttivamente, in modo da assicurare, in un definito periodo di tempo, il servizio degli interessi e dell'ammortamento.

Per ciò occorre, non soltanto una più intensa specifica vigilanza delle proposte Commissioni locali e centrale di finanza, che verifichino le condizioni economiche e tecniche dei prestiti degli enti locali, e sorveglino sui vincoli precisi che la legge dovrà stabilire, analoghi a quelli degli art. 314-15 del T. U. ora vigente (che si tratti di opere pubbliche di carattere obbligatorio; che siano garantiti i mezzi per il servizio dell'ammortamento e degli interessi, e che questo non superi il quarto delle entrate effettive ordinarie).

Per realizzare i diritti dell'autonomia locale nel quadro dell'interesse generale, occorre specialmente che il fabbisogno per spese in conto capitale degli enti locali sia inserito nel *piano nazionale degli investimenti*, di cui si è detto; tenendo conto che la disponibilità delle risorse del paese è data, data è la formazione dei capitali cui è possibile attingere, e — specie nel periodo di ricostruzione, che per l'ingente capitale distrutto sarà necessariamente lungo — è indispensabile che i prelievi dei vari enti pubblici non si facciano concorrenza, ma siano regolati da un principio di priorità ispirato unicamente all'utilità sociale, saldamente ancorata all'utilità economica. Su questo piano la limitazione della libertà di indebitamento ha una logica anche più evidente della limitazione della libertà di imposizione, che incontra la resistenza più immediata e diretta dei contribuenti.

PARTE SECONDA

20. I tributi sono oggi la parte più importante di un *sistema finanziario*, in cui appaiono più o meno evidentemente coordinati, da un lato con le altre forme di entrata, dall'altro con le spese degli enti pubblici,

---

Oggi nessuno può concepire in tal senso una finanza *autonoma*, che potrebbe degenerare in una finanza *anarchica*; oggi anche i più irreducibili comunalisti ed autonomisti accettano la tesi della *finanza locale coordinata*, perchè la pressione tributaria sia omogenea e non vi siano interessenze che isteriliscano alcuna categoria di tributi. Fissata così la caratteristica, io non esito a dire che debba essere la finanza regionale *coordinata*; però non basta avere dei cespiti prestabiliti da leggi, entro il cui ambito si possa svolgere l'attività tributaria della regione; ad essa dovrebbero essere devoluti quei fondi che oggi lo Stato amministra come lavori pubblici, lavoro, agricoltura, industria e commercio e scuola, a scopi specifici locali, perchè come vengono date alle regioni le funzioni oggi attribuite ai vari dicasteri, così verrebbe ad esse attribuito il relativo normale bilancio di spese sotto forma di concorso ordinario e straordinario ».

(1) I disavanzi crescono incessantemente dal 1891 in poi. Fatte eguale a 100 le entrate e le spese del 1882, il numero indice delle prime passa nel 1925 a 179, quello delle seconde a 974 (lire oro). Una statistica governativa del 1928 attribuiva il disavanzo alle impostazioni, a carico delle entrate ordinarie, di urgentissime spese per opere straordinarie, « il che induce a ritenere che non tanto derivi la deficienza da cause organiche influenti sulle fonti delle entrate stesse, quanto dalle allocazioni di queste spese nei bilanci per necessità transitorie, e forse anche dall'azione amministrativa non contenuta nei limiti delle possibilità finanziarie ».

(2) E' significativo che i disavanzi e l'indebitamento non cessarono di crescere nel periodo 1891-1922, ed ebbero una flessione nel 1923-1924, periodo di temporanea austerità amministrativa.

quindi con le funzioni che questi possono e devono adempiere. L'intero sistema è storicamente determinato, da condizioni economiche (disponibilità totale e distribuzione della ricchezza) e sociali (posizione rispettiva dei gruppi di interessi, che alla propria soddisfazione e alla distribuzione del costo relativo provvedono secondo mutevoli rapporti di forza, in una strategia tanto più aperta quanto più piccola è l'unità amministrativa, ma variamente influita dall'educazione civica e dalla competenza tecnica dell'amministrazione).

Inoltre come s'è visto, la sovranità statale, sempre più gelosa del potere fiscale di riservare a sè, pei bisogni crescenti di interesse generale, una parte sufficiente dell'unico flusso delle risorse nazionali, non può non condizionare, più o meno positivamente o residualmente, il sistema dei tributi locali. Che dunque deve considerarsi nel quadro del sistema finanziario nazionale, cioè dei rapporti fra attività e spese degli enti locali e attività e spese dello stato; e poi particolarmente nel quadro del sistema tributario erariale, cui i tributi locali, data una certa distribuzione di compiti e di risorse fra enti locali e Stato, deve coordinarsi. Ciò implica infine che il sistema dei tributi locali va riferito alle condizioni degli ordini amministrativi, e quindi politici e sociali.

Queste interdipendenze sono evidenti nelle tormentate vicende del sistema tributario dei nostri enti locali dall'Unità ad oggi, con i continui ma vani tentativi di riforma, e il giustapporsi o sovrapporsi di elementi incoerenti, cause di una pressione aggravata dalla sperequazione, e della rigidità attuale del sistema, pari alla sua insufficienza. In tali condizioni, non può essere che più forte l'impegno di inserire nella riforma dello Stato e dell'amministrazione chiari elementi semplificatori e risolutori di questo annoso problema, non soltanto tecnico, della vita italiana.

21. Il sistema tributario degli enti locali nasce e si sviluppa sotto il segno di una *politica con cui il nuovo Stato unitario* pensa di consolidare se stesso togliendo materia imponibile agli enti locali; ma non tanto da evitare, anzi aggravando « la molteplicità delle imposte e tasse, la loro forma vessatoria e tirannica, gli abusi delle esazioni, la parzialità e il difetto di cognizioni tecniche tributarie; tutti inconvenienti per cui spesso il governo si rese colpevole o del fallimento o del disordine finanziario dei comuni », come scriveva nel 1882 l'Errera.

Fra le proposte di una riforma dei rapporti tra finanza statale e finanza locale, nel senso della separazione e dell'autonomia, che già nei primi anni dell'unità si agitavano, volendo risalire dall'improvvisazione necessaria allo stabile sistema, era anzitutto la revoca della facoltà agli enti locali di « fare sovrimposte alle contribuzioni dirette dello Stato »; che la legge organica degli assetti comunali e provinciali, del 1865, aveva tratto dalla legislazione degli antichi stati, e che resterà poi sempre come segno del carattere accentratore di quei rapporti. Era un primo impulso, che si riprodurrà poi sempre fino ad oggi, verso l'unificazione semplificatrice, raccolto da due economisti saliti allora al governo della finanza. Lo Scialoja nel 1866 voleva limitare la facoltà degli enti locali di sovrimporre sulla fondiaria erariale; ma sopratutto in un progetto di organica sistemazione della finanza statale, prevedeva l'abolizione di ogni legame fra questa e la finanza locale, mercè un'imposta generale erariale sottratta al l'azione turbatrice di ogni addizionale locale, un'imposta pure erariale sull'entrata, e l'avocazione allo Stato del campo già limitato riservato ai comuni nell'imposta di consumo; previa assegnazione ai comuni di imposte personali sulla spesa e alle provincie di contributi e ratizzi a carico dei comuni (1). Un progetto minore, presentato dal Ferrara nel 1867, secondo un'idea espressa dal Sella nel 1860, avrebbe invece lasciato ai comuni il dazio di consumo, a compenso dell'avocazione statale delle addizionali. Ma le proposte sembravano troppo radicali nelle condizioni di allora, in cui le preoccupazioni del dissesto prendevano la mano sulla logica. Come scriverà un altro uomo politico ed economista, l'Alessio, « nello stato italiano furono sempre così urgenti le angustie finanziarie, che per quanto nei primi tempi si cercasse nell'ordinamento dei tributi di seguire alcuni principii e criteri, riservando, ad esempio, alcune fonti di entrate allo stato, altre agli enti minori, tentando una ripartizione di tali proventi, ecc., in seguito tali concepimenti si dovettero abbandonare, e si dovettero introdurre quasi di nascosto, per provvedere ai bisogni locali, forme di tributo affatto antiquate, che la scienza riprovava e che il legislatore accettava, sia per difetto di altri cespiti, sia per mancanza di un criterio generale ordinatore di tutto il sistema ».

Ciò è troppo evidente in quello che con titolo espressivo fu detto l'« Omnibus finanziario » Sella (1870), che trasferiva agli enti locali spese già statali, sopprimeva il diritto di sovrimposizione sull'imposta erariale di ricchezza mobile (poi ristabilito nel periodo 1877-1894) e dava agli enti stessi un insieme empirico di compensi parziali: aumenti di imposte, nuove imposte, partecipazioni a imposte erariali, e infine sussidi. I provvedimenti Sella, aggravando la sovrimposta fondiaria, avevano almeno l'effetto di riparare in certa misura alla grave sperequazione esistente nel fatto, poi rilevato dal Sonnino e dal De Viti De Marco: che il dazio di consumo altissimo, nelle provincie meridionali aveva andamento regressivo, pesava cioè durissimamente sui contadini accentrati nei grossi borghi rurali, dove nulla o quasi si riscuoteva per sovrimposta fondiaria.

Malgrado il movimento dottrinale e politico verso la separazione dei cespiti e malgrado gli ordini del giorno della memorabile discussione parlamentare del 1870, confortati dall'autorità del Pescatore, l'indirizzo legislativo dei decenni successivi consiste nella conti-

(1) Atti parlamentari, Cd. Sess. 1865-66; st. 48.

nua restrizione della facoltà di sovrimposizione degli enti locali; non tanto per limitare la tendenza di questi ad impegnarsi in spese facoltative, quanto per riservare allo Stato la maggior parte possibile del gettito delle imposte principali. D'altra parte, ai cespiti autonomi contemplati dalla legge del 1865 e alla sempre maggiore possibilità di attingere alle imposte di consumo, si erano via via aggiunte, per la preoccupazione di compensare i comuni della sottrazione di risorse e anche per impedire che tutto il peso si riversasse sulla proprietà fondiaria, nuove imposte autonome assai poco redditizie, improvvisate senza chiari principi di tecnica fiscale e conoscenza della loro incidenza e ripercussione, che dunque avevano il solo effetto di complicare il sistema. Imposte sul valore locativo (1866), sui domestici (1866), sulle vetture pubbliche e private (1866), di famiglia (1868), sul bestiame (1868), di esercizio e rivendita (1870), di licenza 1870), sulle fotografie e le insegne (1874), sugli spettacoli (1874), sui velocipedi (1897), sui cani (1898), sull'occupazione di aree pubbliche (1898), sulle aree fabbricabili (1904), di soggiorno (1910), sui pianoforti e bigliardi (1917).

Salvo ritocchi a tali imposte o al sistema della sovraimposizione, volti a regolare la corsa alle reciproche usurpazioni statali e comunali sul reddito imponibile complessivo, nessuna importante riforma si aveva sino all'altro dopoguerra. Non che la situazione del sistema tributario locale non richiamasse l'attenzione, prima di uomini politici e di studiosi, poi del governo. Nel quadro di una tendenziale separazione dei cespiti, lo stesso anno 1896, il Lacava (1) proponeva la riforma dei dazi di consumo; l'Alessio (2), la cessione ai comuni delle imposte reali immobiliari ed eventualmente un'imposta personale sui redditi di ricchezza mobile, in cambio del dazio di consumo; il Merla (3) in senso contrario avrebbe ceduto tutte le imposte reali immobiliari allo Stato e tutte le imposte di consumo ai comuni. Il Conigliani (4) nel 1898 riconosceva realisticamente l'impulso all'aumento generale delle spese statali e locali (che i precedenti progetti volevano limitate, trovando poi troppo facile l'assetto dei tributi): la separazione dei cespiti fra Stato ed enti locali nell'autonomia delle responsabilità, sulla base dell'attribuzione a tali enti di una tassazione reale sugli immobili (5), avrebbe garentito l'attuazione di un sano principio economico, cioè la resistenza all'imposta come selezione della volontà di spesa: nel carico delle imposte doveva trovarsi il freno ultimo delle spese. Ma il sistema tributario dei comuni — scriveva poco dopo il Bonomi (6) — « era assolutamente privo di qualsiasi principio organico. Prodotto di elaborazioni molteplici ed affrettate, esso rappresentava dell'unico scopo con cui era stato creato: coprire ad ogni costo ed in qualunque modo il fabbisogno che era in aumento continuo ». A ciò sarebbe stato logico porre riparo, secondo il Bonomi, delimitando anzitutto la sfera fiscale dello Stato, dei comuni e delle pronvincie; ma la soluzione, nella pratica, non era facile.

I tentativi non mancarono, in quel torno di tempo, nel campo delle iniziative ufficiali. Il ministro Wollemborg presentava il 1901 un disegno di legge sotto il titolo modesto di « Sgravio dei comuni ed altri provvedimenti finanziari » (7), ma di contenuto per allora così ardito, da determinare la caduta del proponente dal potere. Si trattava di tutto un piano razionale di assetto del sistema tributario locale, ispirato al principio della separazione, previa unificazione di alcuni cespiti; ma in senso opposto a quello caldeggiato dallo Scialoja, e analogo invece alle idee di una riforma realizzata alcuni anni prima in Germania e assai lodata. Il progetto prevedeva: 1) la creazione di un sistema di imposte dirette reali comunali, sul reddito dei terreni, dei fabbricati e degli esercizi industriali commerciali professionali (ad eccezione del reddito dei capitali puri e degli enti collettivi, da riservare allo Stato); 2) l'abolizione delle imposte comunali di esercizio e rivendita, di famiglia e sul valore locativo, a vantaggio di un'imposta erariale globale progressiva sull'entrata netta; 3) la soppressione del dazio di consumo e l'istituzione pei comuni di imposte sui consumi localizzati (materiale di costruzione, gas, energia elettrica); 4) un sistema di ratizzi o sovvenzioni e contingenti sulle imposte reali per le provincie. Scopo dichiarato della riforma: indipendenza tributaria dei comuni, con attribuzione di distinti cespiti rispetto alla finanza statale, e riordinamento del loro sistema fiscale, per una ripartizione meglio perequata del carico esistente, sulla base dello sviluppo di forme superiori di imposizione, in sostituzione di quelle empiriche antidemocratiche e antieconomiche in vigore.

Nella realizzazione di fini analoghi, su via opposta si muoveva un progetto del ministro Majorana del 1905 (8), meno ambizioso, perchè mirava solo a un riordinamento dei tributi comunali con sostituzione di forme e di aliquote, ma volendo mantenere intatto quello che il proponente diceva equilibrio tributario locale; si voleva riparare a ciò che era difettoso e più pesante, distribuendo i carichi e offrendo i mezzi per una graduale riduzione della sovrimposta comunale sui tributi diretti erariali e delle altre piccole imposte reali autonome, e soppresse le imposte locali sulla spesa di famiglia o sul valore locativo, si sarebbe data ai comuni un'imposta più generale sulla entrata.

(1) *La finanza locale in Italia*, 1896.
(2) *La riforma dei tributi locali*, « Giornale degli economisti», aprile-giugno 1896.
(3) *Appunti e considerazioni sul riordinamento finanziario dei comuni e delle provincie*, 1896.
(4) *La riforma delle leggi sui tributi locali.*
(5) Nello stesso senso, intorno al 1902, il Ricca-Salerno G.: *Finanza locale*, in « Trattato di Diritto Amm. dell'Orlando » v. IX, p. 807-9.
(6) *La finanza locale e i suoi problemi*, 1903.
(7) Vedine *Relazione* in « Nuova Antologia », novembre 1901, ora in Wollemborg « Scritti e Discorsi », pp. 233 segg.
(8) Atti Parlamentari Cd. Leg. XXII Sess. 1905-06, st. 339.

Certi motivi del progetto Majorana erano assunti da un progetto di legge del ministro Sonnino, del 1909 (1), anche esso senza seguito, che l'imposta locale di famiglia voleva avocata allo Stato sotto forma di imposta sull'entrata netta complessiva, dandosi in compenso ai comuni tutto il dazio di consumo e, per la differenza eventuale, contributi e quote di integrazione a carico del bilancio statale.

Malgrado questo fervore di studi e di progetti, allo scoppio dell'altra guerra il sistema tributario degli enti locali poggiava ancora sulle sue basi antiquate, che in ordine di rendimento erano le seguenti: *a*) *per i comuni*: 1) il dazio di consumo, 219 milioni annui (28 % delle entrate totali), 2) le sovrimposte alle erariali immobiliari, 194 milioni (25 %), 3) le imposte sulla spesa, personali e suntuarie, 49 milioni (6 %), 4) le imposte dirette minori, 39 milioni (5 %); — *b*) *per le provincie*: le sovrimposte sulle erariali dei terreni e sui fabbricati, unico cespite tributario, davano l'83,9 % delle entrate totali (2).

22. La guerra, come sempre avviene, sconvolgeva il già malcerto assetto finanziario e tributario dello Stato e, anche di riflesso, quello degli enti locali; che in alcuni punti ritoccato, e accresciuto di cinque nuove minori imposte, riusciva ancor più farraginoso. Cominciavano perciò subito le ansie di una *nuova sistemazione*. Un progetto Meda del 1919, rinviando una impegnativa riforma dei tributi locali al tempo in cui fosse possibile una revisione degli ordinamenti amministrativi, prendeva in considerazione solo alcune esigenze collegate con una riforma del sistema tributario erariale: *a*) per eliminare la lamentata sperequazione fra imposizione dei redditi immobiliari, colpiti da forte sovrimposizione locale, ed esenzione dei redditi mobiliari da tale sovrimposizione, da una parte frenava la sovrimposizione immobiliare, dall'altra sostituiva alla vecchia imposta esercizi e rivendite un'imposta comunale sull'industria, commercio e professione (con diritto di sovrimporre per le provincie), e per gli analoghi redditi minori un'imposta di patente; *b*) aboliva le imposte comunali personali, di famiglia e sul valore locativo, a favore di una complementare progressiva da istituire a vantaggio dello Stato, con diritto di sovrimposizione pei soli comuni (3). La riforma, tradotta nel decreto-legge 24 novembre 1919, dal nome del ministro Tedesco, non aveva però seguito.

Un compiuto disegno di legge, dedicato esclusivamente all'assetto dei tributi locali, era quello presentato nel 1921 dal compianto ministro Soleri, nello stesso tempo in cui alla Camera venivano presentati due progetti socialisti, uno dell'on. Caldara per l'Associazione dei Comuni italiani, ed uno del compianto on. Matteotti (4). Il progetto Soleri trasferiva dai comuni alle provincie il diritto di sovrimposizione sulla complementare di Stato, già proposta dal Meda; contro la faziosità tassatrice degli enti locali imponeva determinati rapporti proporzionali nella misura rispettiva di imposizione di tutte le fonti di reddito mobiliari e immobiliari; sopprimeva le imposte di famiglia e sul valore locativo e suntuarie, per farne un'imposta generale progressiva sull'insieme della spesa, desunta dal valore locativo dell'abitazione, dal possesso di vetture, domestici, cavalli e da tutti gli altri indici idonei; e introduceva qualche nuovo istituto tributario, per ovviare alla crisi prevedibile pel limite posto alla sovrimposizione (5). Pel rimanente, il progetto non accoglieva il concetto della separazione del sistema tributario locale da quello erariale, piuttosto invece quello dell'intimo coordinamento; faceva propria l'osservazione della relazione Meda: che tale separazione non era consigliabile, e che più opportuno sembrava « ammettere così lo Stato come gli enti locali ad attingere tributi diretti da ogni forma di ricchezza, in considerazione dei servizi che ai relativi detentori vengono prestati sia dall'amministrazione centrale che dai comuni e dalle provincie: il che porta alla conseguenza di allargare il campo dell'imposizione diretta locale »: ma anche all'accavallamento dei due sistemi tributari, che nei due progetti Meda e Soleri portava all'introduzione di un'imposta locale sull'industria, commerci o professioni accanto alla mobiliare erariale. Giusta era tuttavia la ragione del coordinamento, esposta dalla citata relazione Perla d'Aroma: non potere ormai il sistema tributario degli enti locali essere autonomo, ma doversi coordinare al sistema tributario erariale, non solo per le condizioni contingenti dell'economia del paese e del bilancio dello Stato dopo la guerra, ma

(1) Atti Parlamentari, Cd. Leg. XXIII, Sess. 1909-10, st. 330.

(2) Ma tra il 1882 e il 1912 si era verificato, come conseguenza della politica accentratrice del sistema tributario statale, un fatto notevole, già accennato: le rendite patrimoniali dei comuni in seguito alle forzate alienazioni erano diminuite; per la stessa ragione di dissesto, le entrate straordinarie erano aumentate; ma le imposte erano diminuite dal 77,20 al 66,50 % delle entrate. Nel 1912, sempre pei comuni, il dazio consumo dava il 39,35 % dell'insieme dei tributi, gli altri tributi autonomi solo il 22,50 %, le sovrimposte ne davano il 38,15 %.

(3) Atti Parlamentari, Cd. Leg. XXIV, Sess. 1913-19, st. 1105.

(4) Quest'ultimo mirava a riordinare organicamente il sistema tributario comunale, per assicurare il pareggio, in base ai seguenti principii: dare larga autonomia dall'imposizione erariale (indipendenza tributaria che nel pensiero dichiarato del Matteotti era condizione di libertà comunale, ma non doveva essere pericolosa autonomia dell'arbitrio delle maggioranze), colpire tutte le forme di ricchezza con accertamenti semplici rigorosi poco costosi, e con criteri di progressività, ma con relativa tenuità di aliquote e con particolari riguardi pei redditi del lavoro e della produzione (finanza sociale in opportuno equilibrio con una finanza produttivista). All'uopo voleva però istituire un numero eccessivo di imposte comunali: *a*) dirette: sui beni mobili e immobili, sulla cifra di affari, sugli esercizi e rivendite e sulle professioni, con una complementare progressiva di famiglia; *b*) indirette: sul valore locativo e sui godimenti, con un'imposta-abbonamento transitoria sul dazio consumo, da abolire; *c*) speciali: di soggiorno, sulle aree fabbricabili, di miglioria (Atti Parl., Cd. Leg. XXVI, Sess. 1921, st. 1310).

(5) Atti Parlamentari, Cd. Leg. XXIV, Sess. 1921, st. 967.

per il necessario stabile equilibrio fra i due sistemi; che però non voleva dire accavallamento e non escludeva la separazione razionale dei cespiti e l'autonomia locale.

La legislazione successiva del 1923 realizza, con un insieme di provvedimenti staccati, i principii maturati nei vari progetti del dopoguerra:

a) precede il « blocco » provvisorio delle sovrimposte, che avevano assunto altezze intollerabili (in qualche caso 1000 o 2000 centesimi, e cioè 10 o 20 lire per ogni lira di imposta erariale), solo attenuate dall'insufficienza di accertamenti antiquati, causa tuttavia di maggiore perequazione;

b) seguono il riordinamento e la riduzione delle sovrimposte stesse, in occasione del riordinamento delle fondiarie principali;

c) viene istituita un'imposta sull'esercizio dell'industria commercio professioni e per gli stessi redditi minori un'imposta di patente, in sostituzione della sovrimposta sulla ricchezza mobile erariale e dell'imposta comunale di esercizio e rivendita;

d) si dà facoltà ai comuni (non alle provincie) di scegliere (a compenso della soppressione delle personali locali) fra la sovrimposta a una prevista complementare di Stato e una propria imposta sul reddito consumato, però in aggiunta alle imposte suntuarie (ma questo provvedimento non si potrà attuare e rimangono le imposte di famiglia e sul valore locativo);

e) in sostituzione dell'imposta comunale sulle aree fabbricabili, si introduce un contributo di miglioria, accanto a un contributo di utenza stradale;

f) si trasferisce definitivamente ai comuni il dazio di consumo, che già prima e poi durante la guerra ha subito notevoli modificazioni nel senso di tale evoluzione.

Non era una sistemazione organica dei tributi locali, e del resto rimaneva in parte inattuata, in parte era poi ritoccata con provvedimenti del 1925 (Volpi). Sicchè allo studio di una nuova riforma si accingevano qualche anno dopo successivamente due commissioni, una amministrativa (Pironti) e una composta di membri delle Camere (Berio).

Queste si proponevano: la creazione di un sistema tributario uniforme, con una certa elasticità di adattamento alle esigenze degli enti locali, ma con vincoli rafforzati fra le diverse imposte, a fini di perequazione; la semplificazione del sistema, mercè abolizione delle imposte personali indiziarie (di famiglia, sul valore locativo, di esercizio e rivendita) o di scarso gettito (suntuarie); l'esclusione della partecipazione degli enti locali a certi proventi erariali, contro riduzione dei loro compiti di carattere statale.

Ma non si fece in realtà che ben poco, e il T. U. del 1931, che aveva l'ambizioso disegno di riordinare per lungo tempo il sistema tributario degli enti locali, lasciava questo assiso sulla congerie ormai tradizionale di grandi e piccole imposte e sovrimposte.

23. Allo scoppio della seconda grande guerra il *sistema tributario locale* presentava:

Pei comuni:

a) imposte dirette reali: sovrimposte fondiarie sulle erariali; imposta sulle industrie e commerci e professioni o imposta di patente, imposte di licenza e sulle insegne, imposte sul bestiame e sugli animali caprini;

b) imposte dirette personali (sul valore locativo o di famiglia);

c) imposte indirette di consumo (già dal 1930 sostituite al dazio di consumo) e suntuarie (vetture e domestici, cani, pianoforti e bigliardi);

d) imposte di scopo e contributi speciali (di soggiorno e di cura, contributi di miglioria, di fognatura, di utenza stradale poi soppresso, diritti di pesi e misure e per banchi pubblici, tasse di occupazione di aree e sottosuolo pubblici, tasse di circolazione dei veicoli a trazione animale e velocipedi).

Per le provincie:

a) sovrimposte sulle erariali immobiliari e sulla comunale mobiliare;

b) contributi di miglioria e tasse-imposte varie;

Caratteristiche principali di tale sistema di imposizione, ancor oggi vigente, sono: l'empirismo e la rozzezza, la rigidità e l'insufficienza, la sperequazione e la fondamentale regressività.

Si hanno accavallamenti fra tributi locali e tributi statali, con confusione o irrazionale ripartizione dei vari cespiti fiscali, e conseguente mancanza di elasticità dell'intero sistema.

Si ha diversità di accertamenti, con trattamento ingiustamente disuguale fra gruppi territoriali (regioni e regioni, e financo comuni e comuni della stessa provincia) e gruppi sociali di reddito (redditi immobiliari e consumi popolari troppo tassati rispetto ai redditi mobiliari).

Un'opera di unificazione e semplificazione, premessa della maggiore possibile separazione dei vari cespiti, dovrebbe poter trarre alfine dal caos il vero sistema.

L'evoluzione del sistema tributario degli enti locali e della sua pressione nel ventennio fra le vigilie delle due grandi guerre appare dalle seguenti cifre (1):

Gettito dei tributi comunali

Anni	Dazi e imposte di consumo	Sovrimposte	Altri tributi	Totale
	Totale in milioni di lire oro			
1912	200,6	194,4	238,3	633,3
1922	199,8	204,8	112,2	516,8
1932	475,9	235,6	291,6	1.006,6

Anni	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice
	Aliquote per abitante							
1912	5,76	100	5;58	100	6,85	100	18,19	100
1922	5,20	90	5,33	96	2,92	43	13,45	74
1932	11,47	199	5,63	101	7 —	109	24,09	135

(1) Répaci F. A.: *Le finanze dei comuni e delle provincie*, 1936.

Gettito dei tributi provinciali

Anni	Sovrimposte terreni	Sovrimposte fabbricati	Addizionale imposte ind.	Contributi speciali	Compartecipazione tassa scambio	Totale
	Totale in milioni di lire					
1914	75,4	62,6	—	—	—	138,0
1922	86,7	41,7	—	—	—	128,4
1930	115,4	74,0	50,8	11,5	16,2	267,9

Anni	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice	Cifra ass.	Indice
	Aliquote per abitante											
1914	2,09	100	1,73	100	—	—	—	—	—	—	3,82	100
1922	2,26	108	1,09	63	—	—	—	—	—	—	3,35	87
1930	2,81	134	1,80	104	1,24	—	0,28	—	0,40	—	6,53	170

Più particolarmente, nel 1925 e nel 1935, inizio e termine di un periodo di finanza normale prima dell'ultima guerra, si aveva (1):

Gettito delle principali imposte comunali

		in migliaia di lire oro	
		1925	1935
Sul reddito prodotto			
Sovrimposte terreni e fabbricati		182.895	264.12
Imp. indus. comm. prof. e patente	(a)	40.378	82.67
Imp. bestiame e caprini		30.104	27.44
Imp. sulle insegne		1.711	4.67
Sul reddito consumato			
Imp. valore locativo e di famiglia	(b)	55.928	96.03
Imp. vetture e domestici		3.262	7.45
Imp. sui cani		4.618	7.79
Imp. di soggiorno e di cura		2.817	2.18
Imp. pianoforti e bigliardi		1.261	3.61
Dazio e imposte di consumo		274.750	499.63
Contributi e varie			
Contributi di miglioria		98	3.095
Contrib. stradali e tassa di circolazione		1.618	9.752
Altre imposte e tasse	(c)	36.015	86.586

(*a*) Compresa la imposta esercizio e rivendita. — (*b*) Compresa l'addizionale alla complementare. — (*c*) Comprese le tasse di pubblici servizi e la sovrimposta sui terreni bonificati.

Nel 1935 le imposte di consumo costituivano il gettito maggiore delle imposte comunali (45,63 %), seguivano le sovrimposte (24,12 %), le imposte sulla spesa (8,77 %), le imposte sull'industria commercio professioni e di patente (7,55 %). Le principali imposte sul reddito prodotto costituivano il 31,67 %, quelle sul reddito consumato il 54,40 %. Nel 1939, nel gruppo delle imposte dirette reali, le sovrimposte davano ai comuni 1078 milioni, le imposte sull'industria commercio professioni e patente 329 milioni, quelle sul bestiame e sui caprini 109 milioni; nel gruppo delle imposte dirette personali, le imposte sul valore locativo e di famiglia davano 383 milioni; infine le imposte di consumo davano 1992 milioni, altre imposte sulla spesa 321 milioni, le tasse di occupazione 129 milioni, contributi vari 47 milioni.

Ancora oggi, come settanta anni fa, le sovrimposte fondiarie e i dazi di consumo sono la fonte senza paragone più cospicua delle entrate comunali. Nello stesso anno 1939 i proventi provinciali erano costituiti di 870 milioni di sovrimposte sulle immobiliari erariali, di 155 milioni di sovrimposta alla mobiliare comunale, di 50 milioni di tasse e contributi vari: prevalenza antica della sovrimposta, nell'alimentazione della finanza provinciale.

24. Dalle vicende del sistema tributario degli enti locali appaiono due tendenze contradittorie; da una parte verso la semplificazione e unificazione e poi verso la separazione dei cespiti così razionalizzati, sotto un impulso di ordine logico; dall'altra verso la confusione dei cespiti, in una disordinata concorrenza per la distribuzione della materia imponibile fra Stato ed enti locali, sotto l'impulso delle crescenti esigenze dell'uno e degli altri, ma nella naturale preminenza di quelle statali.

La contradizione non è del nostro paese soltanto, ma dell'assetto dei *rapporti fra tributi locali e tributi statali* in tutti i paesi; più generalmente, del mutato sistema dei rapporti tra finanza locale e finanza statale. I mutamenti economici della mobilità della ricchezza e della diffusione degli affari, quelli sociali del tenore di vita, quelli politici dell'influenza democratica sulla formazione della volontà statale, quelli finanziari dei bisogni crescenti dello Stato e della corrispondente pressione fiscale sull'unica fonte di risorse, considerata mezzo di politica nazionale: tutto ciò ha reso sempre più assorbente la preminenza della sovranità fiscale dello Stato e battuto in breccia l'antico principio della separazione dei sistemi tributari statale e locale (2).

Sicchè non può propriamente parlarsi di un sistema tributario locale autonomo o dipendente, ma di un sistema più o meno autonomo o più o meno dipendente dal sistema tributario erariale.

Oggi non si potrebbero trovare concretamente realizzati i tipi logici della *netta separazione* o della *netta dipendenza;* ma piuttosto l'uniformità tende a stabilirsi su *tipi misti*, nel senso della coesistenza di compromesso fra elementi del tutto autonomi ed elementi di collaborazione e coordinamento fiscale fra Stato ed enti minori:

a) Gli *elementi di autonomia* sono costituiti da alcune imposte tradizionalmente indipendenti, tipicamente locali, che lo Stato non potrebbe avocare a sè, appunto per ragioni storiche o tecniche; il cui campo però tende a restringersi, come prevalgono le ragioni dell'accentramento;

b) *gli elementi di dipendenza* o solo di *coordina-*

(1) Ministero Finanze: *Bilancio dei comuni e delle provincie per l'anno* 1935, Ist. Pol. Stato 1937.

(2) Seligman: *Imposte degli stati federali?*, e *Ricostruzione finanziaria*, in « Nuova Collana di Economisti », v. IX, pp. 267-8, 306, dove si nota che nei soli dieci anni fra il 1913 e il 1924 negli stessi Stati Uniti, paese per la loro ricchezza a sistema decentrato, la percentuale delle imposte federali centrali rispetto alle totali (indice di accentramento) era salita dal 30 al 41 %. Lo stato federale è venuto via via invadendo il campo dell'imposizione diretta locale, cui si era mantenuto estraneo.

mento si presentano sotto una di queste tre forme, già accennate a proposito delle risorse in genere, ma che qui giova qualificare con riferimento alle specifiche entrate tributarie:

1° *addizionali* degli enti locali all'imposizione erariale (eccezionalmente, addizionali dello Stato all'imposizione locale): prelievo « aggiunto » su un imponibile unico e originariamente distinto dal principale;

2° *partecipazione* degli enti locali, *per quote*, a determinate specifiche imposte erariali (eccezionalmente partecipazione dello Stato per quote a determinate specifiche imposte locali): unico prelievo su un unico imponibile, con separazione « successiva » dell'accessorio dal principale. Come nel caso delle addizionali, la distinzione fra principale ed accessorio si riferisce all'organizzazione tecnica dei rapporti fra prelievo statale e prelievo locale, non alla rispettiva proporzione quantitativa di questi: le addizionali, come in Italia, e le quote, come in Germania, possono superare la somma delle principali;

3° *partecipazione* degli enti locali a una ripartizione (diversa da quella per quote perchè non fissata dalla legge, ma stabilita occasionalmente secondo i bisogni) di *fondi* comuni, raccolti da *specifiche imposte*, con le quali non esiste relazione quantitativa. Tipo di comunione o confusione di cespiti, che trovasi al limite opposto di quello della piena autonomia; e che confina col sistema dei fondi comuni comunque riscossi, anche cioè da fonti diverse dalle tributarie, e liberamente distribuiti dallo Stato: tipo di dipendenza piena, che però sconfina dal campo fiscale.

La varia commistione di questi diversi istituti identifica la struttura di ciascun sistema tributario locale e dei suoi rapporti col sistema tributario erariale. Ma una tendenza è certa: quella del prevalere crescente di elementi di relazione e di coordinamento, nella cennata concorrenza, che siccome cresce col crescere dei bisogni tende a comporsi in una ordinata collaborazione, fra Stato ed enti locali, in istituti chiaramente stabiliti, per l'amministrazione più economica delle risorse fiscali che il reddito nazionale può nell'insieme offrire alla soddisfazione di quei bisogni.

Questa tendenza avendo ragioni economiche e tecniche fondate, prevale negli stessi paesi in cui l'antica tradizione del governo locale sembrava dover resistere all'invasione del governo centrale nel campo prima riservato a certa autonomia tributaria. Intorno al 1932-33, la percentuale delle imposte locali rispetto alle totali era del 57 % agli Stati Uniti, del 33 % in Germania, del 20,8 % in Italia, del 19,7 % in Gran Bretagna, del 17,5 % in Francia.

La prevalenza del sistema tributario locale negli Stati Uniti si deve alla ricchezza del paese, che consente di rispettare gli ordini tradizionali. La *property tax* è laggiù amministrata dagli enti locali, e il governo federale ha solo un diritto di sovrimposizione; ma è significativo che il governo centrale deva a sua volta integrare il sistema tributario locale con somme annualmente crescenti di *grants in aid* (doni di aiuto alle imposte locali), che sono correzione di un certo accentramento.

Questi *grants* sono tipici del sistema inglese di rapporti tra finanza statale e finanza locale, pur tradizionalmente fondati sull'autogoverno locale; in un secolo non han fatto che crescere, costituendo un elemento di piena dipendenza della finanza locale (quello indicato, del fondo comune di generiche entrate). Ma corrispondente a questo che è divenuto uno dei due pilastri della finanza locale del Regno Unito — null'altro che forma del crescente accentramento delle risorse fiscali nell'amministrazione centrale e di risarcimento e redistribuzione successiva da questa all'amministrazione locale — si ha il sistema delle *general rates*, imposta autonoma esclusivamente locale sull'occupante della proprietà stabile secondo il reddito di questa (da non confondere con le nostre imposte immobiliari, che sono una schedula dell'erariale *income-tax* inglese): risultato di un processo secolare di raggiustamento e consolidamento di molti diritti locali, cioè di imposte di scopo, intorno alla *poor rate*.

Ma è significativa anche qui la tendenza verso un ulteriore consolidamento e una maggiore uniformità, sopra tutto verso l'accentramento delle *general rates* nelle contee, contro il costoso ingombro delle minori unità tassatrici, come le parrocchie, cui i proventi vengono redistribuiti dalle contee (riforme del 1925 e del 1929). Gli enti locali possono pure contare su un provento notevole, anch'esso autonomo, di servizi municipalizzati; che in Inghilterra è piuttosto forma di imposta indiretta sui consumi, mancante come tale nel sistema tributario locale.

I *grants in aid to rents* non sono però solo partecipazione a forfait dei governi locali alle imposte dirette e indirette riscosse dallo Stato e ad essi precluse; sono, come accennato, mezzo di perequazione interlocale, a compenso di certa regressività delle *rates*: prova della ricordata tendenza degli istituti tributari a far sistema con gli istituti finanziari, statali e locali.

In conclusione, quello che potrebbe apparire il *tipo anglosassone* di sistema tributario locale indipendente, è commisto di elementi tipici della piena dipendenza dal sistema erariale, col quale tende a integrarsi organicamente (1).

Tipo tradizionalmente del tutto diverso sarebbe quello europeo continentale, specialmente latino. Un *sistema intermedio* era stato tentato in Germania nel 1893, con

(1) E' ritenuto soddisfacente, nella sua grande semplicità ed elasticità, questo sistema di *rates* integrato da *grants;* sicchè il governo laburista attuale, nell'opera di riforma che si propone, di tutta l'organizzazione amministrativa ed economica, non pensa, come ha dichiarato il cancelliere dello scacchiere Dalton, che a lievi ritocchi del metodo dei *grants*, il quale naturalmente richiama sulla propria struttura marginale le conseguenze eventualmente negative di tutto il sistema. Alle *rates*, oltre la regressività, si addebita la sperequazione interlocale; e si propone di ripararvi con raggiustamenti nell'offerta dei servizi e infine coi *grants*. (HICKS U. K.: *The incidence of local Rates in G. B.;* e *The Economist*, nov.-dec. 1945).

una riforma (ricordata sotto il nome di *von Miquel*) che assegnava agli enti locali le imposte immobiliari. Era una divisione razionale dei cespiti, ispirata al principio, proprio della dottrina germanica, della localizzazione del beneficio dei servizi pubblici, e portava alla soppressione delle imposte indirette locali. Essa veniva seguita dal Belgio e dall'Olanda; ma si mostrava nei tre paesi del tutto insufficiente. In base alla legge 1920 della repubblica di Weimar, che aveva rafforzato l'accentramento del sistema finanziario e tolto ai Länder l'autonomia fiscale, le risorse locali tedesche, tolte le tasse e diritti vari, rimanevano costituite di tre imposte reali speciali (sul reddito fondiario e sui plusvalori, di patente, e sui divertimenti) e prevalentemente di partecipazioni alle imposte del Reich, varie secondo i Länder, per quote che, per es. erano di 2/3 delle imposte sul reddito, del 20 % dell'imposta successioni e in misura diversa di altre imposte.

Ieri la Germania presentava il maggior numero di accavallamenti fra sistema tributario statale e locale, in un insieme rigido perchè estremamente complicato. Il Reich ha rivendicato per sè la parte maggiore della materia imponibile, ad esplicita severa esclusione degli enti locali (Länder e Gemeinden) da materia della stessa specie, ma ha dato a questi, oltre il diritto di partecipare alle imposte erariali, la possibilità di molteplici piccole imposte autonome. Sistema quanto mai vessatorio e costoso, il quale tuttavia lasciava che nel 1928-29 i bilanci degli stati e delle municipalità comprendessero ancora più della metà dei proventi totali delle imposte.

Il *tipo latino*, cui si è venuta avvicinando la Germania, sia pure nella forma diversa della partecipazione per quote, è in prevalenza quello di una finanza accentrata, non però sino alla confusione dei cespiti: è il sistema delle addizionali. In Francia e in Belgio, come in Italia, gli enti locali hanno diritto di sovrimposizione sulle reali immobiliari dello Stato ed hanno poi un insieme di imposte autonome; eccezionalmente partecipano con quote a proventi di imposte erariali, versati o non in fondi comuni. Questi ultimi sono specialmente propri della Francia; dove prevalgono fra le autonome l'*impôt mobilier*, analoga a quella nostra sul valore locativo, e quella di patente, analoga a quella nostra sul reddito delle industrie commercio e professioni; che però si accertano come se fossero tributi erariali, e si stabilisce quanto sarebbe dovuto allo Stato. ma solo per permettere l'applicazione su tale fittizio ammontare dei centesimi addizionali a favore degli enti locali. Esistono pure gli *octrois* (imposte di consumo) e varie imposte minori, specie suntuarie (1).

Ma si lamenta in Francia la rigidità del sistema basato sulle addizionali, e in genere dei legami fra tributi locali e tributi statali, così incomodi insieme per lo Stato e per gli enti minori (2). Un progetto governativo del 1931 prevedeva la completa soppressione delle addizionali e la loro sostituzione con un sistema ritenuto più elastico più equo più produttivo, cioè con tre imposte comunali, la fondiaria sui terreni e sui fabbricati e quella di patente (reali), e la *contribution mobilière* (personale progressiva, basata sul valore locativo dell'abitazione); le stesse imposte, pure autonome, sarebbero state assegnate ai dipartimenti. Era poi prevista una integrazione statale in proporzione diretta della popolazione, inversa della ricchezza, e variamente commisurata ad altri indici di povertà relativa e di peso per certe esenzioni fiscali.

25. Il *sistema italiano* dei rapporti fra tributi locali e tributi statali appartiene al tipo misto, con un minor grado di accentramento e di accavallamenti, e una notevole parte di entrate indipendenti, però tutt'altro che razionali. Queste condizioni offrono, insieme, maggior dovere e maggiore possibilità di una razionalizzazione del sistema; sol che si voglia approfittare del riordinamento amministrativo previsto, per affrontare una riforma fondamentale, i cui principii sono nelle esposte vicende dei tributi locali nel nostro e negli altri paesi.

Se finora essi non si sono potuti attuare, è stato meno per la preoccupazione dell'incombente squilibrio finanziario, più per la mancanza di un coraggio di decisione che fosse pari alla chiarezza di vedute dei ricorrenti progetti, tutti conformi all'ispirazione di un principio fondamentale ancor valido: la necessità di un'opera di unificazione e semplificazione e poi di separazione maggiore possibile dei due sistemi tributari, con il coordinamento e le necessarie integrazioni, che i vari istituti tributari inquadrino nell'unità di un sistema finanziario coerente.

La problematica di siffatta riforma si trova ancora di fronte ai vecchi motivi, lungamente discussi:

a) della sovrimposizione sulle fondiarie erariali;
b) dell'imposizione locale sul reddito mobiliare;
c) delle imposte locali personali;
d) delle imposte di consumo.

Si vedrà se questi quattro gruppi di problemi si possano a loro volta raggruppare, riportandoli a quelli di due grandi imposte locali indipendenti: una reale sui redditi e una personale sulla spesa.

26. *A*) Quello delle *sovrimposte* è il più consistente, e anche più discusso, legame del sistema tributario locale a quello erariale.

A favore della sovrimposizione col metodo delle addizionali la dottrina aveva segnalato la semplicità (mette a disposizione degli enti locali un gettito automatico), l'economicità (di un prelievo unico), la certezza (del rendimento), l'imparzialità (contro gli abusi degli enti tassatori). Ma questi vantaggi si sono venuti attenuando nel tempo, come il metodo, da eccezionale e sussi-

(1) Le proporzioni rispettive erano nel 1930: 70% di imposte autonome, 16% di imposte comuni (addizionali), 12% di imposte di consumo e 2% di altre autonome.

(2) ALLIX: *Science des finances et législation financière*, 1931, p. 1045.

diario, è divenuto normale e rilevante, e causa di rigidità per l'intero sistema, tale da provocare un'accentuata tendenza al suo abbandono. Non si tratta solo della ragione politico-economica della troppa semplicità come causa di sperpero, per la ragione che ai contribuenti sfuggirebbe il controllo e la responsabilità dei sacrifici consentiti per l'amministrazione locale, rispetto a quelli richiesti dallo Stato.

Vi è una ragione tecnica più concreta: l'addizionale può sovrapporsi a una principale antica e difforme, divenuta fittizia, amplificandone le sperequazioni e non permettendo di adeguarla ai diversi o nuovi bisogni.

Questa della sperequazione è un'istanza ben annosa contro la nostra sovrimposizione locale, eredità indiretta dei vecchi catasti, con la difficoltà di accertamenti simultanei del reddito fondiario, e dell'eccessivo gravame differenziale sempre poi inflitto, per gli accertamenti più frequenti, sulla proprietà urbana (1).

Si hanno sperequazioni fra gruppi territoriali e fra categorie di reddito, dovute non solo alla diversità di accertamenti pur difettosi, ma al disparato ricorso che le amministrazioni locali fanno alla sovrimposizione, secondo l'indirizzo della loro politica, più o meno partigiana o prudente (2), generalmente con le conseguenze di una pressione maggiore nelle circoscrizioni in cui si vuole gravare proporzionalmente di più sulla ricchezza cosiddetta fondata, che sono poi spesso le più povere.

A parte questa deviazione, o altre ragioni più forti di vari rapporti sociali, è obiettivamente necessario che i comuni rurali inaspriscano la sovrimposta fondiaria e, all'estremo opposto, i capoluoghi inaspriscano la sovrimposta fabbricati. Ma qui la vecchia controversia delle sperequazioni inevitabili per rigidità e cattiva applicazione del sistema, si colloca sotto l'opposta luce dell'inevitabilità per differenza obiettiva di situazioni locali, per qualità prevalenti di reddito e diversa politica amministrativa. Una ragione di più, dunque, per risolverla riportandosi alla separazione delle responsabilità, all'autonomia benintesa e all'iniziativa del governo locale, sia pure controllate e costrette entro i limiti di un necessario coordinamento.

Del resto, non si tratta che di riconoscere il fatto che appunto l'iniziativa degli enti locali ha lentamente creato nella logica della necessità. Secondo la legge del 1865, la possibilità di applicare le sovrimposte sui tributi erariali era indicata come ultima, del tutto sussidiaria, fonte di entrate, dopo quelle patrimoniali, i dazi di consumo e le tasse varie.

Col tempo, automaticamente, silenziosamente la situazione si è rovesciata: le imposte sui terreni e sui fabbricati sono principalmente erariali per legge, ma sono già da tempo divenute principalmente locali di fatto, per la proporzione sempre crescente, malgrado i freni di legge, del gettito delle sovrimposte a favore degli enti locali. Questo rovesciamento, già notato dall'Alessio intorno al 1885, non fa in seguito che consolidarsi.

	1899		1914		1930	
	Terreni	Fabbricati	Terreni	Fabbricati	Terreni	Fabbricati
	(in milioni di lire)					
Imposta erariale	88,8	106,5	84,6	117,0	150,0	283,0
Sovrimposta comunale	52,6	81,4	125,1	90,4	627,0	240,0
Sovrimposta provinciale	34,0	52,9	71,7	62,3	440,0	291,0
TOTALE	175,4	240,8	281,4	269,7	1217,0	814,0
% della sovrimposta sull'erariale	97,4	126,1	232,6	130,5	711,3	187,6
% dell'erariale sul totale	50,6	44,2	30,0	43,3	12,3	34,7

Del totale dell'imposta immobiliare lo Stato prelevava il 47 % nel 1899, il 37 % nel 1914, il 21 % nel 1930. Nel 1939, come il gettito dell'imposta erariale era di 150 milioni pei terreni e di 343 milioni pei fabbricati, e la sovrimposta comunale era rispettivamente di 685 e di 393 milioni, quella provinciale di milioni 505 e 365 rispettivamente, la percentuale della partecipazione statale all'immobiliare era del 25 %: le sovrimposte locali sui terreni ammontavano al 794 % dell'erariale e quelle sui fabbricati al 221 %, di fronte a un massimo possibile dato dal 3° limite (e poco spostato in fatto e nel complesso dalle eccedenze oltre il 3° limite) del 950 e del 275 % e a un secondo limite dell'800 % e del 225 %.

Il cordone ombelicale fra il sistema tributario erariale e quello locale è dunque costituito dalle poche centi-

(1) Nel 1935, mentre l'aliquota media per tutto lo stato della sovrimposta comunale sui terreni era del 41,18% del reddito imponibile espresso in lire 1914, si aveva un massimo di 53,48 nelle Marche e un minimo di 28,48 in Piemonte. Per la provinciale, contro un'aliquota media di 28,12 % un massimo di 40,91 in Calabria e un minimo di 20,91 in Lombardia. Non è tanto l'altezza delle aliquote, le cui medie divise per 3,66 indice di svalutazione della moneta fra il 1914 e il 1935 si riducevano in fatto rispettivamente a 10,92 e 7,66 %; è la sperequazione che rimane fra provincia e provincia, e che si verifica anche fra comuni diversi della stessa provincia (per es. l'aliquota media del 44,68% dei 105 comuni della provincia di Padova è fra un massimo di 101,90 e un minimo di 29,89 %). La sperequazione è cresciuta in seguito all'applicazione delle aliquote attuali sui nuovi estimi e alla disparità dei criteri seguiti in tale applicazione e nella scelta delle tariffe, come della stessa valutazione dei redditi. Minore sperequazione si verifica, per la diversità di metodo di accertamento della principale, nella sovrimposta sui fabbricati: 10,49 e 8,72 % medie comunale e provinciale, rispettivamente, fra massimi e minimi della prima di 13,36 (Marche) e 7,32 % (Piemonte), e massimi e minimi dell'altra di 13,72 (Abruzzi) e 7.21 % (Venezia Giulia). Ma è qui maggiore la sperequazione regionale della principale, se nel 1922 su 1000 abitanti v'erano 59 ruoli di imposta nel nord, 48 nel centro e 277 nel sud d'Italia. (L'*Autonomia regionale*, op. del Movimento Liberale it. 1944, p. 32).

(2) Nel 1936 su 100 comuni il 0,34 non applicava sovrimposta fondiaria, il 9,98 l'applicava entro il 1° limite, il 43,80 entro il 2°, il 39,70 entro il 3°, il 6,18 oltre il 3°; l'aliquota complessiva delle imposte era del 24,50 % entro il 2° limite, del 27,56 % entro il 3°. Analoga diversità si verificava pei fabbricati: 33,22 % entro il 2° limite più frequente, 38,32 % entro il 3° limite, con la differenza che notoriamente il reddito dei terreni, malgrado la revisione degli estimi, è di gran lunga superiore allo accertato, rispetto a quello dei fabbricati.

naia di milioni cui ammonta il gettito base delle due imposte fondiarie; troppo esile, rispetto alla massa delle addizionali, e che dunque potrebbe senza difficoltà esser reciso, col riconoscere come imposte esclusivamente locali le due immobiliari. La soluzione avrebbe per sè l'autorità di un antico movimento dottrinale e politico nostrano e di una tendenza attuale propria dei paesi latini, che sull'esempio di altri paesi si propongono di abbandonare il metodo delle addizionali.

Delle ragioni storiche della persistenza del metodo delle sovrimposte, quella della facilità estrema di attingere alla ricchezza immobiliare mercè un semplice aumento di aliquota si è dimostrata causa di ingiustizia, di rigidità, di sperpero. Permane qualche altra ragione; ma se ne possono far derivare conseguenze opposte di perequazione e di elasticità. Si allude alla localizzazione della ricchezza immobiliare e della sua relazione col beneficio dei servizi prestati dagli enti locali.

I comuni hanno più immediato ed evidente carattere di imprese per la produzione di determinati speciali servizi pubblici, sono associazioni di interessi limitati, prevalentemente economici, di cui i più fermi e certi sono quelli legati alla proprietà immobiliare. In realtà i comuni sorsero come corporazioni di proprietari di fondi, che davano ad essi i mezzi di esistenza; vennero poi i bisogni dello Stato, costretto ad abbandonare l'imposizione personale e ad imporre tributi diretti sui terreni e sui fabbricati, lasciando ai comuni la facoltà marginale di sovrimporre. Oggi si tratterebbe di ristabilire l'antica situazione, della prevalenza rispettiva dell'imposta personale erariale e dell'imposta reale comunale. Tale rovesciamento di situazioni sarebbe sulla linea dell'evoluzione della coscienza e della tecnica tributarie, col passaggio dalle imposte analitiche sui redditi all'imposta sintetica sul reddito globale; che non potrebbe non essere erariale, come quelle non potrebbero, nella loro importanza residuale, non essere locali.

Il principio economico dell'imposizione commisurata all'importanza degli interessi protetti o promossi e dei servizi pubblici goduti, che si vuol mantenere generalmente valido, trova una conveniente applicazione specie in una tassazione locale indipendente, a base proporzionale, dei redditi localizzati; da ritenere poi come uno degli indici di capacità contributiva globale agli effetti della generale personale progressiva erariale, più idonea a sopperire alle spese generali indivisibili utili all'intera collettività nazionale. Perciò dappertutto la tendenza dominante verso la logica separazione dei cespiti, si basa sull'attribuzione della ricchezza immobiliare e comunque tangibile all'imposizione locale, con corrispondenti restrizioni all'imposizione personale del reddito; nell'applicazione in distinte specifiche zone del sistema tributario nazionale, del principio della territorialità dell'imposta, in cambio della protezione specifica di particolari fonti di reddito, *versus* il principio più moderno ed elastico della personalità dell'imposta, in cambio dei beneficii che il cittadino gode in relazione al suo reddito globale (1).

Non grande difficoltà presenta la rinuncia al vecchio beneficio dell'economicità per accertamento e riscossione automatici della sovrimposta. Una delle obiezioni al disegno qui accennato, affacciata dagli elaboratori delle riforme del dopoguerra, sta in ciò, che istituita un'imposta statale progressiva sul reddito globale, non potrebbe la valutazione di una parte di questo esser lasciata alla difformità dei criteri degli enti locali, cui d'altra parte non sarebbe opportuno addossare le difficoltà e il costo degli accertamenti catastali. Ma si potrebbe prevedere il mantenimento dell'accertamento unico erariale aggiornato, come base, insieme, dell'imposizione reale autonoma degli enti locali e dell'imposizione generale personale erariale (2).

Meglio, nell'occasione si potrebbe fare un passo consigliato da tempo dalla dottrina (3), per una maggiore giustizia tributaria. Alludiamo all'abbandono del catasto, come metodo troppo rigido e lento di accertamento fiscale, causa principale delle sperequazioni lamentate, e all'unificazione degli accertamenti sulla base del valore locativo corrente nelle due imposte immobiliari, già prevista dal progetto Soleri; che non esclude la stabilità dell'accertamento per più o meno lungo periodo di tempo, secondo la natura del reddito (fondiario rustico o urbano, ecc.), per favorire gli investimenti di risparmio e l'applicazione di eccezionali capacità organizzative. Le odierne più rapide trasformazioni agrarie e edilizie richiedono valutazioni più frequenti e più aderenti alle varie mutevoli situazioni economiche locali, secondo metodi agevoli, rapidi e poco costosi, non diversi da quelli in uso pei redditi mobiliari; senza di che sarebbero destinate a perpetuarsi le sperequazioni insite nel nostro sistema tributario. Questa, a sua volta, è una ragione di più per attribuire le imposte reali agli enti locali, che a siffatti accertamenti possono meglio provvedere.

In ogni caso, la collaborazione fra amministrazioni ed uffici erariali locali dovrebbe rendere possibili accertamenti più adeguati all'imponibile, per la maggiore conoscenza immediata di questo nei diversi ambienti locali. Ma se prevalesse il criterio di abbandonare l'imposizione reale ai soli enti locali, contro gli abusi delle

(1) Financo in Inghilterra si discute di un'*income-tax* locale come alternativa delle *rates* (FINER: English Local Government, 1945, p. 418). La proprietà stabile, rustica e urbana è base dell'imposizione locale agli Stati Uniti (92 %) e in Gran Bretagna; è molto importante, se non prevalente, in Francia, in Belgio, in Germania (qui ne costituisce il 46 %, contro il 21 % delle imposte sul reddito mobiliare). Si noti che due sistemi paralleli di imposte reali sul reddito sono possibili solo nei paesi ricchi. In Olanda, dopo la breve accennata esperienza, si tornò alle prime soppresse imposte specifiche sulla terra e sui fabbricati, come alle più idonee per far partecipare la proprietà locale alle spese locali.

(2) L'accertamento erariale di un'imposta locale anche autonoma era proposto dal Majorana per l'imposta generale personale, onde sottrarla alla balìa delle fazioni locali, e vige in Francia per l'*impôt mobilier*. Il Wollemborg pensava invece a catasti comunali, sull'esempio di quello dell'antico dipartimento ligure-piemontese, o a un sistema misto, di catasto geometrico tenuto dallo Stato e di catasto estimativo affidato ai comuni.

(3) RICCA SALERNO G.: (loc. cit., p. 808-9), e poi DE VITI DE MARCO, GRIZIOTTI e altri.

maggioranze e la partigianeria della loro amministrazione, gioverebbero vincoli di interdipendenza fra le varie forme di imposizione (nel senso della determinazione dell'ordine in cui le amministrazioni locali devono successivamente e alternativamente, entro massimi e minimi di aliquote, chiamare a contributo pubblico le varie categorie di reddito), e la fissazione mercè regolamenti-tipo, di criteri uniformi inderogabili di accertamento e infine una bene organizzata tutela giurisdizionale dei contribuenti.

Queste garenzie democratiche della legge saranno generalmente consigliabili per tutto il sistema dei tributi locali, come questi divengano o restino indipendenti; per conciliare certa autonomia dell'iniziativa locale con l'unità del potere fiscale, con le regole generali dell'uniformità e uguaglianza tributarie, e infine con la necessità economica di non creare opportunità troppo diverse di investimenti, che nel caso concreto di cui trattasi, influirebbero sul fenomeno di ammortamento dell'imposta.

Si potrebbe pensare a un'unica imposta reale, con ripartizione a favore degli enti locali di provenienza (1); che però farebbe venir meno il vantaggio accennato dell'immediatezza degli accertamenti, e si spiegherebbe ove lo Stato partecipasse al gettito dell'imposta (metodo delle quote). D'altra parte, il nostro metodo unificato di riscossione non farebbe sorgere quanto a questa alcun problema, e il ritorno del provento integrale dell'imposta alla circoscrizione di origine non incontrerebbe difficoltà logiche o pratiche.

L'attuale, tanto discussa, imposta sul bestiame (capitale circolante delle imprese agrarie) e quella analoga sugli animali caprini, sarebbero assorbite dall'imposta sul reddito agrario: del proprietario coltivatore, accertato in fondiaria, o del fittabile, anche questo come vedremo soggetto ad imposta locale fra i redditi mobiliari; che colpirebbe d'altra parte l'allevamento del bestiame in quanto industria a sè. Si sopprimerebbe così uno strumento fiscale grezzo, che non permette di risalire dal capitale bestiame al reddito agrario, tanto meno quanto più si passa alla cultura progredita; un'altra causa di sperequazione, a danno della formazione del nostro patrimonio zootecnico e in genere dell'economia agraria, preminente nel nostro paese.

27. *B*) Mentre nel sistema delle imposte reali le due fondiarie sono divenute prevalentemente locali, l'*imposta mobiliare* è rimasta quasi esclusivamente erariale, mancando la possibilità di sovrimposizione locale; con nuova sperequazione fra categorie di reddito. Agli elaboratori dei progetti Meda e Soleri questa appariva una ragione contro la separazione dei due sistemi tributari, mercè lo abbandono delle due fondiarie agli enti locali. Si negava una realtà di fatto, non volendo affrontare la soluzione logica dell'attribuzione agli enti locali anche dell'imponibile mobiliare.

Il successivo accoglimento della vecchia istanza degli enti locali, di potere attingere anche alle ricchezze mobiliari in misura maggiore e in una forma più razionale, mercè la sostituzione dell'imposta esercizio e rivendita con un'imposta tecnicamente più evoluta, quella sull'industria commercio e professioni, sulla base dello stesso reddito già iscritto al nome dei contribuenti per la mobiliare erariale ove esistente, portava indirettamente anche questo reddito nella zona appartenente al metodo della sovrimposizione; salvo le eccezioni dell'imposta di patente pei redditi mobiliari non sottoposti all'erariale e della piccola imposta di licenza. Ma attenuata la difformità nell'organizzazione, rimaneva la sperequazione nell'intensità dei prelievi locali, che sul reddito mobiliare sono relativamente minimi.

Sono note le ragioni dell'impossibilità della sovrimposizione sulla ricchezza mobile erariale, che hanno portato alla sua soppressione dopo la prima applicazione contemplata dalla legge 1865: generale mancanza di identità fra luogo di produzione e luogo di tassazione del reddito, e alterazione attraverso le addizionali della discriminazione dell'imposta base tra redditi fondati e redditi non fondati. Ma è significativo che la sua riapparizione fra il 1877 e il 1894, in forma di compartecipazione di 1/10 ai proventi erariali dell'imposta di r. m., fosse stata richiesta per interessare i comuni, contro l'evasione, alla scoperta di questi redditi specialmente incerti. Se anche attenuato, lo stesso principio degli interessi locali assiste la partecipazione degli enti amministratori di questi interessi al reddito mobiliare; in mancanza della quale, si ha sperequazione nel concorso dei vari redditi alle spese locali.

Anche il reddito mobiliare è in gran parte facilmente localizzabile: salvo che non si tratti del commercio e dell'artigianato ambulanti, l'azienda industriale commerciale professionale è un insieme oggettivato di relazioni o di affari con produttori e consumatori locali e con servizi pubblici pure locali, che non si può trasferire agevolmente senza gravi perdite; e ciò attenua la differenza fra questa ricchezza e quella immobiliare. Rispetto alle altre due reali strettamente locali, resterebbe certa possibilità di duplicazione di imposta su una fonte di reddito comune a due circoscrizioni più spesso contigue; anche questa però più facilmente identificabile da uffici locali, col vantaggio di accertamenti più esatti e di eventuale giusta ripartizione.

Neppure pel reddito degli impieghi pubblici e privati, ora riservato interamente allo Stato, non sembra esatta la vecchia obiezione, che il reddito mobiliare non abbia alcun rapporto con la vita locale, sicchè sia giustificato un suo diverso trattamento più favorevole rispetto ai redditi immobiliari. Ma certamente i redditi individuali di esercizi industriali commerciali e professionali offrono base analoga dei redditi fondiari all'imposizione locale; e acquisire tale base a questa imposizione, con metodi di accertamento anch'essi non diversi, è opera redditi immobiliari. Ma certamente i redditi individuali di esercizi industriali commerciali e professionali offrono base analoga dei redditi fondiari all'imposizione lo-

(1) In questo senso, una relazione della commissione di studio della Democrazia Cristiana, dovuta allo Scoca (Quaderno 3, p. 38-39).

cale; e acquisire tale base a questa imposizione, con metodi di accertamento anch'essi non diversi, è opera di giustizia tributaria e di perequazione fra le varie circoscrizioni, nella diversità delle loro caratteristiche economiche. Una grande semplificazione, d'altra parte, si realizzerebbe; perchè l'imposta mobiliare locale assorbirebbe la mobiliare erariale, le locali imposte sull'esercizio dell'industria, commercio e professioni, e di patente, e quella di licenza, la rendita di limitazione da quest'ultima oggi colpita rientrando nel reddito dell'azienda commerciale. E un'imposta di largo gettito come la mobiliare affidata esclusivamente ai comuni ridarebbe elasticità ai bilanci di questi, contro la rigidità delle altre due imposte reali.

Una ragione del trasferimento integrale della mobiliare ai comuni, ai fini della perequazione del totale carico tributario locale, starebbe infine nella sua diversa incidenza. Essa infatti inciderebbe direttamente e per ripercussione sui redditi non fondati, e solo in parte si trasferirebbe su quelli immobiliari, colpiti con scarse possibilità di traslazione dalla loro propria imposta. Sarebbe comunque un mezzo necessario d'integrazione dell'imposizione di questi, se venisse soppressa l'imposta sui consumi. Il cennato sistema di vincoli, o di interdipendenze qualitative e quantitative, dovrebbe positivamente realizzare questa voluta perequazione nella distribuzione degli oneri tributari locali fra diverse forme di reddito.

E non sarà che più necessario per l'imposta mobiliare, stabilire norme generali che assicurino certa uniformità di scelte nell'iniziativa fiscale degli enti locali, per evitare che una troppo diversa pressione crei delle oasi fiscali, non solo sacrificando l'uguaglianza, ma frantumando l'unico già ristretto mercato nazionale in piccoli mercati locali, chiusi alla libera circolazione delle iniziative industriali e del lavoro; con diverse conseguenze sulla ripartizione di fatto dell'imposta. E' questo un problema più generale, già accennato a proposito delle altre imposte reali, e che si propone anche per le imposte personali, malgrado la loro minore trasferibilità; ma che è specialmente importante per la reale mobiliare.

In quest'ordine di idee, *il reddito di capitale puro* e il reddito degli enti collettivi, generalmente prodotti sul mercato nazionale, o comunque su spazio più vasto di una circoscrizione locale, furono sempre esclusi dalla sovrimposizione, quando vigente, e dai progetti di attribuzione agli enti locali della stessa imposta di ricchezza mobile, per restare riservati allo Stato. La tassazione locale degli interessi del capitale turberebbe l'uniformità del carico del saggio di interesse e ostacolerebbe la necessaria mobilità dei capitali, portandoli a concentrarsi nelle aree locali di minore pressione fiscale, in ciò facilitati dal fatto che organi raccoglitori sono le casse di risparmio e gli istituti di credito o gli enti e società emittenti titoli. D'altra parte, la tassazione di questi per rivalsa sarebbe ingiustamente attribuita agli enti della circoscrizione in cui hanno sede, che si avvantaggerebbero del reddito di creditori residenti in tante altre parti del territorio nazionale.

Analogo effetto sperequatore avrebbe l'*imposizione locale sul reddito delle società anonime*, la cui forza sta in capitali raccolti su raggio nazionale e in un'organizzazione economica del tutto eccezionalmente limitata a un'area locale. Qui l'esclusione dall'imposizione locale verrebbe incontro alla necessità di risolvere un problema ormai maturo: quello della tassazione unificata del reddito degli enti collettivi accertato in base a bilancio; necessità di carattere tecnico, checchè si pensi dell'opportunità sociale di discriminare contro le imprese più capitalistiche, che non sono sempre le più produttive.

28. *C*) - *a*) Disegno che già appariva nei progetti Scialoja e Majorana — alternativo di quello fin qui ricavato da più numerosi motivi storici e dottrinali — sarebbe quello di attribuire ai comuni, invece delle imposte reali, un'*imposta personale;* che andrebbe contro la tendenza accennata, del passaggio da imposte reali a imposte personali nel sistema erariale e da imposte personali a imposte reali nel sistema tributario locale. Le ragioni positive di questa seconda soluzione sono state esposte; restan da ricordare le ragioni della soluzione che attribuisce le imposte personali allo Stato e le sconsiglia per gli enti locali.

Si sa che solo l'imposta personale può adeguarsi alla capacità contributiva di una ricchezza che diviene sempre più diffusa per categorie sociali più che per categorie economiche, facendole sostenere uniformemente su tutto il territorio, con prelievi progressivi su un coacervo dei vari redditi, il costo dei servizi pubblici indivisibili di carattere nazionale, che hanno minor relazione con gli interessi locali dei contribuenti. Ma in questa sua logica, l'imposizione personale generale sul reddito globale non potrebbe non essere unica e statale. Chè, se anche si superassero le difficoltà, tanto più grandi per un singolo ente locale, del coacervo di redditi prodotti in diverse circoscrizioni, per attribuirlo a una sola di esse, se ne avvantaggerebbe quella di domicilio, e si avrebbero gravi sperequazioni: a danno, per es., delle zone rurali, da noi prevalenti, che avrebbero intanto dedotto l'imposta fondiaria allo Stato. Perciò si dice che nessuna imposta personale può essere applicata con sicurezza, facilità e giustizia, se non si estende uniformemente a tutto il territorio nazionale, se non appartiene unicamente allo Stato. Da un punto di vista negativo, si osserva che l'imposta personale è uno strumento troppo delicato nelle mani delle amministrazioni locali; troppo difficile per la sua tecnica e troppo facile a divenire strumento di una finanza di classe, ancor più arbitraria ed oppressiva se lasciata alla partigianeria delle consorterie locali (1).

(1) Una conseguenza economica importante, già notata a proposito della difformità dell'imposizione mobiliare locale, e che nell'imposizione personale sarebbe poco meno accentuata, si è avuta nell'unica esperienza, sembra del tutto negativa, d'imposta sintetica locale, quella olandese; così pesante per gli abitanti più ricchi, da spingere all'emigrazione dei colpiti in altri comuni, creando sperequazioni e difficoltà per gli stessi enti tassatori.

b) D'altra parte, gli enti locali non potrebbero partecipare con *addizionali alla personale globale erariale*, per la ragione tecnica accennata qui avanti, e già prima a proposito della tassazione dei redditi mobiliari; la necessità cioè che l'imposizione avvenga nel luogo di domicilio o di residenza del contribuente per tutti i redditi da lui conseguiti, anche se provenienti, cosa tanto più facile nell'imposizione personale globale, da circoscrizioni diverse: con evidente ingiustizia per alcune di queste. Nè vale il dire, come nella relazione Meda, a giustificazione della proposta sovrimposizione comunale alla complementare di Stato, poi riproposta, ma mai potuta attuare, che applicandosi questa sull'insieme dei redditi che il contribuente « gode » nel comune di residenza, il cespite imponibile si identifica con quello che il comune ha pure esso il diritto di colpire, per avere un contributo adeguato alle spese richieste dai pubblici servizi di cui il contribuente stesso fruisce. Il metodo si presenterebbe di « agevole applicazione », come si legge nella stessa relazione, perchè appunto merito unico o precipuo dell'addizionale è la semplicità; ma a danno della giustizia, come in questo caso, in cui resta evidente che, benchè si tratti di un'imposta personale giustificabile con benefici ottenuti dalla persona come residente, senza analitica considerazione delle singole fonti di reddito, non cessa di essere, se intesa ed organizzata come imposta diretta, imposta globale sul reddito realizzato o prodotto; e una giusta distribuzione del suo gettito fra gli enti che ne hanno diritto in relazione ad interessi protetti, non potrebbe non tener conto dei luoghi di produzione di quel reddito. Ciò essendo difficile, darebbe luogo a sperequazioni. E questa non si avrebbe solo fra diversi enti tassatori, ma fra vari contribuenti, pel fatto pure accennato, che la discriminazione con aliquote diverse di imposta, attraverso le addizionali lasciate alla diversità di iniziative locali, può alterarsi. Vale infine e soprattutto, contro la sovrimposta sulla personale di Stato, la ragione della tendenza prevalente, verso l'abbandono di vieti metodi di confusione dei cespiti, per una separazione semplificatrice, condizione di autonomia del governo locale.

c) Ma questa non è una ragione per lasciare nel presente assetto la personale autonoma dei comuni, cioè l'*imposta di famiglia*. E non perchè verrebbe a fare duplicazione con la personale di Stato, come si legge nella relazione Meda ed è spesso ripetuto; chè, sebbene abbia per base, come questa, la somma dei redditi soggetti alle imposte reali, l'accertamento è corretto da indici diversi di agiatezza (anche se oggi pure per la complementare è ammesso come sussidiario l'accertamento induttivo), essendo ibridamente organizzata piuttosto come imposta sulla spesa; e oltre ciò, potrebbe avere una giustificazione autonoma, se mai come sdoppiamento di imposta. Ma proprio tale sdoppiamento non sembra giustificato, per le ragioni premesse dell'impossibilità logica e tecnica di un'imposta generale personale applicata da un singolo comune, su un complesso di redditi prodotti che coi servizi di quello hanno relazione soltanto parziale.

L'attuale imposta di famiglia presenta questo difetto, volendo tener conto (cosa del resto assai difficile, quindi occasione di evasioni e altre sperequazioni) dei « redditi « o proventi, qualunque ne sia l'origine, il modo ed il « luogo in cui sono prodotti », ossia del reddito complessivo realizzato o prodotto dal contribuente. Ma, non solo per questo, si tratta di un vecchio arbitrario arnese fiscale; il cui mantenimento si è voluto giustificare con l'opportunità finanziaria, neppur essa valida, dato il gettito assai scarso. Concepita come un'imposta sull'agiatezza, si risolve troppo spesso in un'imposta sulla miseria, la cui progressività formale aggrava la regressività sostanziale, rispetto al reddito delle famiglie meno abbienti, a causa del metodo di accertamento e di applicazione; che per giunta divenuto indiziario, quando nel 1931 si pensava di migliorare tecnicamente il tributo, ha accentuato la pericolosità insita nelle personali locali.

Difetti anche più gravi ha la personale alternativa sul *valore locativo*. Già grossolana come imposta presuntiva e indiziaria sul reddito, nell'ipotesi che questo vari in ragione diretta dell'importanza della casa abitata, — diviene apertamente regressiva, perchè più gravosa per le famiglie più numerose e più povere, se si considera il fatto di prima evidenza, e accertato statisticamente, che la percentuale del reddito pagato per l'abitazione diventa via via minore quanto più il reddito aumenta, e in genere non si adegua alle variazioni delle fortune. Andrebbe compensata da aliquote non solo progressive, ma più ripidamente progressive del coefficiente progressivo con cui deve dedursi il reddito reale dall'ammontare dell'affitto; chè solo a questa condizione resterebbe effettivamente proporzionale alla ricchezza. D'altra parte, trattandosi di una domanda in genere non riducibile senza grave sacrificio delle famiglie meno abbienti (riduzione in appartamenti più piccoli, o nelle città non stazionarie spostamento verso la periferia), non si potrebbe contare, in questa e altre condizioni, se non su una traslazione del tutto incerta e parziale sui proprietari di case; che a sua volta sarebbe ingiusta, data la già grave pressione dell'imposta immobiliare su questa forma di reddito, colpita inoltre da imposta privata per il blocco delle pigioni.

Nè l'imposta di famiglia, nè quella sul valore locativo, dunque, possono trovar posto in un riassetto dei nostri tributi locali, ispirato a principi razionali e moderni. Se ne può salvare un principio essenziale, che le ha via via portate a organizzarsi, pur rimanendo imposte sul reddito globale o sull'entrata, come imposte sulla spesa, indice indiretto di quel reddito o entrata. Ma questo indice non potrebbe essere limitato al solo valore locativo; nè esteso arbitrariamente e vagamente fino a comprendere tutti i possibili segni di agiatezza, come nell'imposta di famiglia. Nell'opera di semplificazione e chiarificazione del sistema tributario locale, bisognerà eliminare il carattere ibrido e incerto di questa forma di imposizione, che non è organizzata dichiaratamente nè come imposta sull'entrata, nè come imposta sulla spesa; e portarla apertamente, secondo logica, sul piano dell'imposizione indiretta sul reddito consumato. L'introduzione di un'imposta effettivamente generale sulla

spesa, toglierebbe insieme due rozzi strumenti fiscali, e permetterebbe inoltre di depurare quel sistema di una tara sempre deplorata, cioè la regressività delle gravose imposte locali di consumo.

29. *D)* Le *imposte di consumo* costituiscono oggi la base prevalente della finanza comunale, gittando per circa la metà delle entrate tributarie, press'a poco come nel 1902, quando davano il 45 % di tali entrate. Occorre dunque una grande spregiudicatezza per toccare questo punto del sistema tributario locale; su cui tuttavia si sono riversate, proiettandovi un'ombra intollerabile, le conseguenze della permanente rigidità e insufficenza del sistema stesso. Ora una finanza che vuol essere democratica, nel senso di far subire ai più abbienti la maggior parte del carico tributario, come lo permettono, da una parte la generale povertà del paese, dall'altra le spese crescenti degli enti pubblici a sollievo di tale povertà, deve trovare l'impulso per una coraggiosa riforma proprio in questo fra gli strumenti più docili di una politica onde i comuni hanno invece sempre riversato quel carico sui meno abbienti (1). Rozzo arnese fiscale e doppiamente regressivo, se fra l'altro importa pei contribuenti un danno assai maggiore del provento pubblico che rende, e proporzionalmente più alto per le zone più povere del paese, a causa delle spese di riscossione, che per la gravosità stessa dell'imposta sono ancora altissime, malgrado la riforma del 1930 le abbia ridotte dal 15-16 % al 12,35 % (1937), e sono inversamente proporzionali al gettito totale.

Nel 1937 l'84 % di tale gettito derivava in primo luogo dalle bevande vinose, poi dalle carni e a lunga distanza dall'energia elettrica per illuminazione, infine dai materiali da costruzione (malgrado la riduzione dei generi imponibili in seguito alla riforma del 1930, restano ancora una dozzina di voci a riscossione costosa e gettito trascurabile, che per semplicità andrebbero comunque soppresse). Detti consumi più tassati entrano ormai nel tenore di vita consolidato delle classi popolari, sicchè rimangono valide le critiche sempre fatte a tale imposta, come offensiva della giustizia tributaria per la sua progressività a rovescio. Si potrebbe spiegare come compenso alla discriminazione di cui godono i redditi di lavoro in sede d'imposizione diretta; ma la traslazione frustra parzialmente questo scopo; perchè, come le masse lavoratrici non cessano di esser mantenute a un tenore di vita assai leggermente dinamico e relativamente basso, le imposte di consumo si ripercuotono in parte sulle economie già tassate in sede di imposte dirette. Poichè infine, regolandosi i salari con una contrattazione collettiva diffusa, in base alle variazioni del livello dei prezzi, ogni aumento di quelli influisce su questi e quindi sulla domanda interna ed estera dei prodotti; cosa particolarmente pregiudizievole per la economia italiana, il cui problema essenziale, specie nel lungo periodo della ricostruzione, è una riduzione dei costi di produzione. Specie la viticultura, che può dar luogo ad esportazioni cospicue, è anche direttamente colpita dall'imposta di consumo sul vino; che è stata sempre discussa inoltre, per la sua sperequazione a danno delle città e dei centri operai, le conseguenti sofisticazioni e manipolazioni e insomma la riduzione della domanda, dannosa alla produzione.

Gravi imposte su poche merci di generale consumo non necessario vanno lasciate allo Stato (2), sebbene, oltre il fortunato incremento del monopolio tabacchi e altri pochi monopoli di vendita o imposte di fabbricazione, non sia da attendersene molto, data la generale povertà del paese, in cui solo l'ingiusta gravezza sui consumi popolari può dare un largo gettito. Alcuni degli attuali proventi comunali a titolo di imposta di consumo potranno essere arrotondati con le eccedenze di gestione dei monopoli di pubblica utilità (gas, elettricità, trasporti ecc.) (3); purchè le municipalizzazioni siano condotte con una opportuna politica fiscale-industriale; che non vieta, anzi consiglia, per l'incremento del consumo e la riduzione dei costi unitari, una discriminazione di prezzi a favore degli utenti meno dotati.

Le imposte sui singoli consumi, di beni o servizi, non cesserebbero di essere sperequate, come tassazione di indici analitici di spesa e quindi di reddito, anche se potessero moltiplicarsi fino a comprendere tutti i capitoli del bilancio familiare e si potessero appropriare le aliquote ad ogni singolo ordine di spesa. Perciò tecnicamente è oggi consigliata una diversa forma di imposizione, quella sintetica sulla spesa, coordinatrice di diverse manifestazioni di capacità contributiva, attraverso varie forme di erogazione del reddito per il consumo; che nel nostro sistema tributario locale potrebbe assorbire, insieme, le grezze forme di tassazione personale sull'agiatezza e di tassazione di consumo e suntuaria, in una imposizione generale sul reddito localmente consumato.

30. Il nostro sistema tributario locale ha parziali *imposte sulla spesa o sul reddito consumato*, le c. d. suntuarie (sui domestici, i bigliardi, i pianoforti, i cani e

(1) Il problema è sentito da tempo: De Viti De Marco. *Per un programma di azione democratica*, giugno 1913, in *Un trentennio di lotta politica*, pp. 324-25.

(2) Le imposte di cui trattasi erano un tempo di gran lunga la principale fonte di entrata dello Stato: i comuni, che riscuotevano anche la parte erariale, erano autorizzati a imposte addizionali e autonome di consumo; dopo il 1895, queste progressivamente perdettero il loro carattere misto, per divenire tributi quasi esclusivamente locali.

(3) In Inghilterra queste eccedenze costituiscono una parte cospicua delle entrate locali (nel 1931-32, 156,9 milioni di sterline, contro 187,7 milioni di proventi dell'unica imposta diretta locale: i *rates*), e sono considerate imposte indirette, non essendovi imposte di consumo locali. Queste non esistono agli Stati Uniti e sono state soppresse in Belgio, in Olanda, in Danimarca, in Svezia e Norvegia, come forma di tassazione primitiva, contraria ai canoni più accettati dell'uguaglianza ed economicità. Nella stessa Francia gli *octrois* sono molto discussi e si giustificano solo con l'importanza del gettito e la facilità della riscossione. Tuttavia costituiscono, al contrario che da noi, solo una piccola parte delle entrate tributarie locali.

le vetture); vecchie forme empiriche, il cui effetto, di rendere ancor più farraginoso il sistema, non è compensato dal gettito assai scarso, quasi assorbito dall'alto costo di accertamento, e il cui carattere progressivo non compensa perciò la regressività delle imposte locali personali e di consumo. Tutti questi elementi eterogenei possono divenire elementi notevoli di rendimento fiscale e di equilibrio reciproco e dell'intero sistema, nel quadro di un'imposta generale, che tutti i parziali ma congrui indici di spesa opportunamente coordini, in un indice generale di agiatezza, con accertamento non congetturale e quindi arbitrario, ma basato appunto sul reddito consumato.

Questo tipo di imposizione si giustifica col dovere contributivo pel beneficio che i residenti ritraggono dai servizi pubblici locali, resi necessari dalla spesa effettiva o potenziale del loro reddito, cioè dal loro tenore di vita; che d'altra parte esprime una capacità contributiva meglio accertabile nell'àmbito della località in cui l'individuo ha la sua residenza abituale, per la sicura conoscenza delle condizioni individuali e di gruppo e per la più immediata relazione fra godimento del reddito e servizi pubblici.

Il progetto di sostituire l'imposta personale locale (di famiglia e sul valore locativo) e le altre imposte sull'agiatezza e sulla spesa (quelle suntuarie) con una imposta generale progressiva sull'insieme della spesa del contribuente, a favore dei comuni, era del Soleri. Il valore locativo dell'abitazione, le vetture non strumenti di lavoro, i domestici, i pianoforti e i bigliardi, i cavalli ed i cani e certi divertimenti sarebbero stati, non più oggetto di imposte distinte, ma indici, insieme con tutti gli altri possibili « di facile constatazione locale », della spesa complessiva del contribuente. Questi indici erano vincolati nell'entità a certi criteri generali stabiliti dalla legge, allo scopo di realizzare una certa uniformità nell'organizzazione del tributo, pur lasciata libera ai comuni; soprattutto per evitare ingiusta pressione differenziale fra varie categorie (non correttamente, secondo l'accennato difetto dell'imposta di famiglia, si stabiliva che si potesse tener conto anche del valore locativo di abitazioni, ville e altri luoghi di delizia non siti nel comune; che avrebbe acquisito ingiustamente a un'imposta sul reddito localmente consumato elementi di un'imposta personale sul globale reddito prodotto).

A un'analoga imposta generale sul reddito consumato si era pensato con le riforme del 1923 (r. d. 20 dicembre 1923, non potuto attuare), come alternativa in facoltà dei grandi comuni che non preferissero un diritto di sovrimposizione sulla complementare di Stato pur allora introdotta, che portava alla soppressione delle personali locali; e contro i vincoli tecnici specifici, opportunamente introdotti dal progetto Soleri per limitare l'arbitrio dei comuni, veniva data a questi piena libertà di organizzare l'imposta, salvo soltanto l'obbligo molto vago di farne approvare i regolamenti dalla G.P.A. e farli omologare dal Ministero delle finanze. Illogicamente sarebbero rimaste in piedi le molteplici imposte suntuarie, perchè si affermava ancor più nettamente che nel progetto Soleri, fin nello stesso titolo, trattarsi di un'imposta sul reddito consumato, con un assetto nettamente distinto da quello della complementare e della soppressa imposta di famiglia, ritenuta un duplicato di quella. Si diceva che non il reddito prodotto del contribuente era assunto a base della nuova imposta, ma la erogazione di esso, desunta dagli indici designati dalla legge; si voleva insomma che i comuni non potessero assumere come base imponibile l'entrata totale, in realtà propria della globale diretta di Stato, ma la spesa totale, supposta secondo alcuni indici. E' però evidente che dal numero di questi indici non potessero escludersi quelli soggetti ad imposte suntuarie, sia pure che fossero già ritenuti indici di agiatezza ai fini delle personali globali locali, anch'esse in fondo organizzate come imposta sulla spesa. Gli è che questa, nella moderna sua accezione tecnica, contrapposta all'imposta sull'entrata totale (1), si riferisce precisamente alla spesa in genere, in beni e servizi, non al consumo di ciascuna specie di questi in particolare.

Quando l'imposta locale sulla spesa fu annunziata dal progetto Soleri, delle critiche furono sollevate (2). Le si riconosceva il pregio di rispondere alla moderna tendenza dottrinale della tassazione del reddito realizzato (anche se non economicamente guadagnato) e consumato, con esenzione del reddito risparmiato; ma contraddittoriamente le si addebitava di colpire il tenore di vita, non l'effettiva capacità contributiva, eventualmente maggiore del parsimonioso, e di non potere evitare la non corrispondenza fra luogo di produzione e luogo di consumo del reddito. Che sono elementi caratteristici propri della logica dell'imposta di cui trattasi, diversa appunto dall'imposta globale sul reddito o sull'entrata, perchè è tassazione di residenti, non di possidenti, non ha riferimento alle fonti del reddito prodotto, ma al reddito localmente consumato, e questo è preso in se

(1) Carattere del tutto diverso ha l'attuale imposta erariale impropriamente detta sull'entrata, che il progetto citato dello Scoca vorrebbe affidare ai comuni come imposta sul reddito consumato. E' noto che trattasi di un imperfettissimo strumento fiscale, che sebbene di gran rendimento per lo Stato, il quale non potrebbe rinunciarvi, va profondamente riformato nella sua struttura d'imposta sul prodotto lordo, colpito varie volte negli scambi successivi di uno stesso ciclo economico; e non ha alcuna relazione con la vita locale, non colpendo consumi finali localizzati; ch'è la condizione tradizionale delle imposte locali di consumo e dovrebbe restare base della nuova imposta sul reddito localmente consumato. E' da escludere la proposta fatta da altri, di concedere ai comuni un'addizionale sull'imposta erariale sull'entrata, anche se limitata agli ultimi atti di scambio fra esercenti e consumatori; vi sarebbe sperequazione, forse maggiore dell'attuale imposta di consumo, fra località e economia prevalentemente rurale e centri a vita economica più intensa (grandi città e località di mercato). Si aggraverebbe poi il carattere regressivo di tale tributo, con il colpire assai maggior numero di oggetti di consumo.

(2) Fra altri dal BAHI R.: *La riforma dei tributi locali* in Riv. « Problemi Italiani », giugno 1922.

stesso attraverso indici di spesa, non per risalire indirettamente dalla spesa all'entrata (1).

Infine, l'addebito della difficoltà di applicazione e di certo inevitabile carattere inquisitorio e vessatorio degli accertamenti, non è diverso da quello che si è sempre opposto alle moderne forme d'imposizione personale, e che la tecnica tributaria sa superare. Questa nel caso della nuova imposta locale deve suggerire la limitazione legislativa della facoltà di accertamento indiziario e la fissazione di criteri obiettivi di valutazione di determinati indici di spesa (2). Ciò tanto più, che deve trattarsi di un'imposta progressiva, come è proprio della sua natura sintetica e del suo compito integratore di un sistema tributario locale come quello qui configurato, il cui primo pilastro, di un'imposta generale ma analitica sul reddito prodotto, è a carattere proporzionale.

31. Una delle giustificazioni delle imposte di consumo, piuttosto scolastica e invero marginale, è che esse sarebbero l'unico mezzo per far contribuire la popolazione mobile alle spese sostenute dalla popolazione accentrata nei grandi centri, per servizi pubblici di cui altrimenti i semplici dimoranti, esclusi da imposta, godrebbero gratuitamente. Ma la popolazione mobile avendo interessi ed affari in diversi comuni, è quella più esposta alle « duplicazioni » di imposta per la mobiliare, e nella massa ciò potrebbe compensare esattamente i « salti » in sede di imposta sulla spesa; non solo pei singoli, ma anche pei vari comuni, nell'intrecciarsi delle relazioni fra residenti e forestieri. Del resto, non bisogna correr dietro alle ombre della duplicazione e del salto, in un sistema a imposte molteplici, che offre, nella grande mobilità moderna delle persone e dei capitali, a diversi enti contemporaneamente e successivamente, la possibilità di colpire varie manifestazioni di capacità contributiva.

Contro l'astratto formalismo della generalità dell'imposta, il quale vorrebbe che gli enti locali avessero un loro proprio completo sistema fiscale, legato puntualmente al principio del beneficio ricevuto dai servizi pubblici (mentre in ogni caso i vari istituti tributari non potrebbero mai comporsi in tal senso a sistema nei limiti di una circoscrizione locale, ma solo sul piano nazionale), sta il gioco assai complicato di traslazioni e diffusione di un sistema a imposte molteplici, che rende anche vana la dannosa complicazione della compiutezza. Così, non può dirsi che il cittadino il quale abbia semplice dimora o breve soggiorno in un comune sfugga alla ripercussione delle imposte locali almeno parzialmente trasferibili, come quelle sull'industria, commercio e professioni, cioè sul reddito della produzione di beni e servizi resi anche a lui; o sfugga al costo ed eventuale sopracosto fiscale dei servizi municipalizzati.

Del resto, *l'imposta di soggiorno*, specie per coloro che non viaggiano per relazioni di affari ma per diporto, potrebbe giustificarsi come imposta speciale di scopo, per una relazione più stretta di quella già notata a proposito dell'imposta sulla spesa, tra affluenza di forestieri e necessità di estendere i servizi pubblici locali, per rendere loro possibile o più gradevole e fruttuoso il godimento o consumo del reddito. Ma la sopravvivenza di una imposta odiosa, di scarso rendimento e di malsicura riscossione, proprio quando si tratta di semplificare il sistema tributario, non compenserebbe il danno di intralciare la mobilità degli uomini e degli affari, specie quella dei forestieri in un paese come il nostro, che molto si attende dal turismo, come attività normale della sua economia. Non produrrebbe tali inconvenienti e sarebbe più fondata, l'imposta di cui trattasi, se limitata, come al suo nascere, a *imposta di cura;* quale contributo alle specifiche spese degli enti comunali o autonomi, pei servizi e miglioramenti di luoghi appunto di cura: imposta di scopo che confinerebbe coi contributi di miglioria.

Come già visto, le imposte di scopo e le contribuzioni speciali, cioè assegnate esclusivamente a spese specifiche per la produzione di un determinato servizio pubblico, tornano dappertutto a un'importanza non più marginale, contro l'economicità dell'unificazione, a ragione dell'economicità del controllo più rigoroso, per gruppi sociali o territoriali, dell'utilizzazione dei servizi pubblici; e sono riconosciute da tempo come particolarmente proprie degli enti locali, per la natura di questi, quali associazioni di interessi limitati, originariamente economici. Sono nate come imposte di scopo tutte le imposte autonome locali, e quelle tradizionali inglesi (*rates* sui poveri, ecc.), poi raggruppatesi, pel processo tecnico che va dalla diversificazione all'unificazione, in imposte senz'altro e poi generali. Ma nei centri locali moderni nascono, col crescere del tenore di vita, bisogni nuovi, che richiedono l'offerta più economica di servizi in cooperazione pubblica; la cui prima organizzazione, fino al pronunciarsi della maggiore economicità dell'unificazione, dev'essere autono-

(1) Il progetto Majorana prevedeva la ripartizione dell'imposta sull'entrata fra i vari comuni in cui l'entrata fosse stata « prodotta ». ma contemplava appunto sotto quel titolo un'imposta personale sul reddito prodotto. Dall'assumere in un comune la spesa totale come indice del reddito consumato, non segue che il comune tassatore deva assoggettare a imposta, oltre il reddito consumato nella sua circoscrizione, il reddito realizzato altrove, che riporterebbe all'idea di un'imposta personale sul reddito globale prodotto, incompatibile con quella erariale. Per ragioni di opportunità, eccezionalmente si può ammettere, come faceva il citato decreto del 1923, che all'imposta sul valore del reddito consumato applicata nel comune di abituale o prevalente residenza partecipino altri comuni interessati (è specialmente il caso di grossi centri in cui di solito risiedono per alcuni mesi dell'anno i proprietari terrieri dei piccoli comuni spendendovi gran parte del loro reddito).

(2) Ai fini di una sistematica imposta sulla spesa, come qui si intende, non servirebbe, coi suoi criteri arbitrari e uniformi, quindi sperequati, di valutazione dell'agiatezza, l'esempio dell'imposta personale progressiva sulle spese di lusso, recentemente proposta, meno per esigenze fiscali che per scopi di politica sociale repressiva, come sovrimposta sulle esistenti imposte sul valore locativo e suntuarie. (Cons. Naz. 23 dicembre 1945, doc. n. 199).

ma e particolarmente controllata: è il caso di servizi non solo divenuti campo di industria municipalizzata, ma ancora condotti in economia, come quelli di fognatura, di ritiro delle immondizie, e via dicendo. E' bene che la pratica, non solo dei veri e propri prezzi pubblici (tasse e tariffe), ma delle contribuzioni speciali, che stanno al confine fra la tassa e l'imposta, si estenda a far corrispondere quanto più è possibile il carico di ciascun cittadino all'utilità di servizi in tutto o in parte divisibili. L'applicazione del principio economico della controprestazione o del prezzo, selettivo dell'offerta e della domanda, avrebbe l'effetto inestimabile di semplificare il vero e proprio sistema fiscale degli enti locali e alleggerirne la pressione più immediata.

I contributi di miglioria hanno nel nostro sistema della finanza locale un assetto soddisfacente, che ha origine da una vera *imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili*, nuovo istituto che risponde a un bisogno di giustizia tributaria. Non si tratterebbe, se mai, che di rafforzare e rendere più evidente questo, che da elemento fondamentale originario è divenuto un aspetto o caso particolare del generale contributo di miglioria.

Il valore del suolo urbano, cioè della terra sita entro le cinte cittadine e non destinata a coltivazione, sembra una base particolarmente promettente per l'imposizione locale, che ha una giustificazione sua propria come imposta su una speciale capacità contributiva, cioè indipendentemente da specifiche spese sostenute dall'ente pubblico. Si vuole che la collettività avochi a sè ciò che ha creato, cioè l'incremento del valore delle aree fabbricabili, non guadagnato economicamente dai singoli, perchè dovuto all'automatico sviluppo della collettività per popolazione e suo tenore di vita, alle spese generali per questo da essa sostenute, alla creazione e al rallentamento dei vincoli pubblici alle costruzioni ecc. (1). La popolarità di tale imposta è perciò cresciuta negli ultimi tempi, e se ne ha esempio in altri paesi, specie nei grandi centri dinamici di quelli nuovi. Ma soddisfa più esigenze sociali di giustizia, che esigenze fiscali di rendimento (2).

Da noi, prima dell'altra guerra, tale imposta colpiva, non il solo incremento realizzato, ma tutto il valore capitale dell'area; che non essendo utilizzata e non formando un reddito propriamente detto sfugge alla normale imposta fondiaria: erroneamente essa quindi appariva ingiusta, mentre in realtà riparava, se mai, a un salto di imposta. Il progetto Soleri voleva soppressa l'imposta, perchè la sua esperienza, limitata ad alcune grandi città, non aveva raggiunto lo scopo originario di politica economica, ch'era quello di promuovere la costruzione di abitazioni. In cambio il progetto, da una parte dava facoltà ai comuni e alle provincie di una speciale « sovrimposta di concorso dei proprietari di beni stabili per spese pubbliche » (piani regolatori, acquedotti, ponti, strade, ecc.), indipendentemente dal beneficio particolare per queste ritratto; dall'altra, contemplava un *contributo di miglioria*, quale mezzo di avocazione a favore degli enti locali di parte dell'accrescimento di valore verificatosi nei beni rustici e urbani compresi nel territorio del comune o della provincia, come risultato delle spese per l'esecuzione delle opere compiute dall'ente, ma che fosse effettivamente realizzato, avesse relazione o non con un'attività di lucro dei possessori (3).

Nella riforma del 1923 si abbandonò il disegno della sovrimposta per concorso dei proprietari alle spese di opere pubbliche, ma si attuarono i concetti della seconda proposta Soleri, sopprimendosi l'imposta sulle aree fabbricabili e dandosi la facoltà di applicare un contributo di miglioria secondo due sistemi diversi: in modo, cioè, ch'esso fosse, o partecipazione dell'ente locale a un incremento di valore, o essendo questa valutazione assai incerta, fosse invece concorso del proprietario alle spese sostenute dall'ente stesso. La seconda ipotesi, di concorso a una specifica spesa, è chiara; ma può distinguersi dall'altra solo per linee piuttosto astratte, non potendosi escludere un'influenza della spesa pubblica negli stessi incrementi di valore che si sogliono riportare a fattori sociali e demografici diversi: si tratta di una miglioria dovuta direttamente o indirettamente, sia pure in parte, al fatto dell'ente pubblico, e vale il principio del beneficio, come del resto sostenevano gli economisti classici (4).

Essendo le differenze pratiche anche minori di quelle logiche, giustamente le norme del Testo unico del 1931 contemplano insieme, ma distintamente: 1° una vera e propria imposta sull'incremento di valore delle aree fabbricabili, da attribuirsi all'espansione dell'abitato e al complesso delle opere eseguite dal comune (*contributo di miglioria generica*, pei soli comuni, con l'aliquota non superiore al 15 % del maggior valore, accertato in caso di trasferimento o a periodi fissi di tempo: aliquota troppo mite, se si ha riguardo al significato sociale ed economico di tale prelievo); 2° un vero e proprio contributo dell'incremento di valore dei beni rustici e urbani (escluse le aree fabbricabili) alle spese per opere pubbliche (*contributo di miglioria specifica*),

(1) Esplicitamente, ma astrattamente, la Costituzione di Weimar dichiarava: « L'aumento del valore del suolo che non sia dovuto al lavoro deve andare a profitto della collettività »: concretamente, però, l'imposta sulle aree fabbricabili era nella tradizione germanica.

(2) In Inghilterra, la *Land value duty* diede luogo nel 1909, con alcune altre imposte su plusvalori immobiliari, a una memorabile battaglia costituzionale, dei liberali dei Comuni contro i conservatori della Camera dei Lords; ma già nel 1920 doveva essere soppressa, perchè, contro l'ostinata resistenza dei contribuenti, le spese di accertamento superavano i gettiti insignificanti.

(3) Nel progetto Soleri di riforma delle imposte erariali si consideravano altre due fattispecie: il plus-valore realizzato con fine preordinato di lucro, sottoposto alla reale mobiliare; e il plus-valore realizzato rispetto al costo, nella vendita di uno stabile a semplice scopo di trasformazione patrimoniale e senza fine di lucro, tassato in sede di personale complementare, opportunamente ripartito nel numero delle annualità durante le quali si fosse prodotto.

(4) CANNAN: *The history of local rates in England*, 1906, n. 21.

pei comuni e per le provincie, naturalmente limitato per queste alle proprietà extraurbane.

I motivi dell'evoluzione dell'istituto in questa soddisfacente fusione appaiono ancor validi, e non sembra il caso di tornare alla vecchia imposta sulle aree fabbricabili; almeno nel campo dei tributi locali. Qui sarebbe causa di inutile complicazione del sistema, dato che lo scarso rendimento fiscale, in presenza del dinamismo non alto delle nostre città e delle difficoltà di accertamento, può ottenersi dall'istituto come oggi configurato; con opportuni ritocchi che raggiungano meglio lo scopo di giustizia tributaria, di avocare plus-valori o incrementi non guadagnati (1). D'altra parte, la finalità sociale, di porre remora alla speculazione accaparratrice, per l'utilizzazione delle aree e la compressione degli affitti, risulta dall'esperienza non conseguibile con questo mezzo; nè sembra rilevante; quando non si tratti invece di porre remora a un urbanesimo incompatibile con la struttura economica sociale ottima del nostro paese. Intanto i redditi dei fabbricati sono sperequatamente troppo colpiti da imposta, specie dove il costo del suolo è grande rispetto a quello dell'edificio; un'alta imposta sulle aree fabbricabili, sebbene astrattamente non trasferibile perchè gravante su rendita, concretamente in certe condizioni, non mancherebbe di influire sul valore di trasferimento delle aree, e distogliere dalle costruzioni, invece che stimolarle, infine ripercuotendosi in parte sugli inquilini.

32. I contributi, non solo di miglioria e non solo dei privati, ma di altri enti pubblici come lo Stato e i comuni, devono trovare posto prevalente nel sistema delle entrate provinciali o regionali. Un sistema tributario intermedio fra quello statale e quello comunale sarebbe superfluo e dannoso elemento di complicazione e di rigidità; nè avrebbe, del resto, una sua propria materia imponibile. Come già notato, la provincia, o la regione, ha funzioni seminazionali, almeno oggi risultanti da un'attività marginale, che i comuni non possono adempiere se non in consorzio, o che lo Stato delega come ad organo del suo decentramento.

Ora le entrate provinciali sono costituite in massima parte di sovrimposte sulle fondiarie erariali e sulla mobiliare comunale (854 milioni su un miliardo, nel 1935) e pel rimanente di tasse e contributi individuali. Non muterebbe la realtà delle cose, e sarebbe assai utile agli effetti della semplificazione perseguita, il fatto che questa compartecipazione degli enti intermedi alle risorse statali e comunali avvenisse, invece che col metodo tanto discusso dalle addizionali, con un nuovo bene organizzato metodo di sovvenzioni, a titolo di *rimborsi*, o eccezionalmente *concorsi*, dello Stato e dei comuni alle spese fatte da quegli enti per funzioni non proprie, ma rispettivamente delegate o consorziate (2).

Del resto, i *contributi statali* avranno una funzione importante nel risolvere il problema della cronica insufficienza delle entrate tributarie, degli stessi comuni; ch'è problema più generale di quello che possa derivare dalle conseguenze semplificatrici della discussione fin qui fatta dell'esistente sistema dei tributi comunali.

Da tale discussione risulta che il sistema tributario degli enti locali, nella razionale sua unificazione e successiva separazione da quello statale, risulterebbe fondato sui pilastri di due grandi *imposte comunali*:

1° un'*imposta reale proporzionale, generale a schedule, sul reddito prodotto*, dei terreni, dei fabbricati, dell'industria, commercio, professioni e lavoro; basata sul principio del corrispettivo della protezione, conservazione e incremento degli interessi dei *possidenti* di specifiche locali fonti di reddito (che assorbirebbe le attuali sovrimposte terreni e fabbricati, le imposte sulle industrie, commercio, professioni e di patente e quelle sul bestiame, di licenza e sulle insegne);

2° un'*imposta personale progressiva, generale, sul reddito consumato*, basata sul principio del corrispettivo dell'utilità che la persona dei *residenti* ricava dallo spendere il reddito nelle condizioni di ambiente apprestato dai comuni (che assorbirebbe le attuali imposte di famiglia e sul valore locativo, le imposte di soggiorno e di consumo e le diverse imposte suntuarie).

Inoltre: *a*) i *comuni* avrebbero risorse derivanti: 1° da movimento di capitali (prestiti) e da proventi patrimoniali o di servizi in tutto o in parte divisibili resi ai singoli (entrate demaniali, prezzi di servizi di pubblica utilità, tasse, contributi speciali); 2° da integrazioni statali, per rimborsi della spesa di servizi nazionali ad essi delegati dallo Stato e concorsi nella spesa di servizi pur locali, cui non bastino le risorse comunali;

b) le *provincie* o *regioni* avrebbero risorse derivanti: 1° da movimento di capitali (prestiti) e da proventi patrimoniali e di servizi in tutto o in parte divisibili ai singoli (entrate demaniali, prezzi di servizi di pubblica utilità, tasse, contributi speciali); 2° da integrazioni statali per rimborsi e concorsi nella spesa di servizi di

(1) Alternativamente, in sede diversa, si potrebbe utilizzare l'esperienza favorevole di un'imposta sulle aree fabbricabili vigente nel comune di Trieste pel periodo 1913-23, sull'esempio di una tedesca analoga, concepita come complementare dell'imposta sui trasferimenti. (Scoca: *L'imposta sul plusvalore degli immobili in Trieste*, Riv. « Economia », ott. 1927).

Meno facilmente si potrebbe il fine fiscale raggiungere in sede di imposta personale globale, erariale, per la difficoltà di accertamenti adeguati alle varie situazioni locali.

(2) Il sistema dei « ratizzi » è tradizionale nella finanza italiana; sotto forma di quote di concorso dei comuni alle finanze provinciali per servizi d'interesse comunale, esistevano in alcuni stati prima dell'unità; proposti in seguito più volte, sebbene fra ostilità, erano contemplati nei progetti Scialoja e Majorana, per evitare la concorrenza complicata e costosa di vari enti sull'unica materia imponibile, in forma di addizionali o di prelievi indipendenti. Il Matteotti nella sua proposta citata, distingueva anche lui le funzioni degli enti intermedi (provincie e regioni) e quindi i loro caratteri — di consorzi di Comuni o di organi di decentramento statale —, ma per assegnare loro un diritto di sovrimposizione o di compartecipazione, rispettivamente, alle imposte comunali o statali.

carattere nazionale e seminazionale; 3-o da integrazioni comunali, per rimborsi e concorsi nella spesa di servizi di carattere strettamente locale.

Può darsi che l'attribuzione ai comuni di un'imposta di largo dinamico gettito come la ricchezza mobile oggi erariale, non compensi l'attuale gettito delle imposte di consumo, malgrado l'istituzione di un'imposta generale sulla spesa, più efficiente di quella esistente sul valore locativo. Non lo compenserà certamente pei comuni minori, dove l'imposta sulla spesa non avrà maggior efficienza dell'attuale imposta di famiglia. Ma è giusto che tali comuni gravino di più sulle imposte reali, e per la differenza tuttavia necessaria a raggiungere un minimo di efficienza dei servizi pubblici locali, contino su concorsi dello Stato. Tali concorsi saranno necessari per gli stessi comuni più grandi; insieme con rimborsi per spese di servizi che sarebbero statali, o semplici compensi per l'avocazione allo Stato di materia imponibile soggetta a imposte di consumo, pari alla differenza dell'imposta di ricchezza mobile ceduta.

33. Ma questo problema dei compensi, che è stato sempre l'ossessione dei riformatori del sistema tributario locale e la causa del suo complicarsi sotto il continuo assillo di un contingente equilibrio finanziario, ci sembra meno importante oggi, di fronte a un problema di riforma fondamentale, nel quadro di una nuova concezione dei rapporti tra funzioni statali e funzioni locali, nella quale l'esigenza dell'*elasticità* sarà preminente rispetto a quella della *sufficienza* del sistema. I problemi marginali della sufficienza dovranno essere risolti in senso egualmente lontano dal metodo dei continui ritocchi del sistema fiscale e dal metodo delle riparazioni statali al continuo dissesto: riconoscendo che sono problemi permanenti dell'inevitabile interferenza tra finanza statale e finanza locale, quindi della mai perfettamente realizzabile tendenza all'unificazione e separazione delle funzioni e dei cespiti.

Abbiamo notato le forze che portano a un accentramento delle risorse, con ritmo più frequente dell'accentramento delle funzioni; che non sono arbitrarie perchè dappertutto sprigionate dalla nuova economia dei costi costanti e delle dimensioni più grandi delle unità di offerta di beni e servizi; o da nuove esigenze sociali di coordinamento, in funzione di una politica nazionale; o solo da nuove concezioni di giustizia tributaria, come nel caso di attribuzione allo Stato di certa materia imponibile ad esclusione degli enti locali (es. le imposte di consumo e quelle personali sull'entrata).

Nel margine lasciato scoperto dal diverso ritmo di queste forze, al metodo della redistribuzione agli enti locali di risorse fiscali accentrate resta il compito di risolvere il problema della sufficienza del sistema finanziario locale. Ciò significa che al vieto metodo dei *ritocchi fiscali* bisognerà sostituire il metodo degli *adeguamenti finanziari*, che solo può conciliare la voluta separazione dei cespiti e certa inevitabile confusione delle funzioni fra Stato ed enti locali. Nè vi è difficoltà, se ciò avvenga secondo principî chiaramente e stabilmente fissati, purchè restino sempre salve la coerenza e l'elasticità del sistema fiscale locale e della sua inserzione nel sistema fiscale erariale.

L'organismo fiscale non è qualcosa di arbitrario, non può essere il risultato caotico di giustapposizioni e sovrapposizioni empiriche; è la risultante storica di forze vive e di inerzia, che bisogna solo guidare nel loro adattamento reciproco. Se, infine, la bontà di un sistema tributario sta nella corrispondenza maggiore possibile fra distribuzione tecnico-giuridica e distribuzione economica o di fatto del carico tributario, non sarà mai ripetuto abbastanza che il sistema dev'essere predisposto tenendo conto della attuabilità di quella e delle probabili direzioni di questa.

Nella partecipazione di varî enti a un sistema d'imposte molteplici, il problema dell'effettiva incidenza è specialmente importante. Un sistema tributario locale sarà ritenuto naturale, cioè tipicamente proprio della finanza locale, se presenti la maggiore facilità di accertamento, in aderenza alle situazioni locali e individuali, e il campo più ristretto al gioco di traslazione e diffusione, fra singoli e quindi fra mercati: se appunto la sua incidenza riesca a localizzarsi, realizzando « pro tanto » l'effettiva separazione dei carichi e delle responsabilità. Le due grandi imposte che emergono dalla formazione storica del nostro sistema tributario locale, oltre le incrostazioni antidemocratiche troppo a lungo durate, mostrano uno spiccato carattere locale anche per questo, che in massima parte sono intrasferibili (così quelle sul reddito fondiario nelle sue varie forme e sul reddito consumato); e sia il coefficiente probabile di traslazione, sia quello di erronei accertamenti, sono assai piccoli.

Ciò, d'altra parte, richiede ferma moderazione. Procedere a delle aggiunzioni o sovrapposizioni empiriche, anche di portata apparentemente piccola, significa snaturare tutto il sistema, nella sua logica economica: qualunque essa sia, perchè la scelta di un certo indirizzo deve avere la sua logica. Quello di una finanza democratica, che pone oggi la sua istanza irrecusabile crediamo sulle linee qui tracciate, è coerente con tutte le forze attuali di sviluppo economico e sociale. Ecco perchè la semplicità è necessaria, e l'opera di semplificazione cui la legislazione dovrà accingersi è indispensabile. Ma ubbidire, governandole, alle forze intime del sistema, è già un impegno permanente di semplicità e di coerenza.

RECENTI TENDENZE DOTTRINALI PER IL REGOLAMENTO DEI RAPPORTI D'IMPOSIZIONE FRA STATO ED ENTI MINORI

A CURA DEL

dott. GUIDO GUIDI

La dottrina in Italia

1) PRIMA DEL TESTO UNICO 14 SETTEMBRE 1931, N. 1175.

In Italia nel campo della finanza locale la dottrina è ben lungi dall'offrire quella fioritura di studi, critiche, proposte e pubblicazioni in genere, che si può invece osservare negli altri rami della scienza finanziaria.

Posta questa premessa, passando all'esame degli indirizzi dottrinali più recenti, in un approssimativo ordine cronologico, si può subito notare come la dottrina italiana su questa materia sia stata in genere intimamente collegata con il sorgere e lo svolgersi del problema del decentramento amministrativo.

La questione del decentramento amministrativo fu all'inizio variamente interpretata. Vi furono scrittori, come il ROMANO (1) che nel decentramento amministrativo comprendevano anche la distribuzione delle competenze tra le autorità centrali e locali; altri che limitavano la questione agli uffici di tutela, altri che volevano affidare al comune più larghe attribuzioni e funzioni, specie in materia di pubblica istruzione e di amministrazione della giustizia. Secondo l'ORLANDO (2) la base del decentramento amministrativo doveva consistere nella naturale divisione di uffici, funzioni ed attribuzioni tra governo centrale ed amministrazioni locali. Ciò che per il CARONNA (3) non risolveva affatto invece il problema del decentramento chè anzi proprio a questo punto la soluzione di esso diventava più difficile: come si poteva difatti sceverare e qual'era il criterio di distinzione tra le pubbliche funzioni ed attribuzioni che dovevano essere esercitate direttamente dal potere centrale e quelle che spettavano alle circoscrizioni locali?

E' di questi tempi la teoria del FERRARIS (4), criticata dal PRESUTTI (5) e dal VITTA (6) nei loro scritti. Sostengono e spiegano l'autarchia comunale il MAIORANA (7), il RAGGI (8) ed il MARCHI (9).

Nell'ultimo trentennio del secolo XIX vengono frattanto pubblicati i primi studi in materia di finanza locale: sono quelli dell'ELLENA (10), del SORO-DELITALA (11), del MAGLIANI (12) e del SERRA GROPPELLI (13) tutti favorevoli al sistema delle sovrimposte, del LACAVA (14) e dell'ALESSIO, questi ultimi invece sostenitori delle imposte autonome.

Le prime pubblicazioni di una certa importanza, sia per la maggior omogeneità che per la loro completezza, furono quelle del RICCA SALERNO (15) e del BONOMI (16).

Il primo riconosceva nelle finanze dei comuni e delle provincie all'incirca gli stessi elementi di cui constano le finanze dello Stato dalle quali però differiscono sia per le proporzioni diverse che tali elementi hanno assunto nell'ordinamento amministrativo dei corpi locali, che per le norme giuridiche e formali a cui vanno soggetti. Infatti, pur essendo la medesima la base e la ragione naturale degli enti collettivi, diversa è però la loro sfera di azione, diversa la natura dei servizi prestati e delle istituzioni corrispondenti, e quindi differenti le norme giuridiche ed amministrative da cui sono regolati. Anzitutto, considerati rispetto ai loro fini e nel loro assetto interno, i corpi locali differiscono dallo Stato in quanto l'opera loro è semplicemente sussidiaria nelle materie d'ordine pubblico, di sicurezza e di giustizia.

---

(1) ROMANO: *Decentramento amministrativo*, Milano 1897.
(2) V. E. ORLANDO: *Principii di diritto amministrativo*, Firenze 1892, pag. 145.
(3) F. CARONNA: *I tributi locali in Italia*, Palermo 1900, pag. 33.
(4) FERRARIS: *Teoria del dicentramento amministrativo*, Palermo 1899.
(5) PRESUTTI: *Sulla teoria del dicentramento*, Torino 1899.
(6) VITTA: *Giunta Provinciale Amministrativa*, Milano 1907.
(7) MAIORANA: *L'autarchia Comunale*, Roma 1900.
(8) RAGGI: *L'autarchia Comunale*, Torino 1902.
(9) MARCHI: *L'Istituto giuridico dell'autarchia comunale*, Modena 1904.
(10) V. ELLENA: *Le finanze comunali*, in « Archivio di Statitistica », Roma 1888 II, pagg. 20-24.
(11) SORO DELICATA: *Il sistema tributario dei Comuni e delle Provincie.*
(12) A. MGLIANI: *La questione finanziaria dei Comuni*, in « Nuova Antologia », 1878, fasc. 2.
(13) SERRA GROPPELLI: *Le finanze dei Comuni e delle Provincie.*
(14) LA CAVA: *La finanza locale.*
(15) RICCA SALERNO: *Finanze locali, in Orlando*, « Trattato di diritto amministrativo », Vol. IX, Milano 1902, pagg. 687 e segg.
(16) I. BONOMI: *La finanza locale e i suoi problemi*, Sandron 1903.

mentre versa principalmente in quegli oggetti che riguardano scopi d'interesse materiale e morale, di prosperità, di beneficenza e di cultura. Il che si riflette tanto nella ripartizione delle spese, quanto nell'ordinamento delle entrate, specialmente nel regime tributario, che trae impulso e norma dalla natura dei servizi corrispondenti. E però l'applicazione dei principî generali delle tasse e delle imposte nei corpi locali dev'essere conforme a quelle speciali condizioni in cui si svolge la loro attività. In secondo luogo, poichè le provincie ed i comuni sono compresi nello Stato e con esso debbono cooperare armonicamente al benessere dei consociati, così è mestieri che la loro attività sia sottoposta a limiti definiti ed opportunamente regolata e sindacata dalla potestà sovrana. Infine i servizi amministrativi delle provincie e dei comuni hanno carattere locale, vale a dire si riferiscono a bisogni ed interessi d'una parte, più o meno numerosa, della popolazione, ad istituti ed opere riguardanti una determinata circoscrizione territoriale. Indi la necessità ch'essi siano coordinati a quella più vasta sfera d'attività pubblica che costituisce l'insieme delle funzioni amministrative dello Stato e che riguarda gli interessi ed i bisogni dell'intera società.

Il BONOMI fu forse il primo a voler dimostrare la necessità di una decisa riforma nella materia dei tributi locali. Egli osservava come tutte le leggi che dal 1865 avevano inteso di riformare il sistema tributario dei comuni, non avevano ottenuto che un deplorevole spostamento della base della finanza locale dalle imposte dirette a quelle indirette poichè, non essendo mai riuscita la laboriosa e frequente creazione d'imposte di natura esclusivamente locale ad assicurare un'entrata sufficiente, si erano allargati i confini del dazio consumo per trattenere l'aumento delle sovrimposte mobiliari. Così in definitiva, la finanza locale, per l'azione legislativa dello Stato, aveva cessato di trarre le sue principali risorse dalle classi più ricche, per trarle invece dalle classi più numerose, ossia da quelle più povere.

Quanto al problema delle spese e delle entrate il Bonomi osservava che esso andava risolto diversamente a seconda che si trattasse di grandi o di piccoli comuni. Nei grandi comuni una riduzione brusca delle spese ed un maggior incremento dato al dazio consumo aveva potuto togliere quasi del tutto il disavanzo comunale, mentre invece nei piccoli comuni nè la spesa si era potuta contrarre rapidamente e notevolmente, nè la produttività dei tributi si era potuta spingere ad un grado più alto, onde il disavanzo costante era quasi, nella sua misura, immutabile.

Relativamente ai punti di contatto della finanza locale con quella di Stato, rilevava infine il Bonomi che il bilancio di quest'ultimo era dominato in primo luogo dalle imposte indirette, cioè da quelle che in genere colpiscono le classi sociali non in proporzione della loro ricchezza ma in proporzione del loro numero. Egualmente avveniva per le finanze comunali: il primo posto spettava al dazio consumo, il secondo alle sovrimposte immobiliari, il terzo alle imposte di natura locale. E questa prevalenza della imposizione indiretta sulle altre categorie si faceva anche maggiore e veramente schiacciante quando si fossero considerati separatamente i comuni chiusi, ossia quelli in cui era possibile il massimo abuso del dazio consumo.

La questione del decentramento amministrativo non aveva ricevuto, agli inizi del secolo, concordi soluzioni, come s'è già visto, e si presentava effettivamente complessa, perchè dalla sua soluzione dipendeva quella di due altri gravi problemi: quello dell'indole e degli scopi dei servizi pubblici e l'altro della natura e dei fini degli enti chiamati a disimpegnarli. Sorgevano e venivano dibattute opinioni diverse sulla convenienza o meno dell'autonomia del diritto alla tassazione, sulla determinazione e precisazione delle funzioni spettanti allo Stato e di quelle spettanti ai comuni. Veniva in concreto riconosciuta una differenza fra Stato e comune, ma insita non nella natura degli enti collettivi o nel rapporto economico tra servizio e imposta, bensì nella indole dei servizi e funzioni esercitati dalle stesse autorità.

Questi principî in un primo tempo giustificarono la necessità di costruire un sistema autonomo per gli enti locali. Imperava allora la dottrina economica collettivista dei fenomeni finanziari, capeggiata dal MAZZOLA e dall'EINAUDI.

Successivamente nacque un altro indirizzo nella giustificazione dei fenomeni finanziari e si formò una nuova dottrina che riscontrava nel campo finanziario dei fattori politici accanto a quelli economici: questa corrente, destinata a svilupparsi profondamente, non disconosceva l'elemento economico, ma tendeva a dimostrare che il fenomeno finanziario era esclusivamente politico, risultando dall'azione di forze politiche la cui essenza non doveva essere la libertà, ma l'urto indipendente delle tendenze individuali.

Nel campo degli enti locali tale tendenza portava a non giustificare divergenze notevoli fra l'attività finanziaria dello Stato e quella delle provincie e dei comuni: i principî che informano la prima sono considerati gli stessi che informano la seconda, i criteri che si seguono nella imposizione da parte dello Stato sono gli stessi che si seguono da parte degli enti minori. E' così che una corrente di studiosi non giustificava addirittura nell'ambito comunale e provinciale una propria sfera di attività tributaria separata e distinta da quella dello Stato che doveva comprenderle tutte.

A questa moderna tendenza si doveva ispirare la riforma apportata dal testo unico 14 settembre 1931, n. 1175.

La situazione finanziaria degli enti territoriali minori, già grave prima della guerra 1915-1918, dopo la fine del conflitto era ancora peggiorata. Si era cercato di porre un rimedio al dissesto creando nuove imposte, inasprendo le aliquote di quelle già esistenti, rendendo obbligatori alcuni tributi che prima erano facoltativi, ma l'aumento delle entrate non aveva seguito un ritmo eguale a quello delle spese ed il dissesto era continuato sempre più risentito.

Fu cominciata allora dal Governo una serie di studi e di progetti per arrivare ad un riordinamento dei tributi locali basato su di un sistema tributario locale più

produttivo, più elastico e con un carico tributario poggiato su più larghe fondamenta.

Nel 1919 l'allora ministro delle finanze MEDA presentò un completo disegno di riforma generale delle imposte dirette sui redditi nel quale era anche una parte che riguardava la finanza locale, limitata naturalmente alla sola imposizione collegata con quella diretta dello Stato. Tale progetto, accolto sostanzialmente dal successivo ministro TEDESCO avrebbe dovuto andare in vigore dal 1921, ma per vicende politiche non ebbe più applicazione ed in sua vece fu elaborato da una commissione nominata dal Governo e presieduta dal presidente del Consiglio di Stato PERLA, un altro progetto in cui veniva applicato per la prima volta il principio che il sistema tributario degli enti locali non poteva essere autonomo, però veniva anche determinata l'autonomia di varie tasse comunali, operanti come una vera integrazione tributaria, e si arrivava al completo passaggio, invocato da tempo, dei dazi di consumo ai comuni.

Il successivo progetto SOLERI rappresentò un notevole tentativo di un vasto ed organico riordinamento della finanza locale. Peraltro esso non incontrò il favore degli enti locali, dai quali fu criticato in molti suoi punti.

Tra gli scritti che precedettero la definitiva riforma del 1931, giova qui ricordare quelli, più che altro giornalistici, del BORGATTA (1), quelli del BOTTARO (2), del CAROLLO D'ANNA (3), del CONTI (4), del FERRERO (5), del LUPIDI (6), del MARIANI (7), dello SPEZZOTTI (8), del TOMBESI (9), del VERATTI e del GIUSTI (10).

Nel 1928 il Governo riprendeva in esame il tentativo di dare il desiderato assetto all'ordinamento tributario dei comuni e delle provincie, e nominava a tal fine una commissione di esperti presieduta dal senatore PIRONTI con l'incarico di studiare la situazione finanziaria degli enti locali e di proporre tutti quei provvedimenti atti ad assicurare il sospirato miglior ordinamento. Nel 1930 la commissione, ai termini degli studi, presentava una relazione ed un progetto di riforma (11) che non doveva però incontrare il parere della stampa nè del Parlamento a cui veniva sottoposto.

Il progetto veniva perciò assoggettato al nuovo esame di una commissione parlamentare la quale formulò, dopo l'approfondito studio del problema, uno schema di proposte (12) che furono approvate dal consiglio dei ministri e contemporaneamente sottoposte all'esame delle confederazioni, dei presidi delle provincie e di alcune autorità comunali prescelte. Da una tale elaborazione nacque lo schema definitivo della riforma apportata con il testo unico approvato col R. decreto 14 settembre 1931, n. 1175. Tale riforma si basò sui seguenti criteri:

1) Esonero delle provincie e dei comuni da spese e contributi inerenti a servizi di carattere statale, compensando l'onere che ne deriva alla finanza statale con la rinuncia alla compartecipazione degli enti locali a determinati proventi tributari statali.

2) Razionale revisione delle spese che gli enti locali debbono e possono sostenere.

3) Revisione delle entrate degli enti locali, sia per ottenere un maggiore rendimento, che per evitare al difuori di determinati limiti le sperequazioni prima lamentate.

4) Unificazione e nuova disciplina delle norme per l'accertamento delle entrate e della procedura per il relativo contenzioso.

5) Migliore ordinamento dei bilanci e conti comunali e provinciali e delle relative responsabilità.

2) DOPO IL TESTO UNICO 14 SETTEMBRE 1931, N. 1175.

Successivamente alla entrata in vigore del testo unico per la finanza locale, la produzione di pubblicazioni su questa materia s'intensificò leggermente. Varie furono le trattazioni complete ed uniformi delle nuove disposizioni legislative come quella più recente delle altre del BERNARDINO (13), e le altre del COLARUSSO (14), del MILONE (15), del PICCIONI (16), del REPACI (17), e dello SCALFATI (18).

---

(1) G. BORGATTA: *Statistiche municipali*, in « La Riforma Sociale », 1913, Vol. XXIV, pag. 891. *Il problema della finanza locale*, in l'« Azione », Roma, 24 luglio e 5 agosto 1922. *La riorganizzazione della finanza locale* in « La Nazione », Firenze 10 novembre 1923. *La fine del protezionismo municipale*, in « La Sera », Milano 1° dicembre 1923.

(2) G. A. BOTTARO: *I tributi locali*, Milano 1929.

(3) CAROLLO D'ANNA: *La riforma dei tributi locali*, estratto dalla « Rivista degli enti locali », Como 1925.

(4) CONTI: *Il riordinamento dei tributi locali*, Torino 1923.

(5) G. FERRERO: *Il problema della finanza locale*, Roma 1924.

(6) A. LUPIDI: *Le Provincie*, Torino 1922.

(7) G. MARIANI: *I Comuni*, Torino 1924.

(8) L. SPEZZOTTI: *Un'indagine di finanza locale*, Udine 1925.

(9) U. TOMBESI: *La finanza comunale*, Pesaro 1926.

(10) VERRATTI e GIUSTI: *La riforma delle finanze locali*, Associazione dei Comuni italiani, 1924.

(11) *Commissione di studio per la riforma della finanza locale*: Relazione e schema di disegno di legge, Ist. Pol. dello Stato, Roma 1930.

(12) *Commissione Parlamentare per la riforma della finanza locale*: Relazione di schema di proposta, Tip. del Senato, Roma 1931.

(13) A. BERNARDINO: *Testo Unico per la Finanza locale*, Milano 1940.

(14) A. COLARUSSO: *I tributi locali in Italia*, Padova 1937.

(15) L. MILONE: *Manuale di contabilità e finanza comunale*, Ravenna 1935. *Ragioneria e finanza comunale*, Milano 1938.

(16) P. PICCIONI: *La finanza locale*, Torino 1939.

(17) F. A. REPACI: *Le finanze delle provincie, comuni ed enti corporativi*, Torino 1936.

(18) S. G. SCALFATI: *La finanza degli enti locali*, Roma 1936.

Ma sempre rare furono le pubblicazioni su particolari rami e problemi della materia: Tra queste due studi del COSCIANI sulle imposte personali e sulle imposte immobiliari (1), uno del DI PAOLO (2) sulle prestazioni d'opera obbligatorie, uno veramente più di carattere amministrativo che finanziario dell'ORTOLANI (3) sui controlli nelle amministrazioni locali, uno del PANTANI (4) sulla delegabilità dei tributi comunali, altri del BERTOLINO, del BORZONI, del DOMINO, del PAOLONI. Sulle imposte di consumo, data la loro preminente importanza tra i tributi locali, si è sviluppata particolarmente una maggiore dovizia di pubblicazioni, tra le quali quelle del MAFFUCCINI (5), del MAZZUCCHELLI (6), del REPACI (7), del LISDERO (8), del LIVI (9).

Qualche nota di commento di carattere generale sulla riforma apportata dal testo unico del 1931 fu infine dovuta al CIANETTI (10), al MODIGLIANI (11), allo SCICCHITANO (12), al VIRGILI (13).

Ma in genere, come si è già in precedenza osservato, la dottrina è stata poco produttiva nel settore della finanza locale, e questa aridità si nota anche nel periodo più recente — successivo alla riforma legislativa — in cui se pur qualcosa è stato scritto, non è quasi mai andato più in là della critica, assumendo di rado lo aspetto di una proposta definitiva.

Comunque, generalmente, la dottrina degli ultimi anni, ha disapprovato alcuni lati della riforma.

« Perequare » e « semplificare » è il motivo costante di ogni critica e di ogni proposta.

Così, ad esempio, il PICCIONI, segretario generale della provincia di Bolzano, nella prefazione al suo testo « La finanza locale », afferma che « in questa, che è materia gravissima, lo studio più accurato deve consistere nel perequare e nel semplificare:

perequare, per ragioni di giustizia verso le varie categorie dei contribuenti;

semplificare, per ragioni di rispetto verso l'universalità dei contribuenti medesimi ».

Più preciso è lo SCALFATI (14) il quale, criticando la riforma apportata dal testo unico del 1931, osserva che « un sistema tributario locale che, fra imposte, tasse e contributi raggiunge le due dozzine di imposizioni, è pletorico ». Pur non potendosi pretendere un sistema tributario ideale, cioè materialmente uniformato tutto ad un principio, il sistema stesso si dovrebbe proporre tre essenziali direttive:

a) fornire all'ente i mezzi di cui esso ha bisogno per adempiere alle sue proprie funzioni;

b) non ostacolare l'incremento produttivo;

c) non contrastare i bisogni e le abitudini di chi deve pagare il tributo o, per lo meno, ridurre le « superfici d'attrito ».

Osserva inoltre lo Scalfati come il sistema tributario locale stabilito dal testo unico sia fondato essenzialmente sulla spesa: ora le imposte sulla spesa, pur rispondendo indubbiamente a certe particolari esigenze delle finanze locali, per le quali esse hanno un'importanza fondamentale, non possono da sole o in misura prevalente costituire l'ossatura del sistema tributario locale; se così fosse, verrebbe trascurato un principio fondamentale sul quale si basa l'imposta da chiunque dovuta, cioè quello che essa, se vuole far fronte alle esigenze dell'organismo che la stabilisce, deve nello stesso tempo coprire il fabbisogno pubblico ed essere ripartita col criterio della capacità contributiva dei cittadini.

Le sovrimposte fondiarie non sembrano più sufficienti a raggiungere il principio della perequazione tributaria, dovendo esse per l'A. poggiare sulla equa perequazione dei carichi tributari, e l'imposizione locale non può inoltre prescindere dalla proprietà mobiliare.

Prima ancora di risolvere la questione di un'esatta perequazione tributaria, s'impone quella di assicurare ai comuni maggiori entrate: questo non deve però significare maggiori tributi che sarebbero in contrasto con l'economia di spese, invocata per giungere ad una miglior funzione tributaria. Lo Scalfati critica il sistema di trasferire i servizi dagli enti allo Stato — in quanto questo per sostenere i conseguenti maggiori oneri deve far appello a maggiori contribuzioni da parte dei cittadini — ma d'altra parte riconosce che le spese non sembrano riducibili poichè lo Stato può aver bisogno, da un momento all'altro e per esigenze straordinarie, di mobilitare la propria finanza e di fare assegnamento sull'elasticità tributaria della Nazione e non può pretendere che il potere contributivo dei cittadini sia esaurito ad opera della pressione tributaria locale.

---

(1) C. COSCIANI: *Le imposte personali nella finanza locale* in « Italia », Trieste 1933. *Le imposte immobiliari nella finanza locale in Italia*, Trieste 1934.

(2) G. DI PAOLO: *Le prestazioni d'opera obbligatorie nella finanza locale.*

(3) G. ORTOLANI: *I controlli sulle amministrazioni locali*, Roma 1936.

(4) E. PANTANI: *La delegabilità dei tributi comunali*, Empoli 1942.

(5) M. MAFFUCCINI: *La novità del nuovo regolamento per le imposte di consumo. Delitti e contravvenzioni nella legge sulle imposte di consumo. I bilanci comunali e le imposte di consumo*, in « Foro Tributario », 1942, 1, 2.

(6) M. MAZZUCCHELLI: *Consumi ed imposte di consumo*, in « Rivista Bancaria » 1937, pagg. 453-464.

(7) F. A. REPACI: *La riforma dei dazi di consumo ed i suoi primi effetti*, in « La Riforma Sociale », 1933, 1-2.

(8) A. LISDERO: *Sull'abolizione dell'imposta di consumo sui vini*, in « Rivista Italiana di Scienze Economiche », 1939, pagg. 389 e segg.

(9) L. LIVI: *Sintomi economici regionali e provinciali tratti dalle risultanze delle imposte di consumo*, in « Economia », 1939, pagg. 389-398.

(10) G. CIANETTI: *La riforma della finanza locale*, in « Rivista di politica economica », 1931, pag. 1161.

(11) F. MODIGLIANI: *La riforma dei tributi locali*, in « Commercio », agosto-settembre 1937.

(12) A. SCICCHITANO: *La riforma tributaria dei Comuni*, Como 1932.

(13) F. VIRGILI: *La riforma della finanza locale*, in « Rivista di politica economica », 1931, pagg. 405.

(14) S. G. SCALFATI: op. cit., parte IV.

Quindi vanno ricercate altrove le maggiori fonti di entrate. E dove?

Secondo lo Scalfati unica possibilità di ricerca può risiedere nelle *entrate acquisizionali*, dette dai tedeschi « Erwerbseinkünfte », in quelle entrate cioè che lo Stato o altri enti pubblici ritraggono da intraprese esercite mediante impieghi di capitali fatti a scopo di guadagno, ma a cui è estranea la considerazione della imposizione dei cittadini. In altri termini si tratta dell'esercizio di industrie in regime di monopolio o di concorrenza o, secondo la nomenclatura ufficiale, della « municipalizzazione di servizi pubblici ».

Originale è senzad ubbio la proposta che fa lo Scalfati, di municipalizzare l'industria cinematografica, o meglio quella delle sale di proiezione, in quanto questa possiederebbe, tra le altre industrie, i maggiori requisiti. Questa forma di muńicipalizzazione non toccherebbe però la produzione dei films e tutto quanto concerne l'indirizzo artistico ed estetico, che gli enti pubblici possono sì migliorare e perfezionare, ma non sostituire nella direzione.

Anche il FLORA, in un suo breve commento ad una pubblicazione del Ministero delle Finanze (1), appare propenso ad una limitazione delle spese degli enti locali. Inoltre, per lo stesso autore, tutte le iniziative, che, per quanto socialmente utili, sono estranee ai compiti propri degli enti minori, dovrebbero essere di massima escluse, non consentendo l'esile reddito nazionale — e specialmente quello dei comuni rurali, già falcidiato dai numerosi enti che assieme allo Stato partecipano al « banchetto fiscale » — ulteriori gravami tributari.

Il CORBINO (2), a conclusione di una sua interessante disamina delle finanze locali meridionali, deplora la tendenza a spendere degli amministratori locali, mentre sarebbero interessanti delle economie. Ma queste economie sarebbero possibili qualora si conservasse l'autonomia della finanza locale?

Il Corbino manifesta dei dubbi a riguardo, non riuscendo sempre gli appositi organi di controllo a contenere le manifestazioni della tendenza a spendere degli amministratori locali: un solo mezzo invece esisterebbe oggi per ottenere che le spese comunali fossero contenute entro i limiti della più stretta necessità, e cioè quello di sostituire lo Stato agli enti pubblici nella erogazione del pubblico denaro.

Lo Stato sarebbe indubbiamente un amministratore molto meno costoso di quelli attuali, data la sua maggiore parsimonia ed il suo più alto rendimento, nè sarebbero trascurabili le economie di spese generali realizzabili con la soppressione della finanza locale e con la statizzazione dei relativi servizi. Verrebbero certamente posti dei notevoli problemi di organizzazione tecnica che richiederebbero molta ponderazione, ma la cui soluzione risulterebbe sempre più economica dell'ordinamento attuale. Potrebbero essere utilmente adoperati adattandoli opportunamente alle particolari esigenze di ogni servizio, i modelli di organizzazione offerti dal sistema della concessione a società nazionali o ad imprese regionali civili, attualmente adottato in pratica dalle grandi amministrazioni industriali dello Stato (ferrovie, poste e telegrafi, telefoni, monopoli industriali).

D'altra parte, aggiunge il Corbino, una riforma di questa vastità e importanza non si potrebbe compiere tutta in un giorno. Si potrebbe, ad esempio, cominciare con l'abolire le amministrazioni provinciali, che hanno ormai funzioni modeste e molto facilmente delegabili ad altri organi statali o parastatali, e poi gradatamente sottrarre ai comuni i loro servizi, affidandone l'esercizio ad organi dello Stato o ad altri enti che sarebbero all'uopo creati. Si otterrebbe così anche una più uguale distribuzione dei mezzi disponibili fra le varie regioni italiane. Questo è uno degli assetti più interessanti della riforma, perchè lo Stato moderno non può tollerare che esistano delle gravi difficoltà locali nella maniera con cui sono gestiti alcuni servizi pubblici dipendenti dagli enti locali, ed è perciò obbligato ad imporre un minimo di organizzazione tecnica che spesso supera la disponibilità dei mezzi ottenibili dalle risorse locali.

Il MAGNI, intendente di finanza, in una sua nota pubblicata nel 1940 (3), lamenta che nella pratica applicazione delle leggi tributarie la pressione non sia ovunque e costantemente esercitata con equilibrata uniformità, ed osserva che è perciò sempre necessario escogitare provvedimenti idonei a rendere obbiettivamente sempre meglio perequata la imposizione effettiva degli enti ausiliari dello Stato. Egli dà alcuni suggerimenti che gli sembrano i più opportuni, tra i quali: *a*) quanto ai comuni provvisti di notevoli entrate patrimoniali, disporre che di essi non si tenga conto rispetto alle spese obbligatorie e facoltative, da coprire tutte con tributi, ma che, considerate extra-bilancio, abbiano una specifica destinazione per scopi igienico-sanitari e demografici; *b*) quanto ai comuni che preferiscano indebitarsi anzichè aumentare la pressione tributaria, sì che questa risulta tuttora minore di quella di altri comuni della stessa classe, disporre l'aumento dei tributi per affrontare prima la dismissione dei debiti per poi incrementare i più essenziali servizi pubblici; *c*) quanto agli altri comuni, disporre che essi raggiungano, con mutui e contributi, un limite di pressione tributaria nel complesso uniforme secondo le varie classi, e nei singoli tributi un testatico non troppo diverso tra comune e comune della stessa classe, ancorchè, con ciò, si venga ad ottenere un'entrata eccedente la spesa. E poichè il comune, quale ente pubblico minore, ha scopi determinati dallo Stato ed è sempre tenuto a raggiungere gli scopi stessi, ond'è stato costituito e per cui gli è attribuita potestà d'impero ed è soggetto al controllo dello Stato, bisogna disporre che tutte le eccedenze di bilancio derivanti dall'applicazione dei detti provvedimenti siano acquisite dall'erario dello

(1) F. FLORA: *La recente indagine sulle finanze degli enti locali*, in « Giornale degli Economisti » 1937, Vol. 77, pagg. 86 e segg.
(2) E. CORBINO: *La finanza locale nelle regioni meridionali*, Napoli 1940.
(3) E. MAGNI: *Finanza locale e perequazione tributaria*, in « Diritto e Pratica Tributaria », 1940, 1.

Stato per provvedere con esse alle spese d'interesse locale, ma con fine nazionale.

Delle proposte sull'organizzazione generale di un piano di riforma del testo unico del 1931, partono dallo ZERBIGNATI (1) il quale, per avere un quadro completo di tutte le deficienze emerse negli infiniti casi raffrontati, reputa necessario e sufficiente conoscere il parere di tutti quei diretti applicatori di tributi locali o studiosi locali che abbiano da far rilevare le incongruenze, le lacune, le imperfezioni, ecc. del testo unico, e ne sappiano suggerire le correzioni. Questo scopo si potrebbe raggiungere per due vie diverse che si completano a vicenda: con l'istituzione cioè di appositi ispettori regionali e provinciali, e con la compilazione, da parte dell'ufficio centrale di coordinamento, di una Rivista delle Riviste che permetterebbe di esaminare e di vagliare tutto ciò che i competenti, gli appassionati e gli studiosi della materia scrivono su cento riviste, trattando l'argomento dei comuni da speciali e spesso acuti punti di vista.

Infine lo Zerbignati accenna ad una particolare modificazione nel sistema di applicazione dei tributi, anche non locali, che dovrebbe portare un vantaggio tanto agli enti impositori che ai contribuenti: egli auspica cioè che si dia luogo all'esperimento di raggruppare, almeno nei comuni capoluoghi di provincia, tutti i servizi tributari in un solo grande palazzo o gruppo di fabbricati, costituente così una vera e propria città dei tributi: questa verrebbe a contenere gli uffici finanziari dello Stato e del comune, gli uffici d'informazione, oltre agli altri uffici comunali, sindacali, ecc.

Nel 1941, sulla rivista « Tributi » il PASQUALE (2) pubblicava uno studio sui presupposti di una eventuale riforma della legislazione finanziaria degli enti minori. Confutando un'asserzione dell'allora Ministro De Stefani, l'autore avvertiva che, se pur nel campo della finanza locale molto potrà essere ancor fatto in tema di semplificazione, è però un'utopia aspettarsi miracolose riforme e tanto meno l'imposta unica auspicata dal De Stefani.

Per il Pasquale i provvedimenti legislativi interessanti la finanza locale dovrebbero essere quasi generalmente concertati dal Ministero delle Finanze con gli altri ministeri interessati e più specialmente con quello degli Interni, se essi riflettono le amministrazioni comunali e provinciali sulle quali questo dicastero esercita il governo politico e amministrativo, in conformità delle leggi, anche ai fini del buon andamento dei servizi economici e finanziari locali. La disciplina anzi di tali servizi rientra nella più diretta competenza dell'amministrazione dell'interno, ma spetta pur sempre al Ministero delle Finanze di valutarne l'onere per stabilire con quali mezzi tributari sia da fronteggiare. Ciò tanto più in quanto, in caso di insufficienza dei mezzi di natura patrimoniale e tributaria, i bilanci degli enti ausiliari dello Stato vengono integrati o con speciali assegnazioni a carico del bilancio statale, o mediante rinunzia a crediti preesistenti, o infine con interventi finanziari di altra natura.

Secondo l'esperienza acquisita dagli uffici, meriterebbero di essere riesaminate e portate ad una buona soluzione le proposte di molti studiosi della materia tributaria, le quali proposte per il Pasquale, sarebbero dirette a rimaneggiare l'ordinamento degli enti locali ai seguenti fini:

a) riduzione nel numero dei tributi attuali, più chiara e precisa classificazione e definizione di quelli che debbono rimanere nel sistema, ulteriore snellimento e perfezionamento nelle procedure di accertamento e di riscossione;

b) migliore disciplina delle addizionali ai tributi statali di natura mobiliare e immobiliare, costituendo il preciso obbligo nei comuni e nelle provincie che si giovano di tali addizionali, di dare il loro apporto per il reclutamento dei nuovi contribuenti non ancora accertati all'imposta erariale, e per una valutazione più congrua dei redditi già tassati dagli uffici erariali. Conseguentemente l'imposta di famiglia dovrebbe essere applicata in tutti i casi (si potrebbe stabilire definitivamente l'imposta nel valore locativo) fino al limite non tassabile della complementare, applicando, per i redditi superiori, un addizionale su quest'imposta erariale; la imposta di patente dovrebbe venir applicata fino al limite non tassabile della imposta di ricchezza mobile, ed anche qui, sui redditi superiori, dovrebbe essere applicata un'addizionale, sulle categorie *A*, *B* e *C*; l'imposta sulle industrie andrebbe di conseguenza abolita;

c) migliore disciplinamento dei tributi autonomi e riesame completo della legislazione sulla quale si basano, onde, con semplificazioni nelle procedure, con l'eliminazione dei difetti rilevati nel sistema, con tariffe semplici e ben congegnate, i tributi stessi possano dare il massimo rendimento in rapporto alla minore possibile spesa del servizio.

Sempre nel 1941 il senatore GENOVESI presentava alle commissioni legislative riunite di finanza, degli affari interni e della giustizia del Senato una relazione sullo stato di revisione della spesa del Ministero dell'Interno (3), nella quale emergevano delle interessanti considerazioni sul problema della finanza locale. La risoluzione di questo problema, a conclusione della indagine sulle risultanze dei bilanci degli ultimi anni, poteva rappresentarsi circoscritta a pochi punti fondamentali:

1° sgravio degli oneri sopportati dai comuni per i servizi spettanti ad altri enti, anche statali;

2° perequazione dei tributi in vigore e disciplina delle entrate;

3° provvidenze straordinarie per il funzionamento di opere.

E' accertato che permane la tendenza ad addossare ai comuni ed alle provincie oneri sempre maggiori. L'o-

(1) C. ZERBIGNATI: *In margine ai problemi di finanza locale*, in Tributi, 1940, I, 173.

(2) P. PASQUALE: *I presupposti generali per la riforma della legislazione finanziaria riguardante gli enti ausiliari dello Stato*, in Tributi, 1941, e, 129.

(3) GENOVESI: Relazione, ect., in « Finanza locale », 1941, pagg. 104-106.

pera pubblica, specie se caratterizzata da necessità di natura igienica e sociale, non sempre risponde ad un programma di politica megalomane e però non può essere in ogni caso ritardata ma neppure interrotta.

Termina la relazione con l'osservare, che non sembra che l'estensione di un controllo, o meglio ancora l'attuazione di una assistenza lavorativa, possa praticamente attuarsi ripetendo alla periferia ciò che avviene al centro, cioè mediante una collaborazione nelle provincie tra Prefettura e Intendenza di finanza, e questo per ragioni intuitive da un angolo prospettico del tutto amministrativo, mentre, come nella stessa sede è stato in passato auspicato, si può senz'altro condividere l'idea giustissima che venga affidato ad uno speciale organo il coordinamento di tutti i finanziamenti di pubblico interesse con le disponibilità degli enti.

Il problema dei bilanci comunali è stato più recentemente toccato dal MAFFUCCINI (1) il quale ha sopratutto rilevato come per cercarvi un rimedio, non si debba far questione di sistemi o criteri di gestione ma, non trascurando tale elemento, guardare principalmente al rapporto tra le entrate e le spese degli enti locali. Una eccessiva economia nella gestione di essi non può però costituire l'auspicato rimedio, in quanto differire una spesa urgente e necessaria equivale a contrarre un debito reale, che, se anche consente un miglioramento fittizio della situazione, aumenta però il debito già esistente.

Il miglior mezzo per ottenere qualche risultato, in attesa di provvedimenti più radicali e definitivi, sarebbe quindi, secondo l'autore, quello di ritoccare in parte l'imposta di consumo istituita nel 1930, aggiungendo altre voci alla tariffa, riducendo le esenzioni ed istituendo infine un severo controllo sulle gestioni.

Le più recenti dottrine straniere

1) INGHILTERRA

Tra gli studiosi inglesi che nel periodo più recente hanno contribuito allo sviluppo delle dottrine finanziarie, nel campo della finanza locale, e le cui opere offrono una utile consultazione sono l'ADARKAR BHALCHANDRA (2), il GIBBON (3), il GRIFFITH (4), il SELIGMAN (5), lo SHIRRAS (6), il BASTABLE e il SILVERMAN (7).

G. Findley Shirras, professore di economia alla Gujarat University di Bombay e membro onorario della Royal Statistic Society, nel suo « Science of Public Finance », dopo aver passato in rapida rassegna i tributi locali dei principali stati del mondo, rilevandone le caratteristiche con concreti dati statistici, giunge a delle interessanti conclusioni sui punti che maggiormente ci interessano. I tributi locali, osserva lo studioso inglese, variano considerevolmente da luogo a luogo e questa diseguaglianza deriva da diversi fattori. Il principio che regge i tributi locali è stato talvolta distinto da quello che regge i tributi nazionali sul rilievo della maggiore importanza nei primi della utilità base delle tassazioni. Perciò è stato giudicato un buon sistema per proporzionare il beneficio derivato dall'amministrazione locale, quello di tassare la proprietà effettiva. Questo però non è esatto, perchè molte delle spese delle autorità locali sono di natura nazionale o quasi nazionale. Ma frattanto la proprietà non è sempre nei tributi locali un giusto indice della tassabilità dei proprietari. Un'altra obiezione al principio di stima nasce dalla considerazione che esso è particolarmente pesante nei distretti poveri e che in tal modo impone un correlativamente maggior sacrificio a chi investa un capitale e proprietà fondiarie in questa località. Inoltre le tasse a lunga scadenza avranno tendenza a capitalizzarsi. Queste diseguaglianze sono, però, in certo qual modo rimosse col sistema inglese dei *grants-in-aid* (8).

Una obiezione poi che è stata già riconosciuta dal « Local Government Act » del 1929 (9) che si adoperò in fatti per evitarne gl'inconvenienti, è quella che se le tassazioni locali in un certo posto sono piuttosto alte, molti lavoratori locali tenderanno ad emigrare in località tassate con minor pesantezza.

In un capitolo intitolato « l'Esecutivo nella finanza locale » lo Shirras si dedica poi ad un esame critico della organizzazione amministrativa degli enti tributari locali, dei controlli nei bilanci locali, ed infine della giurisdizione in materia di tributi locali.

Altra necessità caratteristica che emerge dall'osservare il sistema delle tassazioni locali, è la necessità al momento attuale — dice lo Shirras — di separare dai consigli municipali ed istituzioni similari, le funzioni esecutive: questo è un imperativo categorico in vista della crescente importanza della finanza locale, ed è necessario concentrare, per quanto è possibile, l'autorità locale, e definire se non restringere i poteri delle autorità locali, come è stato fatto negli Stati Uniti dando i poteri esecutivi al sindaco, come è in Germania nella costituzione municipale di Berlino in cui esiste un organo che è l'esecutivo per le semplici pratiche cittadine ed anche

(1) C. MAFFUCCINI: *I bilanci comunali e le imposte di consumo*, in Foro Tributario, 1942, nn. 11-12.

(2) ADARKAR BHALCHADRA P.: *The principles and problems of federal finance*, King, London, 1933.

(3) G. GIBBON: *The expenditure and Revenue of local anthorities*, in « Jl, of Royal Stat. Society » 1936.

(4) F. GRIFFITH: *The modern development of City Governement in the United Kingdom, and the United States*, Oxford University Press, 1927.

(5) E. A. SELIGMAN: *Separation of State and local revenue*, in « Essays in Taxation », Macmillan, London, 1925. *The regulation of state and federal finance*, in « Essays », etc.

(6) G. FINDLEY SHIRRAS: *Science of Public Finance*, Macmillan, London, 2° vol., pagg. 732-767.

(7) SILVERMAN: *Taxation, its incidence and effects*, Macmillan, London 1931.

(8) LETTERAL: *contribuzioni in aiuto*. E' il moderno sistema inglese di assegnazioni per fini particolari (*blockgrant*) agli enti locali da parte dello Stato.

(9) E' la legge dell'amministrazione locale del 1929, che ha sognato una decisiva riforma del sistema finanziario locale inglese.

l'organo rappresentativo dello Stato, per quanto riguarda le funzioni di Stato.

E' poi opportuno che questo potere esecutivo sia forte e decisivo in materia finanziaria, sia in mano a persone autorevoli e particolarmente competenti che possano negare con avvedutezza le richieste e godere di un sicuro rispetto. Occorre un'accurato scrutinio dei bilanci prima della loro approvazione e prima che cominci l'anno finanziario, un esame delle voci e dei conteggi dopo la chiusura di questo, ed una disamina dei mezzi proposti, che dovrebbero essere generali. E' necessario che con competenza si osservino i risultati ottenuti, e si scopra quanto essi rappresentino un poco soddisfacente ritorno della moneta che è stata spesa.

Sarebbe inoltre particolarmente vantaggioso un dettagliato esame ed uno studio sulla tassazione tenendo di vista l'economia: esso dovrebbe essere intrapreso una volta ogni cinque anni da un'autorità imparziale. Altrimenti potrebbero venir effettuate delle spese inutili di riserve locali, potrebbe nascere un'alta tassazione dovuta a dispendii non necessari, ed un indebitamento locale in aumento con ritmo più veloce di quello delle entrate derivanti dalle tassazioni della proprietà. Anche i profitti che sono dovuti al locale movimento di affari dovrebbero essere osservati da un punto di vista commerciale e contabile, dato che nascono dei debiti d'imposta per deprezzamento, diminuzione di riserve, ecc. Dovrebbero venir poi effettuate delle inchieste.

L'evidenza di un simile freno sull'entusiasmo municipale è di notevole vantaggio: esso previene il dispendio illegale e costringe a spese adeguate per l'educazione e per tutte le altre materie di pubblica competenza. Sopratutto esso trattiene in confini ragionevoli i tributi locali.

Più completo e profondo è lo studio dedicato alla finanza locale dal BASTABLE, professore di economia politica all'Università di Dublino, il quale, in un lungo capitolo del suo trattato sulla finanza pubblica, descrive i principî che dovrebbero reggere il sistema delle imposte locali.

Il primo passo da fare è quello di determinare il confine che divide la finanza locale da quella dello Stato. Non si può ricorrere ai principî della distribuzione dei doveri in quanto la divisione dei tributi nelle due classi deve dipendere o almeno essere guidata da considerazioni di indole finanziaria ed economica.

Il Bastable si oppone al ripristino dei tributi provinciali di confine, in quanto ogni passo in questo senso sarebbe altrettanto retrogrado che impopolare, oltre che costoso e improduttivo. Solo sono ammissibili — in quanto applicati alle città e quindi aventi qualche carattere in comune con i diritti di mercato una volta tanto usuali nelle cittadine britanniche — i diritti di *octroi* (1): questi si avvicinano immaginariamente alle imposte dirette sui consumi locali, con qualche aggiuntiva incidenza sulla regione circostante per il loro effetto sulla richiesta, ed inoltre sono senza dubbio un sistema in decadenza, considerati come un male necessario anche in Francia e in Italia, soli paesi ove essi hanno pieno vigore.

Anche dazi di consumo sono da considerare ormai superati, in quanto non avrebbero una giusta ragione di esistenza quando ad essi non corrispondesse un equivalente dazio di entrata: rimarrebbero infatti sacrificati i produttori locali.

Così le grandi forme di tassazione indiretta vanno poste fuori dalla lista delle entrate locali. Potrebbero forse venir adottate imposte dirette sui consumi, ma queste sono difficili ad usarsi e solo moderatamente, produttive. Onde le imposte sul reddito e sul patrimonio non sono applicabili come tributi locali, le prime in quanto andrebbero soggette alla doppia obiezione che tassare una persona sul suo reddito per il servizio che le rende la località ove risiede, permetterebbe una facile evasione del tributo ed inoltre sarebbe grandemente ingiusto, le seconde in quanto presentano ancora più accentuati i difetti della ingiustizia e dell'assogettabilità ad evasioni, al punto da far mettere anche in dubbio se possano andare considerate tra le buone imposte statali.

Più appropriati invece alla finanza degli enti locali appaiono al Bastable i tributi applicati localmente sulla proprietà fondiaria e sulle occupazioni permanenti condotte nella località.

Prima nell'ordine naturale è l'imposta fondiaria: sia il ragionamento teorico che quello pratico tendono a dimostrare che una larga parte della finanza locale può essere sostenuta da questo tributo, che è tanto indicato nelle località rurali (in cui c'è poco altro da tassare) quanto in quelle cittadine (in cui il valore della proprietà fondiaria è così incrementato dall'azione delle condizioni sociali da creare un bersaglio evidentissimo alla più forte tassazione che i bisogni delle società urbane rendono necessaria), e tende inoltre molto spesso ad essere trasferito sull'affittuario delle proprietà tassate, nel qual caso si raggiunge il vantaggio della definibilità dell'incidenza; inoltre la dottrina della tassazione proporzionata al servizio reso sebbene non sostenibile in generale, ha qui qualche valore, poichè i vantaggi principali delle spese degli enti locali vanno ai proprietari della zona.

Altra forma conveniente di imposta è quella sulle case: essa è talvolta più complicata nelle sue operazioni ed ha una incidenza non sempre definita, oltre al difetto di colpire una delle più importanti spese necessarie, ma d'altra parte può venire facilmente raccolta, è tollerabilmente proporzionata al reddito e non tocca quei redditi non connessi al luogo. Dato il deterioramento delle case con il loro uso, dovrebbe essere mantenuta in limiti ristretti la porzione di tributo che ricade sul proprietario, aggiunge il Bastable.

Altri tributi che si adattano meglio al sistema locale, sono — per l'autore — le tasse sull'esercizio di occupazioni, conosciute come tasse di « licenza », ed anche

(1) Speciale dazio di entrata.

quelle relative alle licenze sui godimenti diretti. Così anche alcune tasse sugli atti come quelle sui trasferimenti di proprietà, sulla registrazione delle Società ed altri oneri fiscali sulle pratiche legali, come pure quelle tasse che richiamano da vicino gli onorari.

La distribuzione dei tributi così suggerita può essere poi necessariamente modificata per adattarsi alle particolari esigenze di alcuni sistemi finanziari. La linea di divisione può essere cambiata, ma comunque è bene conoscere i principî generali che debbono essere tenuti presenti nel determinarla.

Il principio della tassazione in proporzione del reddito offre una divisione dei carichi fiscali sostanzialmente giusta, ma, nel caso dei territori piccoli, non essendoci un carico fiscale generale, data la distribuzione dei servizi e delle loro spese secondo il beneficio ricevuto, deve necessariamente aver maggior valore il principio dalla proporzionalità dell'imposta al vantaggio ricevuto. Anche nel tentativo di applicare questo principio sorgono però delle difficoltà in quanto, oltre al servizio diretto reso, c'è un margine di utilità apportata all'intera società ed inoltre non è facile compito dividere equamente gli aggravi fiscali tra i proprietari dei fondi, possessori di capitale fisso (comprese le case) ed utenti immediati di questi servizi pubblici. Perciò, in conclusione, neanche il criterio di tassare riferendosi all'interesse servito appare un principio completo ed assoluto per la distribuzione della finanza locale.

Quest'ultima norma può servire per distribuire alcune forme di servizi pubblici diretti, mentre un'altra parte di servizi può essere messa a carico dei possessori di una duratura proprietà, essendo essi quelli che beneficano di più di un'attiva e giudiziosa amministrazione locale.

Infine una terza e non poco considerevole aliquota di tali servizi può essere sostenuta in generale dalla comunità, attraverso l'azione delle licenze locali e delle tasse sui trasferimenti, ed ancor più per mezzo di una tassa proporzionale sull'affitto delle case, il quale è un buon coefficiente di misurazione della capacità contributiva.

Quanto ai contributi speciali, il Bastable li ritiene spettare, per la loro particolare localizzazione, all'amministrazione locale. Sostiene però che sia necessario di farne un uso piuttosto moderato.

Dopo che tutti questi espedienti siano stati utilizzati fin dove lo abbiano permesso le circostanze, può essere necessario riaggiustare l'equilibrio tra l'amministrazione centrale e quelle locali, sia con un trasferimento di fondi dalla prima sotto forma di contributi per alcuni servizi o di assegnazione di rendite, sia con il creare sulla base delle imposte statali, dei tributi locali addizionali. Dopo aver tracciato il profilo storico dell'adozione del primo sistema in Inghilterra, il Bastable osserva che esso non ha certamente incoraggiato l'economia o l'efficienza amministrativa, ma anche il secondo non è stato di grande vantaggio, rendendo più complicati i bilanci statali ed oscurando l'effettivo aumento di importanti sorgenti di reddito. Comunque, nel confronto tra i due sistemi è leggermente favorito il secondo, purchè siano scelte tasse appropriate e le vere relazioni tra la finanza locale e quella centrale siano spiegate opportunamente.

Il Bastable non approva però del tutto che la finanza locale diventi completamente un'appendice di quella statale: c'è sempre un vantaggio nel mantenere un sistema separato di tributi locali, data la differenza negli scopi dei due sistemi e nel criterio distributivo. Inoltre il successo dell'amministrazione locale si fonda sull'energia e sul vigore con cui essa è retta, non nel contenere la sua azione nei limiti più ristretti.

Ma certamente, pur avendo presente questo, bisogna riconoscere la convenienza di una supplementare entrata locale derivante dalla tassazione statale, con il doppio fine di assicurare adeguati fondi ed una distribuzione più equitativa dei pesi fiscali.

Quanto al regolamento dei poteri fiscali degli enti minori, il Bastable ritiene che la limitazione del diritto di questi ultimi ad una tassazione completamente indipendente (sia nella scelta dei tributi che nel loro importo) è considerata, negli Stati federali, un segno di progresso verso l'unità, ciò che rappresenta una conferma del concetto del potere di tassazione come potere attributo della sovranità, e permette di concludere che in uno Stato durevole il supremo potere in materia finanziaria dev'essere primo e poi affidato all'amministrazione centrale. Perciò dev'essere limitata con cura la libertà, concessa agli enti minori, di fare esperimenti in materia tributaria.

L'ADARKAR, professore di economia all'Università indiana di Benares, ed indiano anch'egli, dopo i lavori tenutisi nel 1930-1932 alla Conferenza cosiddetta della Tavola Rotonda, intesi a dare un assetto alla complicata finanza della futura Federazione Indiana, ha cercato di trarre da uno studio comparativo dei sistemi finanziari delle principali federazioni del mondo, delle conclusioni che fossero utili per il costituendo sistema finanziario del suo paese (1).

Una prima interessante osservazione che fa l'Adarkar è quella che, mentre non sarebbe di giovamento ai governi degli stati federali il ridurre — dopo la necessaria investigazione — le diseguaglianze sociali, dei pesi fiscali, economiche, ecc., esistenti tra i diversi territori locali, è invece possibile ed utile all'amministrazione federale porvi un rimedio con l'uso liberale di sovvenzioni in favore degli stati confederati che da tali difformità sono maggiormente colpiti, sull'esempio offerto in proposito dagli Stati Uniti.

E' inoltre da respingere il principio — ritenuto assiomatico nelle riforme prussiane del 1895 — che, mentre i tributi dello Stato debbano basarsi sulla capacità contributiva del cittadino, quelli locali debbano essere fondati esclusivamente sul beneficio che da essi deriva: mentre infatti non c'è alcuna ragione teorica per cui quanto è buono nella finanza nazionale non lo deve

(1) B. P. ADARKAR: *The principles and problems of Federal Finance*, King, London, 1933.

essere altrettanto per quella locale, c'è invece solo una ragione pratica che traspare: quella che la più conveniente forma di tributo locale è la tassazione reale e immobiliare. Ma è inesatto conseguirne che tutti i tributi locali debbano necessariamente conformarsi al principio del beneficio reso: si potrebbe infatti dimostrare come la stessa tassazione reale a volte, finchè il tributo sia sufficientemente progressivo, può essere creata in base al principio della capacità contributiva. Questo principio viene del resto progressivamente adottato come criterio informatore della finanza locale in tutte le comunità moderne.

Passando in rassegna le varie specie di tributi locali, l'Adarkar osserva come in molte federazioni la principale fonte di un reddito tributario sia la tassazione della proprietà immobiliare, forma più o meno comune a tutte le amministrazioni locali, e che negli Stati Uniti è curata anche dallo Stato. Segue la tassa sugli affari, appropriata agli scopi locali, purchè sia scelta una base che non spinga la tassazione in urto con quelle federali o statali negli affari privati e delle Società, onde evitare doppie tassazioni. In alcuni paesi si è poi creata, a scopi municipali, una tassa sul reddito, oppure una addizionale alla tassa federale sul reddito: però il problema di collocare esattamente il reddito del contribuente è necessariamente di un'estrema difficoltà per gli ostacoli creati dalle doppie imposizioni e dai conflitti di giurisdizione.

Altra forma interessante di tributo locale, basato sul principio del « beneficio » è il contributo speciale: questo può essere assai conveniente, specie nelle regioni ricche, ma la sua adozione come tributo locale dev'essere esasperante nel suo legalismo — osserva l'autore — e creare un falso senso di *quid pro quo* nei contribuenti; inoltre, nei paesi poveri sarebbe troppo pesante. Altre fonti di reddito offerte agli enti territoriali sono quelle costituite dai dazi, diritti di confine, tasse di franchigia, oltre ai profitti delle imprese municipali.

Quanto al problema della separazione delle entrate dello Stato da quelle locali, il primo punto da stabilire è quello di definire quali sono i nostri « desiderata » quando invochiamo una tale distinzione. Essi dovrebbero essere: *a*) un certo grado di responsabilità e di indipendenza per le due classi di amministrazione, statale e locale, nel raccogliere e nello spendere le proprie entrate; *b*) una certa elasticità ed abbondanza nella capacità delle parti di provocare una entrata; *c*) una certa misura di coordinamento e di controllo nell'intero sistema da parte delle superiori autorità. Una completa distinzione e separazione è comunque impossibile.

Dopo aver criticato il principio dovuto al prof. Plehn della « pura separazione », che dovrebbe valere quando le tassazioni adottate dallo Stato e dagli enti locali sono differenti ma fanno capo alla stessa fonte, in quanto la separazione così ottenuta ostacolerebbe l'aumento del reddito tributario e bisognerebbe ricorrere al metodo del « bilanciamento dei fattori », l'Adarkar conclude che è in ogni modo evidente che il miglior sistema da seguire sarebbe quello « automatico » di adattamento.

Per lo studioso indiano il problema della separazione delle fonti di reddito è un risultato distinto dall'accentramento o decentramento amministrativo; l'accentramento amministrativo è infatti possibile anche quando i poteri legislativi relativi a particolari tributi sono in differenti mani, e questo è dimostrato dalle riforme amministrative relative alla tassa sul reddito in Australia e a quella sulla proprietà negli Stati Uniti.

Sono infine questioni vitali quelle dell'ispezione e della sorveglianza dello Stato sugli affari finanziari degli enti locali: così con enti appositi o commissioni tributarie possono essere ridotte le disuguaglianze derivanti da differenti sistemi di tassazione.

2) STATI UNITI

Interessanti pubblicazioni che, direttamente o meno toccano il campo della finanza locale sono dovute agli statunitensi: BITTERMANN (1), BUCK (2), EDGEWORTH (3), LONG (4), MALONE (5), NEWCOMER (6), RANDOLPH-ZIMET-MURIEL (7), UPSON (8), KING (9).

La NEWCOMER, nota studiosa americana di problemi economici e finanziari — spesso citata anche da scrittori di altre nazionalità — ha particolarmente esaminato come sia stato risolto nel dopo guerra (1ª guerra mondiale) il problema della finanza locale in Germania ed in Inghilterra e ne ha tratto delle conclusioni molto interessanti. La divisione delle pubbliche entrate tra le differenti autorità dell'amministrazione governativa, le quali hanno competenza sullo stesso territorio, osserva in primo luogo la Newcomer, offre un problema di difficoltà sempre maggiore col crescere del carico fiscale sulle spalle del contribuente. Generalmente si sostiene, in merito alla distribuzione delle funzioni amministrative e delle entrate tra le competenti giurisdizioni, che le funzioni stesse dovrebbero essere ripartite tra le differenti autorità senza riguardo alla loro capacità di

(1) N. J. BITTERMANN: *State and Federal Grants - in - aid*, Mentzer, Buch e C., New York, 1938, 550.
(2) A. E. BUCK: *Municipal Finance*, New York, Macmillan, 1928.
(3) EDGEWORTH: *Papers relating to political economy*, Vol. II, cap. I U. U.
(4) N. F. LONG: *State and local governement tax in the crisis*, in Annals of the American Acad of Political and Socia Science, march 1941, pag. 126-132
(5) P. E. MALONE: *The fiscal ospects of State and Local Relations hips in New York*, Lugon Company, Albany 1937, pag XIV, 433.
(6) M. NEWCOMER: *Central and local finance in Germany and England*, Columbia University Press, New York 1937.
(7) E. P. RANDOLPH - P. ZIMET - S. MURIEL: *Selected Studies* in Federal Taxation, Callaghan Cichago 1938, pag. 447.
(8) W. D. UPSON: *Practice of Municipal Administration*, New York, Century Company 1926.
(9) KING: *Public Finance*, Macmillan, New York, 1936.

mantenerle, e che perciò le entrate dovrebbero essere adattate ai bisogni. Tuttavia non può essere ignorata la maggiore o minore possibilità di adattare le funzioni alle entrate.

Esistono tre sistemi per adattare le entrate alle necessità tra le differenti amministrazioni competenti sulla medesima area geografica: quello della separazione delle fonti di reddito, quello della ripartizione delle fonti specifiche e quello dei *grants-in-aid*. Il primo è stato in origine adottato dai governi federali ma è ormai da tempo abbandonato anche da questi perchè quasi completamente infruttuoso: esso quindi giuoca una parte di decrescente importanza, pur trovandosi ancora in applicazione in una certa misura anche nei sistemi amministrativi più centralizzati. Il secondo — quello della ripartizione specifica — può essere attuato sia con delle tasse indipendenti (tassa sul reddito negli Stati Uniti) che con una tassa uniforme applicata dal centro e ripartita in proporzioni fisse con le sottostanti amministrazioni (tassa sul reddito in Germania); tra i due estremi ci possono essere poi altre gradazioni (ad es. addizionali locali in Francia e in Italia). Questo sistema prevale nella maggior parte dei paesi. Il terzo, caratteristicamente inglese, viene applicato con delle concessioni dell'amministrazione superiore a quella inferiore, o con dei prelevamenti se il processo è inverso e quanto riscosso va dall'amministrazione inferiore a quella superiore. Questo sistema differisce dal precedente in quanto l'importo corrisposto non deriva da una specifica sorgente tributaria e non è comunque in una definita relazione con il gettito di tributi specifici. Il *grant* è destinato comunemente al mantenimento di una funzione specifica, ma può anche essere per un uso generale, come il *block grant*.

Ciò premesso, la Newcomer nota che negli Stati Uniti un accentramento del sistema di tassazione è inevitabile e che quindi, essendo solo questione di come praticare questo accentramento, ed avendo la Germania e l'Inghilterra progredito molto nella centralizzazione del sistema tributario seguendo vie nettamente differenti ed opposte, è suo proposito ricercare attraverso l'esperienza tedesca ed inglese una risoluzione del problema della distribuzione del gettito tributario.

Il sistema tedesco delle « tassazioni ripartite » e quello inglese dei *grants in aid* sono del pari favorevoli ai sistemi tributari unificati e nessuno dei due metodi è incompatibile con una misura sostanziale di indipendenza locale, sebbene quello dei *grants-in-aid* si presti meglio dell'altro al controllo centrale.

E' da notare che il permanere del controllo dell'amministrazione locale su di un vasto campo di attività anche quando la maggior parte del mantenimento di esse ricade sull'amministrazione centrale, ispira una generale fiducia nell'efficienza del controllo stesso e questo, se locale, si adatta meglio alle mutevoli necessità della località, di un controllo effettuato dalla più remota amministrazione del centro. Fintantochè l'amministrazione rimane sotto il controllo locale c'è inoltre ogni vantaggio nel fare responsabili, per le entrate che passano per le loro mani, le autorità locali che spendono il denaro, e questo va tenuto presente nello sviluppare i tributi locali compatibilmente con la necessaria uniformità delle tassazioni.

A questo punto la Newcomer osserva come una tassazione locale variabile sul reddito vada sopratutto a vantaggio dei distretti ricchi mentre i redditi derivano solo in parte da questi (in quanto vi risiedono i proprietari delle industrie), ma nella maggior parte da quelli poveri (ove risiedono le attrezzature industriali ed i lavoratori). Sono invece sorgenti più appropriate di reddito tributario locale le imposte sulla proprietà immobiliare, poichè c'è meno pericolo di evasione e di doppia tassazione per questa fonte che per i redditi personali, e d'altro canto i proprietari ed i possessori della proprietà immobiliare beneficiano delle spese locali più direttamente e proficuamente che i possessori di un reddito. Altre fonti locali di reddito tributario appaiono le tasse sugli affari locali — specialmente nelle vendite al minuto — sui divertimenti e sugli alberghi, e su di un certo numero di licenze extracomunali, come la tassa sui cani. Una potente parte di reddito fiscale è costituita poi dai guadagni delle industrie locali, usati a tal fine in Germania.

Non è più il tempo di una possibile completa separazione delle sorgenti di tributo e di una completa indipendenza delle finanze locali da quelle nazionali. Una soluzione del problema può essere il trasferimento di funzioni locali all'amministrazione centrale su di una maggiore scala che in passato: del resto i servizi locali toccano una superficie che si estende continuamente ed inoltre diventano sempre più d'importanza nazionale. Ma questo non è sufficiente per giustificare il loro trasferimento. Inoltre, anche con qualche trasferimento di responsabilità amministrative, c'è stato e senza dubbio ci continuerà ad essere qualche caso in cui le entrate locali non siano sufficienti a coprire le spese e questo debba di conseguenza ricadere sull'erario dell'amministrazione centrale.

Premesso che una completa equalizzazione o livellamento dei mezzi finanziari degli enti locali richiede da parte dell'amministrazione centrale un contributo grandemente variabile da località a località, e che esso può a volte raggiungere il 90 % delle spese dell'amministrazione locale — tanto grandi sono le disuguaglianze di ricchezza — non si potrebbe conseguentemente pensare che un'amministrazione che viene ricompensata per il 90 % delle sue spese sia poi libera di spendere secondo il suo volere. In simili casi il grado di controllo necessario per assicurare una spesa fatta con senso di responsabilità è tale che l'iniziativa o l'indipendenza locale è al più nominale; è probabile anzi che anche l'apparenza di amministrazione locale debba essere abbandonata e che, almeno temporaneamente, le più importanti funzioni amministrative debbano essere esercitate direttamente dalle autorità che pagano le spese. Non ne deve però conseguire che l'amministrazione locale deve essere generalmnte abbandonata, in quanto la comunità media è capace di automantenimento in larga misura, e fintantochè l'indipendenza locale è al tempo stesso desiderabile e possibile in una data località non

sembra esservi alcuna ragione per cui essa non debba continuare, anche se delle altre comunità subiscono delle restrizioni alla loro libertà.

Il sistema delle tasse ripartite specificamente ha certamente il vantaggio di far ripartire in egual misura alle amministrazioni centrali e locali i mutevoli eventi della prosperità e dell'avversità. Il che è ragionevole finchè entrambe le due classi di amministrazioni hanno eguali poteri di assestamento. Ma quando questi poteri, per mezzo di nuove tasse, più alte tassazioni o aumento di debiti, sono più largamente nelle mani dell'amministrazione centrale, non si può richiedere più alle autorità locali di ripartire le perdite che comporta un periodo di crisi, in egual misura con quelle centrali. Queste sono propense a trovare le loro necessità più urgenti di quelle delle amministrazioni locali le quali vengono probabilmente chiamate a sopportare di più della loro parte di perdita. Invece, se pur non ci si può aspettare che l'amministrazione centrale provveda alle autorità locali con concessioni altrettanto generose nei periodi di crisi che in quelli di prosperità, tuttavia quando l'assestamento si basi su di un *grant* unitario, oppure fisso, esso può prendere pienamente in considerazione le necessità locali.

Pertanto il sistema dei *grants-in-aid* è da preferire a quello della distribuzione di specifiche tassazioni. Relativamente poi alla scelta del *grant*, è da preferire quello specifico quando il suo proposito deve essere quello di stimolare ad es. ad una migliore educazione pubblica le amministrazioni oppure a migliorare i servizi igienici, mentre è più opportuno il *grant* generale (*block-grant*) ove il fine sia quello di aumentare le inadeguate entrate locali: in questo caso il *block-grant* è forse un po' più flessibile e più semplice, benchè attualmente — osserva la Newcomer — queste virtù siano più apparenti che reali, specie per la semplicità, e un solo *grant* distribuito sulla base di una formula complessa — com'è il *block grant* — è poco più vantaggioso che diversi *grants* distribuiti sulla base di formule più semplici.

Di contro alla complessità della formula — in cui entrano necessariamente diversi fattori — il *block-grant* ha i seguenti vantaggi: è con maggior evidenza destinato a sollevare i carichi fiscali, di quello che lo possa essere il *grant* specifico, inoltre il suo effetto sulle finanze fiscali è un po' più facile a definirsi, e probabilmente è un po' più semplice ad amministrare di quello che potrebbe essere un dato numero di *grants* specifici.

Quanto al *grant* discrezionale (non basato su di una formula) esso è, o può essere, più economico e permette un minor sacrificio di quello dovuto ad una rigida formula, la quale quando non è perfetta permette a qualche comunità di ricevere più del necessario; ma contro ciò il *grant* discrezionale presenta il rischio di favoritismi e di maggior incertezza. Ogni paese moderatamente benestante preferirà probabilmente il *grant* basato su di una formula, mentre quello discrezionale — unito a speciali controlli — si presenta più favorevole per le località eccezionalmente povere.

Infine — conclude la Newcomer — è evidente che non c'è una soluzione ideale del problema di conciliare un sistema tributario uniforme con l'auto-amministrazione locale: il primo dev'essere necessariamente un sistema centralizzato, e d'altra parte ove esistendo un tale sistema, le entrate venissero trasferite dall'amministrazione centrale a quelle locali, ciò presenterebbe gli svantaggi derivanti dal non essere responsabile chi effettua le spese per la maggior parte delle entrate a sua disposizione. D'altra parte, ove si cercasse di rimediare con un'opportuna estensione del sistema di controllo, questo riuscirebbe molto più goffo della diretta amministrazione centrale. La sola soluzione possibile è un compromesso in cui un certo grado dell'autonomia amministrativa locale dev'essere sacrificato per la necessità di un miglior sistema di tassazione, ed a sua volta la uniformità del sistema dev'essere sacrificata per permettere una variabilità nella misura delle tasse locali ed una maggior responsabilità e potere di adottamento dell'amministrazione locale.

CLYDE L. KING, professore di scienze politiche all'Università in Pensilvania, in un suo trattato di finanza pubblica (1), nella parte dedicata alla finanza locale, mette le spese che competerebbero alle amministrazioni locali (per la pubblica educazione, il benessere sociale e la viabilità) rispettivamente al terzo, quarto e quinto posto tra le spese pubbliche degli Stati Uniti.

Quanto all'educazione il King invoca una « supercentralizzazione » della sua amministrazione, sia per favorire gli eventuali spostamenti agli studenti, da una scuola all'altra, che per facilitarli agli insegnanti. Per raggiungere poi una distribuzione più equitativa dei pesi fiscali, egli ritiene che le fonti principali, rispettivamente dei tributi statali e di quelli locali, debbano essere tra loro distinte, e che inoltre sia necessario un continuo controllo esercitato dall'amministrazione che offre l'aiuto di proprie contribuzioni.

Tra i principî necessari in un sistema di giusta tassazione, il King considera i seguenti:

— I tributi debbono essere equamente distribuiti sia tra le città ed i paesi, che tra le industrie e gli individui. Una tassa, come quella generale sulla proprietà, può infatti essere applicata e raccolta in modo tale da essere in sè e per sè equitativa, e ciò nonostante non portare ad equi risultati.

— Bisogna evitare una onerosa duplicazione dei tributi, quale potrebbe avvenire tra le amministrazioni degli Stati, delle città, degli enti locali, e quella nazionale.

— I tributi sulla proprietà immobiliare spettano agli enti locali. Gran parte delle funzioni locali possono essere infatti sostenute da queste tassazioni ed è perciò bene che esse vadano a vantaggio delle località, le cui amministrazioni possono del resto amministrarli come, e in qualcosa anche meglio, degli Stati.

(1) CLYDE L. KING: *Public Finance*, Macmillan, New York 1936.

— Tra gli incassi esclusivamente degli Stati federali hanno il primo posto quelli relativi alle tasse sui motoveicoli e sulla benzina. Molti servizi propri degli Stati potrebbero inoltre auto-mantenersi per mezzo di tassazioni di competenza degli Stati stessi, così le prigioni e le istituzioni per il benessere pubblico. Con questo sistema il carico fiscale del contribuente verrebbe ad essere alleggerito. Lo stesso vale per i parchi e per le strade delle città. Spettano poi agli Stati le tassazioni sulle professioni.

— Tra i redditi esclusivamente nazionali, primi sono quelli derivanti dalle tasse di confine, seguono poi quelli provenienti dai diritti e dalle licenze di competenza dell'amministrazione nazionale in quanto relativi al mantenimento degli svariati servizi suoi propri.

— Vi sono poi delle tassazioni la cui riscossione richiede la cooperazione ed il coordinamento del lavoro degli Stati e del governo nazionale: tali sono i tributi necessari per il reddito di entrambi e quelli la cui riscossione richiede il lavoro di tutti e due. Così le tasse ereditarie, quelle parziali sul reddito e quelle sulle società.

— Relativamente alle contribuzioni a titolo di sussidio: quelle sulle strade — senza che debbano essere esagerate, per produrre dei risultati — dovrebbero comunque continuare ad assicurare i servizi stradali nazionali. Quanto ai soccorsi per la disoccupazione, è essenziale una più razionale divisione delle funzioni degli Stati e della nazione. Sono poi sempre necessari i sussidi per l'educazione, come quelli sulle scuole, al fine di assicurare una ragionevole uniformità.

Un'interessante pubblicazione americana è quella edita nel 1937 dal Comitato speciale della tassazione, formato in seno al « Twentieth Century Fund » istituzione questa avente lo scopo di studiare vasti problemi importanti per gli Stati Uniti, tra cui appunto quello tributario (1). La compilazione dello studio, avente il titolo « Facing the tax problem » (affrontando il problema tributario) e consistente in una « rassegna della tassazione degli Stati Uniti ed un programma per l'avvenire », fu diretta da C. SHAMP dell'Università di Columbia, da R. BLOUGH dell'Università di Cincinnati e dalla già da noi conosciuta M. NEWCOMER del Vassar College. Riassumiamo qui alcune importanti osservazioni di queste insigni personalità della scienza finanziaria nordamericana.

1) COORDINAMENTO TRA LE AMMINISTRAZIONI.

a) Molti dei problemi relativi alla finanza locale possono essere risolti meglio con un sistema tributario centralizzato. Le tasse la cui generale ammissibilità è dovuta al fatto che si adattano meglio alla condizione personale del contribuente — sopratutto la tassa personale sul reddito — possono nuovamente venir amministrate con delle minori evasioni dall'amministrazione che ha la giurisdizione più vasta. Eccetto dov'è insito un particolare beneficio, i tributi che sono uniformi nella loro misura e base per l'intera economia nazionale, in genere spiegano una non desiderata influenza sullo sviluppo industriale, meno di quelli che variano da una giurisdizione all'altra.

Tuttavia un'amministrazione decentrata richiede dei fattori di tassazione indipendenti, e questi non possono andare d'accordo con un sistema tributario uniforme ed accentrato. In pratica, se si vuol raggiungere la giustizia e l'efficienza nel sistema tributario, questo deve andare a scapito dell'autonomia amministrativa.

In effetti il tentativo di congiungere i vantaggi dell'accentramento tributario con quelli del decentramento amministrativo ha portato ad un accentramento delle tassazioni più rapido di quello delle altre funzioni. Questa non è tuttavia una completa soluzione del problema: occorre considerare quanto il sistema tributario possa venire centralizzato senza sacrificare la responsabilità locale. Nell'assenza di questa i meriti dell'autogoverno locale sono grandemente illusori.

b) I conflitti di giurisdizione sono sorti con l'aumento delle tassazioni e questo perchè, se aumenta la misura del tributo applicato da una certa amministrazione, non è facile per un'altra amministrazione aumentare a sua volta un suo tributo imposto allo stesso titolo.

c) Il vero ostacolo per il coordinamento non consiste neanche nelle restrizioni costituzionali, dato che — se pur lentamente e con un non facile processo — le costituzioni possono essere emendate, ma nella natura della stessa amministrazione centralizzata. Un sistema tributario richiede un accentramento del potere di tassazione e possibilmente anche della stessa amministrazione tributaria, ma entrambi gli accertamenti si addicono di più ad uno stato unitario che ad uno federale.

Un completo accentramento del sistema tributario nelle mani dell'amministrazione nazionale lascerebbe le amministrazioni degli stati e delle comunità alla mercè di quella centrale. Anche se l'amministrazione centrale garantisse a quelle sottostanti una sostanziale libertà, insieme con i mezzi per finanziare la loro attività, una tale libertà sarebbe sempre difettosa.

Se debbono essere mantenute tanto una forma federale di governo quanto l'autonomia locale, è impossibile un completo accentramento del sistema di tassazione.

d) Possibili metodi di coordinamento. Sono cinque, in definitiva:

Quello di adottare una completa separazione delle fonti di reddito tra le amministrazioni federali, statali, locali.

Quello di dividere le stesse fonti con il dovuto riguardo per gli interessi di ciascuna nonchè dei contribuenti.

Quello di stabilire una base uniforme per ogni tassazione ed una singola amministrazione, ogni giurisdizione rimanendo libera di fissare le proprie imposte.

(1) 20-th CENTURY FUND: *Facing the tax problem*, 1937

Quello del *crediting device* (congegno di accreditamento) adottato dal governo federale nella tassa sugli immobili e nei contributi per l'assicurazione contro la disoccupazione.

Quello dell'amministrazione centrale di tutte le tassazioni, con distribuzione di parte del gettito agli enti sottostanti.

Nel giudicare questi sistemi occorre sopratutto valutare se essi permettano di mantenere il desiderato grado di responsabilità locale e se inoltre possano adattare le entrate alle necessità; il risultato di una tale indagine è che nessuno dei cinque sistemi ottiene tutti e due gli scopi insieme, e qualcuno (quello dell'accreditamento e quello della distribuzione del gettito tributario se questa viene fatta in base all'origine del reddito della tassa) ottiene addirittura nessuno dei due. Il problema del coordinamento tributario non può essere risolto fintantochè una gran parte degli affari si svolge tra Stato e Stato confinante e molti di essi nell'ambito nazionale, finchè esiste l'attuale inconciliabile conflitto tra la nostra unità nazionale e la distinzione politica: questo può essere solamente alleviato, ma non eliminato, da semplici misure finanziarie.

Sul terreno economico può approvarsi la ridistribuzione dei mezzi finanziari tra le aree geografiche per mezzo della tassazione e dei *grants*. Se si volessero pertanto, con i *grants-in-aid* e con altri mezzi, abilitare le amministrazioni locali a sostenere i tipi di spesa fissati dallo stesso Stato, alcune comunità riceverebbero più dei nove decimi del loro reddito dall'amministrazione centrale, ed al fine di stabilire le necessarie cautele per assicurare prudenti spese, sotto queste condizioni, sarebbe necessario il pratico abbandono dell'autonomia amministrativa locale.

Il problema non è semplicemente di natura finanziaria ma altre potenti forze stimolano l'accentramento amministrativo. Lo sviluppo delle strade statali aumenta di giorno in giorno. Il benessere pubblico è considerato sempre di più come un obbligo nazionale. Il movimento è lento, tuttavia, e non sarebbe una mossa facile sollecitarlo per ragioni puramente di ordine fiscale, poichè molte delle cose migliori ottenute dall'Amministrazione sono, negli Stati Uniti, dovute agli organi locali e l'amministrazione locale si adatta meglio alle esigenze locali. Perciò giova considerare quali misure finanziarie siano le più accettabili nell'attuale stadio di accentramento o decentramento: il più alto grado di indipendenza locale potrebbe venir raggiunto se le amministrazioni locali fossero lasciate nel pieno godimento dell'imposta sulla proprietà immobiliare, usando di meno le tasse sul reddito personale ed aggiungendovi l'assistenza dello Stato per mezzo dei *grants*, specie nelle comunità più povere, che verrebbero però a sacrificare buona parte dell'amministrazione locale.

Concludendo: un completo coordinamento del sistema tributario non si può raggiungere sotto un governo federale. Il meglio che si può ottenere è una serie di compromessi: questi non elimineranno il conflitto fondamentale, ma ne toglieranno qualcuna delle conseguenze.

5) Conclusioni generali e raccomandazioni specifiche sulle relazioni tra gli Stati e le località.

Indipendenza e responsabilità locale — come già si è osservato — possono venire ottimamente promosse dall'adattamento dell'imposta sulla proprietà immobiliare alle comunità, attraverso la riduzione o l'abolizione delle tassazioni statali aventi lo stesso titolo, l'abolizione della maggior parte delle limitazioni tributarie, e la diminuzione delle esenzioni. Lo Stato può aiutare le località più con l'assisterle che con l'assoggettarle a limitazioni tributarie incorporate in statuti o costituzioni statali. Inoltre — in una certa misura — un sostanziale grado di aiuto da parte degli Stati è da desiderare: esso potrebbe prendere meglio la forma dei *grants* (sovvenzioni) piuttosto che quella di distribuzione di tributi, in quanto i primi sono più adatti alle necessità locali ed al controllo centrale, e di *grants* equalizzatori anzichè di *grants* stimolativi, perchè questi ultimi tendono a beneficiare di più le comunità che ne hanno meno bisogno. Ove i *grants-in-aid* assumono un certo sviluppo, ad essi debbono essere accoppiati degli opportuni controlli centrali.

Sarebbero inoltre da desiderare: 1) una nuova distribuzione territoriale tale che le unità locali possano più prontamente finanziarsi da sè e conservare la loro indipendenza; 2) il trasferimento della completa amministrazione di alcuni servizi governativi allo Stato in modo che questo ne sia reso direttamente responsabile dell'espletamento delle funzioni.

6) Rapporto del comitato (considerazioni).

L'attuale assenza di un preciso coordinamento (negli Stati Uniti) tra i differenti ordini di tassazione — spesso riferita alla doppia imposizione — consiste sia in conflitti « verticali » che in conflitti « orizzontali », i primi dovuti alla rivalità tra i diversi ordini di amministrazione, i secondi a quella tra amministrazioni dello stesso ordine, per i redditi derivanti dallo stesso tributo. Sebbene la situazione non sia bella, a volte essa è però apparsa peggiore della realtà: infatti neanche adesso le differenti unità amministrative agiscono indipendentemente l'una dall'altra, ma esiste una certa coordinazione che può essere di tre generi: unilaterale, congiunta, costituzionale (la costituzione federale ha infatti evitato dei conflitti verticali, mentre dei conflitti orizzontali sono stati a loro volta evitati dall'interpretazione che la Corte Suprema ha dato di alcune clausole della costituzione stessa).

Comunque, i conflitti di giurisdizione e di competenza in materia tributaria costituiscono il prezzo che si è dovuto necessariamente pagare per un decentramento amministrativo. A volte questo prezzo è stato eccessivamente alto e probabilmente lo è ancora: in particolare, alcuni dei conflitti orizzontali potrebbero venir risolti senza alcuna gran perdita d'indipendenza locale e di responsabilità. D'altro canto quelli verticali non potrebbero essere considerevolmente ridotti senza una corrispondente perdita di decentramento.

Raccomandazioni finali.

I. Il Comitato invita gli Stati a continuare i loro sforzi per evitare i conflitti orizzontali. Non si suggerisce a tal fine un rimedio diverso dal meccanismo adottato negli ultimi anni, ma si sollecita che il lavoro fatto in tal senso proceda ora celermente.

II. Si raccomanda inoltre che il coordinamento tributario costituisca parte di uno studio concernente il coordinamento finanziario federale-statale-locale, studio che potrebbe essere portato innanzi nel periodo di uno o due anni da un'apposita imparziale commissione composta di cinque o sei membri nominati dal presidente i quali, pur essendo ben noti nell'ambito nazionale, non rappresentino gli interessi di particolari amministrazioni o superfici geografiche. La commissione dovrebbe formulare per i tre ordini amministrativi un programma di spese, debiti e tassazioni, tale da eliminare al massimo i conflitti ed ogni altro genere di compressioni, ed anche da essere compatibile con un desiderabile grado di indipendenza e di autonomia amministrativa locale.

3) FRANCIA

Gli studiosi francesi del periodo più recente, che hanno prodotto delle pubblicazioni in materia di finanza locale sono: l'ALBRESPY (1), il BOISSONET (2), il BONNARD (3), il BRASSAUD (4), l'ASSEMAT (5), GIROLAMI e DELAPORTE (6).

In generale, nella dottrina francese, se l'accordo è stato sempre unanime nel proclamare l'urgente necessità di una completa riforma del sistema finanziario dei dipartimenti e dei comuni, e sopratutto della soppressione di *centimes additionels*, percentuali addizionali locali sulle antiche imposte dirette abolite nel 1917, non sono tuttavia mancate delle profonde divergenze tra le soluzioni proposte.

I suggerimenti dati nel periodo a noi più vicino sono stati molti ma, ove si lasci da un canto la questione della ripartizione dei carichi tra lo Stato, i dipartimenti e i comuni, e supponendo che i bilanci non debbano essere oggetto di serie modificazioni — ciò che non corrisponde in effetti a quella che è l'opinione generale francese — si possono distinguere due dottrine fondamentali.

La prima, dottrina classica, ridotta a sistema per la prima volta dal De Miquel in Prussia nel 1891, è ancor oggi sostenuta da un gran numero di illustri studiosi dei fenomeni finanziari, tra cui l'Allix. Essa ritiene che le collettività non possano essere dotate che d'imposte reali su semplici basi e di facile riscossione. La seconda, più moderna e che ha fatto la sua prima importante apparizione in Francia nel 1909 con il progetto dell'allora Ministro delle finanze Caillaux, vuol collegare il sistema delle imposte locali con le imposte dirette percepite per conto dello Stato, e non indietreggia davanti al carattere strettamente personale che presentano alcune di esse.

Pertanto — ben inteso in generale — si possono definire le due dottrine come quella dell'imposta reale e quella dell'imposta personale, anche se una tale distinzione non si può considerare come radicale in quanto nè i sostenitori dell'una rigettano tutte le considerazioni fondate sulla situazione personale dei contribuenti, nè quelli dell'altra pensano che la scelta dell'imposta personale debba comportare l'esclusione delle imposte reali, chè anzi a quest'ultime dev'essere lasciata sempre la maggiore partecipazione nel sistema locale.

La dottrina dell'imposta reale. — Questa nacque in un periodo in cui il carattere delle spese delle comunità locali ne rendeva quasi naturale la formulazione, e fu infatti nel 1891 che il DE MIQUEL la ridusse per la prima volta a sistema.

Secondo il pensiero di questo studioso l'imposta personale e progressiva dev'essere riservata allo Stato, quella reale e proporzionale al comune, per la fondamentale considerazione che i profitti resi dallo Stato danno un profitto a tutti gli individui presi insieme, senza che sia possibile determinare la parte relativa a ciascuno di essi. Perciò lo Stato deve tassare i cittadini secondo le loro facoltà contributive generali, determinate sia dalla cifra dei loro redditi che dalla loro situazione familiare. Al contrario gli abitanti di un centro qualsiasi non ricevono tutti gli stessi vantaggi da parte dell'organizzazione comunale. I servizi resi dalle municipalità hanno un carattere locale, generalmente preciso se non misurabile, che esclude il principio dell'eguaglianza personale davanti all'imposta, ammesso per lo Stato. Le imposte locali debbono essere dirette proporzionalmente su delle cose possedute nell'ambito del comune o sui consumi che in tale ambito vengono effettuati, senza che le particolari situazioni individuali debbono essere prese in considerazione. Grazie ad una scelta giudiziosa degli elementi costituenti l'imponibile ed aventi una precisa relazione con il raggruppamento locale, le spese della colletività saranno ripartite secondo l'utilità che offrono per ciascuno dei suoi membri.

A questi argomenti il DE MIQUEL aggiungeva una ragione pratica. L'applicazione di imposte reali, generalmente indiziarie cozza, per lo Stato, contro una difficoltà che rischia di tradursi in ingiustizie nella ripartizione dei carichi. La valutazione dei segni esteriori scelti come indice delle imposizioni non sarà effettivamente mai fatta in un modo uniforme nel quadro nazionale, mentre questo inconveniente sparisce in un quadro più ristretto come quello del comune.

---

(1) ALBRESPY: *Finance et comptabilitè des communes et des établissements de bienfaisance, Paris* 1938.
(2) J. B. BOISSONET: *Reforme des finances locales*, A. Rousseau, Paris, 1926.
(3) R. BONNARD: *La reforme des impots locaux*, in « Revue de Science et de Legislation Financières », Paris, 1924.
(4) BRASSAUD: *La reforme des finances locales*, Paris, Berger et Lecreault, 1924.
(5) M. ASSEMAT: *La crise des finance communales et départmentales*, Paris, Berger et Levreault
(6) G. GIROLAMI et subventions DELAPORTE: *Les subventions de l'Etat.*

La dottrina fu ripresa e notevolmente precisata dal « Comitato consultivo di amministrazione generale, dipartimentale, e comunale » presieduta dal DAUSSET, che di essa fece la base di un progetto di riforma presentato al governo francese nel 1928. A conclusione dei suoi lavori il Comitato promulgò alcuni principi che costituiscono lo stadio più recente della dottrina dell'imposta reale: il principio del *minimo costo di produzione*, il principio della *specialità* (tutti i contribuenti debbono conoscere la parte d'imposte locali ch'essi pagano e le basi sulle quali viene stabilito il loro ammontare), quello dell'*indipendenza* dei tributi locali da quelli dello Stato, quello della *stabilità* e *prevedibilità* del rendimento dell'imposta locale, quello dell'*universalità e della realità*, (tutti i membri della comunità locale debbono concorrere alle sue spese nella stessa misura in cui ne beneficiano), quello dell'*avverabilità tecnica* del sistema delle imposte locali.

La dottrina fu in seguito difesa ed appoggiata dall'ALLIX e dal LECERCLÈ i quali, specie nella pubblicazione l'« Impôt su le revenu », vollero esporre i principi e le modalità di un progetto di facile adozione e che avrebbe potuto eliminare le difficoltà degli enti locali e le ingiustizie nella ripartizione dei carichi locali: in particolare un buon sistema di imposte locali, per essere tale. dovrebbe, secondo essi, essere semplice e riposare su elementi facili a cogliersi: beni, industrie, spese evidenti, prestarsi il meno possibile all'arbitrio delle assemblee locali, essere fondato solo eccezionalmente sul metodo degli scalari, e regolare rigidamente i dazi.

Questo progetto venne accolto più favorevolmente. anche dai suoi avversari, di quello del comitato Dausset. Esso comprendeva, oltre all'imposta fondiaria, quella sul valore locativo, una tassa sulle imprese Comunali, industriali, minerarie e sugli incarichi e uffici, ed infine una tassa sulle imprese agricole. Per sopprimere l'inutile intermediario dei « principaux » (imposte principali, ormai fittizie, a cui si riferivano le addizionali locali), le basi delle quattro tassazioni locali dovevano essere ricondotte ad una comune misura (detta « reddito matricolare ») alla quale erano da applicare le percentuali locali. Quanto ai crediti dei capitali mobiliari, questi non avrebbero potuto servire di base per una imposizione locale, data la loro mancanza di un legame territoriale. Pertanto, per realizzare una perequazione dei carichi tra la ricchezza mobiliare e quella immobiliare, veniva suggetito di aggiungere all'imposta cedolare delle percentuali statali che sarebbero servite per costituire un fondo di soccorso per le località bisognose.

La dottrina dell'imposta personale. — Questa dottrina, che ha la sua origine sul progetto CAILLAUX del 1909. venne poi sviluppata dal BRASSAUD e dal BOISSONNET, e più recentemente dal MARCHANDAU e dall'ASSÉMAT (1).

I sostenitori dell'imposta personale riprendono in sostanza, pur non facendone derivare le medesime deduzioni, i principi stabiliti dal Comitato Dausset, ad eccezione di quello dell'indipendenza e di quello dell'universalità e realità. Per essi non può essere sostenuta l'indipendenza assoluta delle imposte locali da quelle di Stato, ma a fianco delle tassazioni speciali, autonome, il sistema locale dovrebbe comprendere delle entrate in stretto rapporto con quelle statali.

E' infatti esagerato l'argomento principale adottato a favore dell'indipendenza, quello cioè della difficoltà che, con la mancanza di essa, presenterebbero le pretese riforme delle imposte di Stato, e la sua portata, che è effettivamente seria riguardo alle addizionali alle vecchie imposte dirette, non lo è invece altrettanto rispetto all'imposta sul reddito, dato l'aggiornamento ed il perfezionamento da questa raggiunti. L'imposta sul reddito è oggi una necessità massimamente sentita e potrà in avvenire avere tutt'al più bisogno di qualche ritocco di dettaglio. Inoltre, in ogni modo, il principio dell'indipendenza sarà sempre in parte rispettato, non richiedendosi la soppressione delle fonti di reddito di cui alle leggi del 1897, e del 1926, dei dazi, delle imposte dirette locali, ecc. Oggi l'indipendenza locale non potrebbe poi costituire che una misura formale non corrispondente alle realtà dei fatti, dato che, ad eccezione del capitale e del plusvalore non esistono materie imponibili che lo Stato non si sia già accaparrato. Ancora: la confusione tra imposte statali e locali, che l'indipendenza certamente diminuirebbe, non è in effetti dovuta che al sistema dei fondi comuni e non è una necessaria conseguenza della interdipendenza delle due categorie di entrate.

Infine — considerazione fondamentale — l'adozione del principio dell'indipendenza assoluta delle imposizioni locali da quelle statali richiederebbe un duro lavoro supplementare per le amministrazioni, a detrimento degli interessi generali del Paese. Al contrario il collegamento delle imposte locali o, più esattamente, di una parte di esse, con le imposte dello Stato, si traduce in un procedimento semplice, razionale, economico.

In seguito questi ragionamenti furono per la maggior parte ritenuti fondati anche dai sostenitori della dottrina dell'imposta reale; i quali però si trascinarono dietro l'osservazione che l'imposta reale non potrebbe venir stabilita diversamente che in funzione dei servizi resi. Fecero allora presente i fautori dell'imposta reale (Brassaud, Boissonnet, Marchandau) come non sembrava loro che vi fossero ragioni perchè il principio dell'eguaglianza pei pesi fiscali non dovesse valere per le comunità locali nello stesso modo che per lo Stato, Una volta, quando le imposte locali non riflettevano che dei bisogni locali, era cosa naturale che esse fossero reali e indipendenti da quelle dello Stato. Ma da molti anni sotto l'influenza di tendenze decentralizzanti, la fisionomia dei bilanci locali si era modificata.

I sostenitori dell'imposta personale fanno poi delle considerazioni di ordine pratico. E' tecnicamente possibile un sistema di imposte locali collegato alle impo-

(1) V. le *op. cit.*

ste nazionali sul reddito? Secondo i difensori della dottrina opposta, un tale sistema sarebbe irrealizzabile per tre ragioni: l'instabilità del rendimento, il difetto di localizzazione, il giuoco degli scalari.

Quanto alla stabilità del rendimento, questo è senza dubbio un principio universalmente riconosciuto ed adottato. Ma c'è solamente un modo per arrivare ad una perfetta stabilità del rendimento dell'imposta, ed inoltre, se si pensa che le imposte dirette abbiano un rendimento troppo instabile per poter servire di base per le imposizioni locali, un tale inconveniente può trovare un rimedio in alcune opportune misure, come l'inserimento nei bilanci locali di un « fondo per le spese impreviste », come delle opportune rettifiche nelle previsioni di entrata in sede di discussione del bilancio supplementare, ed altre.

Relativamente poi alla questione della localizzazione delle imposizioni, essa non ha una eccessiva importanza e non dà luogo ad una troppo vivace controversia. In effetti una tale questione non può esistere che per l'imposta sui benefici industriali e commerciali e per quella sul reddito globale: per tali tributi la collocazione potrebbe venire effettuata molto semplicemente, ripartendo il reddito imponibile secondo la quota parte dei valori locativi degli immobili in cui viene esercitata l'industria o il commercio nel primo caso, degli immobili posseduti dai contribuenti, nel secondo.

Certamente la questione più grave è quella dovuta al giuoco degli scalari: se dal punto di vista teorico, non c'è infatti alcuna ragione, una volta ammesso in materia d'imposizioni locali il principio dell'eguaglianza dei sacrifici, per respingere il sistema scalare che ne è una conseguenza, dal punto di vista pratico invece sembra a prima vista insormontabile l'argomentazione addotta dai fautori dell'imposta reale, che nei piccoli comuni rurali o industriali il numero dei contribuenti iscritti nei ruoli dell'imposta sul reddito (escluso quello fondiario) sarebbe limitatissimo.

In questo punto i sostenitori della dottrina dell'imposta reale osservano: a parte la considerazione che l'attuale situazione dei comuni rurali, col sistema dell'imposta indiziaria, è particolarmente precaria, comunque l'obiezione addotta in merito agli scalari non può valere che in quanto concerna la sostituzione con nuove imposizioni, basate sulle imposte sul reddito, dell'imposta immobiliare e delle prestazioni, le quali nell'anno 1929 (preso ad esempio) hanno rappresentato meno di un quarto del totale delle entrate provenienti dalle addizionali percentuali, dalle prestazioni stesse e dalla tassa vicinale.

L'argomento degli scalari ha più forza, naturalmente, nell'ipotesi che la riforma delle imposte locali debba modificare la ripartizione dei carichi tra i contribuenti e sopratutto sgravare la proprietà immobiliare ed il commercio. Ma i sostenitori della dottrina dell'imposta personale, contro una tale eccezione degli oppositori a loro volta obiettano che questa difficoltà può essere superata con tre espedienti: 1° istituzione di una tassa generale locativa sovrapponentesi alle imposizioni locali stabilite in collegamento con l'imposta nazionale sul reddito; 2° calcolo delle imposizioni locali su di un sistema di imposta sul reddito comprensivo solamente degli scalari inferiori a quelli previsti dalle Imposte di Stato; 3° creazione di un fondo comune dell'imposta sul reddito dei capitali mobiliari. Quest'ultimo mezzo si fonda sulla considerazione che è giusto che i capitalisti, che ricavano un profitto dai vantaggi procurati dall'amministrazione locale, sopportino una parte delle spese di questa amministrazione.

La dottrina dell'imposta personale si riporta infine agli esempi offerti nel campi della finanza locale dalla Germania, dal Belgio e dall'Inghilterra.

Nel 1925 il senatore SARI depositò al Senato un suo progetto di riforma delle finanze degli enti locali basato essenzialmente sui principi di questa dottrina e consistente: nella sostituzione delle addizionali con delle imposte locali calcolate sulle imposte sul reddito riscosso dallo Stato, nell'enumerazione di quali tassazioni indipendenti le collettività locali potrebbero creare in caso di necessità e, infine, nell'istituzione di una Cassa delle anticipazioni.

Un interessante primo studio sui rapporti di sovvenzionamento tra lo Stato francese, i dipartimenti ed i comuni, è dovuto a J. GEROLAMI e J. DELAPORTE (1). Ne riportiamo i punti più salienti.

L'economia delle pubbliche collettività non è una economia chiusa; il bilancio di un dipartimento, di un comunque non potrebbe essere considerato come un sistema chiuso, bastevole a sè stesso; esso partecipa a degli scambi con degli altri bilanci locali e sopratutto con il bilancio dello Stato, nella stessa misura in cui la vita locale s'inserisce nella corrente più larga della vita nazionale.

Ripartizione delle funzioni da esercitare e dei servizi da assicurare, correlativa ripartizione delle risorse; decentralizzazione dei bilanci e sovvenzioni questi sono gli scambi finanziari che segnano l'interdipendenza delle pubbliche collettività e a volte anche la dipendenza delle collettività locali rispetto allo Stato. D'altra parte dei raggruppamenti privati particolari perseguenti un fine in armonia con l'interesse generale, hanno cercato ed ottenuto dallo Stato un'estensione delle sue primitive attribuzioni e lo Stato è intervenuto per incoraggiare, regolamentare, controllare la loro attività e sottrarla a certi rischi che minacciavano il suo sviluppo. A lato delle sovvenzioni ai ripartimenti, ai comuni, ai pubblici istituti, si è formato un vasto sistema di sovvenzioni alle iniziative private.

La politica delle sovvenzioni, antica nel suo principio, ma relativamente recente nel suo massiccio sviluppo — accusato dopo l'inizio del secolo e specialmente dalla guerra in poi — si spiega per molte ragioni. La complessità delle attribuzioni assunte dalle collettività locali, e per conseguenza l'aumento delle loro spese, si

(1) JEROME GIROLAMI-JEAN DELAPORTE: *Les Subventions de l'Etat aux Collectivités Locales*, Paris.

collega in primo luogo al fatto che il comune è sempre stato e rimarrà il centro delle necessità della popolazione; le necessità degli individui, che sempre maggiormente si credono in diritto di ottenere dai pubblici poteri un progredimento nello « standard » e nella sicurezza delle loro condizioni materiali d'esistenza, hanno incitato le municipalità a sorpassare la concezione puramente patriarcale e politica della loro amministrazione per considerare delle realizzazioni di ordine economico e sociale. Il comune appare spesso come un sindacato d'interessi privati e l'autorità municipale come la tutrice di tali interessi. Questo sforzo di assestamento della vita regionale e locale, legittimo all'inizio, esige dei capitali che i patrimoni locali non possono apportare: primo motivo per ricorrere allo Stato.

D'altra parte la decentralizzazione, più apparente che reale, di certe funzioni d'interesse generale e la parziale messa a carico dei dipartimenti e dei comuni di servizi quali l'istruzione pubblica, l'assistenza, la salute pubblica, le strade vicinali, costituiscono per queste collettivà delle spese occasionali o permanenti imposte dalla legge stessa; questa divisione delle spese d'interesse generale tra i bilanci locali ed il bilancio dello Stato ha per necessaria contropartita la partecipazione finanziaria dello Stato, il quale perviene così, con il giro delle sovvenzioni, a sopportare nella quasi totalità le spese di cui pretendeva di scaricarsi: secondo motivo delle sovvenzioni.

Infine l'impossibilità per i comuni e per i dipartimenti di stendere parallelamente alle spese le loro proprie risorse (Nota degli autori: il volume delle spese delle collettività locali nel dopoguerra si era elevato di tredici volte rispetto all'anteguerra), stabilite su di un sistema d'imposte senza flessibilità, senza armonia con il sistema fiscale dello Stato, ha condotto quest'ultimo a far beneficiare sempre più largamente le collettività locali di attribuzioni direttamente prelevate sulle risorse generali del bilancio, palliativo più facile a realizzare dell'esatto equilibrio dei loro diritti e doveri.

Il concorso finanziario apportato dallo Stato ai carichi che esso ha imposti alle collettività locali o che queste hanno liberamente assunto, appare dunque come una conseguenza della concezione moderna dello Stato. Da questo punto in poi non sorprende di vedere la politica delle sovvenzioni svilupparsi seguendo il ritmo precipitoso della vita contemporanea.

Gli autori poi osservano che il sistema legislativo e regolamentare che stabilisce le condizioni della partecipazione finanziaria dello Stato alle spese delle collettività locali risulta meno da un piano razionale che da adattamenti successivi a delle necessità attuali; le circostanze di ogni natura che hanno attorniato la votazione delle leggi hanno spesso influito nella determinazione dell'equilibrio da stabilire tra i carichi incombenti allo Stato ed ai bilanci locali. Una regolamentazione folta, sparsa in testi estremamente vari — disposizioni legislative, spesso dissimulate nelle leggi delle finanze, decreti, semplici provvedimenti e circolari ministeriali — che si contano a migliaia e non sono stati oggetto di alcuna codificazione, organizza il concorso dello Stato ai patrimoni locali secondo la diversità dei loro bisogni e con le modalità più complesse.

I principi che reggono l'attribuzione delle sovvenzioni presentano una certa unità. Alla base della procedura appare sempre una decisione della collettività sollecitante la sovvenzione che essa può pretendere in virtù della legislazione; questa domanda dev'essere accompagnata da progetti e pezze d'appoggio che permettano di apprezzarne il buon fondamento. La libertà per lo Stato di accordare o di rifiutare il suo concorso non è assoluta; tanto che, in effetti, il legislatore ha iscritto nella legge stessa le regole di attribuzione e di ripartizione; tanto che egli ha lasciato al Governo la cura di determinare queste regole, sia per decreto, sia per provvedimento ministeriale.

Il diritto alle sovvenzioni è subordinato al raggiungimento di determinate condizioni richieste da disposizioni di carattere generale. La cifra è poi anch'essa determinata da regole, cioè da tabelle in cui entrano in gioco il maggior numero possibile di elementi di apprezzamento: ammontare delle spese, numero della popolazione, numero delle percentuali locali di ogni natura, valore della percentuale demografica, della percentuale di superficie, carico per abitante, entrano in gioco secondo le combinazioni di una matematica ardua, insufficiente quindi a tradurre la diversità delle situazioni reali.

In certi casi il rigido sistema delle tabelle è stato scartato e completa iniziativa è stata lasciata all'autorità qualificata per apprezzare le domande; quest'incarico è più spesso affidato a delle commissioni speciali che, in difetto di strette norme, seguono i principi della loro propria giurisprudenza.

La procedura deve infine mirare ad una decisione attributiva della sovvenzione; il potere di decisione spetta al ministro, spesso assistito dal Consiglio delle commissioni competenti; eccezionalmente la commissione di ripartizione (della sovvenzione) dispone essa stessa di questo potere di decisione.

Le sovvenzioni non possono, per principio, essere allogate che per lavori da fare e non per dei lavori già fatti; ma, alle volte, in materia di costruzioni scolastiche, i lavori possono essere cominciati dopo l'approvazione del progetto senza attendere la decisione attributiva.

I fondi infine sono messi a disposizione dei beneficiati in condizioni che variano con la natura delle sovvenzioni, ma che hanno per carattere comune di seguire la realizzazione dell'oggetto perseguito e di assicurare un controllo tecnico e finanziario degli agenti dello Stato sull'esecuzione dei lavori.

A questo punto gli autori fanno delle osservazioni sulle conseguenze della politica delle sovvenzioni al riguardo delle collettività locali.

La politica delle sovvenzioni, anche se sembra adatta a dar forza alle collettività locali, non manca di presentare per esse delle conseguenze deplorevoli. Da una parte, infatti, la decentralizzazione dei bilanci dei grandi servizi d'interesse generale non porta ad un'effettivo decentramento, ma piuttosto ad un rafforza-

mento della « tutela »; se le sovvenzioni corrispondenti alle spese obbligatorie costituiscono un diritto per i comuni, la rigidità delle tabelle introduce nelle ripartizioni una eguaglianza fittizia che incita le autorità locali a disinteressarsi delle ricerche delle soluzioni meno onerose e più adatte. D'altra parte, le sovvenzioni puramente facoltative, che lo Stato è libero di subordinare alle condizioni della sua scelta, costituiscono un mezzo di pressione sulle autorità dipartimentali e municipali; di contro allo stimolo dato alle iniziative locali, bisogna ammettere una diminuizione di libertà nella loro esecuzione. Durante tutta la durata del suo funzionamento, un servizio creato dalla volontà di un consiglio generale o di un consiglio municipale ed incoraggiato da una sovvenzione iniziale dello Stato resterà sottomesso ad una regolarmentazione uniforme, ad un controllo uniforme, ad un controllo che, non limitandosi all'impiego di sovvenzioni, influirà sulla sua gestione tecnica e finanziaria.

Finchè l'importanza delle spese obbligatorie si accresce, alcune spese facoltative di diritto tendono a diventare obbligatorie di fatto; doppio movimento che comporta una spoliazione parziale dell'autorità locale.

Una tutela finanziaria più insidiosa, ed anche più opprimente della tutela amministrativa — e che non sia stata come questa saggiamente equilibrata dalle leggi di organizzazione generale — realizza il miglioramento delle condizioni della vita locale, ma rompe la diversità che ne faceva la ricchezza. Malgrado l'apparenza, le sovvenzioni sono « contrarie all'idea del decentramento, perchè esse nuocciono alla varietà, all'adattamento, che ne è la base stessa ».

D'altronde, il sistema medesimo delle finanze locali se nè trova falsato; all'autonomia delle collettività si sostituisce la dipendenza riguardo allo Stato; la ricerca dell'equilibrio di bilancio non è un problema di adattamento del sistema fiscale alle spese, ma si riduce allo spezzamento del bilancio generale.

Se sussiste il principio che esige che una parte della spesa resta a carico dei beneficiari, la tendenza continua all'elevamento del tasso delle sovvenzioni, accresciute anch'esse da bonificazioni d'interessi, riduce questa partecipazione in una proporzione tale da non evitare più la prodigalità.

Conoscendo male le circostanze particolari della vita locale, lo Stato è incline a non rifiutarsi alle sollecitazioni più pressanti; troppo spesso esso arriverà a coprire lo sciupio delle municipilità, che saranno così sottratte a questa sanzione che è la sconfessione degli elettori colpiti in quanto contribuenti; le conseguenze delle gestioni locali si perdono nella massa delle spese pubbliche assicurando una deplorevole irresponsabilità di fatto agli amministratori manchevoli. La concezione stessa dell'autorità se ne trova colpita, ed accresce questa crisi di moralità che riscaturisce sotto il complesso della vita pubblica.

La pratica delle sovvenzioni può apportare un palliativo momentaneo allo squilibrio di bilancio delle collettività, ma non potrebbe essere considerata di tale natura da supplire ad una riforma razionale dell'amministrazione e delle finanze locali.

Se questa politica di appoggio presenta rispetto alle collettività secondarie delle conseguenze meno felici di quello che non sembri di primo acchito, essa costituisce per lo Stato un danno di cui la sola valutazione del volume delle sovvenzioni può far apparire la portata.

4) GERMANIA.

Fu in Germania che — nella seconda metà del secolo XIX — fu compiuta per la prima volta con intenti razionali la ricerca dei principi che avrebbero potuto giustificare la tassazione locale.

I primi scrittori ad occuparsi di questo argomento furono il FRIEDBERG (1) ed il MEYER (2), i quali sostennero che la tassazione locale aveva per base una funzione economica, nascente dalla necessità della cooperazione dei singoli associati. Nacque da questa teoria la così detta scuola liberale tedesca alla quale aderirono più tardi insigni economisti, quali il BRAUN (3) e il SAMTER (4), ed il cui concetto informatore era il seguente: il comune è un'associazione a scopo economico senza intenti morali; e quindi la prestazione da parte dei cittadini dovuta all'ente dev'essere in fuzione dell'interesse particolare dei singoli e della quantità dei servizi richiesti. Questo era, in altre parole, il concetto della prestazione e della controprestazione.

Il FAUCHER volle estendere questa concezione anche allo Stato giungendo alle stesse conclusioni, con la sola differenza che egli per lo Stato auspicava un'imposta sui redditi fondiari, mentre a favore dei comuni proponeva un'imposta sui fitti di casa.

Questa formulazione della teoria non poteva però essere accettata in quanto se le esigenze di un comune non erano solo esigenze di utilità materiale e perciò di natura economica, ma erano anche di ordine civile e morale, e quindi di natura politica, tanto più questo principio si verificava nei confronti dello Stato per il quale non poteva sorgere alcun dubbio. Infatti il BRAUN ed il MEYER, pur essendo d'accordo con il Faucher nei riguardi dei comuni, non condivisero la sua idea nei riguardi dello Stato.

Le conclusioni prese sull'argomento nei congressi di Hannover del 1864, di Norimberga del 1865 e di Amburgo del 1867 furono perciò le seguenti: 1° non essere giustificata la uniformità di un sistema tributario tra lo Stato e comuni, essendo diversi gli scopi dell'uno e

(1) FRIEDBERG: *Die Besteuerung der Gemeinden*, Berlino 1887.
(2) MEYER: *Ueber das Steuern es en der Gemeinden und Bezirke*, Tubingen 1848.
(3) BRAUN: *Die Staats und local Besteuerung.*
(4) SAMTER: *Die Kommunalsteuerfrage Gnerst Preussische Kreisordrung.*

degli altri; 2° doversi dedurre il collocamento dei tributi locali specialmente dallo scopo per cui ogni singola imposta veniva applicata; 3° doversi preferire, contrariamente all'idea sostenuta dal Faucher, l'imposta sulla proprietà urbana nelle città, e quella sulla proprietà rurale nelle campagne, lasciando tuttavia facoltà ai comuni di regolarsi diversamente ove le condizioni e i bisogni locali lo avessero richiesto.

Veniva in sostanza confermato il principio della imposizione in base all'interesse di parte: non veniva però stabilito quale fosse il contenuto economico e politico dell'attività svolta dai comuni e quale fosse tale attività.

Più tardi si ebbe un secondo indirizzo, in opposizione al primo. Fu negata cioè la diversità d'indole e di funzioni fra Stato ed enti locali. Si affermò che i comuni erano organismi collettivi pubblici, aventi un insieme di incarichi dello Stato, i quali, per loro natura, non differivano da quelli propri dello Stato che era la limitazione dello spazio su cui agivano e funzionavano. Il SAMTER stesso (1) ebbe ad affermare: « Lo Stato elevasi sui Comuni ed è un istituto più alto di essi, ma è essenzialmente carne della loro carne; esso compenetra in sè più estesi ma non difformi elementi ». Tale concetto fu appoggiato anche dal WAGNER (2), dall'HOFFMANN (3), dallo STEIN (4) e dal BRASCH (5), i quali affermarono che il problema si limitava ad una questione di estensione, riducendosi tutto a determinare l'influenza e la sfera di applicazione nei riguardi dei tributi: il comune non è solo un consorzio di interessati, ma anche un ente pubblico coi propri fini e con propria attività; solo che, essendo tale attività più vicina ai cittadini, essa è più direttamente sentita e più facilmente misurabile. Questo concetto fu affermato e svolto pure dal UASSE (6).

La relazione tra l'interesse degli associati ed i servizi prestati dal comune è, in un dato ordine di attività, dimostrabile nel comune, costituendone un importante carattere differenziale dallo Stato ove invece tale rapporto sparisce o diventa irriconoscibile.

Il REITZENNSTEIN (7) infatti ebbe ad affermare che « per la maggior quantità e varietà delle attività amministrative e degli interessi individuali tra loro contropposti, questo rapporto sparisce o diventa impossibile a riconoscersi ».

Nel dopoguerra (1ª guerra mondiale) la legisiazione tedesca fu caratterizzata da un progressivo accentramento di poteri finanziari dagli enti periferici al Reich. Il primo passo in tal senso fu fatto con la Costituzione di Weimar del 1919 e l'ultimo con il « *Gleischaltung* » del 1933-1934 che segnò il passaggio degli antichi stati confederati a mere unità amministrative.

La dottrina del periodo più recente si è più o meno uniformata su questa concezione, illustrandone i lati particolari in rapporto alle singole esigenze finanziarie e tributarie. Hanno studiato i problemi locali: il BLEICHER (8), l'EHEBERG, l'HAENSEL (9), il von BLUME.

Tuttavia anche in questo periodo di centralizzazione, il concetto dell'autogoverno locale ha resistito a lungo ed i comuni hanno mantenuti larghi poteri ed importanti incombenze, in Germania, nel provvedere al benessere dei loro abitatori. Il sistema dei *grants-in-aid* non ha ottenuto alcun favore e qui l'aiuto dello Stato alle comunità ha ricoperto altre forme, come il mantenimento diretto, da parte dello Stato stesso, di funzioni specifiche, come contributi di equalizzazione (o di equilibrio) e, più recentemente, la distribuzione di tributi amministrati dal centro senza limiti al loro uso, corrispondente al cosiddetto sistema delle « tassazioni ripartite » o « ridistribuite ».

Le leggi più recenti sulla finanza comunale sono razionalmente riunite in una pubblicazione del KÖHLER (10), la quale non reca però alcun cenno sulla dottrina.

L'EHEBERG (11), nel trattare delle finanze locali tedesche, si è particolarmente interessato, in un apposito capitolo, del contributo dato dallo Stato agli enti locali, che ha inteso di classificare distinguendo « dotazioni » e « sovvenzioni ».

Oltre alle normali entrate a disposizione dei comuni e delle Associazioni di comuni, ci sono infatti queste altre fonti di entrata la cui natura è fondata nella posizione dei comuni verso lo Stato o verso le associazioni comunali medesime, assegnazioni dello Stato ai corpi comunali o dei corpi comunali maggiori a quelli minori. I motivi di tali assegnazioni stanno nell'aumentare e nel moltiplicarsi delle esigenze dei comuni, le quali esigenze in parte sono conseguenza dell'assetto interno dello stesso comune, in parte e sopratuto conseguenza della tendenza decentralizzante della moderna legislazione; tali motivi consistono inoltre nel fatto che lo Stato, nell'interesse della sua particolare politica finanziaria, o per motivi di politica generale, limita le risorse dei comuni, e deve assegnare per questo, parte delle sue proprie entrate. In particolare di queste assegnazioni avranno bisogno le casse meno fornite degli enti comunali, alle quali pur lo Stato impone di continuo prestazioni pari a quelle più ricche. Ma anche

(1) SAMTER: *op. cit.*
(2) WAGNER: *Finanzwesenschaft*, libro III, cap. 2, pag. 425.
(3) HOFFMANN: *Die Kommunalsteuerfrage.*
(4) STEIN: *Lehrbuch der Finanzwesenschaft*, I, pag. 554.
(5) BRASCH: *Die Gemeinde und ihr Finanzwesen in Frankreich*, Lipsia 1871.
(6) NASSE: *Einkommen und Ertragbesteuerung in Haushalt preussischen Gemeinden.*
(7) REITZENSTEIN: *Finanze locali*, nel « Manuele dello Schonberg », tradotto nella « Biblioteca dell'Economista » 3ª serie, vol. XIV, parte III.
(8) N. BLEICHER: *Kommunale Finanzwirtschaftslehre*, in « Gerloff und Meigel », Handbuch II Band, 370-475.
(9) P. HAFNSEL: *Zur Theorie der Kommunalbesteuerung*, in « Festagabe für G. Von Shanz zum 75 Geburstag », Band II.
(10) J. KOHLER: *Das Gemeindefinanzen*, Leipzig 1939, e successivi aggiornamenti al 1940.
(11) EHEBERG: *Gemeindefinanzen*, in « Handwörterbuch der Staatswissenschaften », vol. IV, Jena 1927, pagg. 833 e segg.

le leghe comunali si comportano così verso i comuni, sia perchè lo Stato fa loro tali assegnazioni con questo scopo determinato, sia perchè esse vogliono così favorire i fini più generali per i comuni, sia infine perchè vogliono rendere possibile ai comuni stessi la realizzazione dei loro compiti.

Ora queste assegnazioni si possono distinguere in *dotazioni* e *sovvenzioni*, continua l'Eheberg.

Le sovvenzioni sono quelle contribuzioni fatte dallo Stato agli enti locali, ed eventualmente dagli enti locali superiori a quelli inferiori, che hanno un rapporto con le esigenze che si pongono nei comuni o con le cause della loro indigenza; sono in ispecie le spese per l'educazione pubblica, per i soccorsi agli indigenti e per la viabilità, per la salute pubblica e per l'igiene, quelle per la cui copertura vengono accordate delle sovvenzioni, le quali sono perciò dei sussidi conformi ad un effettivo rapporto e giustamente sono state denominate « assegnazioni basate sul principio della partecipazione ». A loro volta le sovvenzioni possono consistere così in sussidi generali, a completa *disposizione* dei comuni sovvenzionati, che in sussidi speciali per singole definite destinazioni. E questi ultimi infine si possono distinguere a seconda che siano destinati a tutti gli enti comunali i quali abbiano quel particolare scopo, o che invece la loro elargizione dipenda dall'indigenza dei comuni sovvenzionati. Saranno particolarmente adatte ad essere sovvenzionate quelle destinazioni che gravano le casse dei comuni in modo sproporzionato alle loro possibilità, o in misura ineguale, o per ingenti somme da spendere tutte in una volta ed all'altezza delle quali non è sempre la capacità finanziaria del piccolo comune.

Le dotazioni sono formali o materiali. Le prime consistono nell'assegnazione di oggetti patrimoniali — sopratutto immobili — ai comuni senza che con questo la loro potenza finanziaria venga aumentata: ad esempio quando sopravvengono per i comuni nuove incombenze di amministrazione e con esse anche gli edifici per i servizi, ecc. Tali destinazioni non hanno alcun significato finanziario immediato. E' altrimenti con le dotazioni materiali, consistenti nell'assegnazione determinata, o *una tantum*, oppure periodica o fissa, di somme, oppure di determinati tributi, o infine di determinate porzioni di questi. Le dotazioni sono commisurate non all'effettivo bisogno, ma piuttosto a quei segni che permettono in generale di determinare la maggiore o minore potenzialità delle associazioni comunali in questione: popolazione, superficie, debito d'imposta, ecc

Questi due generi di prestazioni contributive non possono essere sempre tenuti nettamente separati. Non di rado lo Stato accorda delle dotazioni ai maggiori corpi locali e lascia a questi l'incombenza di trarne delle sovvenzioni per gli enti sottostanti.

Tra gli Stati tedeschi specialmente la Prussia ha adottato largamente il sistema delle dotazioni. Le dotazioni provinciali e circondariali sono in gran parte trasferimenti di fondi statali, che erano adoperati prima per compiti propri degli Stati, a quelle casse degli enti comunali ai quali, in seguito al nuovo assetto delle associazioni provinciali e circondariali come corpi autonomi, gli stessi compiti erano toccati.

In Baviera, diversamente che in Prussia, non v'è alcuna speciale legislazione sulle dotazioni. I sussidi dello Stato ai circondari hanno luogo sotto forma di sovvenzione e vanno, in quanto essi vengono dati ai singoli istituti ed imprese, direttamente a questi. Essi non passano per le casse circondariali, nè la rappresentanza (il Consiglio) del circondario ha influenza sulla loro distribuzione. Le assegnazioni vengono effettuate per il mantenimento ed il compimento di strade distrettuali (non riguardano quelle dei circondari), di correzioni fluviali, di costruzioni di torrenti, di imprese culturali, per le esigenze dei ginnasi e delle scuole latine, degli istituti tecnici superiori e delle scuole tecniche, ecc.

Nel periodo più recente, conclude l'Eheberg, il sistema delle dotazioni ha trovato più larga applicazione anche nel Reich, sia relativamente agli Stati, che ai comuni ed alle associazioni di comuni. A stretto rigore le assegnazioni di tributi del Reich, al reddito dei quali gli Stati ed i comuni non dovrebbero partecipare, non sono altro che dotazioni, attribuzioni di fondi o mezzi propri del Reich come indennità per i tributi che sono stati tolti (agli Stati ed enti minori) e senza dei quali nè gli Stati nè i comuni stessi possono adempiere i loro compiti. Anche altre volte, specie al tempo dell'inflazione, vi sono stati dei sussidi concessi da parte del Reich, i quali hanno avuto però il carattere di sovvenzioni.

LA GIURISDIZIONE TRIBUTARIA

A CURA DEL

prof. avv. ACHILLE DONATO GIANNINI

Ordinario di scienza delle finanze e diritto finanziario nell'Università cattolica di Milano

§ 1. Preliminari e cenni storici.

1. Nel moderno Stato di diritto l'imposizione e la riscossione dei tributi devono essere disciplinate con legge. Questa esigenza non solo risponde ai principi direttivi del nostro ordinamento costituzionale, arrecando il tributo una limitazione alla libertà e alla proprietà individuale, che solo il potere legislativo è autorizzato a stabilire, ma trovasi espressamente sancita, per la sua tradizionale importanza politica, nell'art. 30 dello statuto, per il quale « nessun tributo può essere imposto o riscosso se non è stato consentito dalle camere e sanzionato dal Re ».

La determinazione, perciò, dei casi nei quali il tributo è dovuto, delle persone obbligate a pagarlo, del suo ammontare, dei modi e delle forme in cui il tributo stesso dev'essere accertato e riscosso, tutto ciò è regolato dall'ordinamento giuridico con disposizioni imperative, alla cui osservanza sono tenuti gli organi dello Stato non meno che le persone soggette alla sua potestà, e dalle quali sorgono, fra lo Stato e i contribuenti, reciproci diritti e doveri.

E poichè nel nostro sistema delle guarantigie dei cittadini contro gli atti della pubblica amministrazione, che ha le sue basi nella legge 20 marzo 1865, n. 2248, all. *E* sul contenzioso amministrativo, sono devolute al giudice ordinario tutte le controversie nelle quali si faccia questione di un diritto civile o politico, comunque vi sia interessata la pubblica amministrazione e ancorchè siano emanati provvedimenti del potere esecutivo o dell'autorità amministrativa, la tutela dei diritti soggettivi, che scaturiscono dal rapporto giuridico tributario tanto per l'amministrazione quanto per il contribuente, rientra, fondamentalmente, nelle attribuzioni della giurisdizione ordinaria.

2. Questo principio vige anche per le controversie aventi ad oggetto la determinazione della base imponibile (il reddito, il valore d'un trasferimento, ecc.), non potendosi accogliere l'opinione, secondo la quale, in mancanza di norme precise circa la valutazione del presupposto del tributo, il soggetto passivo d'imposta non avrebbe un diritto soggettivo, ma soltanto un interesse legittimo alla giusta determinazione del suo debito. L'inaccettabilità di questa tesi appare evidente non appena si consideri che la legge determina l'intero contenuto del rapporto d'imposta, non lasciando alcun margine, di regola, al potere discrezionale dell'ente pubblico, e che il diritto soggettivo del privato ad essere tassato nella misura rispondente all'esatta valutazione della base imponibile non assume i caratteri dell'interesse legittimo sol perchè debba all'uopo istituirsi una indagine di fatto, il cui risultato può anche non raggiungere un grado di assoluta certezza.

La nozione, infatti, del diritto soggettivo, quale interesse individuale direttamente tutelato dalla legge, è indipendente dalla natura delle questioni (di fatto o di diritto, empiriche o tecniche), che occorra risolvere per accertarne l'esistenza e la misura. La contraria opinione è fondata sopra una concezione inesatta della discrezionalità amministrativa, la quale ricorre, non tutte le volte che l'amministrazione, nell'esercizio della sua attività, debba compiere accertamenti e valutazioni empiriche o tecniche, ma solo quando, in mancanza di norme precise, essa abbia il potere di apprezzare una situazione di fatto in relazione ad un suo specifico interesse; solo quando, cioè, l'accertamento di fatto o tecnico si compenetra con la valutazione d'un interesse generale, che la legge rimette al potere discrezionale dell'autorità amministrativa. L'autorità finanziaria, invece, nella valutazione della base imponibile, non ha altro potere e non deve tendere ad altro fine che non sia quello di adeguare il suo giudizio ai criteri stabiliti dalla legge ed alla obbiettiva situazione di fatto. Le relative controversie, perciò, ove non fossero espressamente sottratte, come si dirà, all'autorità giudiziaria, rientrerebbero nella sua competenza ai sensi dell'art. 2 della citata legge sul contenzioso amministrativo.

3. Le prime leggi tributarie emanate in Italia dopo la unificazione sono appunto informate al criterio della più ampia competenza giudiziaria a risolvere pressochè tutte le controversie inerenti all'applicazione dei tributi, quale che ne fosse il contenuto, come appare dal seguente rapido accenno alle più importanti norme dettate per le due categorie delle imposte dirette e di quelle indirette.

Per le prime conviene ricordare:

a) la Legge 14 luglio 1864, n. 1830 sull'imposta di ricchezza mobile, che istituiva in ogni comune o consorzio di comuni una commissione incaricata di tutte le operazioni occorrenti per determinare in prima istanza i redditi imponibili, e contro la cui valutazione era dato l'appello ad una commissione provinciale;

b) la Legge 26 gennaio 1865, n. 2136, che disciplinava in modo autonomo l'imposta sui fabbricati, fino a quel momento congiunta con quella sui terreni, e che preordinava anch'essa una commissione comunale, ed una giunta provinciale, affidando, però, alla prima un compito meramente preparatorio e rimettendo alla seconda

la decisione in via amministrativa dei ricorsi e la fissazione del reddito netto da assoggettare all'imposta; indi aggiungeva (art. 16) che contro il risultato delle matrici era ammesso il ricorso in via giudiziaria.

Sopravvenne poco dopo la legge sul contenzioso amministrativo, il cui art. 6 così stabiliva: « Sono escluse dalla competenza delle autorità giudiziarie le questioni relative all'estimo catastale ed al riparto di quota e tutte le altre sulle imposte dirette sino a che non abbia avuto luogo la pubblicazione dei ruoli ».

Questa disposizione sembra che avesse allora un significato diverso da quello che le è stato attribuito in seguito per l'interferenza di altre norme che ricorderò fra breve: il significato, cioè, che la competenza giudiziaria si estendesse a tutte le controversie in materia di imposte dirette — comprese quelle relative all'estimo catastale e al riparto di quota — con la sola limitazione che, per tutte, l'azione giudiziaria non potesse promuoversi prima della pubblicazione dei ruoli.

Ma non tardò a manifestarsi nella legislazione un indirizzo che doveva portare ad una notevole restrizione della competenza giudiziaria.

Riguardo all'imposta di ricchezza mobile, dapprima il R. decreto 28 giugno 1866, n. 3023, ammise, contro le decisioni della commissione provinciale, il ricorso alla Commissione centrale — che era stata da poco istituita con un ristretto compito — per le questioni riguardanti l'applicazione della legge; indi l'art. 12 della legge 28 giugno 1869, n. 3719, stabilì: « Contro le decisioni della Commissione centrale non è ammesso ulteriore richiamo in via amministrativa, salvo il ricorso alla autorità giudiziaria a tenore delle vigenti leggi; però non si potrà deferire all'autorità giudiziaria nessuna decisione delle commissioni concernente la semplice estimazione dei redditi ».

Questa norma limitatrice della competenza giudiziaria fu poi riprodotta nell'art. 53 del testo unico 24 agosto 1877, n. 4021, tuttora vigente, ed è rimasta sostanzialmentre inalterata pur dopo il decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, sulla riforma degli ordinamenti tributari.

Per l'imposta sui fabbricati, invece, l'art. 10 della legge 11 agosto 1870, n. 5784, dava mandato al governo di coordinare la procedura di accertamento con quella vigente per l'imposta di ricchezza mobile « salvo sempre il ricorso all'autorità giudiziaria a termini dell'articolo 16 della legge 26 gennaio 1865 », cosicchè continuò ad essere affermata, nella dottrina e nella giurisprudenza, la competenza piena dell'autorità giudiziaria anche per le questioni di semplice estimazione.

E' stato solo con l'art. 92 del decreto-legge 7 agosto 1936, che, per tutte le imposte dirette, e quindi anche per quella sui fabbricati, si è esclusa la competenza giudiziaria per le controversie che si riferiscono a semplice estimazione dei redditi.

4. Circa le imposte indirette possiamo per semplicità limitare il discorso a quella di registro, che ha sempre costituito il paradigma per quasi tutte le altre. La prima legge sul registro, che è dell'11 aprile 1862, n. 585, era imperniata su questi due concetti: che, per la determinazione del valore soggetto al tributo, si sarebbe dovuto far ricorso all'opera di periti (due designati dalle parti, che, nel caso di disaccordo, ne avrebbero nominato un terzo); che tutte le altre questioni sarebbero state decise, in via di ricorso gerarchico, dall'amministrazione del registro; e cioè, a termini dell'art. 47 del successivo decreto 4 giugno 1862, n. 595, o dalla direzione provinciale (ora Intendenza di finanza), salvo reclamo al ministro, o direttamente da questo, secondo l'ammontare del tributo controverso, salva, in ogni caso, l'azione giudiziaria.

Questo schema non ha subito sostanziali modificazioni nel corso degli anni fino al 1936, pur essendo numerosissime le leggi intervenute, specialmente, per disciplinare il procedimento di accertamento del valore tassabile (il cosiddetto giudizio di stima, che costituiva, in verità, un complicato e costoso meccanismo, assolutamente inadeguato, sopratutto per le controversie di non rilevante entità. Le successive riforme riguardarono i limiti in cui era ammessa la stima, il numero e la nomina dei periti, i rimedi contro la pronuncia degli stessi. Su quest'ultimo punto l'art. 26 del testo unico 20 maggio 1897, n. 217, faceva salvo il ricorso all'autorità giudiziaria per errore materiale di calcolo o di fatto; ma l'art. 4 del decreto luogotenenziale 21 aprile 1918, n. 629 (art. 38 del testo unico 30 dicembre 1923, n. 3269), estese il reclamo ai casi di « assenza od insufficienza di calcolo nella relazione » ed a quelli di « grave ed evidente errore di apprezzamento ».

Per ovviare in parte alla difettosità del giudizio di stima la legge 12 giugno 1930, n. 742, stabilì che, per i soli trasferimenti dei fabbricati iscritti in catasto, si dovesse considerare come valore minimo degli stessi quello risultante dall'applicazione d'un coefficiente di capitalizzazione, stabilito da apposite Commissioni, al reddito iscritto in catasto, sempre che il valore così accertato non superasse le L. 200 mila; ma questa legge non è stata mai applicata.

L'abolizione, invece, del giudizio di stima è stata finalmente attuata col decreto-legge 7 agosto 1936, che, per le imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie, ha attribuito alle commissioni per le imposte dirette le risoluzioni in via amministrativa delle controversie circa la determinazione del valore e tutte le altre relative all'applicazione della legge, secondo un ordine di competenze che tracceremo nel paragrafo seguente.

§ 2. Le Linee del sistema vigente.

5. Come già appare dallo svolgimento storico, che si è sopra abbozzato, degli istituti della giustizia tributaria, non esiste nella nostra legislazione un sistema organico di protezione dei diritti dei cittadini contro l'accertamento tributario che si ritenga non adeguato alla reale situazione di fatto o non conforme alla legge; esiste, invece, per le singole imposte o per gruppi di imposte, una molteplicità, non sempre coordinata, di rimedi, di carattere amministrativo o giurisdizionale, i

quali possono raggrupparsi nelle tre seguenti categorie:

a) il ricorso gerarchico;

b) il ricorso alle speciali commissioni o ad altri organi amministrativi, cui è devoluta la risoluzione di determinate controversie;

c) l'azione giudiziaria.

I. Il ricorso gerarchico

6. Nelle imposte di bollo e nelle altre comprese sotto la denominazione di « imposte indirette sugli affari », all'infuori delle imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie, è ammesso, contro l'atto di accertamento, il ricorso gerarchico all'intendente di finanza. Se l'importo controverso del tributo non supera le L. 10.000, contro la decisione dell'Intendente il debitore può sperimentare il ricorso in revocazione al medesimo intedente per errore di fatto o di calcolo o per il recupero di un documento decisivo. Se, invece, l'importo controverso supera le lire 10.000, contro la decisione dell'intedente è ammesso il ricorso al ministero delle Finanze (art. 143 legge del registro; reg. 22 maggio 1910, n. 316).

Si applicano a questi reclami i principî del ricorso gerarchico, e cioè: *a*) il ricorso dev'essere proposto dal debitore d'imposta, sia esso il soggetto passivo o il responsabile o il sostituto d'imposta; *b*) dev'essere presentato entro il termine stabilito dalla legge, che è di sessanta giorni per il ricorso in appello e per quello in revocazione fondato sopra un errore di fatto o di calcolo, di novanta giorni per il ricorso in revocazione fondato sul ricupero di un documento decisivo (il termine decorre dal giorno del rinvenimento: art. 6 reg. 22 maggio 1910); *c*) l'autorità investita del ricorso ha tutti i poteri di quella che ha emesso il provvedimento impugnato, e quindi può riesaminare la questione sotto tutti gli aspetti, compiendo, ove occorra, nuove indagini o verificazioni; *d*) a seguito di che o respinge il ricorso ovvero annulla o modifica il provvedimento impugnato, sostituendo una nuova determinazione a quella dell'autorità inferiore; *e*) il ricorso, infine, non ha effetto sospensivo (art. 145 legge del registro).

L'esperimento del ricorso gerarchico è previsto nei seguenti altri casi:

a) per le imposte comunali di consumo, contro l'operato degli agenti e degli appaltatori è ammesso il ricorso, in prima istanza, al sindaco, in secondo e in terzo grado, rispettivamente, al prefetto e al Ministro delle Finanze (art. 90 testo unico 14 settembre 1931, numero 1175);

b) per l'imposta sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni, contro il provvedimento dell'ufficio distrettuale delle imposte avente ad oggetto la ripartizione del reddito, che si produca in due o più comuni, è ammesso il ricorso al Ministro delle Finanze entro trenta giorni dalla notificazione del riparto (art. 161 testo unico citato);

c) per i contributi di miglioria dovuti in dipendenza di opere pubbliche eseguite dallo Stato o col suo concorso, gl'interessati possono sperimentare il ricorso gerarchico al Ministero delle Finanze contro la loro inclusione nell'elenco dei proprietari soggetti al contributo (art. 12 decreto-legge 28 novembre 1938, n. 2000), ed è discusso se contro il decreto ministeriale si possa ricorrere al consiglio di Stato in sede giurisdizionale, il che mi sembra da escludere;

d) la pena pecuniaria dovuta per le infrazioni finanziarie è applicata dall'intendente di finanza, il cui provvedimento è definitivo, se la pena è stabilita dalla legge in misura non superiore nel massimo a L. 10.000; altrimenti contro di esso è dato il ricorso al Ministro delle Finanze, che provvede con decreto, contro il quale non è ammesso alcun gravame (articoli 56 e 58 legge 7 gennaio 1929, n. 4): espressione questa esattamente interpretata nel senso che non escluda l'azione giudiziaria.

II. Il ricorso alle commissioni amministratire e ad altri organi

7. Le commissioni e gli organi a cui è affidata la risoluzione di determinate controversie tributarie, o in via esclusiva, o in concorrenza con la giurisdizione ordinaria, offrono, per il loro numero e per la grande varietà del loro ordinamento e dei modi come si collegano fra loro o con la giurisdizione ordinaria, un quadro così complicato, che non è facile darne in succinto un'adeguata rappresentazione. Eccone, ad ogni modo, l'elenco completo.

1) *Le commissioni amministrative per le imposte dirette e per le imposte indirette sugli affari.*

8. Sono le più importanti per l'estensione delle loro attribuzioni e sono ordinate in tre gradi: commissione distrettuale, commissione provinciale e commissione centrale.

a) Le commissioni distrettuali, la cui giurisdizione coincide con la circoscrizione territoriale degli uffici delle imposte dirette (art. 23 decreto legge 7 agosto 1936), si compongono di un presidente, di un vicepresidente di otto membri effettivi e quattro supplenti, nominati dall'intendente di Finanza (art. 2 decreo-legge 13 marzo 1944, n. 88).

Col decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 77, queste commissioni sono state sostituite dai comitati tributari di nomina elettiva; ma la modificazione non è stata ancora attuata.

b) Le commissioni provinciali, che hanno sede in ciascun capoluogo di provincia, sono composte anche esse d'un presidente, d'un vice presidente e di otto membri effettivi e quattro supplenti, nominati dal Ministro delle Finanze (art. 3 decreto-legge cit.);

c) La commissione centrale è composta di un presidente e di venticinque membri, cinque dei quali con funzione di vicepresidenti, nominati dal Consiglio dei ministri su proposta del Ministro per le Finanze.

I vicepresidenti sono scelti fra i magistrati dell'ordine giudiziario o amministrativo, in attività di ser-

vizio o a riposo, di grado non inferiore al terzo; gli altri componenti sono scelti fra le seguenti categorie di funzionari, in attività di servizio o a riposo; consiglieri di Stato; consiglieri della Corte dei conti; magistrati aventi grado non inferiore al quarto; avvocati dello Stato aventi grado non inferiore al quarto; funzionari dell'amministrazione finanziaria centrale di grado non inferiore a direttore capo divisione (articoli 2 e 4 decreto-legge 12 ottobre 1944, n. 334).

Le commissioni di primo e di secondo grado si dividono in due distinte sezioni: la prima è chiamata a risolvere le controversie concernenti le imposte dirette di carattere personale o mobiliare, e cioè: l'imposta di ricchezza mobile, l'imposta complementare sul reddito, l'imposta sui dividendi delle società commerciali; alla seconda sono devolute le controversie relative all'imposta sui fabbricati e anche alle imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie, limitatamente, però, alla determinazione della base imponibile. Il Ministro delle Finanze può disporre, quando ne riconosca la necessità, la costituzione di sezioni aggiunge art. 4 decreto-legge 13 marzo 1944), il che ha avuto larga applicazione nei centri di maggiore importanza.

Altre due sezioni speciali sono poi istituite in seno alla commissione provinciale: l'una per la risoluzione in primo grado delle controversie in materia di imposte sugli affari non riguardanti la determinazione della base imponibile (art. 5 decreto-legge 13 marzo 1944); l'altra per la risoluzione pure in primo grado delle controversie relative all'imposta sul capitale delle società azionarie (art. 15 decreto-legge 19 ottobre 1937, n. 1729).

La commissione centrale si divide in cinque sezioni, la cui composizione e specifica competenza è determinata annualmente con provvedimento del presidente (articolo 2 decreto-legge 12 ottobre 1944). Un'apposita sezione fu aggiunta col decreto-legge 26 dicembre 1936, n. 2394 (per la sua composizione v. art. 3 decreto-legge 12 ottobre 1944) per la risoluzione dei ricorsi in materia di tributi locali.

9. L'opinione largamente dominante ravvisa in queste commissioni il carattere di giurisdizioni speciali, deducendone le seguenti conseguenze:

a) che non è dato altro rimedio contro le decisioni da esse emanate se non il ricorso alle sezioni unite della Corte di cassazione a termini dell'art. 374 Codice proc. civ.;

b) che l'autorità giudiziaria, successivamente investita della controversia d'imposta, non può estendere il suo sindacato alla regolarità del procedimento svoltosi dinanzi alle commissioni, essendo i due procedimenti fra loro indipendenti;

c) che, per questa stessa ragione, non è precluso al debitore di sottoporre all'autorità giudiziaria nuove questioni non proposte dinanzi alle commissioni.

Può seriamente dubitarsi, però, dell'esattezza della comune opinione. Occorre all'uopo premettere che la risoluzione del problema non possa essere dedotta se non dall'esame delle norme di diritto positivo. Quale che sia, infatti, la teoria che si accolga circa l'essenza della giurisdizione e la sua distinzione dall'amministrazione, certo è che ben deboli argomenti se ne possono trarre a sostegno dell'una o dell'altra tesi in contrasto E quindi, come in ogni altra indagine giuridica, devesi anzitutto fissare l'attenzione sulla lettera della legge, che non potrebbe essere più esplicita: « La risoluzione in via amministrativa delle controversie ecc. » (v. per citare solo le disposizioni più recenti, articoli 22 e 28 decreto-legge 7 agosto 1936; art. 23 legge 8 marzo 1943, n. 153).

Nè si opponga che si dia così soverchia importanza a queste locuzioni, il cui significato sarebbe quello di contrapporre, non già un'attività amministrativa ad un'attività giurisdizionale, bensì l'attività d'una giurisdizione amministrativa a quella della giurisdizione ordinaria. Lo sforzo d'una tale interpretazione è evidente: la legge non si limita a dire che la risoluzione delle controversie è affidata a delle commissioni amministrative, ma che queste sono chiamate a risolverle in via amministrativa, che vuol dire mediante l'esplicazione di un'attività amministrativa. Tanto meno, poi, queste precise espressioni possono tenersi in non cale, quando sono contenute in una legge recente, che ha anche qualche pretesa di tecnicismo giuridico.

Senza dubbio l'argomento letterale potrebbe essere superato da una diversa ricostruzione logica del pensiero legislativo, che fosse appoggiata a persuasivi elementi di giudizio; ma le considerazioni che si adducono a sostegno dell'opinione tradizionale si riducono a queste: *a*) che, ove fosse negato il carattere giurisdizionale delle commissioni, il cui giudizio è definitivo nelle controversie circa la semplice estimazione dei redditi, vi sarebbero dei diritti soggettivi sprovvisti della tutela giurisdizionale; *b*) che le disposizioni regolatrici del processo dinanzi alle commissioni, e più specialmente gli articoli 40 e 44 del decreto 8 luglio 1937, n. 1516, si richiamano alle norme del diritto processuale comune; *c*) che può ricorrere alla commissione provinciale e a quella centrale non soltanto il contribuente, ma anche l'ufficio finanziario, il che, configurandosi il reclamo alle commissioni come un ricorso gerarchico, sarebbe inspiegabile, dato che l'autorità inferiore non può ricorrere contro la decisione dell'autorità superiore.

La debolezza di questi rilievi sembra evidente: *a*) la tutela giurisdizionale dei diritti soggettivi nei confronti della pubblica amministrazione costituisce bensì un principio fondamentale del nostro ordinamento, ma non è senza eccezioni; comunque, appunto per sopperire al difetto della garanzia giurisdizionale il legislatore ha predisposto fin dall'inizio appositi organi amministrativi per la risoluzione delle controversie con le forme del contenzioso, e non è detto che i diritti dei cittadini non possano raggiungere per questa via un'efficace tutela; *b*) i riferimenti al diritto processuale comune hanno ben scarso valore: anche quello che si svolge dinanzi alle commissioni è un procedimento; e che sia stato preso a modello il processo civile ordinario, non solo non repugna al suo carattere di procedimento am-

ministrativo, ma appare perfettamente intonato allo scopo della legge di foggiare lo strumento più adatto per la ricerca della verità; *c*) non è affatto escluso, e se ne hanno altri esempi, che un organo amministrativo possa ricorrere, nei casi stabiliti dalla legge, contro il provvedimento di altro organo.

Ben più sostanziose e significative sono le ragioni, storiche e sistematiche, che confermano il carattere amministrativo delle commissioni. E' quasi concorde il pensiero che, quando esse furono istituite, non si pensò affatto di creare delle giurisdizioni speciali; questo loro carattere si sarebbe andato profilando in seguito, in armonia con l'esigenza di dare un giudice ad una categoria di controversie che, altrimenti, non ne avrebbe avuto alcuno. Ma la validità di questo ragionamento è fortemente discutibile: non pare, infatti, che, se pure si accolga, con la necessaria discrezione, il metodo storico evolutivo d'interpretazione della legge, esso possa condurre alla trasformazione della natura giuridica di un organo, che continua ad essere disciplinato dal legislatore secondo lo stampo iniziale. Mutamento tanto più ingiustificato, in quanto esso, invece di apportare ordine e armonia nel sistema della legge, crea una situazione che è generalmente definita paradossale. Difatti, se le commissioni amministrative fossero organi giurisdizionali, poichè sulle questioni che non siano di estimazione semplice permane anche la competenza del giudice ordinario, vi sarebbero sei gradi di giudizio che possono diventare sette col ricorso alla Corte di cassazione contro le decisioni della commissione centrale: dualismo di giurisdizioni che rasenta l'assurdo ed è poi fonte di gravi incertezze nella risoluzione delle questioni circa i rapporti fra l'una e l'altra.

Sembra quindi che debba attribuirsi alle commissioni la natura di organi amministrativi, che adempiono la funzione amministrativa di accertamento del tributo con le forme del contenzioso a garanzia degli interessi del contribuente; donde consegue:

a) che le loro decisioni, non essendo delle sentenze, non sono impugnabili dinanzi alla Corte di cassazione;

b) che nel giudizio dinanzi al magistrato ordinario il contribuente può eccepire l'inosservanza delle norme formali stabilite dalla legge per l'accertamento del tributo, se ed in quanto si tratti di norme che, essendo direttamente rivolte alla protezione di un interesse del cittadino, diano vita ad un suo diritto soggettivo;

c) che egli può anche dedurre qualsiasi motivo per dimostrare l'illegalità della tassazione, anche se non proposto nel procedimento amministrativo, tranne che non ricorra una qualche ragione di preclusione stabilita dalla legge.

10. La competenza per materia delle commissioni varia secondo che si tratta delle imposte dirette o di quelle indirette sugli affari.

A) Per le prime, la competenza della commissione distrettuale e di quella provinciale si estende ad ogni possibile controversia che attenga all'accertamento, pregiudiziale o di merito, e tanto se riflettente la determinazione e la valutazione del presupposto quanto l'applicazione della legge tributaria. Sono esclusi soltanto i casi in cui l'imposta è riscossa mediante ritenuta diretta e le controversie che sorgono dopo la pubblicazione dei ruoli. Oltre a ciò, la commissione distrettuale ha anche delle attribuzioni di amministrazione attiva; essa, infatti, può accertare nuovi redditi, non denunciati e sfuggiti alle indagini dell'ufficio, come pure può aumentare i redditi già comunque accertati e quindi anche quelli che hanno formato oggetto di concordato (art. 43 testo unico 24 agosto 1877, n. 4021 e 98 reg. 11 luglio 1907, n. 056, per l'imposta mobiliare; articoli 39 e 41 reg. 24 agosto 1877, n. 4024, per l'imposta sui fabbricati); e ciò fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della definizione dell'accertamento (articolo 39 decreto-legge 7 agosto 1936).

Più ristretta, invece, è la competenza della commissione centrale, essendone normalmente escluse le questioni riflettenti la semplice estimazione dei redditi (articolo 48 testo unico 24 agosto 1877 cit.; art. 44 reg. 24 agosto 1877, cit.), e cioè tutte quelle, relative all'esistenza e all'ammontare del reddito, che possono risolversi senza il sussidio di particolari cognizioni, sulla base soltanto della comune esperienza. Ma all'infuori di questa limitazione, tutte le altre questioni rientrano nella competenza della commissione centrale; non soltanto, perciò, le questioni circa l'interpretazione e l'applicazione d'una norma legislativa (tributaria o di altri rami del diritto), ma quelle pure concernenti l'interpretazione dei negozi giuridici, perchè anche il loro esame dev'essere condotto coi criteri della tecnica giuridica.

Vi è poi un caso nel quale la competenza della commissione centrale si estende anche alle questioni di estimazione del reddito, ed è quello in cui si discute circa l'esistenza o l'ammontare di un reddito derivante dall'impiego del capitale, sebbene dal titolo non risulti stipulato alcun interesse (art. 50 T. U. 24 agosto 1877).

Dev'essere infine ricordata la speciale competenza della Commissione centrale, quale *giudice di appello*, nelle controversie relative alle imposte sugli affari, alla imposta sul capitale delle società azionarie e all'imposta sui maggiori utili relativi allo stato di guerra.

B) Riguardo alle imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta e ipotecarie, occorre distinguere le controversie relative alla determinazione della base imponibile da tutte le altre.

a) Le prime sono decise, al pari di quelle indicate *sub A*), in prima istanza dalla seconda sezione della Commissione distrettuale e in appello dalla seconda sezione della Commissione provinciale. Il giudizio emesso da quest'ultima è definitivo, salvo il ricorso all'autorità giudiziaria per grave ed evidente errore di apprezzamento, ovvero per mancanza o insufficienza di calcolo nella determinazione del valore (art. 29 decreto-legge 7 agosto 1936), e salvo anche il ricorso alla Commissione centrale per le questioni di diritto inerenti alla valutazione o al procedimento seguito dinanzi alle Commissioni. Anche per queste controversie è attribuita alla Commissione distrettuale e, inoltre, a quella provinciale la facoltà di aumentare i valori attribuiti dal-

l'Amministrazione ai beni trasferiti (art. 2 decreto-legge 5 marzo 1942, n. 186).

b) Le altre controversie sono decise in primo grado dalla commissione provinciale, e precisamente dalla sezione speciale sopra accennata e in secondo grado dalla commissione centrale (articoli 29 e 30 decreto-legge 7 agosto 1936).

C) Spetta anche alle Commissioni (distrettuale, provinciale, centrale) di decidere le controversie — in tema di contributi di miglioria per opere eseguite dallo Stato o col suo concorso — circa l'entità e, ritengo, per necessaria correlazione logica, circa anche l'esistenza dell'incremento di valore (art. 14 decreto-legge 28 novembre 1938, n. 2000).

D) Deve ricordarsi infine la competenza attribuita dall'art. 1 della legge 29 marzo 1940, n. 242, alle commissioni distrettuali di decidere intorno ai ricorsi delle società estere operanti in Italia e soggette all'imposta in surrogazione prevista nel titolo secondo del decreto 30 dicembre 1923, n. 3280, circa la determinazione del capitale investito nel Regno.

La competenza territoriale delle commissioni distrettuali (e delle commissioni provinciali nei casi in cui queste funzionino da giudici di primo grado) è determinata dalla sede dell'ufficio che ha proceduto all'accertamento, anche se si tratta di stabilire il reddito o il valore d'un fabbricato posto sul territorio di più comuni. Questa competenza deve ritenersi di carattere funzionale e quindi, analogamente a quella dei tribunali ordinari nelle controversie in cui è parte lo Stato, non prorogabile.

11. Le linee essenziali del procedimento dinanzi alle commissioni sono le seguenti:

a) Contro l'atto di accertamento dell'imposta il debitore può reclamare alla commissione di primo grado (che, normalmente, è la commissione distrettuale, ma per alcune controversie è, come si è detto, la commissione provinciale) nel termine di trenta giorni dalla notificazione del provvedimento (articoli 23 e 37 ultimo cpv. decreto 8 luglio 1937, n. 1516). Il reclamo è rivolto alla Commissione competente e deve indicare gli estremi del provvedimento impugnato e le ragioni sulle quali si fonda. Esso è presentato all'ufficio finanziario che ha eseguito l'accertamento; può anche essere presentato all'ufficio comunale nei casi in cui a quest'ultimo può essere consegnata la dichiarazione dei redditi, ovvero spedito con lettera raccomandata con ricevuta di ritorno. L'ufficio finanziario e quello comunale devono rilasciarne ricevuta; nel caso di spedizione per posta il ricorso si considera come presentato nel giorno che risulta dal timbro postale.

b) Il reclamo è trasmesso dall'ufficio finanziario alla commissione competente insieme coi documenti prodotti dal reclamante (articoli 23 e 39).

c) Se il contribuente ha chiesto di essere udito personalmente, dev'essere avvertito almeno dieci giorni prima dell'udienza fissata per la discussione del ricorso. Egli ha la facoltà di consultare presso la segreteria della commissione il rapporto dell'ufficio e gli atti ad esso allegati fino al giorno antecedente a quello della udienza; e può presentare note aggiunte e documenti fino a cinque giorni prima dell'udienza stessa. Se il reclamante non compare all'udienza, è rimesso alla discrezione della commissione di decidere la controversia o di concedere un differimento; se, però, la trattazione della controversia è rinviata, su richiesta della parte o di ufficio, il contribuente che ha chiesto l'audizione personale, anche se già udito, dev'essere nuovamente invitato (art. 28).

d) Per l'istruzione del ricorso il principio dominante è quello che la commissione, entro i limiti segnati dall'oggetto della contestazione e dai diritti sostanziali delle parti, ha un'ampia potestà di indagini e non è affatto vincolata dalle richieste delle parti stesse. Questo principio, che già si poteva desumere dal complesso delle norme anteriori, è stato espressamente enunciato nell'art. 27 del decreto-legge 7 agosto 1936, in cui è detto che il giudizio delle commissioni « sarà indirizzato esclusivamente all'applicazione della legge in base alla obbiettiva considerazione dei fatti, delle circostanze e degli elementi tutti di apprezzamento di cui siano a conoscenza ». La Commissione, quindi, ha tutte le facoltà di indagini, di accesso, di ispezione, di controllo, di richiesta di dati, di informazioni e di chiarimenti conferite dalle singole leggi d'imposta ai funzionari delle imposte dirette e del registro. Ed il contribuente ha il dovere di corrispondere alle richieste della commissione, altrimenti soggiace all'ammenda da lire 100 a lire 2000; senza dire dello sfavorevole apprezzamento che la commissione è autorizzata a fare del suo comportamento nella decisione della controversia (art. 25 decreto 8 luglio 1937). Oltre a ciò la commissione può disporre d'ufficio o consentire qualsiasi mezzo di prova che ritenga opportuno per l'accertamento della verità, rispettando soltanto le fondamentali esigenze del contraddittorio e della parità di condizione delle due parti in contrasto.

e) Nell'udienza fissata per la discussione del ricorso il procuratore delle imposte o del registro può intervenire personalmente o a mezzo di un suo rappresentante, per fornire i chiarimenti necessari e per esporre le sue controdeduzioni agli elementi di fatto e

g) La decisione è trasmessa dalla segreteria della commissione all'ufficio delle imposte o del registro e si considera pubblicata nel giorno del ricevimento da parte di quest'ultimo (art. 34 decreto 8 luglio 1937). Dallo stesso ufficio dev'essere eseguita la notificazione al contribuente della sola parte dispositiva della decisione nel termine di sessanta giorni dalla data del ricevimento. La mancata notificazione nel termine fa decadere l'amministrazione finanziaria dal diritto di appellare, tranne che essa non dimostri, mediante l'elenco restituito dal comune o la ricevuta della spedizione raccomandata, di avere inviato gli avvisi da notificare almeno dieci giorni prima della scadenza del termine stesso (art. 35).

h) Contro la decisione di primo grado, e nel termine di trenta giorni dalla sua notificazione, tanto l'ufficio finanziario quanto il contribuente possono proporre ap-

pello alla commissione di secondo grado, la quale ha tutti i poteri che competono al giudice di appello nel processo ordinario; essa, quindi, non solo può riesaminare le questioni discusse in primo grado, anche sulla base dei nuovi elementi che le siano offerti, o delle nuove indagini che istituisca, avvalendosi delle facoltà che le spettano al pari che alle commissioni distrettuali (art. 41), ma può prendere pure in considerazione ogni altra questione proposta dalle parti e che non esorbiti dall'oggetto della contestazione, quale risulta dall'accertamento amministrativo.

i) Contro la decisione emanata in secondo grado dalla commissione provinciale così l'ufficio finanziario come il contribuente possono ricorrere, nei casi stabiliti dalla legge, alla commissione centrale nel termine di trenta giorni dalla notificazione della decisione di appello (art. 45). Il ricorso deve contenere l'esposizione del fatto, l'enunciazione delle questioni e l'indicazione delle norme legislative o regolamentari che si affermano violate o erroneamente applicate (art. 46).

Alla discussione non intervengono nè il rappresentante dell'Amministrazione finanziaria nè il contribuente, all'infuori del caso già ricordato in cui la controversia abbia ad oggetto l'esistenza o la valutazione di interessi non risultanti dal titolo.

Le decisioni della commissione centrale devono essere notificate dall'ufficio delle imposte nel termine di tre mesi dal giorno in cui sono ad esso pervenute. Trascorso questo termine, la decisione diventa definitiva per l'amministrazione finanziaria, che non può più proporre, contro di essa, l'azione giudiziaria (art. 34 legge 8 giugno 1936, n. 1231).

l) Allorchè la commissione centrale, nell'esercizio della sua competenza di legittimità, annulla la decisione impugnata e rinvia la controversia alla commissione provinciale per un nuovo giudizio, questo è devoluto ad una sezione competente diversa da quella che ha emanato la decisione annullata. Se quest'ultima è stata emessa dalla commissione provinciale in adunanza plenaria, o quando manca altra sezione competente per materia, ovvero concorrono altre particolari circostanze, la commissione centrale può rimandare l'esame della controversia ad altra commissione provinciale dello stesso compartimento d'ispezione superiore (art. 48 cit.).

agli argomenti addotti dal contribuente. Dichiarata chiusa la discussione, il procuratore può rimanere presente alla votazione, ma non ha facoltà di interloquire.

f) La commissione non può deliberate se non sono presenti i tre quinti dei suoi componenti; le deliberazioni sono prese a maggioranza di voti; nel caso di parità prevale il voto del presidente (art. 18). L'obbligo della motivazione non è stabilito generalmente dalla legge per tutte le decisioni delle commissioni, ma solo per quelle relative a determinate controversie, e cioè: *a*) nelle controversie aventi ad oggetto la determinazione del valore per l'applicazione delle imposte sui trasferimenti della ricchezza, le decisioni delle commissioni distrettuali e provinciali devono contenere una sommaria motivazione, dalla quale risultino gli elementi di fatto tenuti a calcolo nella determinazione dei valori imponibili; *b*) in materia di imposte dirette e di imposte sui trasferimenti della ricchezza le commissioni provinciali e la commissione centrale doveno indicare i motivi delle loro decisioni allorchè pronunciano su questioni di diritto (art. 42); *c*) la motivazione inoltre è prescritta, anche per le decisioni della commissione distrettuale, quando escludono l'esistenza di interessi non risultanti dal titolo (art. 50 testo unico 24 agosto 1877, n. 4021). La commissione centrale, però, ha stabilito, con una razionale interpretazione della legge, che in qualsiasi decisione devono pur sempre essere indicate le ragioni sostanziali della pronunzia.

m) Coitro le decisioni, infine, della commissione provinciale è ammesso anche il ricorso per revocazione alla stessa commissione e negli stessi casi in cui questo mezzo di gravame è consentito nel processo comune (art. 395 cod. proc. civ.); il ricorso dev'essere presentato nei termini stabiliti per l'appello (art. 44 decreto 8 luglio 1937).

2) *Le commissioni censuarie.*

12. Com'è noto, l'accertamento dell'imposta sui terreni ha luogo col sistema del catasto, consistente nella rilevazione che in un certo momento si fa di tutto il territorio nazionale, diviso in porzioni (particelle catastali), per ciascuna delle quali si determina l'estensione e la cultura, il nome del possessore e il reddito. Essendosi, però, disposta, col decreto-legge 13 aprile 1939, n. 652, la formazione del nuovo catasto edilizio urbano, il medesimo sistema dovrà seguirsi, allorchè esso andrà in vigore, per l'accertamento dell'imposta sui fabbricati.

Le commissioni censuarie sono gli organi che, da un lato, collaborano con l'amministrazione attiva alla formazione del catasto, dall'altro, sono chiamate a risolvere le controversie fra l'amministrazione stessa e gl'interessati. Sono anch'esse ordinate in tre gradi: commissione comunale, provinciale e centrale, e così formate:

a) La commissione comunale si compone, nei comuni capoluogo di provincia e in quelli con popolazione superiore a 50.000 abitanti, di un presidente, di otto membri effettivi e quattro supplenti, negli altri, di cinque membri effettivi e di tre supplenti, nominati tutti dall'Intendente di finanza della provincia.

b) La commissione provinciale è costituita di un presidente, di otto membri effettivi e quattro supplenti nominati dal Ministro per le finanze.

c) La commissione centrale è composta di diciannove membri effettivi e sei supplenti nominati dal ministro per le Finanze ed è presieduta da quest'ultimo ovvero dal vice presidente da lui prescelto fra i membri effettivi.

Così le commissioni distrettuali, nei comuni maggiori come le commissioni provinciali e la commissione centrale funzionano in due distinte sezioni: la prima per il catasto terreni, la seconda per il nuovo catasto edilizio urbano (decreto-legge 23 novembre 1944, n. 403).

Le loro attribuzioni sono intrecciate con quelle dell'amministrazione catastale. Questa, infatti, compiuti

gli accertamenti che occorrono per la formazione delle tariffe, comunica gli elementi censuari contemporaneamente alle commissioni comunali per i rispettivi comuni, a quelle provinciali per le rispettive provincie, alla commissione centrale per tutto il regno. Entro trenta giorni dalla comunicazione le commissioni comunali hanno facoltà di presentare alla commissione provinciale le loro osservazioni circa la perequazione fra gli elementi censuari del proprio comune e quelli dei comuni limitrofi.

La commissione provinciale, entro i successivi sessanta giorni, sentite l'amministrazione del catasto e la sezione agraria della camera di commercio, devide, sia in via comparativa, sia in via assoluta, sugli elementi censuari dei comuni della propria provincia. Contro le decisioni della commissione provinciale l'amministrazione del catasto può ricorrere alla commissione centrale, che decide definitivamente nel termine di novanta giorni dal ricevimento del ricorso (art. 8 legge 4 aprile 1939, n. 589; articoli 20 e 22 legge 8 marzo 1943, n. 153).

Procede indi l'amministrazione al classamento, e cioè ad applicare a ciascuna particella la qualità e la classe che le compete, e ne rende noti i risultati mediante il deposito degli atti nella sede del comune e l'affissione di un manifesto che ne dà notizia. I possessori interessati possono reclamare cotntro di essi alla commissione comunale; contro le decisioni di questa tanto i possessori quanto l'amministrazione possono produrre appello alla commissione provinciale, ma soltanto per questioni di massima o per violazioni di legge (articoli 37 e 38 T. U. 8 ottobre 1931, n. 1570; art. 23 legge 8 marzo 1943).

3) *Le commissioni comunali e la G.P.A. in materia di tributi locali.*

13. Per la risoluzione in sede amministrativa delle contestazioni relative ai tributi comunali — eccezione fatta per quelle in tema di imposte di consumo — è costituita una commissione comunale, formata di un numero di membri che varia secondo la classe a cui appartiene il comune, e che decide, in primo grado, sui reclami dei contribuenti, che devono proporsi nei trenta giorni dalla notificazione del provvedimento contenente le nuove iscrizioni o variazioni o le rettificazioni delle denuncie (art. 278 testo unico 14 settembre 1931, n. 1175, modificato con l'art. 38 del decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 62).

Contro la decisione della suddetta commissione gli interessati e il comune possono, nel termine di trenta giorni dalla notificazione o comunicazione della medesima, ricorrere in appello alla G.P.A., in sede amministrativa, integrata con l'aggiunta di due membri effettivi e due supplenti scelti dal prefetto (articoli 282 e 283 testo unico citato).

Riguardo, invece, ai tributi provinciali, la competenza a provvedere sui reclami spetta, in primo grado, alla G.P.A. in sede amministrativa e in secondo grado alla stessa G.P.A., integrata nel modo che si è detto (art. 284).

Contro le decisioni della G.P.A., così per i tributi comunali come per quelli provinciali, è ammesso un ulteriore gravame, per soli motivi di legittimità, alla commissione centrale per le imposte dirette (art. 284-*bis*, aggiunto col decreto-legge 26 dicembre 1936, n. 2394).

Ai medesimi organi spetta anche di decidere le controversie riguardanti l'incremento di valore conseguito dalla proprietà immobiliare in dipendenza di opere compiute dagli enti locali senza il concorso dello Stato per l'applicazione del relativo contributo di miglioria (articolo 240); laddove le questioni concernenti la determinazione della zona in cui sono comprese le proprietà soggette al contributo e i prezzi iniziali dei beni sono decise in primo grado dalla G.P.A. e in secondo grado dal Ministro per le finanze (art. 239).

4) *Il comitato direttivo degli agenti di cambio e il collegio peritale.*

14. La valutazione, ai fini dell'imposta di negoziazione, dei titoli delle società con capitale non inferiore a lire 250.000, non quotati in borsa, e di quelli che, pur essendo quotati, non hanno avuto nell'anno precedente contrattazioni in borsa, è fatta d'ufficio, ogni anno, dal comitato direttivo degli agenti di cambio della borsa valori locale o, questa mancando, della borsa più vicina alla sede della società emittente (art. 4 decreto-legge 15 dicembre 1938, n. 1975). Contro la determinazione del comitato è ammesso il ricorso ad un collegio peritale di nove membri effettivi e due supplenti, costituito con decreto del Ministro per le finanze e la cui decisione è definitiva (articoli 9 e 10 R. decreto-legge citato; articoli 1 e 2 legge 29 marzo 1940, n. 243).

Il medesimo collegio peritale giudica anche in appello dalle commissioni distrettuali (v. sopra, n. 10, lett. *D*), dei ricorsi aventi ad oggetto la determinazione del capitale delle società straniere investito nel Regno (art. 2 legge 29 marzo 1940, n. 242).

Temporaneamente, fino al 31 dicembre dell'anno successivo alla dichiarazione di cessazione dello stato di guerra, le suddette attribuzioni del collegio peritale sono deferite ad una speciale sezione della commissione provinciale delle imposte (art. 1 decreto legislativo luogotenenziale 25 maggio 1945, n. 301).

5) *Le camere di commercio e il ministro delle Finanze.*

15. Per la risoluzione delle controversie circa la qualificazione delle merci agli effetti dell'imposta doganale l'interessato può chiedere che esse siano deferite al giudizio della camera di commercio, che decide su parere d'una commissione di periti. Se, invece, egli non chiede il giudizio della camera, ovvero egli stesso o l'ufficio doganale non accettano il giudizio da questa emesso, la decisione spetta al ministro delle Finanze, il quale, prima di emetterlo, deve, di regola, sentire il parere del collegio dei periti (articoli 1 e seguenti testo unico 9 aprile 1911, n. 330 e successive modificazioni).

Contro la decisione del ministro è ammesso il ricorso al consiglio di Stato, ma solo per l'incompetenza o eccesso di potere (art. 26 cpv. testo unico 26 giugno 1924, n. 1054), intesa quest'ultima espressione, non nel significato che assume quale motivo di illegittimità dell'atto

amministrativo, ma nel senso in cui è adoperata dall'art. 362 cod. proc. civ., e cioè di sconfinamento del giudice dai suoi poteri.

Il medesimo procedimento si segue per la risoluzione delle controversie circa la qualificazione di alcune merci agli effetti delle rispettive imposte di fabbricazione (articolo 35 decreto ministeriale 8 luglio 1924 per l'imposta di fabbricazione degli spiriti; art. 16 decreto ministeriale di pari data per l'imposta di fabbricazione dello zucchero).

III. L'azione giudiziaria

16. Si è già detto (n. 1) che secondo i principî fondamentali del nostro contenzioso amministrativo le controversie tributarie rientrano, per la loro natura, nella competenza del giudice ordinario. E quindi l'azione giudiziaria per la difesa dei diritti così dell'ente pubblico come del debitore d'imposta deve ritenersi ammissibile in ogni caso in cui un'espressa disposizione non deferisca la controversia ad una giurisdizione speciale o non escluda in tutto o in parte il sindacato giudiziario.

Ma le nostre leggi apportano a questo principio notevoli limitazioni, sottraendo alla giurisdizione ordinaria alcune questioni relative ad alcune imposte.

A) Riguardo all'imposta fondiaria, sono escluse dalla competenza del giudice ordinario le controversie relative a semplice estimazione di redditi o a questioni di fatto (art. 6 legge sul contenz. amm., art. 39 ult. cpv. Testo unico 8 ottobre 1931, n. 1572, modificato con l'artesto unico 8 ottobre 1931, n. 1572, modificato con l'articolo 21 del decreto-legge 4 aprile 1939, n. 589, art. 23 legge 8 marzo 1943, n. 153).

B) Per le altre imposte dirette, il cui accertamento è soggetto al controllo delle commissioni amministrative, sono sottratte alla cognizione dell'autorità giudiziaria le controversie concernenti la semplice estimazione dei redditi (art. 53 testo unico 24 agosto 1877, n. 4021; art. 22, secondo cpv. decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639). Quali siano il preciso significato di questa frase e l'àmbito di applicazione della norma che essa esprime è stato sempre controverso; e l'incertezza ha dato esca a una miriade di decisioni. Tenuto conto della lettera della legge, che i lavori preparatori concorrono a precisare, e della lunga elaborazione giurisprudenziale, il concetto della legge sembra esser quello che sono eccettuate dalla competenza giudiziaria le sole controversie, aventi ad oggetto la determinazione del reddito, che possono essere decise con indagini empiriche, non implicando la risoluzione d'una questione giuridica; e quindi, reciprocamente, la competenza giudiziaria si estende, oltre che a tutte le controversie, di qualunque natura, che non riguardano l'estimazione dei redditi, anche a quelle che sono bensì di estimazione, ma richiedono, per la loro decisione, un'indagine giuridica.

C) Le controversie relative alla determinazione del valore, nelle imposte di registro, di successione, in surrogazione, di manomorta ed ipotecarie, sono decise, come si è detto, in primo grado dalla commissione distrettuale e in secondo grado da quella provinciale, contro la cui decisione è ammesso il ricorso all'autorità giudiziaria, ma solo per grave ed evidente errore di apprezzamento ovvero per mancanza o insufficienza di calcolo nella determinazione del valore (art. 29 decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639).

D) Sfuggono anche alla cognizione dell'autorità giudiziaria le controversie sulla qualificazione delle merci ai fini delle imposte di fabbricazione, dell'imposta doganale e di quella sull'entrata.

E) L'art. 285 del testo unico sulla finanza locale esclude dalla competenza giudiziaria le questioni che si riferiscono « ad estimazione di redditi o ad accertamenti di fatto relativi alla materia imponibile »; la quale espressione, essendo diversa e più ampia di quelle adoperate nelle leggi sulle imposte dirette erariali, si presta a comprendere in sè, oltre che le controversie di estimazione, ogni altra che possa essere risolta con una mera indagine di fatto, anche se estranea al tema dell'estimazione.

F) Ricordiamo da ultimo la funzione giurisdizionale dell'Intendente di finanza nell'applicazione delle sanzioni per i reati fiscali.

La competenza dell'intendente è limitata alle contravvenzione per le quali la legge stabilisce la sola pena dell'ammenda, essendo devoluto ogni altro reato alla cognizione del tribunale ordinario.

L'Intendente pronuncia la condanna con decreto motivato, che diviene esecutivo, quando non sia fatta opposizione nel termine di quindici giorni da quello della sua notificazione. L'opposizione si propone mediante dichiarazione contenente i motivi, ricevuta dall'intendente di finanza che ha emesso il decreto, o da un funzionario da lui delegato, ovvero da un funzionario degli uffici finanziari del luogo di residenza dell'imputato. Essa è trasmessa dall'intendente al procuratore del Re presso il tribunale competente; ordinato il dibattimento, se l'opponente si presenta, il decreto di condanna è revocato di diritto ed il tribunale giudica in prima istanza nelle forme stabilite dal codice di procedura penale (articoli 36 e seguenti legge 7 gennaio 1929, n. 4).

17. La facoltà del cittadino di promuovere l'azione giudiziaria è subordinata all'adempimento d'una gravosa condizione, e cioè al preventivo soddisfacimento della pretesa tributaria risultante dall'atto di accertamento. Questa regola, comunemente denominata *solve et repete*, sancita, in via generale, nell'art. 6 cpv. della legge sul contenzioso amministrativo e riprodotta in quasi tutte le leggi speciali tributarie (art. 149 legge del registro; art. 97 legge tributaria sulle successioni, ecc.), ha sempre dato luogo ad una infinità di contestazioni circa i limiti in cui deve essere applicata.

Quanto ai limiti oggettivi, si è ritenuto: *a*) che l'espressione « ogni controversia d'imposta », contenuta nell'articolo 6 della legge sul contenzioso amministrativo, deve intendersi riferita ad ogni specie di tributo, e quindi non soltanto alle imposte dirette e indirette, ma anche alle tasse e ai tributi speciali; *b*) che dall'àmbito di applicazione della regola sono esclusi soltanto i supplementi d'imposta; *c*) che la regola stessa si estende

a qualsiasi giudizio in cui il privato proponga una domanda (citazione, opposizione, ricorso) all'autorità giudiziaria, con la quale sollevi una controversia d'imposta, non, invece, nei giudizi in cui sia parte attrice la stessa amministrazione finanziaria; *d*) che l'obbligo del preventivo pagamento sussiste per qualsiasi controversia che abbia la sua radice in un rapporto giuridico tributario quale che sia l'oggetto specifico della contestazione.

Più difficili a definire sono i limiti soggettivi di applicazione della regola. E' stato anzitutto deciso che essa non vige nei confronti dello Stato, reclamante contro la richiesta di pagamento dell'imposta da parte di un ente pubblico minore, perchè, essendo il privilegio del *solve et repete* « una diretta espressione della sovranità dello Stato », non è possibile che questo nel consentirlo agli enti minori « l'abbia concesso anche contro se stesso, abdicando alla sua sovranità »; sia perchè « le spese delle amministrazioni statali sono soggette alle formalità sancite dal regolamento generale sulla contabilità dello Stato; ed i fondi, che occorrono per una nuova spesa, non si possono ottenere in un brevissimo periodo di tempo e senza le prescritte giustificazioni ».

All'infuori dell'ipotesi dello Stato contribuente, l'eccezione del *solve et repete* può essere fatta valere di fronte a qualsiasi debitore d'imposta, sia esso il soggetto passivo o il responsabile o il sostituto d'imposta, e anche di fronte a coloro i cui beni sono vincolati al soddisfacimento del credito d'imposta e che, quantunque non obbligati al pagamento, in quanto vogliono sottrarre i loro beni all'esecuzione fiscale, sono soggetti all'onere di soddisfare il tributo; non, però, di fronte ad altre persone, anche se siano parti in una controversia d'imposta, com'è nel caso dei creditori del contribuente che nel giudizio di graduazione sollevano eccezioni circa la collocazione del credito d'imposta.

La giurisprudenza infine, della corte suprema, adottando un temperamento equitativo, che trova la sua giustificazione nell'esigenza di attenuare le più inique conseguenze derivanti dalla regola *solve et repete*, ne ha escluso l'applicabilità nei casi in cui risulta *prima facie* che la persona, contro la quale è rivolta la pretesa tributaria, è estranea assolutamente all'obbligazione d'imposta.

18. Circa il tempo in cui l'azione giudiziaria può essere promossa, le nostre leggi generalmente contengono una duplice limitazione, stabilendo che l'azione stessa non può essere proposta prima che il procedimento amministrativo di accertamento dell'imposta sia pervenuto a un certo stadio, nè dopo la scadenza di un certo termine.

A) Per le imposte dirette che si riscuotono mediante ruoli l'azione giudiziaria non può essere proposta se non dopo la pubblicazione dei ruoli stessi (art. 6 legge sul contenz. amm.); e si è ritenuto che la pubblicazione sopravvenuta nel corso del processo non basti a rendere proponibile l'azione.

Logicamente, poi, la fase amministrativa dell'accertamento dovrebbe precedere quella giudiziaria, cosicchè l'azione dinanzi alla giurisdizione ordinaria non dovrebbe essere ammissibile se non dopo l'esaurimento della via gerarchica o del ricorso contenzioso, Ma la nostra legislazione non si uniforma sempre a questa direttiva.

a) Nei casi in cui contro l'atto amministrativo di accertamento è ammesso il ricorso gerarchico, la sua proposizione non costituisce una condizione per la successiva azione giudiziaria; ma, se questa è promossa senza che sia presentato il ricorso, o prima che siano trascorsi novanta giorni dalla presentazione, l'amministrazione, che rimanga soccumbente nel giudizio, non è tenuta al rimborso delle spese di lite (art. 149 legge del registro).

b) Il medesimo regolamento ritengo che viga tuttora per le controversie in materia di imposte di registro, di successione, di manomorta, ipotecarie e in surrogazione, non riguardanti la base imponibile; per esse, infatti, al ricorso gerarchico è stato sostituito il reclamo alle Commissioni delle imposte, ma nessuna modificazione è stata apportata alle precedenti norme regolatrici del rapporto fra il ricorso amministrativo e l'azione giudiziaria, e l'art. 22 del decreto 7 agosto 1936 si riferisce soltanto alle controversie in materia di imposte dirette.

c) Nel campo delle imposte dirette, per le quali spetta al cittadino, contro l'atto di accertamento, il ricorso alle commissioni ammistrative, l'autorità giudiziaria può essere adita anche dopo che sia intervenuta soltanto la decisione definitiva della Commissione distrettuale o di quella provinciale (art. 22 decreto-legge 7 agosto 1936).

d) Per i tributi locali, invece, il lgislatore ha adottato una regola diversa, e cioè che non si può proporre l'azione giudiziaria se non dopo esaurito il procedimento amministrativo in tutti i suoi gradi.

B) Circa il termine entro il quale dev'essere proposta l'azione giudiziaria, occorre distinguere le imposte dirette che si riscuotono mediante ruoli dalle altre imposte statali e dai tributi locali.

a) Per le prime il termine è di sei mesi dalla pubblicazione del ruolo; ma se si tratta di questioni, che non siano state definitivamente risolte in via amministrativa prima della pubblicazione del ruolo, il suddetto termine decorre dall'ultima decisione amministrativa che sia definitiva per sua natura o che tale sia divenuta per mancanza di gravame (comb. art. 53 legge sull'imposta mobiliare e art. 120 reg.).

b) Riguardo alle altre imposte statali, e quando si tratta di controversie che abbiano formato oggetto d'una decisione amministrativa, e cioè, o d'una decisione dell'intendente di Finanza o del ministro, emessa sul ricorso gerarchico del contribuente, ovvero d'una decisione delle commissioni amministrative per la risoluzione delle controversie in materia di imposte indirette, l'azione giudiziaria deve essere proposta nel termine di sei mesi dalla notificazione della decisione stessa.

c) Nel campo dei tributi locali l'azione giudiziaria dev'essere proposta, per le imposte di consumo, nel termine di tre mesi dalla notificazione della decisione amministrativa e, per tutti gli altri tributi, nel termine di sei mesi dalla pubblicazione del ruolo o dalla notifica-

zione dell'ultima decisione delle commissioni amministrative, se posteriore al ruolo (art. 285 t. u. 14 settembre 1931, n. 1175).

Circa gli effetti del giudicato, non sorge questione riguardo alle imposte istantanee, nelle quali per ogni singolo avvenimento, costituente il presupposto del tributo, nasce un distinto debito d'imposta e si fa luogo ad un distinto accertamento, cosicchè non è dubbio che l'efficacia della cosa giudicata non si estenda oltre il caso deciso. Ma deve adottarsi risoluzione analoga per le imposte periodiche, dato che anche in queste sorge per ogni periodo d'imposta un debito distinto da quello relativo ai periodi precedenti e susseguenti, cosicchè l'efficacia del giudicato è limitata al periodo d'imposta relativamente al quale è sorta la controversia, quale che sia la natura della questione decisa, e cioè anche se si tratti di una questione riflettente quegli elementi del rapporto d'imposta che si riproducono inalterati (la questione, ad es., circa la capacità del soggetto d'imposta) nei periodi successivi. Qualora, però, l'accertamento amministrativo si estenda a più periodi d'imposta, come nel caso dell'imposta mobiliare, per la quale l'accertamento non può essere modificato se non dopo un biennio, anche l'efficacia della cosa giudicata si estende ai vari periodi compresi nell'accertamento.

§ 3. Critica del sistema e proposte di riforma.

19. Che il sistema sopra delineato non risponda alle più elementari esigenze della giustizia tributaria è stato detto e ridetto e non ha quasi bisogno di essere dimostrato, tanto sono evidenti i difetti che esso presenta e gli inconvenienti che produce.

a) Risaltano anzitutto la disorganica molteplicità e l'incerta natura degli organi fra i quali è distribuito il compito di attuare la giustizia tributaria; donde derivano conflitti di competenza e frequentissime, difficili questioni circa i rapporti fra l'uno e l'altro, la cui risoluzione determina ritardi, intralci ed aggravi di spese.

Alla varietà degli organi si accompagna la diversità dei procedimenti, pur dovendosi riconoscere che un notevole passo sulla via della unificazione si è fatto col decreto 8 luglio 1937, n. 1516, che regola il procedimento dinanzi alle commissioni, in ordine al quale si rinvenivano scarse e frammentarie disposizioni nelle leggi precedenti.

b) La discriminazione fra le questioni di estimazione e le altre che non sono tali, ardua in se stessa e aggravata dalla incostante terminologia legislativa (v. sopra, n. 16), alimenta un numero sterminato di controversie, che, in mancanza di una sicura direttiva ricevono soluzioni oscillanti, per lo più empiriche, dalle quali è difficile trarre degli orientamenti per i casi futuri.

c) La tutela del contribuente, per le questioni di semplice estimazione — che pure sono le più numerose ed involgono talvolta interessi cospicui — è assai imperfetta per la sommarietà e superficialità dell'indagine cui sono costrette le commissioni, oberate di lavoro; per il modo in cui avviene la scelta dei commissari, la cui nomina e la cui conferma dipendono, in sostanza, da quella stessa amministrazione Finanziaria che è parte in causa; per la flagrante violazione dei principi del contraddittorio, in quanto, chiusa la discussione, il rappresentante della finanza è autorizzato ad assistere alla votazione, benchè non abbia — oh santa innocenza del legislatore! — la facoltà di interloquire.

d) All'incontro, per le imposte dirette, per le questioni che non sono di semplice estimazione, i mezzi apprestati al contribuente per la sua difesa sono pletorici, dato che le questioni stesse possono passare attraverso il vaglio dei tre ordini di commissioni amministrative e poi ancora della magistratura ordinaria in tutti i gradi: complicazione in parte attenuata dalla norma che consente al contribuente di adire l'autorità giudiziaria dopo la decisione definitiva della commissione distrettuale o di quella provinciale.

e) Uno dei più deplorevoli risultati di tutto il sistema è l'enorme ritardo nella definizione delle controversie tributarie, il che è fonte di disagio sia per l'amministrazione che per il contribuente: se, infatti, l'imposta è iscritta a ruolo e riscossa prima che la controversia sia decisa, qualora poi la risoluzione sia favorevole al contribuente, questi subisce il danno del tardivo rimborso delle somme indebitamente pagate, senza neppure la corresponsione degl'interessi legali, essendosi ritenuto che questi non decorrono se non dalla data del passaggio in giudicato della sentenza che definisce la lite (con la quale regola contrasta l'altra, pure accolta dalla giurisprudenza, che, per i supplementi d'imposta, in materia di imposte indirette, il contribuente che proponga l'opposizione, avente efficacia sospensiva, alla ingiunzione, deve poi gl'interessi dalla data di questa, ove l'opposizione sia respinta); qualora, invece, la riscossione del tributo sia ritardata fino alla definizione della controversia, che si risolva sfavorevolmente per il contribuente, si verifica il grave inconveniente che il momento del pagamento viene ad essere molto lontano da quello in cui si è verificato il fatto generatore della imposta.

f) Ed infine, anche nei casi in cui i diritti del cittadino trovano la loro piena tutela nell'azione giudiziaria, l'esercizio di questa incontra un ostacolo, che può essere talvolta una insormontabile barriera, nell'esoso ed ingiusto principio del *solve et repete*.

§ 4. BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

A) *Opere di carattere generale.*

1) MORTARA: *Commentario del codice e delle leggi di procedura civile*, vol. I, 4ª ediz., Milano s. d., pagg. 316-338; 384-393; 609-619; 707-711.
2) CHIOVENDA: *Istituzioni di diritto processuale civile*, vol. II, sez. 1ª, Napoli 1934, pag. 244.
3) BORSI: *La giustizia amministrativa*, 7ª ediz., Padova 1941, pag. 155.
4) SALEMI: *Il concetto di parte e la pubblica amministrazione*, Roma 1916, pag. 251.
5) ZANOBINI: *Corso di diritto amministrativo*, vol. II, 3ª ediz., Milano 1942, pag. 448.
6) GUICCIARDI: *La giustizia amministrativa*, 2ª ediz., Padova 1943, pag. 347.
7) QUARTA: *Commento alla legge sulla imposta di ricchezza mobile*, vol. II, 3ª ediz., Milano 1920, pag. 513 a fine; vol. III, 1925, pagg. 1-147.
8) CLEMENTINI - BERTELLI - SCANDALE: *Commento alle leggi sulla imposta di ricchezza mobile*, vol. II, 4ª ediz., Torino 1934, pagg. 697-995.
9) GIANNINI A. D.: *Istituzioni di diritto tributario*, 3ª ediz., Milano 1945, pagg. 180-228.
10) GIANNINI A. D.: *Elementi di diritto finanziario*, Milano 1945, pagg. 133-149.
11) INGROSSO: *Istituzioni di diritto finanziario*, vol. II, Napoli 1937, pagg. 197-229.
12) TESORO: *Principi di diritto tributario*, Bari 1938, pagg. 328-450.

B) *Opere particolari sul processo tributario.*

1) BERLIRI A.: *Il processo tributario amministrativo*, Reggio Emilia 1940, volumi 2.
2) ALLORIO: *Diritto processuale tributario*, Milano 1942.
3) GRECO: *Il procedimento contenzioso dinanzi alle giurisdizioni tributarie speciali*, Padova 1943.
4) PUGLIESE: *La prova nel processo tributario*, Padova 1935

C) *Articoli di riviste* (si citano solo quelli più recenti e che si ritengono particolarmente significativi).

1) ALLORIO: *Relazione tra giudice speciale tributario e giudice ordinario* in « Riv. dir. finanz. e scienza delle fin. », 1943, II, pag. 65.
2) ALLORIO: *Solidarietà processuale e variazione di motivi nell'impugnazione tributaria*, in « Rivista » cit.; 1943, II, pag. 32.
3) ANDRIOLI: *Intorno ai principi generali della prova nel processo tributario*, in « Riv. it. dir. finanz., 1939 », I, pag. 281.
4) BERLIRI L. V.: *Sul ricorso all'autorità giudiziaria nel processo fiscale per l'applicazione delle imposte dirette*, in « Rivista » cit. 1942, I, pag. 175.
5) BERLIRI A.: *Della giustizia tributaria*, in « Rivista » cit. 1943, I, pag. 69.
6) BODDA: *Intorno alla competenza dell'autorità giudiziaria ordinaria sulle questioni concernenti irregolarità verificatesi nel procedimento dinanzi alle Commissioni amministrative*, in « Riv. dir. finanz. e scienza delle fin. » 1937, II, pag. 24.
7) BUZZETTI: *Diritto processuale tributario*, in « Rivista » cit., 1937, I, pag. 97, 215, 304; 1938, I, pag. 81, 423; 1940, I, pag. 174, 265.
8) CANDIAN: *L'opposizione al fallimento fiscale e il « solve et repete »*; in « Riv. dir. process. civ. », 1934, I, pag. 400
9) CATALANO: *Il vigente sistema per la risoluzione delle controversie relative alle imposte indirette sui trasferimenti della ricchezza*, in « Riv. it. dir. finanz. », 1940, I, pag. 27.
10) D'ONOFRIO: *L'opposizione al fallimento fiscale e il « solve et repete »*, in « Riv. dir. process. civ. », 1934, II, pag. 83.
11) GIUSSANI: *Diritti soggettivi e interessi legittimi nel rapporto d'imposta*, in « Riv. it. dir. finanz. », 1942, I. pag. 1.
12) GIUSSANI: *La competenza dell'autorità giudiziaria in tema di imposte dirette*, in « Rivista » cit., 1942, I. pag. 133.
13) INGROSSO: *Sull'autonomia dell'azione giudiziaria in materia tributaria*, in « Foro it. », 1938, I, pag. 953.
14) MICHELI: *Aspetti e problemi della prova e della decisione nel processo tributario*, in « Riv. dir. finanz. e scienza delle fin. », 1940, I, pag. 220.
15) MICHELI: « *Solve et repete* » *e prova* « *prima facie* », in « Rivista » cit., 1941, II, pag. 55.
16) PUGLIESE: *Diritti subbiettivi e interessi legittimi di fronte alla giurisdizione amministrativa tributaria*, in « Riv. it. dir. finanz. », 1938, I, p. 68.
17) RAGNISCO: *Sul carattere giuridico delle Commissioni tributarie*, in « Rivista » cit., 1943, pag. 1.

L'IMPOSIZIONE DEI CONSUMI E I MONOPOLI FISCALI

A CURA DEL

prof. BENVENUTO GRIZIOTTI

Ordinario dell'Università di Pavia

1. L'imposizione dei consumi e i monopoli fiscali sono oggetto di forti critiche, sia nel campo scientifico ed economico-finanziario, sia in quello politico e inoltre sono un esempio curioso di contraddizione fra le idee dominanti nella dottrina e la pratica delle finanze pubbliche, che pur dovrebbe quelle idee prevalenti rappresentare.

Infatti, nonostante tutte le ostilità, le imposte indirette sui consumi occupano sempre un posto fondamentale nelle finanze pubbliche e a poco meno di un secolo di distanza dall'agitazione di Ferdinando Lassalle contro le finanze borghesi per lo sfruttamento delle classi lavoratrici attraverso l'imposta indiretta e dall'arringa defensionale al processo di Berlino del 1863 pubblicata col titolo l'imposta indiretta e le condizioni delle classi lavoratrici (Roma, Mongini, 199), l'U.R.S.S., come si sa, ha preparato e sostenuto la guerra soprattutto con le imposte indirette e l'Italia attualmente, con 500 miliardi di lire di spese, 140 di entrate effettive e 60 per movimento di capitali, può compiacersi di ricavare, all'infuori del cospicuo gettito delle varie imposte indirette, 4 miliardi al mese di provento netto dal monopolio sui tabacchi e sperare di poter importare la materia prima dall'estero per far salire tale provento a 6 miliardi, che si avrà in ogni caso fra due anni alla piena ripresa della coltivazione e lavorazione in Italia.

Le contraddizioni sono stupefacenti e occorre chiarire le idee e le cose per venirne fuori, con orientamenti di politica ricostruttiva dei nostri ordinamenti finanziari.

2. Le imposte sui consumi, ed i monopoli fiscali presentano aspetti comuni in quanto vogliono incidere i consumatori; ma i monopoli fiscali non sono soltanto una particolare imposta indiretta, bensì un metodo per attribuire allo Stato i guadagni di spettanza del produttore o venditore o di entrambi; quindi rappresentano un istituto anfibio della finanza politica.

3. Le funzioni di questi due istituti considerati per ciò che hanno di comune e altresì di differenziale, possono essere quattro, delle quali una fiscale e tre extrafiscali.

La *funzione fiscale* è di colpire la capacità contributiva del consumatore da sola o congiuntamente a quella del produttore.

Le *funzioni extrafiscali* sono:

1° La protezione economica, la quale può giungere anche a tal punto da cambiare natura all'istituto finanziario se, anzichè funzione accessoria a quella fiscale, si presenta come esclusiva; nel qual caso si ha, per esempio, una misura protettiva pura e semplice e non un'imposta. Invero nel caso limite di perfetta protezione il dazio protettivo non procura un'entrata e non è più un'imposta.

2° La restrizione dei consumi non desiderabili, ma non proibiti o proibibili, come nel caso di imposte sui consumi di lusso, sui liquori o sulle bevande molto alcooliche, sui consumi dannosi alla salute e scandalosi (oppio, stupefacenti).

3° La redistribuzione della ricchezza, colpendo spese eccessive o voluttuarie e assorbendo soprarediditi.

4° E' opportuno fare qualche riflessione sulla funzione fiscale.

I consumi sono manifestazioni indirette di capacità contributiva in quanto possono lasciare supporre che oltre la ricchezza necessaria per la spesa privata il contribuente ne possegga altra da aggiungere al prezzo della cosa o del servizio comperato e da destinare a titolo d'imposta per la spesa pubblica, o perchè effettivamente possiede altra ricchezza disponibile per il Fisco, o perchè riduce la quantità del bene o servizio, che avrebbe richiesto se non fosse colpito, o rinuncia ad altri consumi (presenti o futuri) meno utili.

Sotto il punto di vista delle imposte personali o soggettive, le imposte indirette sarebbero da preferire alle imposte dirette, che abbiano la pura funzione fiscale di colpire la capacità contributiva derivante dal guadagno o dal possesso della ricchezza, sicchè sarebbe giustificato il posto preponderante che hanno conservato nei sistemi tributari. Invero chi produce e non consuma, deve certo pagare il suo debito allo Stato, che gli assicura le condizioni generali per lavorare proficuamente, e ciò è ragionevole dal lato economico e giuridico.

Ma sotto l'aspetto sociale il produttore, che vive isolato dal mondo a creare ricchezza in un'officina o in un'azienda rurale o montana e non consuma la ricchezza prodotta, perchè avaro la risparmia fortemente o di fatto non può spenderla, per il suo stato di segregazione, gode meno intensamente del consumatore non solo la ricchezza, ma gli stessi servigi sociali. Questo pensiero giustifica negli ordinamenti soggettivi delle imposte, l'imposta personale progressiva sulla spesa anzichè sul reddito, per se stesso e indipendentemente dalle opportunità pratiche relative all'accertamento e all'applicazione delle imposte, nonchè dei loro fini extra-

fiscali, i quali invece possono consigliare il coordinamento di una imposta progressiva e anche fortemente progressiva sulla spesa con un'imposta fortemente progressiva sugli alti redditi e patrimoni.

La prima colpirebbe la normale capacità contributiva personale secondo il tenore di vita mantenuto con il proprio lavoro o con il patrimonio e in ciò si manifesta come imposta anfibia, esercitando il compito d'imposta diretta oltre che indiretta. Essa poi potrebbe esercitare anche la funzione extrafiscale di penalizzare gli sperperi della ricchezza o quella di redistribuirla.

La seconda avrebbe soltanto carattere redistributivo e potrebbe anche in parte sovrapporsi alla prima nell'esercizio di questo compito extrafiscale, rinvigorandolo.

Ma dal lato delle imposte oggettive e reali sui consumi, queste considerazioni non hanno rilevanza e rimane in tutta la sua gravità l'appunto che si fa alle imposte indirette di colpire talvolta consumi che non sono indizio di capacità contributiva; di colpire con progressione a rovescio la ricchezza; di gravare specialmente sulle classi povere e aventi famiglie numerose, sicchè il gran numero degli appartenenti agli strati sociali inferiori porta il maggior contributo alle finanze pubbliche mediante le imposte indirette.

5. Con cautela quindi è da riflettere sulla capacità contributiva nelle imposte indirette, le quali assorbono la rendita del consumatore, rappresentata dalla differenza fra il prezzo pagato e il prezzo che si sarebbe disposti di pagare mediante l'aumento dovuto all'imposta prima di rinunciare al consumo di una determinata quantità di merce.

E' subito da rilevare la critica sociale che può farsi al concetto economico di capacità contributiva così definita. I beni di prima necessità, essendo meno elastici, presentano la massima rendita del consumatore; i padri di numerosa famiglia sono disposti a sopportare le più alte quote d'imposta sui beni di prima necessità, pur di non rinunciare al loro consumo.

Il concetto sociale di capacità contributiva esclude invece che siano da colpire tali beni e per questa ragione si condannano i sistemi finanziari, che ricavano le entrate da numerose imposte sui consumi di beni necessari all'esistenza.

Per altro subentrano varie considerazioni da tenersi presenti in determinate circostanze.

1) Nei paesi o nelle epoche, di generale prosperità e facile occupazione anche i beni necessari presentano ineccepibile capacità contributiva, perchè la generale sufficienza dei redditi consente di prelevare le imposte sui consumi anche su quelli primari. Negli Stati Uniti, ad esempio, dove i disoccupati sono meglio sorretti che da noi, qualsiasi imposta indiretta, se non è eccessiva, può applicarsi, anche se non è da consigliare.

2) Si verifica infatti il pagamento dell'imposta senza riduzione dei consumi necessari, ma mediante contrazione o di altri consumi o di risparmi.

3) Oppure si sostiene l'imposta mediante un aumento di attività produttiva, o una riduzione dei costi di produzione (rimozione dell'imposta).

4) Infine, dove esiste la possibilità, si ripercuote la imposta sui datori di lavoro o d'impiego mediante richiesta di maggiori salari o stipendi. La ripercussione può essere immediata o seguire con ritardo l'imposta; essere minore, eguale o superiore ad essa. In queste circostanze dunque l'imposta cambia funzione e diventa diretta.

6. Reciprocamente è da osservare che imposte dirette, che dovrebbero colpire la rendita del produttore, possono essere ripercosse sui consumatori, mediante aumento di prezzi delle merci o dei servizi prodotti, nelle circostanze considerate dalla teoria, e quindi trasformarsi in imposte indirette.

7. Date queste possibilità di reciproche ripercussioni, che si propagano nell'equilibrio economico generale, si attribuisce scarsa importanza alla suddistinzione fra imposte indirette e dirette, entrambi i tributi essendo da considerare come componenti delle forze che costituiscono l'equilibrio dei prezzi del mercato o che ne determinano le trasformazioni. Si viene così per nuova via a ripercorrere lo stesso cammino della antica dottrina fisiocratica della eguale diffusione di ogni imposta, per cui sarebbe vana ogni disputa sul migliore tipo d'imposizione o sulla preferenza da assegnarsi all'uno piuttosto che altro tipo di tributo (1).

Il sofisma antico anche se ripresentato con pensiero scientifico moderno, non può resistere all'osservazione, che mostra la diversa elasticità dei vari prezzi e delle differenti rimunerazioni, sicchè l'applicare il carico dei tributi necessari sulle imposte di consumo non è lo stesso che fare ricorso alle imposte dirette.

Vi sono salari, stipendi, redditi, che hanno diverso grado di elasticità o che non ne posseggono affatto o che reagiscono con varia velocità. Vi sono rimunerazioni ridotte al minimo e altre che godono di rendite. Sonvi pure tempi o luoghi, in cui i contribuenti sono organizzati e pronti a reagire per la richiesta di maggiori salari e altri in cui non lo sono o almeno solo

(1) Il prof. U. GOBBI prima e poi il prof. M. PANTALEONI hanno sottostenuto il teorema secondo cui un contribuente, purchè sopporti lo stesso ammontare d'imposta, è indifferente alla forma dell'imposta. Si vedano PANTALEONI M.: *L'identità della pressione teorica di qualunque imposta a parità d'ammontare e la sua semiotico* in « Giorn. degli Economisti », 1910, e U. GOBBI: *Un preteso difetto delle imposte sui consumi* in « Giorn. degli Economisti », 1904, e *Ancora due parole sulla rendita del consumatore* in « Giorn. degli Economisti », aprile 1929). La critica del teorema come venne formulata dal Pantaleoni, si veda in U. RICCI: *Se il sacrificio del contribuente sia maggiore o minore con un'imposta diretta o di consumo*, in « Giornale degli Economisti, settembre 1938. L'esame della questione è precisato da G. BORGATTA: *Appunti di Scienza delle Finanze*. Milano, Giuffrè, 1933, vol. I, p. 165 e segg.

in parte. Tutte queste differenze portano a situazioni completamente disparate con la conseguenza che alcuni contribuenti sopportano tutto il carico dell'imposta diretta, altri invece riescono a ripercuoterlo in parte, del tutto, o in misura anche maggiore di quella, di cui sono gravati; chi vi riesce prima, chi poi. Si verificano allo stesso tempo, in vario grado e indirizzo secondo le circostanze, due fatti: una riduzione di potere d'acquisto e un aumento del costo del lavoro, che incide come imposta diretta i profitti lordi degli imprenditori o che viene ritrasferita da questi in tutto o in parte nei prezzi delle merci e dei servigi.

Il che dà luogo di nuovo (con effetti alternativi o congiunti) a un aumeno di rimunerazione, per la richiesta di maggiori salari o stipendi a restauro del potere d'acquisto per quelli, cui non è possibile di reagire con richieste di maggiore reddito.

8. Lo stesso è a dirsi per le imposte dirette, che solo in date circostanze, minutamente studiate dalla teoria della traslazione, possono essere trasferite e anch'esse più o meno tardi, in misura minore, uguale o maggiore del tributo stesso.

Ad ogni modo il rialzo di prezzi importa spostamento o variazione di domanda, di guisa che interessi di produttori o venditori vengono a subire variazioni, e sono quindi sacrificati dalle imposte dirette o prima per incidenza diretta o poi per i fenomeni della diffusione delle medesime dopo la traslazione.

Alla fine il moltiplicarsi delle imposte sui consumi sopra una grande quantità di merci fa sì che: 1° una parte dei consumatori a reddito fisso è diminuita del suo potere d'acqisto di quanto è l'ammontare totale delle imposte indirette; 2° una seconda categoria trova ridotto il potere d'acquisto meno della somma delle imposte indirette, avendo potuto ottenere un aumento parziale dei salari; 3° un terzo gruppo ha mantenuto uguale potere d'acquisto o lo ha accresciuto con un aumento di reddito più che proporzionale al carico dei tributi indiretti.

9. Non è quindi vera la tesi ottimista che le imposte dirette e indirette si diffondano nei prezzi, sicchè alla fine dell'equilibrio ristabilito dopo l'imposizione ciascuno ha il proprio posto e il carico tributario è permeato nell'economia nazionale e non pesa su nessuno in particolare. Parimenti è illusoria l'opinione che le imposte dirette stiano esclusivamente a carico dei possessori di redditi e patrimoni e quelle indirette pesino completamente sui consumatori.

E' tutt'altro che indifferente la struttura del sistema tributario. In breve sintesi si può ritenere di mettere in evidenza queste proposizioni:

1) *Il complesso delle imposte dirette e indirette concorre ad accrescere i costi di produzione*, tenuto conto di quelli che essi sarebbero, qualora lo Stato provvedesse alle medesime spese con entrate di altra natura, che si indicheranno in seguito, per colpire le rendite considerate come vere aree di capacità contributiva. Il sacrificio è sopportato in misura diversa secondo la natura delle imposte dirette e indirette e varia secondo le differenti categorie di redditi.

E' minore con le imposte personali sia dirette sia indirette e maggiore con quelle reali; è minore per i ricchi (anche per effetto delle maggiori evasioni delle imposte personali) che per i meno abbienti; per le grandi che per le piccole aziende, per le imprese societarie nel confronto di quelle individuali, per le differenti possibilità d'accertamento, che sono note a tutti gli esperti.

Le imposte personali invero sono meno trasferibili e colpiscono meglio la ricchezza considerata come manifestazione di capacità contributiva di quanto non vi riescano le imposte reali. Queste, soprattutto in situazioni di congiunture avverse ai contribuenti, sono schiaccianti sui piccoli produttori e consumatori, che vedono assorbiti in misura esorbitante il loro reddito dalle imposte, sicchè poco margine resta a loro per soddisfare ai più elementari bisogni della vita prima ancora che ai bisogni delle loro aziende.

I ricchi possono meglio resistere di fronte a dure condizioni create dalle imposte reali sia sul reddito sia sul consumo, perchè hanno un margine per provvedere più o meno tanto alle necessità delle aziende e promuoverne il progresso, quanto alle esigenze della loro vita. Di fronte alle imposte personali, poi, sia sul reddito o sul patrimonio sia sulla spesa essi riescono a evadere più facilmente dei meno abbienti. E' noto ai meglio informati che in Italia nei primi anni della guerra 1939-45 non giungevano a cento i redditieri provvisti di un milione e che nessuno di essi possedeva più di due milioni di reddito. Queste statistiche non pubblicate mettevano in evidenza che i più ricchi sopportavano, per virtù dell'evasione compiacentemente tollerata o favorita dalla politica del governo, una pressione tributaria effettiva molto minore dei contribuenti più modesti dell'imposta complementare sul reddito, oltre che una gravezza inferiore dei meno abbienti, in rapporto al reddito per effetto delle imposte di consumo.

Sempre per effetto degli accertamenti più precisi nei piccoli comuni che nei grandi, nelle piccole aziende che nelle grandi, in quelle individuali che nelle societarie gli effetti delle imposte si fanno sentire più duramente sui contribuenti minori che sui maggiori, di guisa che l'aggravio nel costo di produzione, di cui si è parlato, si diffonde non in modo uniforme, ma in misura diversa e precisamente in senso inverso alle manifeste o presunte capacità contributive, quali sono precisate dalla coscienza etico-politica moderna. Il debole e il forte di fronte alle imposte si trovano caricati proprio al contrario di quello che vorrebbe la giustizia concepita secondo i criteri prevalenti ora.

2) Parimenti il *complesso delle imposte indirette e di quelle dirette* per effetto delle ripercussioni *limita in varia misura il potere d'acquisto nelle varie categorie dei consumatori*, in rapporto alla diversa capacità di recupero nelle remunerazioni, che ciascuna di tali categorie presenta di fronte alla pressione tributaria.

Gli industriali, i commercianti, gli agricoltori, gli intermediari soprattutto nel periodo d'inflazione riescono

a trasferire anche il carico delle imposte meglio degli operai; questi più degli impiegati; e vi soggiaciono in pieno i possessori di redditi fissi, sia proprietari con locazioni vincolate sia redditieri, sia enti pubblici di beneficenza, istruzione e simili.

3) Le molteplici, fino ad essere eccessive, imposte dirette e indirette, nel groviglio delle loro applicazioni (con evasioni, ripercussioni, incidenze, ammortamenti, diffusioni) da parte dello Stato e dei molteplici enti ausiliari è *causa notevole di depressione della vita economica e sociale, di gravi sperequazioni e oppressioni, di ritardo del progresso economico, politico e sociale del paese.*

4) Pertanto non è soltanto questione di contrapporre imposte dirette a quelle indirette, ma di una *revisione delle une e delle altre per innovare il sistema tributario*, sicchè si abbia un *nuovo ordinamento*, che *sia causa di riduzione del costo di produzione nell'economia nazionale e di aumento di potere d'acquisto dei consumatori;* il quale *riduca il fenomeno di sbandamento degli effetti delle imposte*, per opera di ripercussioni, diffusioni, ammortamenti, fenomeni tutti, che alterano le funzioni originarie che i tributi dovrebbero esercitare.

5) Per arrivare a tale risultato è d'uopo di *delineare più ristrette zone di capacità contributive effettivamente indicate per l'imposizione diretta e indiretta e di più semplice accertamento.*

10. A queste conclusioni si arriva senza necessità di completare la ricerca ponendo in rilievo gli effetti delle spese, che il governo faccia con le entrate; nè quelli provenienti da spese compiute nel passato e aventi benefiche sopravvivenze; nè al contrario di tener presenti gli effetti che si sperano o temono per l'avvenire per le spese fatte attualmente. Tali ricerche infatti non modificherebbero i risultati, cui si è giunti.

11. Ritornando così alla ricerca della capacità contributiva appropriata alle imposte indirette è da ritenere che essa non sia rappresenata dalla rendita del consumatore, bensì dalla *soprarendita del consumatore.*

E' da definire nella Scienza delle finanze come soprarendita del consumatore la ricchezza che egli ha disponibile per le spese pubbliche, dopo aver soddisfatto alle spese private ritenute necessarie per l'esistenza. Questa soprarendita del consumatore può essere valutata subbiettivamente dal contribuente, secondo lo schema psichico dei suoi bisogni presenti e futuri (per cui risparmia) ed è variabile secondo le situazioni personali dei contribuenti e delle persone che gli sono a carico; il grado di coltura, di civiltà, e di ambiente, che caratterizzano la sua vita.

Oppure essa può essere valutata socialmente, cioè, anzichè per singoli soggetti, per gruppi tipici, con apprezzamenti fatti da parlamenti o studiosi, che possono valersi di osservazioni economiche e statistiche, ma che in ogni caso sono il risultato di valutazioni etiche.

Le spese necessarie per l'esistenza nella valutazione individuale del soggetto interessato possono variare di molto da persona a persona e talora sono limitate e inelastiche, mentre in altri individui si presentano progressive (con la coltura, il temperamento, le abitudini, e altre circostanze) fino a limiti molto elevati.

Invece *dal punto di vista speciale* al posto di queste valutazioni psichiche individuali si hanno apprezzamenti etici, per gruppi sociali tipici, che possono variare secondo le caratteristiche del gruppo, oppure apprezzamenti unici per una o più collettività nazionali, tenendo conto sia dei bisogni presenti sia di quelli futuri, che si vogliono sottrarre all'imposizione.

La distinzione fra rendita e soprarendita del consumatore risulta proficua per chiarire che le imposte indirette corrispondono alla concezione finanziaria della capacità contributiva ad esse corrispondente, se vengono applicate, quando esistono soprarendite del consumatore.

Le rendite del consumatore, tenuto conto dei bisogni presenti e futuri, si distinguono quindi in specifiche rendite del consumatore e in rendite del risparmiatore.

Nella ipotesi di sussistenza di soprarendite, esse possono venire assorbite:

1° da impose reali su beni di lusso o su beni voluttuari;

2° da imposte personali, che colpiscano gli altri redditi consumati, lasciando esente il minimo per l'esistenza;

3° dalle stesse imposte reali, che colpiscano nei limiti, in cui esse corrispondano per ammontare alle soprarendite del consumatore, i beni di prima necessità, perchè i bisogni inelastici corrispondenti a questi beni colpiti da tributo verranno soddisfatti e l'imposta sacrificherà i consumi marginali, con le limitazioni e le rettifiche poste dalla teoria al teorema del Pantaleoni.

12. Per altro è da osservare che le imposte reali, che colpiscono beni di prima necessità, possono in periodi di crisi intaccare il minimo dell'esistenza, appena che i prezzi di tali beni salgano fortemente e le imposte proporzionali ai prezzi accrescano ancor più il valore dei beni di prima necessità, onde devono essere abolite in momenti di bisogno dell'erario, per rispetto dei redditi non suscettibili di accrescimento, oppure vengono a sacrificare i contribuenti, che già per ragioni economiche si trovano in stato di crisi.

13. Quindi l'attenzione del legislatore deve essere rivolta particolarmente a risparmiare le imposte reali sui beni di prima necessità in un paese, come il nostro, che soprattutto ora si trova in uno stato di depressione economica.

Le imposte indirette devono essere quindi riservate alla zona dei beni di consumo meno necessario o di quelli di lusso; e al complesso delle spese famigliari, che indichi una situazione di sufficiente benessere.

Tale complesso di imposte ha anche il vantaggio di non essere necessariamente trasferibile e perciò soggetto alla trasformazione in imposte dirette.

14. Si tratta allora di considerare con quali forme di imposizione si possa applicare tale schema teorico col

risultato di procurare allo Stato e agli enti locali le entrate, di cui hanno bisogno.

Ma per svolgere questo argomento bisogna considerare anche la capacità contributiva appropriata alle imposte dirette, perchè entrambe le forme d'imposizione diretta e indiretta sono complementari e vi sono istituti finanziari ibridi, che possono servire tanto per le imposte dirette, quanto per le indirette.

15. La capacità contributiva appropriata alle imposte dirette è rappresentata dai soprarediditi e dagli incrementi di valore, ossia dalle rendite e soprarendite dei produttori.

I redditi normali necessari alla rimunerazione dei fattori della produzione che si vuole offerta in una determinata quantità per soddisfare a una certa domanda, sono elementi costitutivi del costo complessivo dell'offerta. Il costo non è imponibile, perchè l'imposta commisurata al costo è destinata ad essere più o meno rapidamente trasferita, così che si trasforma in un'imposta indiretta sui consumi, se la traslazione avviene mediante un aumento di prezzo dei prodotti.

Se l'interesse sul mercato è il 5 %, l'imposta su cinque lire d'interesse di un prestito di cento lire verrà, coerentemente al postulato premesso, trasferita dal creditore al debitore. Il salario di 100 richiestò da un operaio non può essere diminuito dall'imposta a meno che rigida sia l'offerta della mano d'opera ed elastica quella della domanda. Così dicasi dei profitti degli imprenditori e professionisti.

Sono i soprarediditi, che possono essere incisi, quando essi siano effettivi e non semplici apparenze per svalutazioni monetarie o altre siffatte circostanze.

Parimenti presenta capacità contributiva l'incremento di valore, il quale rappresenta la plusvalenza patrimoniale che capitalizza il soprareddito di capitale durevolmente investito in un impiego. Qualsiasi circostanza limitatrice della libera concorrenza dà luogo a tali manifestazioni di rendite, su cui le imposte dirette possono restare, poichè il contribuente ha l'interesse di non mutare i prezzi o abbandonare l'attività economica, se l'imposta non gli assorbe completamente la rendita.

Vi sono per altro casi, in cui tuttavia il contribuente ha vantaggio di modificare i prezzi e trasferire l'imposta, e altri, in cui il possessore di tali rendite o soprarediditi li sperpera in attività economiche passive pur di evadere il tributo.

16. I soprarediditi possono risultare dall'eliminazione di altri redditi, come nel caso di concentrazioni industriali, che con l'impiego di macchine in luogo di impiegati e operai e con la fusione e l'eliminazione di altri imprenditori diano luogo a una combinazione più economica con vantaggio, anzi che a danno, degli stessi consumatori

Ma può avvenire che tali soprarediditi siano costituiti dall'assorbimento di rendite del consumatore e questo è un caso frequente, soprattutto in periodi di inflazione, che redistribuisce i redditi attraverso le variazioni dei prezzi.

Parimenti essi possono essere la risultante di rendite del produttore e di rendite del consumatore. Questo è pure un caso frequente, quando a una posizione produttiva di monopolio e di rarità corrisponda un mercato, in cui la domanda dei consumatori sia molto tesa.

17. In questa ipotesi di concomitanza di assorbimento di rendite del produttore e di rendite del consumatore si verifica un punto di massima concentrazione di capacità contributiva assoggettabile a imposizione diretta, certamente e anche a imposizione indiretta, se i tributi assorbono quelle che precedentemente si sono chiamate soprarendite del consumatore.

Nel caso di esclusiva imposizione diretta il prelievo può essere quello normale, secondo la natura del soprarreddito da colpire.

Invece nel caso di un tributo complesso, ossia diretto o indiretto, vi può essere una imposizione sopraelevata, nell'interesse delle finanze pubbliche e dell'economia nazionale.

Le finanze pubbliche possono ottenere introiti molto elevati e l'economia nazionale vantaggi di varia natura, come nel caso del monopolio del tabacco, sia per l'incremento della tabacchicoltura, sia per l'attrezzatura di una grande industria con impiego di numeroso personale.

18. Ma l'economia nazionale può essere avvantaggiata anche dall'eliminazione dei danni, che possono derivare dall'insufficiente imposizione o dalla dispersione di cospicue concentrazioni di capacità contributiva.

Un esempio notevole è offerto in questi anni di fine e dopoguerra da quello che potrebbe definirsi il *circuito dell'alto prezzo del vino e degli altri salari* e dallo sfasamento dei prezzi del mercato, che anche da tale circostanza venne prodotto.

La svalutazione della moneta, i bisogni dell'esercito, l'economia di guerra e gli alti guadagni diedero luogo a un grande rialzo nei prezzi del vino e delle bevande alcooliche. Il vino scomparve da molte tavole e molti abituati a generose libagioni divennero astemi per la rigidezza delle loro entrate. Ma esso venne ricercato abbondantemente da chi aveva la possibilità di larghi guadagni. Bere e pagar da bere sono soddisfazioni popolari. L'aver speso parecchie migliaia di lire alla domenica in un'osteria di campagna può costituire ragione d'orgoglio di un contadino arricchito, come l'aver offerto venti aperitivi in un bar cittadino per un operaio o un ciabattino della città. Una cooperativa di consumo fra gli operai di un piccolo paese animato dalla vita di una sola industria segna tre quarti dei suoi incassi per vendita di vino. L'aumento dei salari produce quindi maggiore richiesta di vino e quindi il rialzo nel suo prezzo. Ma inseguito il rincaro del vino concorre a promuovere la richiesta di aumento nei salari e così la spirale continua con il risultato dell'aumento generale dei costi di produzione.

I profitti dei viticoltori, produttori e commercianti di vino salgono alle stelle e nelle zone viticole anche i contadini sono diventati milionari. Ma a questi eccessivi

guadagni non assorbiti vogliono partecipare carrettieri, che trasportano il vino, fornitori di strumenti, materiali, anticrittogamici, concimi necessari alla viticoltura e in generale anche i produttori e commercianti di generi alimentari e di beni di consumo domestico.

Si instaura un'economia di strozzini. Il rincaro si propaga al mercato. I carrettieri rialzano il prezzo anche pel trasporto di merci povere; i boscaioli rincarano il prezzo non solo dei sostegni delle viti, ma anche della legna da ardere; i produttori chimici aumentano per attrazione e concorrenza anche il prezzo di prodotti diversi da quelli venduti ai viticoltori, i contadini richiedono più alti salari e rincarano i prezzi dei generi alimentari che portano in città.

Si verifica così in Italia durante e dopo la guerra uno sfasamento generale dei prezzi, che si sarebbe potuto evitare nei suoi eccessi, arrestando lo sperpero tributario di cospicue capacità contributive. Assorbendo fiscalmente i guadagni dei viticoltori e di tutte le categorie sopraindicate, fermando il prezzo del vino si sarebbe interrotto il circuito che concorreva da questo lato al rialzo dei salari.

Da un esempio tratto da la vita reale si veda quanto fu lo sperpero di capacità contributiva. Nel settembre 1944 per una zona viticola venne concordato dalle autorità competenti con i produttori in lire nove al litro il prezzo del vino per l'anno 1944-45, ritenendosi tale prezzo rimuneratore dei costi di produzione calcolati con larghezza. Invece in quell'annata il vino lietamente venne venduto dai produttori a 80 e anche 100 lire.

19. L'assorbimento fiscale di tali soprarredditi del produttore e di soprarendite del consumatore giova alle finanze, procurando entrate cospicue e tempestive alla economia, prevenendo e frenando i fenomeni patologici della ricchezza, con danni generali che crescono e si estendono col movimento della valanga.

Uno strumento indicato per ottenere questi risultati è il monopolio fiscale, che per il vino si esaminerà più avanti concretamente. Esso avrebbe procurato guadagni cospicui ma non esagerati ai produttori; avrebbe distribuito col sistema della tessera a prezzi ragionevoli alle famiglie questa bevanda, che in misura limitata offre agli organismi un complemento notevole di calorie soprattutto in tempi, in cui è deficitario il bilancio alimentare della popolazione; avrebbe somministrato ai consumatori forniti di eccessiva capacità contributiva il residuo vino a prezzi elevati.

Questi prezzi differenziali non avrebbero prodotto i danni economici derivanti dalla macchia d'olio nei prezzi del mercato prodotta dal rincaro generale del vino, per cui un operaio per qualsiasi lavoro a giustificare le sue pretese esagerate poteva rinfacciare che il vino era a 90 o a 100 lire al litro (oltre che il burro a 700 o più al kg.; la carne a 400 o 500 e il pane fuori tessera a 60 al kg.). Il vino per i suoi bisogni sarebbe stato venduto con tessera a prezzo ragionevole: nell'annata 1944-1945, a 15 lire, se a 9 lire si fosse pagato, come si sarebbe potuto, al produttore (anzichè 80 o anche 100). Per la sua allegria sarebbe costato anche 100. Ma gli operai non avrebbero potuto pretendere alti salari per le ubbriacature o per il piacere di pagar da bere all'osteria a numerose brigate. Lo stesso è a dirsi per le altre categorie economiche (professionisti, negozianti, impiegati).

L'inflazione dei prezzi così non sarebbe salita a vette eccessive. Essa quindi non colpisce necessariamente i redditi normali nè limita i risparmi, cioè non colpisce nè la rendita del consumatore nè quella del risparmiatore; infatti sui consumi moderati del vino si esercita la minima pressione fiscale, quale si può ammettere per un consumo volontario.

20. Riflettendo ora sugli effetti dell'imposizione del vino anche nei riguardi delle classi lavoratrici, secondo il punto di vista di Ferdinando Lassalle, non abbiamo ragioni di lagnanze, bensì di compiacimento.

1) Invero questa imposizione, attraverso l'ordinamento di esentare i consumi moderati e di colpire quelli eccessivi, di graduare progressivamente il tributo secondo il diverso valore dei vini comuni, pregiati e di lusso, viene a colpire le soprarendite effettive dei consumatori e, con il monopolio, anche il sovrareddito dei produttori.

2) Inoltre il gettito di tale imposizione è elevato ed evita al Fisco il ricorso a peggiori imposte indirette o dirette che le prime immediatamente e le seconde per via di ripercussioni abbiano a nuocere agli operai e in generale anche all'attività produttiva del paese, con l'incremento nei costi di produzione e la riduzione nel potere d'acquisto.

3) L'imposizione esercita funzioni extra-fiscali di due specie:

a) cerca di limitare con l'alto prezzo delle libagioni fuori tessera l'abuso del vino, cioè di combattere le ubbriacature e il « vinismo » sia per motivi di educazione civile sia per ragioni igieniche; per quanto sia da temere anche che lo Stato per scopi finanziari o altri motivi, come avvenne, in Russia con il monopolio della vodka, ottenga il risultato opposto. In Russia, infatti, alla fine del secolo scorso il conte de Witte, essendo a capo del governo, creò il monopolio della vodka per combattere l'alcoolismo, limitando il consumo e destinando parte delle entrate ad associazioni di propaganda antialcoolica. I governi successivi si valsero invece proprio del monopolio per coprire i disavanzi finanziari e per diffondere l'alcoolismo, vedendo in esso un mezzo sì di abbrutimento, ma anche di allontanamento del popolo dalla politica e dalla lotta rivoluzionaria. Nel 1914 il monopolio procurò 2 miliardi di rubli, ma scoppiata la guerra europea si vide che l'alcoolismo costituiva una grande debolezza e si soppresse il monopolio, proibendosi assolutamente la vendita della vodka;

b) ottiene una ridistribuzione della ricchezza, o la previene a favore del fisco e dell'economia, assorbendo le soprarendite dei consumatori in corrispondenza a soprarredditi (nei salari, stipendi, profitti, interessi) di determinate categorie e i potenziali soprarredditi dei viticultori, produttori e commercianti di vino, con beneficio diretto delle economie private dei consumatori a redditi frenati e di tutta quanta la collettività, a cui si diffonde

il beneficio delle spese pubbliche fatte con i cospicui gettiti del monopolio del vino.

Quindi si può dire che l'imposizione indiretta avvenuta con lo strumento del monopolio per investire un punto di massima concentrazione di capacità contributiva si può effettuare perfettamente in maniera razionale e ineccepibile.

21. Si può tuttavia osservare che le entrate conseguibili dal monopolio del vino provvederebbero nel complesso più dalle classi popolari, che sono così numerose e affezionate al consumo del vino, che dalle classi abbienti e che, nonostante la progressione reale dell'imposizione del vino con prelievi fiscali sempre più elevati in rapporto al costo del vino quanto più è di qualità superiore e destinato al consumo dei più ricchi, il ragguaglio personale dell'imposta al reddito del consumatore risulterebbe sempre inversamente progressiva. I più poveri e i meno abbienti sacrificherebbero un'aliquota più elevata del loro reddito per questa imposta nel confronto di quella che incide il reddito dei più ricchi. Sarà quest'imposta ripercossa mediante la richiesta di più alti salari? E' da sottoporre alle critiche lassalliane dell'imposizione indiretta, nel presupposto che queste siano da accogliere?

Mi sembra che si debba rispondere negativamente ad entrambe le questioni.

L'osservanza di riservare per il consumo delle famiglie il vino a un prezzo moderato — ed estendendo il metodo in altri settori — è una condizione favorevole alla riduzione dei salari operai, perchè scema il costo della vita almeno nel confronto della situazione attuale o di altra analoga a questa.

Solo i consumatori forniti di soprarediti, anche se appartenenti a classi popolari o che dànno la preferenza al vino piuttosto che ad altri consumi (presenti o futuri), subiranno una maggiore pressione tributaria. Ma questa sarà giustificabile, perchè corrisponderà a una soprarendita del consumatore o, se questa mancasse, per la ragione sociale di non rispettare coll'imposizione i consumi anche se popolari, che in misura immoderata non meritano il riguardo di esenzione fiscale.

22. L'accusa di Ferdinando Lassalle, se non alla lettera, nella sostanza si può ripetere contro il sistema tributario italiano per innumerevoli imposte dirette e indirette, erariali e locali, nei loro svantaggi per i meno abbienti.

I numerosi dazi doganali, le imposte di fabbricazione, la complessa e generale imposta sull'entrata, insieme con le imposte dirette reali, che si ripercuotono nei prezzi delle innumeri merci di generale consumo, costituiscono un complesso gravoso e sfavorevole per il benessere e il miglioramento dei ceti meno abbienti.

S'immagini di fare piazza pulita di tutto questo ordinamento — che è la deformazione sotto la spinta di enormi necessità di un meccanismo tributario sistemato in origine per le esigenze di finanze aventi dimensioni molto inferiori alle attuali — per sostituirlo con un altro, che non esclusivamente, ma essenzialmente:

1) per le imposte dirette si fondi sull'imposta personale sul reddito, sull'imposta sui soprarediti e gli incrementi di valore, sulle società e sugli enti collettivi, sul patrimonio e sugli incrementi di patrimonio, sulle successioni e donazioni, mentre a poco siano ridotte le imposte sui trasferimenti a titolo oneroso;

2) per le imposte indirette, su alcune imposte di fabbricazione e alcuni monopoli, oltre quello sul tabacco, con le caratteristiche studiate nel monopolio del vino di colpire il punto di massima concentrazione di soprarendite del consumatore e di soprarediti.

E' chiaro che la situazione tributaria della classe operaia e dei ceti meno abbienti si troverà sollevata e che accresciuto sarà il potere d'acquisto delle persone morigerate, mentre il risparmio e l'incentivo dell'attività produttiva nella concorrenza coll'estero sarà accresciuto dalla riduzione dei costi e dal diminuito carico fiscale direttamente incalzante la produzione. Verrà inciso più profondamente il soprareddito, ma sarà favorita la maggiore espansione del prodotto lordo, cioè saranno accresciuti il volume della ricchezza creata in Italia ed esportata all'estero, nonchè la quantità e il potere di acquisto dei salari.

23. L'elaborazione scientifica del concetto di capacità contributiva appropriato alle imposte indirette ha messo così in evidenza alcune direttive a cui l'imposizione stessa deve attenersi in una nuova finanza.

1) Ottenere largo gettito per le crescenti necessità del bilancio rivolgendosi ancor più che per il passato alla imposizione, indiretta e diretta allo stesso tempo, mediante i monopoli fiscali.

Essi dànno (valga per tutti lo stupefacente esempio di quella del tabacco) un grandissimo gettito senza provocare gli ostacoli frapposti alla produzione dal complesso di tributi diretti e indiretti, che bisogna mettere insieme per avere un provento di pari importanza; e nemmeno le difficoltà degli accertamenti con le molestie personali, i danni materiali, le forti evasioni e sperequazioni; nè le spese elevate di amministrazione, che caratterizzano gli altri tributi diretti e indiretti.

I vantaggi, che si ottengono dai monopoli, si spiegano sia con la tecnica stessa dell'operazione finanziaria, che riduce al minimo la sovrapposizione dell'ordinamento fiscale a quello economico perchè l'uno e l'altro si identificano. Non vi è l'economia di fronte al procuratore delle imposte, alle commissioni amministrative e all'autorità giudiziaria per la giustizia fiscale e infine all'esattore. Nell'unica azienda del monopolio fiscale si semplifica tutto questo, con un processo che si potrebbe dire di razionalizzazione dell'ordinamento finanziario col risultato del minimo costo.

Inoltre l'altissimo rendimento è dato dallo sfruttamento del massimo punto di concentrazione delle capacità contributive, senza notevole possibilità di evasione da parte dei contribuenti e senza angherie dal lato dell'amministrazione. Per questo è meritato il giudizio, a cui è pervenuta la scienza delle finanze, che il monopolio è lo strumento più perfetto dell'imposizione indiretta. Da quanto si è osservato, è da completare il

giudizio aggiungendo che il monopolio è altresì uno strumento dell'imposizione diretta.

Sicchè esso permette di superare la crisi dell'imposizione messa in evidenza da qualche decennio dallo Schumpeter, riducendo l'area dell'imposizione diretta e indiretta.

2) E' da ritenere incompatibile con il concetto moderno di capacità contributiva, di fronte alle enormi esigenze delle finanze pubbliche, la regola che sta a fondamento dell'imposizione reale, per universalizzare, con lo stesso onere proporzionale a ciascuna unità di ricchezza prodotta o consumata, il carico delle spese pubbliche.

Questa esigenza, nata come reazione ai vecchi regimi anteriori alla rivoluzione francese e difesa dagli autori che tuttora sono paladini dei principi dell'ottocento di fronte alle nuove idee del novecento, splende a prima vista della luce della giustizia e della libertà. Essa sembra garantire che le spese pubbliche non crescano smisuratamente per l'allegria nel deliberarle, nei parlamenti fondati sul suffragio universale, dei molti che godono di immunità o di esenzioni fiscali. Gli abbienti senza tale garanzia dell'universalità sembrano facilmente esposti a spogliazioni e alla tirannia delle maggioranze parlamentari dei non paganti.

Ma tutto questo non è esatto. Non vi è nessuno che in realtà in un modo o nell'altro non paghi il suo contributo allo Stato e agli enti ausiliari anche restringendo le aree tributarie e facendo largo affidamento sul cospicuo gettito di alcuni monopoli. Qualche cosa pur si consuma soggetto a imposte indirette se anche non si è sottoposti a quelle dirette. Le garanzie contro le spogliazioni fiscali devono del resto trovarsi nella giusta distribuzione della ricchezza secondo gli onesti contributi di ciascuno dati alla formazione del benessere sociale anzichè nella ingiusta ripartizione delle imposte in contrasto con le vere capacità contributive.

La vera luce della giustizia e della libertà mette invece in evidenza l'assurdo di sottoporre allo stesso tributo proporzionale qualsiasi ammontare di ricchezza prodotta o consumata, per quanto piccola o per quanto grande essa sia. I piccoli contribuenti trovano nell'imposizione un ulteriore strumento di riduzione del loro stato economico e un ostacolo alla liberazione dallo sfruttamento, che soffrono per opera degli ordinamenti sociali.

3) La concentrazione dell'imposizione sul piccolo numero degli oggetti di consumo o delle ricchezze imponibili, indizio di massima concentrazione di capacità contributiva, è procedimento che suggerisce l'evoluzione scientifica per colpire limitati settori di consumi e di ricchezze.

Si gravano con imposizione *reale* certi *settori di consumi*, che a giudizio della coscienza sociale e dell'esame finanziario, sono ricchi di capacità contributiva, e mediante imposizione *personale* i più abbienti consumatori o redditieri e capitalisti, mediante le imposte progressive della spesa o della ricchezza soggettiva.

4) La limitazione dell'area tributaria porta alla possibilità di soluzione della crisi nell'amministrazione finanziaria, disorganizzata dal marasma delle mille imposte attuali, impossibili da applicare su milioni di contribuenti.

Ridotto il compito dell'amministrazione a poche imposte e a un non eccessivo numero di contribuenti, riesce pensabile di riorganizzare numericamente, tecnicamente e moralmente un corpo di funzionari, che abbiano compiuto corsi universitari di specializzazione in Scienza delle finanze e Diritto finanziario con le corrispondenti esercitazioni teoriche e pratiche; che siano tecnicamente preparati e bene sistemati in modo da corrispondere sotto ogni aspetto alle esigenze delle finanze.

5) E' superata la crisi dell'imposizione sulle basi tecniche delle imposte reali e personali sui redditi e i patrimoni e delle imposte indirette sui consumi e sui trasferimenti della ricchezza, che di fronte alle necessità dei bilanci moderni si trovarono nell'insieme a produrre enormi danni economici e sociali e ad essere tuttavia insufficienti e difettose, per spostare il centro di gravità della finanza moderna a produrre da parte degli enti pubblici, enormi entrate con pochi monopoli.

Avviene una produzione da parte dello Stato delle proprie finanze, con la organizzazione di attività economiche esercite in condizioni di monopolio fiscale. Ma questo autofinanziamento, con prezzi fiscali che contengono elementi di tributo, rappresenta la sussunzione del metodo impositivo in un'operazione tecnica che supera le necessità impossibili a soddisfarsi per grandi cifre d'entrate, quali sono richieste dai bilanci moderni, mediante gli accertamenti e le riscossioni di innumerevoli tributi imposti singolarmente a una folla non districabile di contribuenti.

6) Si supera nel monopolio l'antitesi politica fra imposte dirette e indirette, che le ripercussioni e diffusioni di tali imposte attualmente assise su basi sfornite di capacità contributiva svuotano in buona parte di contenuto concreto, fondendo nello stesso istituto finanziario del monopolio fiscale il contemporaneo assorbimento di vere e ricche capacità contributive, che sarebbero oggetto tanto d'imposizione diretta quanto di quella indiretta.

Onde l'imposizione indiretta concorre con la diretta alla giustizia nel reparto dei carichi pubblici, per esattezza tecnica nella scelta delle reali capacità contributive e per corrispondenze alle contemporanee esigenze sociali.

24. E' bene soffermare l'attenzione sui monopoli, che siano da prendere in considerazione, per quanto questo argomento concreto possa essere esposto a sommi capi.

1) Il monopolio del vino offrirebbe vantaggi economici, oltre che finanziari, nel riguardo della possibilità di disciplinare:

a) la viticultura (come quello dei tabacchi fece con la tabacchicoltura anche per i contributi scientifici dati dall'Istituto sperimentale di Scafati, creato all'uopo nel 1895) con la selezione dei vitigni, la scelta dei terreni adatti, il miglioramento della coltura, così accrescendo il rendimento e migliorando la qualità delle uve;

b) la produzione dei vini, fissando i tipi, curando e perfezionando la tecnica della vinificazione dei tipi comuni, pregiati e di lusso, portando al livello delle più progredite tecniche nazionali e straniere tutta la massa enorme dei vini italiani, combattendo le numerose cause di deprezzamento, perdite e dispersione, che sono da lamentare per vini mal fatti o che si guastano.

c) il commercio interno ed esterno, combattendo le speculazioni, le frodi, le sofisticazioni, gli annasquamenti, diminuendo il numero e migliorando la qualità degli spacci, conquistando nuovi sbocchi sul mercato mondiale con tipi costanti e pregiati, soprattutto nei paesi di nostra emigrazione.

L'organizzazione tecnica e amministrativa di questo monopolio potrebbe essere decentrata per singole regioni vinicole, in modo da adeguarla non solo alle esigenze dei vini da produrre, ma anche agli elementi di fatto assai disparati relativi alla viticoltura, alla produzione e al commercio esistenti nelle varie parti di Italia.

Le forme di gestione possono pure essere disparate secondo le opportunità di utilizzare le strutture industriali o commerciali, individuali, societarie o cooperative esistenti, nel modo che si risolverà caso per caso essere il migliore, in seguito a studi particolari di esperti.

Parecchio tempo richiederà la organizzazione di questo monopolio che venne studiato già nel 1918 dalla Commissione del dopo guerra, col favore anche del prof. Giulio Alessio. Se allora fosse stato attuato, ora sarebbe già avviato, come l'Istituto Nazionale delle Assicurazioni.

Il monopolio del vino darà un grande gettito, assicurerà la tranquillità e la prosperità ai viticultori, aumenterà gli utili dell'economia nazionale. Esso porterà l'Italia a esportare più vino e a ricavarne maggior prezzo di quanto ottiene ora all'estero, perchè potrà essere ottenuto su migliori vitigni, verrà prodotto con tecnica migliore e affidato a una più potente organizzazione commerciale.

Le obbiezioni contro tale monopolio sono forti: alcune rilevano difficoltà, che effettivamente esistono, ma che si possono superare; altre riguardano interessi molteplici e notevoli, che vi si oppongono e che sono in qualche misura da tacitare.

2) Non solo il vino e prodotti similari, bensì tutte le bevande sarebbero da sottoporre a monopolio fiscale: birra, liquori e altre bevande alcooliche, sciroppi, acque minerali, gazose o bibite al frutto e simili, caffè, tè.

L'organizzazione commerciale per la vendita del vino serve pure per quella delle altre bevande, per quanto ciascuna di esse possa trovare anche altri sbocchi per giungere al consumatore.

Il gettito si accresce, sia per il maggior numero di bevande monopolizzate, sia per l'impedimento di evadere al prelievo fatto dal monopolio del vino, sostituendo tale bevanda con un'altra.

Diventa più generale la partecipazione ai carichi pubblici da parte dei consumatori di bevande, che sono indizio di capacità contributiva, con una maggiore perequazione nel reparto dei carichi fiscali.

Per il caffè e il tè si può osservare che basta ricorrere al dazio d'importazione per ottenere il gettito fiscale desiderato e che esso comporta rischi commerciali per le variazioni di prezzo sul mercato internazionale. Ma i rischi possono essere affrontati dalla forza dell'organizzazione e dalla perizia degli esperti del caffè e del tè chiamati a dirigerla. Al gettito fiscale del dazio doganale devono essere uniti i soprarediti che si ottengono dal commercio con lo spaccio dei caffè soprattutto nei centri urbani e che sono assai cospicui.

Parimenti si può rilevare che con le imposte di fabbricazione si provvede o si può provvedere a far contribuire la birra, i liquori, gli sciroppi, le acque minerali o quelle gazose, le bibite al frutto e simili. Ma anche per essi si mette in evidenza l'opportunità di assorbire anche i soprarediti industriali e commerciali e meglio colpire le soprarendite dei consumatori.

Sono prodotti che nel monopolio possono raggiungere una uniformità di perfezionamento tecnico a profitto dello sviluppo della produzione e della esportazione.

Il monopolio fiscale può essere di vantaggio per particolari regioni. come la Sicilia, che si trova di frequente in crisi agrumaria e nell'impossibilità di vendere comunque aranci, limoni e mandarini, mentre osserva « le stelle che stanno a guardare » i produttori di sciroppi e di acque minerali nella manipolazione di prodotti chimici per dare sapore di arancio, limone e mandarino alle bibite, che i consumatori devono trangugiare per un po' di ristoro.

Il monopolio nell'interesse degli agrumicultori e dell'economia nazionale e con la soddisfazione dei consumatori, pel fatto stesso di essere sottratto tanto alla concorrenza, che può portare al peggioramento del prodotto, quanto alla speculazione industriale e commerciale, è in grado di offrire bevande genuine al frutto gradevole e aromatico delle nostre terre e di portare sul mercato prodotti eccellenti suscettibili di esportazione per l'impiego di prodotti pregevoli caratteristici del nostro paese.

25. Giunti a questo punto è da osservare che il monopolio del tabacco, del vino, del caffè e tè, di tutte le altre bevande, si integrano nel consentire l'ottimo impiego della medesima organizzazione degli spacci di tutti questi prodotti del monopolio, sicchè in ogni parte d'Italia vi sarebbe dalle grandi città ai piccoli comuni e anche in molte frazioni di esse la possibilità di consumare i prodotti dei monopoli d'Italia, con vantaggio delle finanze, dell'economia nazionale e dei consumatori.

Il gruppo dei monopoli fiscali fra loro associati nell'uso di spacci comuni, va soggetto alla legge dei costi decrescenti per ciò che riguarda la loro vendita.

26. Questa organizzazione graduale, secondo le possibilità regionali e il favore delle condizioni necessarie per il buon esito finanziario ed economico, con vario metodo e diversa tecnica è da applicare con molta cautela, caso per caso.

27. Lo schema dei monopoli delle bevande da affiancare a quello del tabacco viene schizzato per accennare a titolo esemplificativo a un metodo di prelievo fiscale ritenuto nella scienza delle finanze come il perfezionamento dell'imposizione indiretta (e nello stesso tempo della diretta reale).

Uno studio particolare dei fatti concreti per l'applicazione di tale metodo, su cui si è tanto insistito, può mettere in evidenza anche altri gruppi di prodotti, che si potrebbero fin d'ora indicare, se ciò non fosse superfluo ai fini di queste pagine.

28. Desidero ancora esprimere l'avviso che il gruppo del monopolio delle bevande potrebbe dare un gettito ben presto cospicuo e, una volta assestato, un rendimento equivalente a quello dei tabacchi.

Un altro gruppo di monopoli con gettito uguale ai precedenti potrebbe bastare per consentire il rinnovamento delle nostre finanze, con sollievo dei produttori, degli esportatori e dei consumatori.

29. Passando dalle imposte indirette reali a quelle personali, si ha l'imposta sul reddito consumato o sulla spesa.

Essa può avere compiti soltanto fiscali oppure anche quelli extrafiscali, di combattere i dispendi eccessivi e di redistribuire la ricchezza eccessiva.

L'imposta con fini extrafiscali è adatta a paesi (o comuni) ricchi o a situazioni congiunturali eccezionali, come le attuali di fine o dopo guerra.

Applicata in Stati (o comuni) poveri può anche essere controindicata, perchè provoca l'emigrazione delle classi abbienti, con impoverimento dell'economia generale.

Considerata l'imposta sulla spesa con fini fiscali, quale venne applicata senza successo in Grecia e nel Belgio, essa può essere preferita a quella sul reddito guadagnato in quanto la ricchezza consumata può essere più qualificata a esprimere la capacità contributiva personale, qualora il reddito guadagnato soddisfi il suo debito tributario mediante un sistema di imposte reali.

Se invece alle imposte reali si volesse sostituire la imposta personale, questa non può essere che quella sul reddito guadagnato.

L'imposta sulla spesa allora potrebbe sussistere come entrata della finanza locale in luogo di quella di famiglia.

Essa presenta difficoltà di applicazione per la mancanza di precisa conoscenza semiologica delle spese indici della ricchezza consumata, soprattutto nelle classi abbienti.

30. Le imposte indirette e in particolare i monopoli presentano il vantaggio di seguire bene i bisogni delle finanze pubbliche secondo le congiunture di pace e di guerra, essendo dotate di molta elasticità, se esse colpiscono consumi aventi le caratteristiche indicate precedentemente.

Le variazioni economiche si riflettono in quelle dei consumi e quindi nei gettiti, che vengono alla fine regolati dalla manovra delle tariffe.

31. Di fronte all'imposizione ha particolare importanza il problema politico, che riguarda la valutazione di una politica finanziaria caratterizzata dalla scelta di certi particolari tributi.

Si è già esaminato il sistema tributario qui sostenuto dal punto di vista lassalliano dell'interesse delle classi lavoratrici e il risultato fu favorevole.

Occorre considerarlo anche sotto l'aspetto della sua influenza sulla formazione del capitale e sul benessere sociale.

32. La risposta è sempre relativa alle nostre condizioni politiche, economiche e sociali. Variando queste, i risultati prevedibili sarebbero differenti.

Lo si vede nella storia e all'epoca attuale in Russia.

Nell'antichità greca, egiziana, romana; nel medio evo fino alla vigilia della rivoluzione francese spesso le imposte indirette sono mezzi democratici per far contribuire alle spese pubbliche i cittadini, cui l'imposta diretta non poteva essere applicata perchè incompatibile con l'indipendenza civile, o i ceti, che avessero il beneficio di immunità tributaria in contrasto con le evidenti capacità di provvedere ai bisogni dello Stato. Ma per lo più furono strumento per cavar denaro ciecamente dalla popolazione.

Nella Russia sovietica la mancanza di classi capitalistiche porta il problema politico del reparto dei tributi su basi sociali assolutamente diverse che negli altri Stati. Provvedendo a preparare la guerra o a sostenerla, le finanze fecero largo ricorso all'imposta sugli scambi e ai prestiti pubblici soprattutto sotto forma di lotterie con premi in denaro o in beni reali (particolarmente quelli fuori commercio).

Lo sforzo gigantesco, che un popolo povero dovette sopportare, spiega il grande ricorso all'imposta sugli scambi, che nel 1945 portò un contributo di 140 miliardi di rubli, mentre le altre imposte apportarono soltanto 45 miliardi, compresa anche l'imposta di guerra, che rese 24 miliardi.

L'imposta sugli scambi accrebbe fortemente i prezzi al minuto delle merci di largo consumo e perciò essa colpisce duramente le classi povere, che nel sistema autoritario sovietico non possono trasferire il tributo mediante aumenti di salari. Essa, prima della guerra con la Germania, era del 62 % sulle patate, 67 % sulla carne, 73 % sullo zucchero, 71,7 % sul petrolio e 80 % sul sale. 80 rubli al quintale sono messi nella III zona di Mosca e provincia sulla farina di segala, 93 su quella di frumento di qualità comune, 342 rubli su quella di qualità superiore (1). Notizie complete mancano sulla situazione economica russa da potere interpretare il significato politico di questa ferrea finanza di preparazione della guerra.

(1) P. HAENSEL: *Soviet Finances*, in « *Openbare Financiën* », n. 1, 1946.

In complesso è difficile trarne sicure indicazioni da tempi e luoghi diversi dai nostri e in una materia suscettibile di perfezionamento scientifico.

33. Bisogna pertanto fare riferimento alle nostre precise condizioni, per valutare l'ordinamento sopra indicato (n. 22 e segg.) nel riguardo anche della formazione del capitale e del benessere generale.

Il risparmio viene promosso, spostandosi la pressione tributaria dal reddito guadagnato al reddito consumato, dalle zone sfornite di capacità contributiva a quelle che ne presentano in misura particolare. Il consumatore e il risparmiatore sono favoriti da tributi che non gravano sui redditi normali, nè rincarano i consumi primari, mentre colpiscono bensì i voluttuari e quelli di lusso, i soprarredditi di produzione e le soprarendite del consumatore.

L'attività economica viene incoraggiata dalla diminuzione delle imposte sui redditi normali, per l'accrescimento del prodotto lordo e dell'offerta dei beni, che avrà benefica influenza sull'aumento del potere di acquisto.

Questa maggiore attività aumenta il benessere generale della popolazione così che si forma nuovo risparmio e diminuisce il saggio dell'interesse. Ciò riuscirà propizio allo sviluppo di nuove iniziative per l'ulteriore progresso della prosperità comune.

L'affluire di maggiore risparmio dalla ricchezza prodotta alla larga base della piramide sociale compenserà la riduzione dei più alti redditi e patrimoni per opera dell'imposta.

Certamente minori risparmi saranno costituiti dalle classi pi abbienti, per quanto l'imposizione inciderà non soltanto sulla ulteriore concentrazione dei grandi capitali, bensì sullo sperpero inconsiderato della ricchezza sia da parte di chi la produce sia per opera dei loro eredi. Essa inoltre costituirà per parecchi grandi contribuenti uno stimolo alla riduzione delle spese private eccessive per rimuovere l'incidenza dell'imposta e mantenere la saldezza dei propri averi.

Infine è da considerare che la ridistribuzione della ricchezza, che si propone di attuare con cautela il sistema d'imposte gravanti sui punti di massima concentrazione delle capacità contributive, permette, oltre che di provvedere con i mezzi finanziari più adatti alle spese pubbliche, anche di diminuire la concentrazione della ricchezza che riesce dannosa al miglioramento economico e sociale della popolazione e allo svolgimento più armonico del processo di produzione e consumo della ricchezza in modo da ridurre le crisi di sovraproduzione e sottoconsumo.

34. Le aspettative di un miglioramento nel sistema delle imposte sui consumi anche con il ricorso ai monopoli, nel quadro generale della riforma tributaria, possono essere sottolineate, considerando le attuali imposte indirette dello Stato e dei comuni, per quanto manchino dati sul gettito attuale di tali tributi, dai quali si potrebbe avere un'idea concreta della loro attuale consistenza. Le statistiche anteriori, che risalgono al 1935 per i comuni e al 1942-43 per lo Stato, sono superate dalle entrate correnti espresse anche in unità monetaria avente ben diverso valore.

Tuttavia per lo stato i proventi erano i seguenti nell'ultimo anno prebellico e nel 1942-43 (secondo i dati del Ministro Bartolino) (1):

ENTRATE	1938-1939 (in milioni di lire)	%	1942-1943 (in milioni di lire)	%
Dazi e Accise	5.993,5	*16,5*	6.132,2	*4,5*
Monopoli fiscali	3.579,9	*9 —*	8.213,2	*6 —*
Lotto (lordo)	543.6	*1,5*	673,2	*0.5*
Altri tributi e proventi	1.585,5	*4 —*	1,236,8	*1 —*
Imp. scambi e sull'entrata....	1.476,1	*4 —*	6.000 — circa	*4,5*
TOTALE imp. sui consumi	14.179,6	*36,5*	22.255,4	*16,5*
TOTALE delle imp. dirette	6.624,8	*17 —*	10.817,4	*8,7*
Spesa effettiva totale	38»853 —	*100 —*	135.158 —	*100 —*

PASSAGGI	Costo base	Utile (10%)	Spese (10%)	Totale	Tassa scambio (6%)	Prezzo di vendita	Addiz. di guerra (1%)
Primo ...	1.000 —	100 —	100 —	1.200 —	72 —	1.272 —	12 —
Secondo .	1.272 —	127,20	127,20	1.526,40	81,60	1.608 —	15,20
Terzo....	1.608 —	160,80	160,80	1.629,60	115,80	2.045,40	16,30
Quarto ..	2.045,40	204,55	204,55	2.454,50	147,30	2.601,80	24,55
Quinto ..	2.601,80	260,20	260,20	3.122,20	187,35	3.309,55	31,20
Sesto	3.309,55	330,95	330,95	3.981,45	238,90	4.220,85	39,80
Settimo..	4.220,85	422,10	422,10	5.065,05	303,90	5.368,95	50,65
Ottavo ..	5.368,95	536,90	536,90	6.442,75	386,60	6.829,30	64,45
		(30%)	(10%)		(20%)		(1%)
Nono	6.829,30	2.048,80	682,95	9.561,05	1.912,20	11.473,25	95,60
					3.445,65	Totale tassa 1%	349,80
						» »	3.445,65
TOTALE utili		4.191,50				Lire	3.795,45

Il confronto di questi dati consente di mostrare che i monopoli fiscali e l'imposta sugli scambi e sull'entrata hanno potuto corrispondere meglio delle altre alle esi-

(1) G. BORGATTA: *La finanza della guerra*, appunti raccolti dagli studenti M. Rossi, R. Assiauto, P. Ghiringhelli, Alessandria, Succ. Gazzotti e C., p. 267.

genze straordinarie delle finanze anche in rapporto alla inflazione e alla svalutazione della lira.

Ma, per quanto si è detto, la massima elasticità è offerta dai monopoli, i quali ben presto in seguito al credito di 50 milioni di dollari ottenuti per l'importazione di tabacchi grezzi potranno rendere la cospicua entrata netta per il solo monopolio del tabacco di 75 miliardi annui. Il maggior introito è pagato soprattutto dalla borsa nera, perchè con l'abolizione delle tessere essa non avrà quasi più ragione di essere, mentre i consumatori ricchi si approvvigioneranno a miglior prezzo presso il monopolio per il quantitativo consumato prima fuori tessera.

L'imposta sugli scambi e sull'entrata non seguirà lo stesso passo del monopolio dei tabacchi e suscita serie critiche da parte dei produttori, commercianti e consumatori a misura che crescono le tariffe. Le riviste scientifiche, la stampa quotidiana e commerciale continuamente hanno messo in evidenza le evasioni, le molestie, le complicazioni aziendali, la gravezza, gli inconvenienti di questo tributo, che segue ogni cambiamento di mano della merce, e porta agli assurdi compendiati in questi calcoli pubblicati nel Sole a titolo d'esempio, a proposito dell'imposta sulle pelliccie.

L'esempio è interessante, perchè mette in evidenza come maggiore imposta di quella qui calcolata (ma in realtà quanta imposta sarà evasa anche se il prezzo finale sarà calcolato come se tutta l'imposta fosse corrisposta?) potrebbe ottenersi assorbendo buona parte dei redditi dagli eccessivi intermediari (anche aumentando il prezzo per le pelliccie di maggior pregio) mediante la vendita fatta dal monopolio fiscale, quale esiste in Russia.

Ma le critiche più gravi sono da rinnovare, secondo la dottrina secolare che aveva contrassegnato la sepoltura di questo tributo fino alla guerra 1914-18 quando il tributo colpisce generi di prima necessità.

Quindi questo tributo è profondamente da rivedere secondo tre direzioni:

1) le merci di prima necessità non sono da colpire, se non sono indizio di soprarrendite del consumatore;

2) alcune sono da fare oggetto di monopolio fiscale, se ne presentano le condizioni favorevoli;

3) le altre sono da conservare, possibilmente con unica imposizione complessiva all'origine della produzione o all'arrivo allo spaccio.

Gli altri tributi devono essere per la maggior parte aboliti, per diradare la selva dei tributi per lo più di scarso rendimento e di alto costo amministrativo, in confronto del relativamente tenuto costo dei monopoli in confronto al loro gettito, e per mettere ordine secondo criteri razionali fra essi.

Si devono cioè conservare e rendere eventualmente anche più redditizi con migliori accertamenti i tributi di notevole importanza per un bilancio della grandezza di qualche centinaio di miliardi e che siano sicuri indizi di capacità contributiva secondo i criteri più sopra svolti.

L'inerzia tanto malefica nelle finanze pubbliche porta a conservare istituti anacronistici, siano esenzioni, siano imposizioni, che sopravvivono in situazioni nuove completamente diverse da quelle in cui nacquero. Così un'imposta indiretta, sia dazio, sia accisa, sia diritto di altra natura, corrispondente a circostanze del secolo scorso, quando l'economia era in una fase diversa dalla attuale e l'esigenze critiche del bilancio da misurarsi a milioni anzichè a miliardi, potevano essere soddisfatte da una nuova piccola entrata, può non avere più ragione di essere attualmente e può essere motivo di ben avvisata amministrazione finanziaria il sopprimerla.

35. Alle esigenze dei comuni bene si adattano le imposte sui consumi sotto forma di imposta personale sulla spesa, di imposte sui consumi, di monopoli o municipalizzazioni e di partecipazione ad alcuni monopoli dello Stato, come quelli del tabacco e delle bevande.

Più che a partecipare alle grandi imposte dirette che devono essere di spettanza dello stato sia per l'unità dell'imposizione su ricchezza avente uguale carattere ovunque venga prodotta, sia per la facile espansione oltre le cinte comunali delle attività produttive colpite, i comuni sono particolarmente indicati a percepire le imposte sui consumi.

Questo dovrebbe derivare anche dalla competenza comunale a dedicare le loro spese a favore della vita personale e sociale della popolazione, più che al progresso della produzione e dei commerci, il quale soprattutto dipende dall'azione più complessa che può essere esercitato da enti maggiori.

Per la parte che i comuni prendono allo sviluppo della economia possono bastare le piccole imposte reali che già esistono entro limiti moderati e che potrebbero essere anche generalizzate.

Anche per le finanze comunali si consiglia un'opera di revisione per diradare il numero delle imposte e tasse, sopprimendo quelle non rispondenti a capacità contributiva e comunque di scarso rendimento.

Soprattutto devono essere le imposte comunali adattate alle condizioni locali che sono disparatissime e che non comportano ordinamenti secondo schemi uniformi. Ma non sono questi problemi che sono da risolvere in queste pagine.

36. Dopo quanto si è visto, mi sembra che si abbiano criteri sufficienti per riassumere il pensiero e avere un orientamento finanziario sulla riforma del sistema tributario, che sarebbe desiderabile con particolare riguardo alle imposte dirette e alle indirette.

Non è soltanto il rapporto fra i vari gruppi di tributi da variare nel confronto della finanza italiana, che è rimasta inalterata nelle sue linee tradizionali nonostante mutamenti di regimi, ma la stessa impostazione del quesito va posta su nuove basi.

Rispetto alla contrapposizione fra imposte dirette e indirette (che attualmente non hanno tutto il significato politico e finanziario loro attribuito per la reciproca confusione delle une nelle altre in seguito ai fenomeni economici della ripercussione, della diffusione e dello ammortamento per la mancata loro sistemazione su basi di effettiva capacità contributiva) è più adeguata la distinzione fra i tributi secondo la specie di capacità

contributive che colpiscono e poi secondo il compito fiscale o extrafiscale, che devono esercitare.

E' cioè importante preoccuparsi anzitutto di scegliere tributi, che centrino aree di capacità contributive, se essi hanno solo compito fiscale e che incidano aree ricche di capacità contributiva, trascurando quelle che sono dotate di povera e nessuna capacità contributiva, per procurare vantaggio anzichè danno all'economia nazionale, al progresso civile, alla necessità delle finanze.

Fra le capacità contributive si sono distinte quelle colpite esclusivamente da imposte dirette, in quanto corrispondono a rendite e a soprarredditi dei produttori, o da imposte indirette, che incidono soprarendite dei consumatori e in particolare si è messo in evidenza l'istituto del monopolio fiscale, che incide le aree di massima concentrazione delle soprarendite dei consumatori e dei soprarredditi dei produttori e che pertanto è un istituto caratteristico che esercita le funzioni dell'imposizione diretta e di quella indiretta e che presenta particolari pregi di redditività finanziaria e di convenienza amministrativa, economica e sociale.

Infine si sono additate aree di capacità contributive, adatte per tributi personali (sia diretti sia indiretti) che si propongono compiti redistributivi della ricchezza o altri scopi extrafiscali.

In conformità a queste idee, ci si può orientare nel rispondere al quesito n. 3 posto dalla sottocommissione per la finanza per la riforma del sistema tributario, con il proposito di sollevare da peso fiscale i contribuenti sforniti di capacità contributiva; l'economia nazionale di tributi eccessivi per numero, molesti e oggetto di lotte tra Fisco e contribuenti combattute con angherie da una parte e frodi dall'altra; di colpire con equità e razionalmente le effettive capacità contributive; e infine di operare una cauta redistribuzione della ricchezza.

Supponendo che circa il 30-40 % del reddito nazionale sarà prelevato dai tributi, 5/8 di tale percentuale potranno essere dati dai monopoli fiscali, 1/8 da imposte dirette, comprese quelle con carattere redistributivo, 1/8 da imposte indirette, comprese pure quelle con funzione extrafiscale, e 1/8 da altri proventi, diritti e tributi.

Monopoli fiscali	62,5 %
Imposte dirette	12,5 %
Imposte indirette	12,5 %
Altri proventi, tributi e diritti . . .	12,5 %
TOTALE . . .	100,0 %

Si è così anche risposto implicitamente al quesito n. 4, 1), che merita per altro di essere precisamente evaso.

Le imposte di registro devono essere molto semplificate e ridotte a poco più che tasse, essendo il loro compito in parte da esaudire da nuovi tributi più aderenti alle manifestazioni di capacità contributiva risultanti dai fenomeni economici di plusvalenze e speculazioni più frequenti attualmente che nel passato.

I dazi doganali devono pure essere decimati sia per eliminare quelli di scarso rendimento sia per compiere il rinnovamento della politica economica.

Le imposte di fabbricazione sono in parte da sostituire coi monopoli fiscali, in parte da eliminare in rapporto al cambiamento di politica doganale e sono da mantenere solo se veramente produttive di notevoli entrate.

L'imposta sull'entrata deve essere abolita o ridotta di peso e semplificata a un solo prelievo o alla origine della produzione o all'arrivo al consumatore. Non è da escludere il passaggio di questo tributo alle finanze locali.

37. Per queste vie, con elevatezza di spirito degna del compito da assolvere, la Costituente potrà rinnovare la finanza italiana invecchiata in ordinamenti superati dalle situazioni e rimasta inalterata, nonostante i cambiamenti di governi e regimi e il perfezionamento notevole della scienza finanziaria italiana.

Riassunto.

Le contraddizioni sono stupefacenti fra la dottrina che condanna le imposte sui consumi e i monopoli fiscali e la pratica che ne estende la applicazione nelle finanze pubbliche, comprese quelle sovietiche, e occorre chiarire le idee e le cose per orientarsi nella politica ricostruttiva dei nostri ordinamenti finanziari. Le imposte sui consumi e i monopoli fiscali presentano aspetti comuni in quanto incidono sui consumatori, ma i monopoli fiscali assorbono altresì i guadagni che spettano al produttore o al venditore oppure ad entrambi e sono quindi un istituto anfibio della finanza pubblica.

Per ciò che hanno di comune e di differenziale, questi due istituti esercitano le funzioni, di cui una fiscale e tre extrafiscali: protezione economica, restrizione dei consumi non desiderabili, redistribuzione della ricchezza.

La funzione fiscale è di colpire la capacità contributiva del consumatore da sola o congiuntamente a quella del produttore. Le imposte personali progressive sulla spesa bene adempiono alla funzione di fare partecipare ciascuno alle spese pubbliche secondo i vantaggi che ricava dal godimento sociale della ricchezza e di reprimere gli sperperi, mentre le imposte indirette reali sui consumi riescono progressive a rovescio con sacrificio delle famiglie povere e numerose.

La capacità contributiva delle imposte indirette non può trovarsi nella rendita del consumatore, essendo, questa più elevata per i consumi primari, che soprattutto nei paesi poveri non dovrebbero essere colpiti; altrimenti tali imposte vengono ripercosse con richieste di aumenti di retribuzione, sicchè esse cambiano funzione; in tali ipotesi esercitano di fatto quella di imposte dirette.

Reciprocamente le imposte dirette cambiano funzione quando in date circostanze sono ripercosse sui consumatori.

Queste possibilità di reciproche ripercussioni non deve dar corso all'indifferenza di provvedere a un'entrata con un'imposta diretta piuttosto che indiretta, perchè vi sono gli avvantaggiati e i sacrificati da questi movimenti con questi risultati: aumenti dei costi di produzione, riduzione nel potere d'acquisto dei consumatori, depres-

sione economica e società. Occorre quindi rinnovare l'ordinamento tributario, rivedendo imposte dirette e indirette per ridurre il fenomeno di sbandamento degli effetti delle imposte e l'area dell'imposizione alle capacità contributive effettivamente indicate per le imposte dirette e indirette e di facile accertamento.

La capacità contributiva appropriata all'imposizione indiretta è nella soprarrendita del consumatore, che è da ricercare nella ricchezza che il consumatore ha disponibile per le spese pubbliche, dopo aver provveduto ai bisogni necessari per l'esistenza. Questa definizione nella scienza delle finanze non fa riferimento a valutazione psicologica individuale del consumatore, bensì ad apprezzamento etico della società o del pubblico potere. Onde le imposte indirette devono colpire beni di consumo meno necessari o quelli di lusso o il complesso delle spese famigliari indici di benessere. Esse non sono necessariamente trasferibili.

La capacità contributiva appropriata alle imposte dirette reali è rappresentata dai soprarredditi del produttore e dagli incrementi di valore.

Se avviene mediante l'imposta l'assorbimento concomitante di soprarendite del consumatore e di soprarredditi del produttore, si ha l'incidenza di un punto di massima concentrazione di capacità contributiva. Lo istituto del monopolio fiscale ha per funzione di procurare un reddito molto elevato alla finanza e vantaggi cospicui all'economia nazionale. Questi possono consistere nell'eliminazione di danni e nel conseguimento di progressi, come si vede con il monopolio del tabacco e si potrebbe constatare con quello del vino, che è oggetto di particolare esame.

L'accusa di Ferdinando Lassalle contro le imposte indirette per il sacrificio degli interessi delle classi lavoratrici è valida anche per l'attuale ordinamento italiano dell'imposizione sui consumi, ma in sostanza può estendersi anche alle imposte dirette erariali e locali per i loro svantaggi per i meno abbienti. Si propone pertanto di fare piazza pulita di tutto tale ordinamento antiquato, dannoso e ingiusto, per far posto essenzialmente a pochi tributi diretti che colpiscono ristrette cerchie di contribuenti dotati di effettiva capacità contributiva e dall'altra parte alcune imposte di fabbricazione e ad alcuni monopoli per incidere punti di massima concentrazione di capacità contributiva per soprarendite del consumatore e di soprarredditi e di questo nuovo ordinamento si esaminano le regole in contrapposizione alle antiche: ottenere il massimo provento da alcuni monopoli fiscali; non universalizzare le imposte, ma limitarle a reale capacità contributiva; imposizioni reali per settori e imposizioni soggettive e personali; limitazioni dell'area tributaria; superamento della crisi dell'imposizione con l'autofinanziamento degli enti pubblici; eliminazione delle antitesi fra imposte dirette e indirette del monopolio; procedimento tecnico esatto per l'incidenza delle capacità contributive in corrispondenza alle contemporanee esigenze sociali.

Sono illustrati i vantaggi economici, oltre che quelli finanziari, del monopolio del vino, rispetto alla coltura, alla produzione e al commercio enologico e dei monopoli di tutte le bevande (birre, liquori, sciroppi, acque minerali e al frutto, caffe e tè) e si osserva che questo gruppo di monopoli sulle bevande s'integra con quello del tabacco nell'uso degli spacci comuni per ogni luogo in Italia e all'estero, con i vantaggi di costi decrescenti.

L'organizzazione di tali monopoli deve farsi gradualmente secondo le possibilità regionali e con cauta snodatezza di iniziative ed è indicata a titolo esemplificativo, senza pregiudizio per i risultanti studi concreti. Il rendimento potrebbe essere equivalente a quello dei tabacchi. Un altro gruppo di monopoli basterebbe al rinnovamento delle nostre finanze su nuove basi, con requisiti di elasticità e sufficienza per i bisogni ordinari e straordinari.

L'imposizione personale dei consumi si concreta nell'imposta sulla spesa adatta alla finanza locale.

La valutazione politica di tale ordinamento è relativa alle nostre condizioni e non può essere appoggiata a precedenti storici o all'esempio dell'U.R.S.S., dove la finanza poggia molto sull'imposizione degli scambi per la diversità essenziale dei regimi. Oltre che alle classi lavoratrici la riforma gioverebbe alla formazione del risparmio e al benessere sociale, oltre che a compiti extrafiscali per la redistribuzione della ricchezza e per il perfezionamento della vita economica. La critica delle imposte attuali conferma l'opportunità della riforma, anche per le finanze comunali, alle quali si confanno le imposte sui consumi.

Supponendo che il 30-40 % del reddito nazionale sarà prelevato dai tributi, 5/8 di tale percentuale potranno essere dati dai monopoli fiscali, 1/8 dalle imposte dirette e 1/8 da quelle indirette, comprese quelle aventi carattere extrafiscale e 1/8 da altri proventi, diritti e tributi.

Nell'insieme è da ottenere grande semplificazione e riduzione di imposte onerose.

BIBLIOGRAFIA

ALLIX E.: *Traité Elémentaire de Science des Finances et de législation financière Française*, Paris, Rousseau & C., 1931.

BORGATTA G.: *Appunti di Scienza delle Finanze e Diritto finanziario, raccolti alle lezioni dell'anno accademico* 1932-33, Milano, Giuffrè, 1933.

BUCK A. E.: *Municipal Finance*, in « Encyclopaedia of the Social Sciences », vol. XI, p. 98 e segg. e bibliografia ivi citata.

CICCOTTI E.: *Lineamenti dell'evoluzione tributaria nel mondo antico*, in « Biblioteca di Storia economica », diretta dal prof. Vilfredo Pareto, Milano, S.E.L. 1921, p. 1043.

D'ALBERGO E.: *La crisi dell'imposta personale sul reddito*, Padova, Cedam, 1931.

EINAUDI L.: *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposte sul reddito consumato*, in « Saggi sul Risparmio e l'Imposta », Torino, Einadi, 1941, p. 3.

GOBBI U.: *Un preteso difetto delle imposte sui consumi*, in « Giornale degli Economisti », apr. 1904.

GOBBI U.: *Ancora due parole sulla rendita del consumatore*, in « Giornale degli Economisti », apr. 1929.

GRAZIANI A.: *Appunti sulle imposte dirette ed indirette*, in « Atti della R. Accademia di Scienze Morali e Politiche di Napoli », vol. LIII, 1931.

GRIZIOTTI B.: *Princìpi di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, Cedam, 1929.

GRIZIOTTI B.: *Primi elementi di scienza delle finanze*, Milano, Principato, 1940.

HAENSEL P.: *Local Finance*, in « Encyclopaedia of the Social Sciences », vol. IX, p. 568 e segg. e bibliografia ivi citata.

LASSALLE F.: *L'imposta indiretta e la condizione delle classi lavoratrici*, Roma, Mongini, 1900.

LEROY-BEAULIEU P.: *Traité de la science des finances*, Paris, Alcan, 1912.

LOTZ W.: *Finanzoissenschaft*, Tübingen, Mohr, 1931.

MAYR G.: *Zur Theorie der indirekten Steuern*, Stuttgart, Enke, 1918.

MINISTERO DELLE FINANZE: *Dir. Gen. Servizi per la Finanza Locale - Imposte di consumo negli anni* 1936-37, per tutti i Comuni del Regno. Roma, Istituto Poligrafico dello Stato, 1941.

MOLL B.: *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Berlin, Hobbing, 1930.

NATIONAL RESOURCES COMMITTEE: *Consumer Expenditures in the United States. U. S. Government Printing Office*, Washington, 1939.

PANTALEONI M.: *L'identità della pressione teorica di qualunque imposta, a parità di ammontare e la sua semiotica*, in « Giornale degli Economisti », 1910, vol. II, p. 295.

POPITZ I.: *Allgemeine Verbrauchsteuer*, in « Handbuch der Finanzwissenschaft » vol. II, p. 180 e bibliografia ivi citata, Tübingen, Mohr, 1927.

POPITZ J.: *Aufwandbesteuerung im allgemeinen (direkte und indirekte)*, in « Handbuch der Finanzwissenschaft », vol. II, p. 198, e bibliografia ivi citata Tübingen, Mohr, 1927.

REPACI F. A.: *Le finanze dei comuni. I risultati della riforma locale*, Bari, 1935.

RICCI U.: *Se il sacrificio del contribuente sia maggiore o minore con un'imposta diretta o di consumo*, in « Giornale degli Economisti », sett. 1938.

SCHALL C. F.: *Le imposte sui consumi o sulla spesa* (esclusi i dazi e l'imposta sullo zucchero), in « Biblioteca dell'Economista », serie III, vol. XIV, parte II, p. 485, Torino, Utet, 1912.

SHULTZ W. J.: *American Pubblic Finance and Taxation*, New York, Prentice-Hall, 1932 e bibliografia citata a pag. 385.

SELIGMAN E.R.A.: *Studies in Public Finance*, New York. The Macmillan Company, 1925, p. 124.

TENERELLI F. G.: *L'azione delle imposte indirette sui consumi*, Torino, Bocca, 1898.

ZELLER H.: *Le imposte sulla spesa* (esclusa l'imposta sullo zucchero e i dazi doganali) in « Biblioteca dell'Economista », serie III, vol. XIV, parte II, p. 606, Torino, Utet, 1912.

L'IMPOSIZIONE SUGLI AFFARI

A CURA DEL

prof. avv. ANTONIO BERLIRI

Professionista in Roma

IMPOSTA DI REGISTRO

SOMMARIO

1. La legislazione della fondazione del Regno d'Italia al T. U. 30 dicembre 1923, n. 3269. — 2. La legislazione successiva al detto T. U. — 3. Esposizione dell'attuale ordinamento: obbligazione di richiedere la registrazione. — 4. (segue): Obbligazione di pagare l'imposta. — 5. (segue): Determinazione del contenuto dell'atto. — 6. (segue): Determinazione del regime tributario dell'atto. — 7. (segue): Valutazione delle prestazioni assunte come base imponibile. — 8. (segue): Riscossione dell'imposta. — 9. Rimborsi e restituzione d'imposta. — 10. Registrazione a debito e gratuita. — 11. Norme processuali, rinvio. — 12. Critiche all'attuale ordinamento. — 13. Proposte di modifiche: riduzione delle voci di tariffa. — 14. (segue): Precisazione del concetto di disposizioni connesse. — 15. (segue): Soppressione della categoria degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso. — 16. (segue): Rafforzamento delle sanzioni per l'omessa o tardiva registrazione delle scritture private. — 17. (segue): Valutazione dei beni.

1. Non è senza significato il fatto che a soli tre mesi dalla proclamazione del Regno d'Italia il governo ritenesse necessario presentare al Parlamento un progetto di legge per l'unificazione dell'imposta di registro (progetto Bastogi 4 luglio 1861) e che le prime leggi finanziarie del nuovo regno siano state appunto quelle sulla tassa di registro, di bollo, di manomorta (tutte del 21 aprile 1862 e rispettivamente nn. 585, 586 e 587) seguite a brevissima distanza da quelle sulle tasse ipotecarie (6 maggio 1862 n. 593); ciò dimostra quale importanza economica s'attribuisse dalle cosiddette « *tasse sugli affari* », importanza che, come vedremo in seguito, è andata forse più crescendo che scemando con l'aumentare delle esigenze di bilancio.

Pur senza volersi soffermare ad analizzare le norme di quella ormai remota legge, non è inutile ricordare come essa: 1° prevedesse due tipi di registrazione: quella — che potrebbe dirsi *formale* — mediante presentazione dell'originale e della copia dell'atto all'ufficio fiscale che provvedeva ad annotarne gli estremi su appositi libri e quella — che per antitesi potrebbe chiamarsi, *sommaria* — mediante apposizione di speciali marche in fondo all'atto da annullarsi ad opera della parte o del pubblico ufficiale; 2° assoggettasse a registrazione in base a denunzia tutte le convenzioni verbali cui la legge riconosceva valore giuridico; 3° stabilisse che il valore imponibile fosse costituito per i trasferimenti immobiliari a titolo gratuito, dalla capitalizzazione del reddito dell'immobile, mentre per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso fosse costituito dal prezzo, salvo in ambedue i casi il ricorso alla stima ove il fisco o il contribuente non ritenessero che tale valore coincidesse con quello venale.

Peraltro, non passarono che soli quattro anni e la legge del 1862 dovette essere profondamente rielaborata dal R. decreto 14 luglio 1866 che limitò la registrazione dei contratti verbali alle sole locazioni di beni immobili e stabilì che per i trasferimenti immobiliari a titolo oneroso l'imposta dovesse sempre liquidarsi in base al prezzo, senza possibilità di ricorrere alla stima, mentre per quelli a titolo gratuito dovesse assumersi come imponibile il valore ottenuto moltiplicando per 100 l'imposta fondiaria, salvo il ricorso alla perizia ove tale valore risultasse superiore o inferiore di un quarto a quello venale. Ma con la successiva legge 19 luglio 1867, n. 4480, insieme ad altre norme che non vale qui la pena di ricordare, si stabilì che per i trasferimenti immobiliari, tanto a titolo gratuito che oneroso, l'imponibile fosse costituito da 120 volte l'ammontare dell'imposta fondiaria salvo il ricorso alla perizia ove l'ufficio o il contribuente ritenessero che il valore così ottenuto si discostasse di oltre un quarto da quello venale. Ma anche tale nuova disciplina della procedura d'accertamento ebbe vita breve, in quanto con la legge 8 giugno 1874, n. 1947, si abbandonò il criterio della capitalizzazione della imposta fondiaria per assumersi invece come base imponibile unicamente il valore venale degli immobili trasferiti. Tutte queste disposizioni furono raccolte e coordinate nel Testo unico 13 settembre 1874, n. 2076, le cui aliquote però furono in gran parte modificate poco dopo dalla legge 23 maggio 1875, n. 2511.

Delle successive modifiche apportate con le leggi 11 gennaio 1880, n. 5430, 29 giugno 1882, n. 835, 8 luglio 1883, n. 1461, 14 luglio 1887, n. 4702, 12 luglio 1888, n. 5516, 22 luglio 1894, n. 339, 8 agosto 1895, n. 486 e 26 luglio 1896 n. 341, ricorderemo solo l'abolizione della registrazione a mezzo marche (Legge 11 gennaio 1880, n. 5430), e la riforma del procedimento di stima, attuata deferen-

do al presidente del tribunale tutte le funzioni prima affidate al pretore e limitando la stima collegiale al solo caso in cui il valore dichiarato dalle parti fosse superiore alle 10.000 lire, demandandosi, in caso contrario, le operazioni peritali ad un solo perito (Legge 26 luglio 1896, n. 341).

La molteplicità di tali leggi rese necessaria la compilazione di un nuovo Testo unico che venne approvato col decreto 20 maggio 1897, n. 217, ma che ben presto subì numerose modifiche ad opera di vari provvedimenti legislativi dei quali ci limiteremo a ricordare: la Legge 23 maggio 1902, n. 25 allegato *C*, che, fra l'altro, introdusse per la prima volta la imposta progressiva sulle donazioni e successioni; quella 23 aprile 1911, n. 509, che disciplinò il trattamento fiscale della corrispondenza commerciale e dei conferimenti in società, degli aumenti di capitale sociale, delle compravendite di fabbricati di nuova costruzione e richiese, per l'esperibilità del giudizio di stima, una differenza fra il valore venale e quello dichiarato, di almeno un sesto; quella 27 settembre 1914, n. 1042, che inasprì la tassa progressiva sulle donazioni e successioni (di poi ulteriormente inasprita con il decreto 2 aprile 1918, n. 629, e con la Legge 24 settembre 1920, n. 1300); il decreto-legge 27 agosto 1916, n. 9058, che modificò di nuovo il procedimento di stima; il Decreto-legge 24 novembre 1919, n. 2163, che sostituì la tariffa (poscia nuovamente sostituita con il decreto 22 gennaio 1922, n. 107), e infine il decreto-legge 18 agosto 1920, n. 1220, che ritoccò ancora una volta la disciplina del procedimento di stima.

2. Tanta congerie di provvedimenti determinò la necessità di un nuovo testo unico che fu approvato, unitamente a tutti gli altri testi unici delle tasse sugli affari, il 30 dicembre 1923 e che è quello tuttora vigente. Le differenze più appariscenti fra il nuovo Testo unico e quello del 1897, sono: lo *stralcio* delle norme relative alla tassa di successione raccolte in un separato Testo unico (R. decreto 30 dicembre 1923, n. 3270); lo *stralcio* dalla parte I della tariffa delle norme relative ai trasferimenti a titolo gratuito, raggruppate nella parte III; la *introduzione* di quattro nuove tabelle — distinte con le lettere *B*, *C*, *D*, ed *E* — comprendenti rispettivamente: « gli atti da registrarsi con riduzione di tassa o per i quali la tassa ha una speciale struttura », gli « atti da registrarsi gratuitamente senza che mai possa farsi luogo a ripetizione di tassa », gli « atti esenti dalla registrazione in termine fisso, ma da registrarsi in caso d'uso » e infine gli « atti esenti dalla registrazione in modo assoluto (e quindi anche quando se ne faccia uso) ».

Come era facilmente prevedibile, anche il nuovo Testo unico subì numerosissime modifiche (contenute in oltre 118 provvedimenti legislativi) tra le quali presentano particolare importanza, a prescindere dai mutamenti di aliquote, il Decreto-legge 1° luglio 1926, n. 1130, che temperò l'eccessiva onerosità del regime tributario delle concessioni d'energia elettrica, acqua e gas, il decreto-legge 10 aprile 1927, n. 502, che abrogò la sopratassa per insufficiente valutazione, il Decreto-legge 23 giugno 1927, n. 1033, che disciplinò il trattamento tributario della corrispondenza commerciale, il Decreto-legge 23 giugno 1927, n. 1147, che ampliò il concetto di caso d'uso, il Decreto-legge 30 aprile 1930, n. 431, che modificò il regime tributario delle donazioni assoggettando di nuovo ad imposta le trasmissioni a titolo gratuito nel nucleo familiare, la Legge 12 giugno 1930, n. 742, che modificò il procedimento di stima, stabilendo che per i trasferimenti di valore inferiore a L. 200.000 si dovesse tener conto della capitalizzazione del reddito accertato ai fini dell'imposta diretta erariale; il Decreto-legge 13 novembre 1931, n. 1434 sulle concentrazioni di aziende sociali, il Decreto-legge 26 settembre 1935, n. 1749, che ammise la possibilità di una registrazione d'ufficio delle scritture private e consentì di registrare le scritture private in unico originale, il R. decreto 13 gennaio 1936, n. 2313, che coordinò la legge del registro con quella 7 gennaio 1929, n. 4 sulla repressione delle infrazioni alle leggi fiscali, il Decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, che soppresse il procedimento di stima e deferì alle commissioni amministrative tutto il contenzioso in materia di imposte di registro, il Decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1657, che ammise la registrazione mediante marche di contratti verbali di affitto; il Decreto-legge 15 novembre 1937, n. 1924, che rese obbligatoria la registrazione dei contratti verbali di appalto e delle concessioni di pubblico servizio, la legge 23 marzo 1940, n. 283, che modificò il precedente, il Decreto-legge 14 giugno 1940, n. 643, che istituì la speciale aliquota del 60 % sul plusvalore dei beni immobili, il Decreto-legge 15 luglio 1941, n. 648, sulla nullità delle scritture private non registrate, sostituito poi dal successivo Decreto-legge 27 settembre 1941, n. 1015, la Legge 19 luglio 1941, n. 771, che definì ai fini dell'imposta di registro il contratto di appalto, il Decreto-legge 14 agosto 1943, n. 737, che abrogò l'imposta sul plusvalore immobiliare e raddoppiò tutte le aliquote proporzionali e infine il Decreto-legge luogotenenziale 5 aprile 1945, n. 141, che ridusse le aliquote dei trasferimenti immobiliari ed abrogò il raddoppiamento stabilito dal decreto precedente, il decreto legislativo Luogotenenziale 20 marzo 1945, n. 212, che abrogò la sanzione della nullità per gli atti non registrati.

3. Tutta questa congerie di provvedimenti, emessi per la maggior parte per motivi finanziari e sotto l'assillo di incrementare il gettito dell'imposta se ha colmato qualche lacuna, armonizzato fra loro alcune disposizioni contrastanti, temperata in qualche raro caso la eccessiva fiscalità di qualche norma, non ha però mai operato in profondità al fine di dare, se possibile, un fondamento razionale all'imposta, o, per lo meno, di eliminare dal suo ordinamento quei più gravi difetti che la rendono uno dei tributi più impopolari.

Una rapidissima esposizione critica dell'attuale ordinamento varrà a persuadere di tali verità e, nel tempo stesso, a permettere di identificare gli aspetti negativi del sistema in vigore, facilitando così la ricerca di quelle eventuali modificazioni che possano arrecare un effettivo sostanziale miglioramento al sistema stesso.

Com'è facilmente comprensibile, tutto il sistema della legge di registro si incentra nella formalità della registrazione che consiste nell'annotamento degli atti in appositi registri (art. 2), nei quali viene indicata la data della formalità e il numero progressivo sotto cui essa è compiuta, nonchè gli estremi dell'atto e l'importo della tassa pagata (art. 73). Sull'originale dell'atto o della denunzia vengono invece riportati gli estremi della registrazione, e cioè: l'ufficio che l'ha eseguita, la data e il numero del registro e del foglio su cui essa è stata effettuata e l'importo della tassa pagata (ibidem).

La registrazione, mentre in alcuni casi è obbligatoria e costituisce l'adempimento d'una speciale obbligazione, in altri è, per così dire, volontaria, nel senso che il contribuente è libero di richiederla o meno; tuttavia, egli non può far uso dell'atto, non può cioè produrlo dinanzi a qualsiasi organo giurisdizionale o inserirlo negli atti di una pubblica Amministrazione (art. 2) senza prima registrarlo. In entrambi i casi la registrazione pone in essere il fatto giuridico dal quale nasce l'obbligazione tributaria vera e propria, l'obbligazione cioè di pagare l'imposta; due, pertanto, sono, a ben guardare, le obbligazioni disciplinate dalla legge di registro: quella di chiedere la registrazione dell'atto e quella di pagare l'imposta; naturalmente, e ciò risulterà meglio dalle pagine seguenti; tali obbligazioni pur essendo nettamente distinte sono fra loro intimamente connesse.

L'obbligazione di richiedere la registrazione nasce dalla redazione in iscritto di un atto rientrante tra quelli indicati nella tariffa allegato *A* e nelle tabelle *B* e *C* (art. 2); eccezionalmente tale obbligazione può nascere anche dalla stipulazione di un contratto verbale: ciò si verifica per le locazioni immobiliari e loro rinnovazioni e risoluzioni (art. 1), per le cessioni in proprietà, in affitto o in godimento di un'azienda industriale o commerciale (art. 18), per le concessioni di pubblici servizi e loro subconcessioni e per gli appalti (decreto-legge 15 novembre 1937, n. 1924, art. 2). Per tali contratti verbali agli effetti della registrazioni deve presentarsi un'apposita denuncia, la quale prende il posto dell'atto (art. 1).

Il fatto che l'obbligazione di richiedere la registrazione — e quindi di pagare la tassa — dipende, salvo i casi eccezionali ora ricordati, non dalla natura del negozio giuridico ma dalla circostanza, del tutto estrinseca ed accidentale, che questo rivesta o meno la forma scritta costituisce indubbiamente uno dei più gravi difetti della imposta di registro in quanto la priva di una qualsiasi base razionale. Se è già molto discutibile il fondamento di un'imposta, quale, ad esempio, quella sull'entrata, che colpisce tutti i trasferimenti della ricchezza, è evidente come lo sia ancor più quello di un tributo che colpisca un fatto economico solo se ed in quanto questo risulti da un atto scritto.

Poichè, come si è accennato, l'obbligo di richiedere la registrazione nasce solo dalla stipulazione di uno degli atti indicati nella tariffa e nelle tabelle *B* e *C*, agli effetti dell'imposta di registro si debbono distinguere tre diverse categorie di atti: quelli dalla cui stipulazione (normalmente in iscritto ed eccezionalmente anche solo verbale) nasce tale obbligazione (i cosiddetti *atti soggetti a registro in termine fisso*); quelli dalla cui stipulazione non nasce siffatta obbligazione, ma che peraltro non si possono far valere in giudizio e depositare presso pubbliche amministrazioni, senza prima sottoporli alla registrazione e che sono elencati nella tabella *D*, (i cosiddetti *atti soggetti a registro solo in caso d'uso*), infine, quelli per i quali non sussiste nè l'obbligo di richiederne la registrazione in termine fisso nè il divieto di farne uso senza la preventiva registrazione e che sono specificati nella apposita tabella *E* (i cosidetti atti *esenti in modo assoluto dalla registrazione*).

I criteri in base ai quali gli atti sono raggruppati nelle tre categorie, — e sulla cui razionalità sono legittime le più ampie riserve — si possono con larga approssimazione, identificare nei seguenti:

a) *nella categoria degli atti soggetti a registrazione in termine fisso* rientrano: tutti gli atti pubblici, tutte le scritture private importanti trasferimenti o dichiarazione di diritto, costituzione ed estinzione di obbligazioni e, infine, gli atti esteri portanti trasferimenti di diritti reali su immobili situati in Italia, o locazione di tali beni;

b) *nella categoria degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso* rientrano: tutte le scritture private che possono servire da documento legale e che non rientrano nella categoria degli atti soggetti a registrazione in termine fisso non importando costituzione, modificazione, estinzione o trasferimento di diritto, tutti gli atti esteri che non importino trasferimento o locazione di beni immobili situati in Italia nonchè numerosi atti che dovrebbero rientrare nella prima categoria, ma che la legge esenta invece dall'obbligo della registrazione in termine fisso, o in vista della eccessiva onerosità di tale obbligazione (ad esempio la corrispondenza commerciale, i contratti di somministrazione di acqua, gas ed energia elettrica, le vendite di merci, i contratti di trasporto, ecc.), o in vista della limitatezza della loro entità (ad esempio le obbligazioni per somma non eccedente le lire 50) o in vista dello scopo per il quale sono stati posti in essere (atti riguardanti la beneficenza, atti per l'ammissione nelle scuole, negli ospedali, ecc.) o in vista del fatto che tali atti sono già assoggettati ad altre imposte (ad es. quietanze ordinarie, contratti di borsa, atti in materia cambiaria, fedi di deposito, ecc.); si tratta, come è facile rilevare, di una congerie di eccezioni che mal si lasciano raggruppare intorno ad un unico nucleo. Come vedremo meglio in seguito, la categoria degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso se è, sotto alcuni aspetti, favorevole al contribuente, costituisce una delle maggiori cause della impopolarità del tributo e rende maggiormente fondata l'accusa di irrazionalità che gli viene mossa da più parti;

c) *nella categoria degli atti esenti in modo assoluto da registrazione*, rientrano, infine, tutti gli atti che hanno già scontato un'altra imposta sostitutiva di quella di registro.

Soggetti passivi della obbligazione di chiedere la registrazione sono: per gli atti pubblici, il pubblico ufficiale che li ha redatti e raccolti (art. 80); per le scritture private, per i contratti verbali e per gli atti esteri, le parti contraenti (art. 82). Da notare, a tale proposito, come, in rapporto agli atti pubblici, la differenza fra l'obbligazione in esame e quella di pagare l'imposta sia particolarmente evidente: soggetti passivi della prima sono esclusivamente i pubblici ufficiali e non le parti contraenti; soggetti passivi della seconda sono invece quest'ultime ed esse soltanto.

Contenuto dell'obbligazione è la richiesta di registrazione dell'atto che si effettua con le modalità di cui agli articoli 74 e 75.

Contemporaneamente alla presentazione dell'atto, il richiedente è tenuto a depositare presso il ricevitore la somma da questi ritenuta necessaria per procedere alla registrazione, in difetto di che l'obbligazione non è adempiuta, a nulla valendo la sola esibizione dell'atto.

Il termine entro il quale la registrazione dev'essere chiesta è, salvo rarissime eccezioni, quello di venti giorni dalla data dell'atto (art. 80) o da quella in cui ebbero inizio d'esecuzione le convenzioni verbali soggette a registrazione (art. 82); peraltro, se l'atto è soggetto ad approvazione od omologazione, il termine non comincia a decorrere che dal giorno in cui il soggetto passivo della obbligazione di richiedere la registrazione viene a conoscenza dell'intervenuta approvazione o dal giorno in cui l'atto è divenuto altrimenti eseguibile (art. 81).

Il ritardo nella richiesta della formalità è sanzionato con una sopratassa pari ai 6/10 della imposta, se si tratta di un atto pubblico, ai 6/5, se si tratta di una scrittura privata, e a sei volte la tassa se si tratta di una locazione verbale; tale sopratassa però si riduce ad un decimo se il ritardo non supera i 60 giorni, e alla metà se l'obbligazione viene adempiuta prima della notifica della ingiunzione da parte della Finanza e poichè le due riduzioni si cumulano, se l'obbligato richiede la registrazione prima della notifica dell'ingiunzione e non oltre i sessanta giorni dalla scadenza del termine, la sopratassa si riduce ad un solo ventesimo dell'imposta (art. 103).

Non ci si può nascondere invero, e lo vedremo meglio in seguito, come questa eccessiva riducibilità delle sopratasse — già di per sè scarsamente efficienti — sia una delle maggiori cause della mancata tempestiva registrazione degli atti, il che, da un canto, provoca una larga evasione al tributo e dall'altro sposta il momento in cui l'imposta viene pagata dal giorno della stipulazione dell'atto a quello in cui se ne rende necessario l'uso in giudizio, cosa questa che contribuisce a rendere particolarmente onerosa e impopolare l'imposta.

Naturalmente, trattandosi di una sanzione per l'inadempimento dell'obbligo di richiedere la registrazione, la sopratassa fa carico al soggetto passivo di questa obbligazione e non a quello dell'obbligazione tributaria e pertanto per gli atti pubblici essa colpisce i pubblici ufficiali in proprio e non le parti contraenti (art. 99).

Questa disposizione, unitamente alle maggiori possibilità di controllo da parte della Finanza, costituisce la causa per la quale l'evasione, e, per gli atti pubblici, pressochè nulla, a differenza di quanto avviene per le scritture private, per le quali essa è invece rilevantissima: si pensi che nell'esercizio 1936-1937 — l'ultimo per il quale esistono dettagliate statistiche — il numero degli atti privati presentati al registro non è stato neppure doppio di quello degli atti pubblici (1.550.020 contro 763.124).

Per permettere alla Finanza di controllare se gli atti soggetti a registrazione in termine fisso siano stati regolarmente assoggettati a tale formalità, la legge impone ai pubblici ufficiali l'obbligo di tenere un apposito repertorio, nel quale debbono essere cronologicamente annotati tutti gli atti da essi raccolti con gli estremi della relativa registrazione e di presentare periodicamente tali repertori all'ufficio del registro, il tutto sotto comminatoria di gravi sanzioni che possono giungere sino alla sospensione dall'esercizio della professione.

Fino a che non sia stato registrato, l'atto non può essere fatto valere in giudizio (art. 106) e per rendere particolarmente efficace tale sanzione la legge inibisce agli avvocati di trascriverne in tutto o in parte il contenuto nelle loro difese e ai magistrati, nonchè a tutte le pubbliche autorità, di emettere, sulla base di atti soggetti a registrazione non registrati, provvedimenti di qualsiasi genere, ad eccezione soltanto di quelli meramente conservativi (art. 118).

Come tutte le obbligazioni, anche quella di chiedere la registrazione si estingue per prescrizione, solo che a tal fine si richiede un termine particolarmente lungo: venti anni (art. 138); è appena il caso di notare, tanto la cosa è evidente, come tale termine, già eccessivo vigente il codice del 1865, sia divenuto assolutamente esorbitante ora che il termine di prescrizione è stato ridotto, per tutte le obbligazioni per le quali non sia richiesto un tempo minore a dieci anni.

4. Nettamente diversa dalla precedente, sebbene con essa strettamente collegata, è l'obbligazione di pagare l'imposta; anche di questa è necessario esaminare brevemente i momenti più importanti e cioè: la fattispecie, i soggetti passivi, il contenuto, l'adempimento e le sanzioni.

La *fattispecie*, che determina la nascita dell'obbligazione di pagare l'imposta, è la registrazione dell'atto e non già, come pure spesso si afferma, la sua stipulazione; da ciò derivano, oltre ad alcune altre di minore importanza, due conseguenze particolarmente rilevanti e cioè: *a*) che la distinzione tra atti soggetti a registrazione in termine fisso e atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso perde ogni rilievo una volta che l'atto sia stato registrato; *b*) che l'imposta da pagare si determina alla stregua della legge vigente nel momento in cui l'atto viene registrato e non di quella vigente nel momento in cui l'atto è stato posto in essere (art. 150); in via eccezionale, peraltro, le leggi che modificano le aliquote soglioni stabilire, con una apposita disposizione transitoria, che gli atti per i quali

non sia ancora scaduto il termine normale di registraziine scontino la precedente aliquota anche se la formalità avvenga dopo l'entrata in vigore della nuova legge.

I *soggetti passivi* dell'obbligazione tributaria, sono le parti contraenti o quelle nel cui interesse è stata richiesta la registrazione (art. 93), non mai i pubblici ufficiali ai quali di conseguenza non può domandarsi alcuna imposta, sia essa principale, complementare o suppletiva in aggiunta alla somma richiesta dal ricevitore al momento della registrazione (art. 95).

Oggetto della prestazione è il pagamento di una somma di danaro, la cui entità può essere stabilita dalla legge o in misura fissa (la cosiddetta tassa fissa) o rapportata al valore dell'atto, nel quale ultimo caso essa può essere: *proporzionale*, se commisurata, in base ad un aliquota costante, all'esatto valore dell'atto; *graduale*, se commisurata, sempre in base ad un'aliquota costante, alle successive unità di migliaia di lire in cui si esprime tale valore (art. 10), e infine *progressiva*, se commisurata in base ad un aliquota progressiva.

L'imposta proporzionale è propria degli atti importanti trasferimento di diritti o costituzione od estinzione di obbligazione; quella graduale è propria degli atti che contengono dichiarazione o attribuzione di valori, senza operarne la trasmissione; quella progressiva è propria dei trasferimenti a titolo gratuito; e infine quella fissa degli atti che possono servire da documento legale.

Prescindendo per il momento dall'esame dei criteri con i quali si liquida l'imposta, devesi rilevare che la tassa può venire richiesta: o per effetto della liquidazione, compiuta all'atto della registrazione, ed allora dicesi *principale*, o in base ad una successiva liquidazione effettuata per correggere un errore in cui si è incorsi in quella sede, ed allora dicesi *suppletiva* o infine, in base ad una liquidazione compiuta per integrare, alla stregua di nuovi elementi prima non conosciuti, quella effettuata al momento della registrazione, ed allora dicesi *complementare* (art. 7). La distinzione ha notevole rilievo, sia in ordine alla possibilità di sospendere l'efficacia esecutiva dell'ingiunzione fiscale — possibilità che sussiste solo per la tassa suppletiva (art. 1045) — sia all'estensione del privilegio immobiliare (C. C. art. 2772), sia in ordine al *solve et repete* — che mentre torna applicabile per le imposte principali e complementari, non trova applicazione per quelle suppletive (art. 149). Pur senza soffermarci su tale argomento, non strettamente pertinente al tema di questa monografia, non possiamo non sottolineare l'iniquità del precetto del *solve et repete* che si concreta molto spesso in un vero diniego di giustizia in danno dei contribuenti meno abbienti.

Trattandosi di una obbligazione pecuniaria, il suo adempimento non presenta alcuna particolarità e conseguentemente, salvo i casi pei quali la legge ammette espressamente una ratizzazione (art. 92), il pagamento deve avvenire in un'unica soluzione; la quietanza della somma pagata viene apposta dall'ufficio sull'originale dell'atto o della denunzia quando il tributo è pagato in sede di registrazione; su un separato foglio, in caso contrario (art. 116).

5. Per giungere a liquidare l'imposta dovuta è necessario:

a) determinare, sulla base delle sue clausole, il contenuto dell'atto e quindi in quale delle categorie previste dalla legge e dalla tariffa esso venga ad inquadrarsi; *b*) determinare, sulla base della legge e della tariffa, il trattamento tributario di tale categoria; *c*) determinare in confronto di quest'atto tutti gli elementi rilevanti per la sua tassazione. Così, a mo' d'esempio, presentato un atto ed accertato, in base alle sue clausole, che esso contiene una concessione di pubblico servizio, dovrà ricercarsi quale sia il trattamento tributario di tali negozi e, constatato che per questi l'imposta si commisura ai proventi lordi dell'esercizio, dovrà appurarsi l'entità di tali proventi.

Per l'identificazione del contenuto dell'atto sottoposto a formalità, la legge detta alcune norme di particolare importanza:

a) La qualificazione dell'atto deve avvenire in base alla sua reale natura ed agli effetti che produce, e non già in base alla sua intitolazione o alla sua forma apparente (art. 8). E' questa, come è facile comprendere, un'indagine particolarmente complessa, che rende incerta, difficoltosa e costosa l'applicazione del tributo il quale, sotto questo aspetto, appare in netta antitesi ai noti princìpi formulati dallo Smith; ma di questo dovremo tornare ad occuparci in seguito;

b) Se un atto contiene più disposizioni (e per disposizione s'intende un negozio giuridico) indipendenti, ognuna di queste è soggetta a tassazione come se formasse oggetto di un separato atto, mentre se le varie disposizioni sono fra loro così intimamente connesse, che l'una non può sussistere indipendentemente dall'altra, è tassabile solo quella che dà luogo all'applicazione dell'imposta più onerosa (art. 9); anche questa norma, come vedremo meglio poi, è causa di gravissime perplessità e conseguentemente fonte di numerosissime contestazioni;

c) Nel determinare il contenuto dell'atto si debbono tenere presenti solo le sue clausole, e quindi qualunque nullità non apparente dallo scritto, come pure qualsiasi evento successivo che impedisca la produzione degli effetti propri dell'atto, è irrilevante e non esonera dal pagamento dell'imposta, nè autorizza la ripetizione della tassa regolarmente pagata, salvo i casi tassativamente previsti dalla legge (art. 11 e 12). E' questa una norma che se appare pienamente conseguente al sistema ed in parte anche giustificata da considerazioni d'ordine amministrativo ed economico, non fa che infirmare maggiormente il fondamento razionale del tributo il quale, per effetto di tale norma, viene a colpire non già un effettivo trasferimento di ricchezza ma la semplice apparenza di tale trasferimento;

d) Al fine di determinare il contenuto dell'atto, si deve tener conto, oltre che delle sue clausole, anche degli atti nello stesso inseriti nonchè delle convenzioni verbali in esso enunciate, purchè quest'ultime abbiano una connessione diretta con le disposizioni dell'atto, e la convenzione verbale non sia già estinta o non si estingua con l'atto che la enuncia (art. 62).

Sebbene la legge non lo dica espressamente, è altresì necessario che le parti tra le quali è intercorsa la convenzione enunciata, siano anche le parti dell'atto enunciante; ove l'enunciazione avvenga in una sentenza, occorre che la convenzione enunciata sia stata posta a base di una delle domande sulle quali la sentenza pronuncia (art. 72).

6. Determinando il contenuto dell'atto, si deve ricercare quale ne sia il regime tributario, indagine che, di regola, si concreta nella ricerca del trattamento proprio della categoria di atti cui appartiene quello presentato al registro.

In due casi peraltro tale ricerca non si rende necessaria:

a) quando si tratti di un atto sottoposto a condizione sospensiva, giacchè in tal caso al momento della registrazione è dovuta la sola tassa fissa, rinviandosi la liquidazione della imposta progressiva, proporzionale o graduale cui sia eventualmente soggetto, al momento in cui si sarà verificata la condizione (art. 17);

b) quando si tratti di un atto proveniente da un ente cui compete il beneficio della registrazione a tassa fissa. A tale proposito la legge del registro contiene una norma di carattere generale: se la legge che concede il beneficio non stabilisce diversamente, questo si intende concesso per la durata di dieci anni (art. 29), e a condizione che, ove si tratti di un ente tenuto alla compilazione del bilancio, l'utile da questo risultante non sia superiore all'interesse legale sul capitale versato (ibidem). Norme particolari disciplinano poi il beneficio della registrazione a tassa fissa, per le cooperative e le Banche popolari (articoli 65 e 66).

Ove non si tratti nè di un atto sottoposto a condizione sospensiva, nè di un atto fruente della tassa fissa in rapporto al soggetto da cui promana, è necessario, come accennammo, accertare quale sia il regolamento tributario della categoria, cui quel determinato atto appartiene per il che l'art. 8 stabilisce che « un atto che per la sua natura e per i suoi effetti, secondo le norme stabilite dall'art. 4, risulta soggetto a tassa progressiva, proporzionale o graduale, ma non si trovi nominativamente indicato nella tariffa è soggetto alla tassa stabilita dalla tariffa per l'atto col quale per la sua natura e i suoi effetti ha maggiore analogia ».

Riservandoci di tornare più ampiamente in seguito su tale argomento, non si può non rilevare sin da ora come una delle maggiori cause di difficoltà di applicazione del tributo e della sua impopolarità, risieda nella complessità della tariffa e delle tabelle ad essa allegate, che contano ben 297 articoli nonchè nella ingiustificata molteplicità delle aliquote.

Prescindendo da alcune norme relative a singole categorie di atti — mandato irrevocabile (art. 45), divisione (art. 48), permuta (art. 51), dichiarazione di mandato (art. 58), ecc. — la determinazione del trattamento tributario di un atto dà luogo a due fondamentali problemi: *la individuazione della aliquota applicabile*, quando per una data categoria di atti, la legge preveda più aliquote, come ad esempio per la vendita e per le donazioni, e la *individuazione della base imponibile*, quando si tratti di atti soggetti a tassa proporzionale, graduale o progressiva.

Per quanto concerne la determinazione dell'aliquota, questa può dipendere o dai rapporti di parentela intercorrenti fra le parti — ed è quanto avviene per le donazioni — o dalla natura dei beni oggetto dell'atto — ed è quanto avviene, di regola, per gli atti traslativi della proprietà a titolo oneroso. Nella prima ipotesi la determinazione dei vincoli di parentela è fatta in base alle norme del Codice civile e non dà quindi luogo ad incertezze; nella seconda ipotesi, invece, la legge fiscale contiene delle norme speciali che si discostano sensibilmente da quelle del Codice civile e che trovano, o dovrebbero trivare, la loro giustificazione nella necessità di evitare facili frodi fiscali. E così che:

a) le quote di partecipazione in società di commercio non si considerano mobili, ma debbono ritenersi immobili fino alla concorrenza del valore degli immobili esistenti nel patrimonio sociale (art. 27);

b) i crediti di danaro non sono neppure essi considerati mobili, ma costituiscono, agli effetti fiscali, una separata categoria (ibidem).

Nel caso poi in cui con un solo atto vengano trasferiti più beni passibili di diverse aliquote sul valore di ognuno di essi si applica, salvo una espressa disposizione di legge in contrario, l'aliquota che gli è propria.

Applicazione di tali princìpi costituiscono le disposizioni relative alla vendita cumulativa di beni mobili ed immobili (art. 46) alle divisioni con conguaglio (art. 49) ai contratti in parte a titolo oneroso e in parte a titolo gratuito (art. 43).

Per quanto concerne la determinazione della base imponibile, il principio fondamentale in materia è che nei contratti bilaterali l'imposta si commisura al valore delle prestazioni di una sola parte e non già alla somma delle prestazioni di tutte le parti: ove il valore delle prestazioni delle due parti non sia equivalente si assume, di regola, il valore delle prestazioni della parte maggiormente oberata. E' in applicazione di tale principio che nelle permute la tassa si applica alla parte dei beni che ha maggior valore (art. 51) e nelle compensazioni reciproche di debiti, sull'importo del debito di maggiore entità che viene estinto (art. 59). Ove il contratto abbia una certa durata, la base imponibile è calcolata in rapporto alla intera durata e quindi: la tassa proporzionale per le locazioni di cose (articolo 54) e d'opere personali (art. 55) si liquida sul cumulo dei prezzi e dei corrispettivi pattuiti per tutto il tempo per cui deve durare la locazione; l'imposta su di un atto traslativo il cui corrispettivo sia costituito da una rendita, si applica sul cumulo di tutte le annualità per le quali questa dev'essere corrisposta (art. 43); e infine per gli appalti si considera come valore imponibile il cumulo di tutti i prezzi e i corrispettivi pattuiti per l'ntera durata del contratto (art. 55).

Se l'entità della prestazione è obiettivamente incerta, come avviene ad esempio negli appalti a prezzo presunto (art. 32), nelle concessioni di pubblici servizi (art. 56) nelle vendite il cui prezzo debba venire ulteriormente

determinato (art. 32), all'atto della registrazione si procede ad una liquidazione provvisoria alla quale si sostituisce, in un secondo tempo, una liquidazione definitiva non appena si possano accertare gli elementi incerti: per il che, il contribuente è tenuto a presentare un'apposita denuncia (articoli 79 e 83).

7. Ma per poter liquidare l'imposta, non basta individuare le prestazioni da assumere come base imponibile, occorre anche tradurne il valore in una cifra concreta. A tal fine il principio generale è che tutte le volte in cui le prestazioni di una parte sono in danaro, si ritiene che esse siano equivalenti a quelle dell'altra parte e quindi si assume senz'altro come imponibile l'importo della prestazione pecuniaria; se il pagamento non è contestuale e la prestazione si concreta quindi in una obbligazione a termine, questa si valuta per il suo importo nominale prescindendo dal fatto che siano o meno pattuiti gli interessi (art. 26). Se nessuna delle prestazioni è in danaro, si valuta la prestazione di dare la cui stima offre minori difficoltà; in applicazione di tale principio nelle enfiteusi e nelle locazioni in cui il canone sia costituito da derrate è il valore di queste che si assume come valore del contratto e non già quello del diritto di godimento (art. 43).

Tale regola, peraltro, subisce una importantissima deroga in ordine agli atti che importano trasferimento di beni immobili, di diritti reali immobiliari, di aziende commerciali e industriali di navi e di quote sociali: per tali beni il ricevitore del registro può procedere alla loro valutazione diretta assumendo, come valore del contratto e quindi come base imponibile, anzichè il corrispettivo in danaro, il valore venale dei beni stessi (art. 15 decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639). Al fine di accertare tale valore, l'ufficio, ove ritenga che questo sia superiore al prezzo risultante dall'atto o al valore che, in difetto, le parti abbiano dichiarato al momento della registrazione, notifica al contribuente il valore che l'Amministrazione reputa doversi attribuire al bene oggetto del trasferimento (art. 20 cit.); ove il contribuente, entro trenta giorni da tale notifica, non proponga opposizione alla commissione distrettuale, il valore proposto dall'ufficio diventa definitivo ed in base ad esso si procede alla liquidazione della tassa complementare. Ove invece il contribuente non ritenga di poter accettare la proposta dell'ufficio e non riesca a determinare consensualmente con questo il valore da sottoporsi all'imposta, stipulando all'uopo un regolare concordato, deve proporre opposizione alla Commissione di primo grado contro la cui decisione può poi eventualmente appellare alla Commissione provinciale; contro quest'ultima inoltre può ricorrersi alla A. G., ma solo per grave ed evidente errore d'apprezzamento o per mancanza o insufficienza di calcolo (art. 29 citato decreto). Sulla base della pronuncia della Commissione, si procede alla liquidazione dell'imposta complementare e, ove il valore risultante dalla decisione sia superiore di oltre un quarto a quello dichiarato dalle parti, alla liquidazione di una pena pecuniaria.

Come risulta dai brevissimi cenni storici sopra riassunti è, quello della valutazione, uno dei problemi che ha maggiormente affaticato il legislatore e che è stato oggetto di frequenti modifiche nell'intento di trovare un procedimento che concilii le opposte necessità di una valutazione quanto più possibile esatta e al tempo stesso quanto più possibile rapida, economica e quasi automatica. Che l'attuale sistema sia lungi dalla perfezione lo dimostrano inequivocabilmente i 71.200 ricorsi decisi dalla Commissione distrettuale in un solo anno (1941-42); peraltro essa costituisce, a tutt'oggi, quanto di meglio si è fatto, nè forse sembra si possa fare molto di più.

8. Per la riscossione dell'imposta la Finanza ha azione solidale contro tutte le parti contraenti e contro quelle nel cui interesse fu richiesta la formalità (art. 93) ed inoltre privilegio sui mobili e sugli immobili ai quali l tributo si riferisce (art. 97; art. 2758 e 2772 c. c.). Il privilegio immobiliare — l'unico che abbia una effettiva portata pratica — non si può esercitare in pregiudizio dei diritti che i terzi hanno anteriormente acquistato sugli immobili, e, se si tratta di imposta suppletiva, il privilegio non si può neppure esercitare in pregiudizio dei diritti acquistati da terzi dopo la registrazione dell'atto (c. c. art. 2747). Anche il tema dei privilegi costituisce indubbiamente una non piccola causa di impopolarità del tributo in quanto molto spesso il terzo possessore è costretto a pagare un'imposta alla quale sarebbe del tutto estraneo e contro la quale non ha modo di difendersi.

Oltre a questi privilegi sostanziali la finanza gode di due importantissimi privilegi processuali, comuni peraltro anche ad altri tributi: la riscossione mediante l'ingiunzione fiscale, cioè in base ad un titolo esecutivo rilasciato senza il previo accertamento della sussistenza del credito, e il *solve et repete*, del quale abbiamo rilevato più sopra la manifesta ingiustizia.

La prescrizione dell'azione della finanza per la riscossione dell'imposta, sia questa complementare, suppletiva o principale, è di tre anni dal giorno in cui poteva essere liquidata e quindi: dalla registrazione se si tratta di tassa suppletiva (art. 136) dal giorno in cui è stato denunziato il fatto che rende possibile la liquidazione definitiva, se si tratta di tassa complementare (art. 137). La prescrizione è interrotta dalla ingiunzione e da qualunque atto del procedimento coattivo o da qualsiasi domanda giudiziale (art. 140) nonchè dal ricorso in via amministrativa del contribuente, ricorso che ha la virtù di interrompere la prescrizione anche in favore della finanza (art. 141).

9. Principio fondamentale in materia di imposta di registro è che le tasse regolarmente percette non si restituiscono neppure in caso di risoluzione, rescissione o altro qualsiasi ulteriore evento che abbia privato l'atto dei suoi effetti (art. 12); peraltro, in deroga a tale principio, l'art. 14 ammette il rimborso dell'imposta in quattro casi e cioè: *in quello* delle sentenze di vendita forzata di immobili, quando con altra sentenza passata in giudicato la vendita sia stata dichiarata nulla; *in quello* degli atti dichiarati, con sentenza pronunciata

in contraddittorio fra le parti, nulli per vizio radicale che, indipendentemente dalla volontà e dal consenso delle parti, induca la nullità dell'atto fin dalla sua origine; *in quello* delle donazioni per le quali si sia verificata l'evizione o lo spoglio delle cose donate e, infine, *in quello* delle convenzioni per causa od in occasione di matrimonio allorchè siano risolte o annullate.

A questi casi, tassativamente elencati nell'art. 14, se ne debbono peraltro aggiungere alcuni altri tra i quali presentano particolare importanza: *quello* degli atti per i quali in sede di registrazione si provvede ad una liquidazione provvisoria da sostituire in un secondo tempo con una liquidazione definitiva: se l'imposta conseguente da quest'ultima è minore di quella pagata al momento della registrazione, il contribuente ha diritto di chiedere il rimborso della differenza; *quello* in cui all'atto della registrazione la tassa sia stata liquidata, in difetto di dichiarazione estimativa da parte del contribuente, in base a dichiarazione d'ufficio che in seguito al giudizio di valutazione sia risultata eccessiva: anche qui il contribuente può chiedere la restituzione della differenza pagata in più; *quello*, infine, del trasferimento di un'area fabbricabile su cui sia stata successivamente costruita, nei termini all'uopo stabiliti dalla legge, una casa d'abitazione: anche in tale caso è ammessa la ripetizione di parte della tassa pagata per l'acquisto dell'area.

Nettamente diversa dalle ipotesi sopra ricordate è quella in cui il contribuente chieda la restituzione di un'imposta indebitamente percetta dalla finanza: mentre nei precedenti casi si è in presenza di una liquidazione perfettamente regolare e di un evento posteriore che legittima la domanda di rimborso, nel secondo si è di fronte ad una liquidazione intrinsecamente errata ed è appunto tale sostanziale differenza che spiega perchè mentre per il rimborso di un'imposta regolarmente pagata è, almeno di regola, stabilito un termine brevissimo di decadenza, il diritto invece alla restituzione delle imposte indebitamente percette è soggetto solo alla prescrizione triennale.

10. Se, come regola generale, dalla registrazione l'obbligazione di pagare l'imposta nasce come obbligazione pura e semplice, che anzi la formalità non può normalmente eseguirsi senza il contemporaneo pagamento del tributo, vi sono alcuni casi eccezionali nei quali dalla registrazione, l'obbligazione tributaria nasce come obbligazione condizionata, ed altri nei quali dalla registrazione non sorge alcuna obbligazione d'imposta. Sono questi rispettivamente i casi della registrazione a debito (propria degli atti compiuti da persone ammesse al gratuito patrocinio) e della registrazione gratuita (propria degli atti compiuti da soggetti privilegiati, primo fra i quali lo Stato).

11. Delle norme relative al contenzioso non è il caso di occuparsi essendo esse comuni anche ad altre imposte indirette sugli affari e formando oggetto di separata apposita monografia.

III.

12. Come abbiamo avuto più volte occasione di rilevare esponendo le linee dell'attuale ordinamento, la legge del registro presenta numerosi difetti dà luogo a gravi inconvenienti che giustificano le aspre critiche di cui tale tributo è oggetto sia da parte degli studiosi che dei pratici: gli *studiosi* osservano che esso non risponde ai presupposti razionali di un tributo di guisa che riesce molto difficile trovargli una giustificazione logica; che, anzi, non mancano autorevoli scrittori, dallo Stein all'Einaudi, che escludono recisamente la possibilità di una *simile giustificazione*: e tale *conclusione* non appare certo eccessiva ove si rifletta che, come già rilevato più sopra, se è difficile spiegare razionalmente una imposta sui trasferimenti, molto di più lo è il giustificare un'imposta che colpisce solo i trasferimenti risultanti da atto scritto quasi che l'adozione di una forma piuttosto che un'altra possa costituire un indizio di capacità contributiva idoneo a legittimare l'applicazione di un tributo.

I *pratici*, dal canto loro, si lamentano che tale imposta sia troppo onerosa e soprattutto di applicazione quanto mai difficile e complessa sì da alimentare numerosi arbitrî da parte dei funzionari chiamati ad applicarla e numerosissime contestazioni giudiziarie. E la doglianza non si può certo dire nuova se fin dal 1848 il Dalloz scriveva: « à loin donc que la formalité de l'enregistrement ait tourné à l'avantage de la loi civile, elle a multiplié les procès en eugmentant le nombre des actes sous seing privé où en forçant, dans les actes pubblics à s'envelopper de prècautions et d'obscurités qui deviennent une sourcie intarissable de contestations et qui ne font que donner plus de prise à la loi fiscale dont les reseaux viennent se creuser en tout sens, pour ne laisser aucune stipulation hors de ses attentents ».

D'altronde che le lagnanze dei pratici non siano prive di consistenza è dimostrato dal fatto che in un solo anno (1941-1942) i ricorsi per questioni diverse dalla valutazione relativi alle imposte indirette sugli affari — ma in pratica quasi unicamente relativi al registro — decisi dalle Commissioni provinciali ammontarono a 5800 e quelli decisi dalla Commissione centrale a 1947.

Malgrado l'indubbia fondatezza di tali critiche, che ne consiglierebbero l'abolizione, l'entità del gettito del tributo rende molto perplessi sulla opportunità, se non addirittura sulla possibilità, di adottare una simile norma: basta infatti pensare che nel decennio 1931-32 1940-41 esso ha reso da un minimo di 641 milioni (nell'esercizio 1933-34) ad un massimo di un miliardo e 387 milioni (nell'esercizio 1939-40) e soprattutto che il suo importo è stato, nel triennio 1938-1941 superiore di oltre 100 milioni all'anno alla somma delle imposte terreni, fabbricati e complementare sul reddito.

Ciò che invece è indubbiamente possibile è una profonda e radicale modificazione dell'ordinamento del tributo tale da diminuire grandemente gli inconvenienti pratici cui la sua applicazione dà luogo. Basta, per persuadersi di una simile possibilità, analizzare le cause

dei più gravi inconvenienti che presenta l'attuale ordinamento.

a) Come abbiamo rilevato più sopra, per liquidare l'imposta su di un atto è necessario identificarne il contenuto e determinare quindi in quale delle varie categorie elencate nella tariffa e nelle tabelle *B*, *C*, *D* ed *E*, esso rientri: ma poichè la tariffa contiene ben 141 articoli — molti dei quali frazionati in più disposizioni — la tabella *B* ne contiene 52, la tabella *C* 40, la tabella *D* 48 e quella *E* 16, con un totale quindi di 297 articoli è facilmente comprensibile come l'individuazione della categoria nella quale si deve ricondurre un atto riesca molte volte difficilissima. Si pensi, ad esempio, alla difficoltà che può offrire l'accertare se un determinato atto — la cui redazione può, per diversi motivi, essere o imperfetta o volutamente complessa ed oscura — si debba qualificare appalto o compravendita di cosa futura, somministrazione o vendita a consegne ripartite, vendita o promessa di vendita, concessione di pubblico esercizio o appalto della sua esecuzione, locazione con permesso di costruzione o superficie ecc.

b) Altra causa di gravi incertezze e di conseguenti contestazioni è — come abbiamo già notato — la norma secondo cui, allorquando un atto contiene più disposizioni, la tassa va applicata a tutte o ad una sola a seconda che esse siano indipendenti o, viceversa, necessariamente connesse. L'incertezza deriva in parte dall'equivocità del termine « *disposizione* » — che ha permesso l'affermarsi di una interpretazione, sicuramente erronea, secondo cui la disposizione si identificherebbe con la prestazione di ogni parte, di guisa che tutti i contratti bilaterali conterrebbero necessariamente più disposizioni — e in parte dalla indeterminatezza del concetto di necessaria interdipendenza delle varie disposizioni, in presenza della quale si fa luogo alla tassazione di una sola di queste.

c) Altra circostanza che rende particolarmente mal gradita l'imposta di registro è il fatto che il contribuente deve, assai spesso, pagarla non già nel momento in cui conclude il contratto, nel quale l'esazione dell'imposta gli riuscirebbe psicologicamente meno molesta, ma nel momento in cui l'inadempimento della controparte lo costringe a sopportare forti spese giudiziarie, senza alcuna certezza di successivo recupero, di guisa che il fisco finisce per presentarsi agli occhi del contribuente quasi come un alleato del proprio avversario. E tale inconveniente dipende in parte dalla relativa facilità con la quale il contribuente, sino a che non è costretto a far uso dell'atto, può evadere dall'obbligo di chiederne la registrazione, ed in parte dal fatto che lo stesso legislatore, per una categoria abbastanza vasta di atti, non impone l'obbligo della registrazione in termine fisso, ma si limita a richiederla come condizione per la loro producibilità in giudizio.

d) Infine l'accertamento del valore venale dei beni per i quali è ammissibile il giudizio di congruità è pur esso fonte di numerosissime contestazioni e di doglianze da parte dei contribuenti che spesso vengono costretti — e assai più spesso credono di essere stati costretti — a pagare il tributo su un valore superiore al reale.

Mentre di quest'ultimo inconveniente il legislatore si è più volte preoccupato modificando in vario senso — ma invero, con scarso risultato — la procedura d'accertamento del valore imponibile, dei primi tre difetti esso si è sempre completamente disinteressato senza che tale disinteresse appaia in alcun modo giustificato.

13. Che sia possibile ridurre a pochissimi i 141 articoli che compongono l'attuale tariffa è cosa la cui dimostrazione non richiede certo un lungo discorso: basta infatti assumere come elemento discriminatore fra le varie categorie di atti anzichè la loro integrale disciplina giuridica — come fa l'attuale legge — uno o più effetti tipici, quali, ad esempio, il trasferimento di proprietà, la costituzione o l'estinzione di obbligazioni, la dichiarazione o l'accertamento di diritti già preesistenti. Significativo, in proposito, è l'art. 4 della vigente legge di registro che raggruppa in sole 4 categorie tutti i possibili atti: quelli che importano « trasmissione a titolo oneroso di proprietà, di usufrutto, uso e godimento di beni mobili od immobili o di qualsiasi altro diritto reale e gli atti che contengono obbligazione o liberazione di somme o prestazioni »; quelli che « non contengono obbligazione o liberazione ma semplice dichiarazione o attribuzione di valori o di diritti senza che ne operino la trasmissione »; quelli che importano « trasferimenti di beni a titolo gratuito » e, infine, « gli atti che possono servire di titolo o documento legale ».

D'altronde l'eccessività dei 141 articoli della tariffa appare chiara ove si consideri che le aliquote previste dalla tariffa sono soltanto sedici onde se l'assoggettamento di un atto ad un'aliquota piuttosto che ad un'altra non è tutt'affatto arbitrario ma dipende da un criterio ragionevole non dovrebbe essere impossibile porre in evidenza tale criterio e ripartire quindi tutti gli atti al massimo in 16 categorie, quante sono le aliquote. Senonchè, a questo punto, sorge spontaneo il chiedersi se sia giusto che sussistano 16 diverse aliquote o se non sarebbe più giusto, al contrario, che le aliquote fossero solo 4, quante sono le categorie contemplate nel già citato art. 4. Per qual motivo mai il mutuo, cioè il passaggio di denaro dal creditore al debitore, deve essere assoggettato all'aliquota del 2 % mentre il pagamento, cioè il passaggio di denaro dal debitore al creditore, deve pagare solo 0,50 %? E per quale arcana ragione mai la riscossione di diritti o rendite mediante aggio deve essere soggetta alla tassa del 2 % mentre la riscossione dei diritti o rendite a forfait deve essere soggetta all'aliquota del 0,50 %? In realtà l'aliquota proporzionale dovrebbe essere unica così come uniche sono quella graduale e quella progressiva (salvo per questa ultima la diversità, in rapporto al grado di parentela tra donante e donatario). A tutto voler concedere, si potrebbe stabilire un'aliquota più onerosa per i trasferimenti immobiliari, sul riflesso che questi avvengono con una frequenza notevolmente minore che non i trasferimenti di denaro o di mobili e che quindi potrebbe forse essere giusto tener conto di questo maggior periodo di ammortamento del tributo. Altrettanto ingiustificata è l'applicazione di aliquote ridotte per determinate cate-

gorie di atti nel dichiarato intento di favorirli, come, ad esempio, l'aliquota dell'1 % anzichè del 2 % a favore delle vendite di navi o di bestiame: sembra infatti si possa fondatamente dubitare che una minorazione dell'1 % sul prezzo di vendita — che a questo si riduce il beneficio derivante dall'applicazione dell'aliquota ridotta — possa esercitare una efficace azione sull'industria armatoriale o su quella armentizia, tanto più ove si rifletta che basta rinunciare alla forma scritta per essere tutt'affatto esenti dal tributo.

Infine per quanto concerne i 52 articoli della tabella allegato *B* questi dovrebbero venir senz'altro aboliti per le ragioni di cui in seguito. Concludendo, quindi, sembra possibile fare un sensibilissimo passo verso quella semplificazione tanto auspicata dai contribuenti e tanto auspicabile nell'interesse della finanza e della redditizietà del tributo, riducendo la tariffa a 5 soli articoli: *uno* che comprenda tutti gli atti importanti trasferimento a titolo gratuito e soggetti a tassa progressiva; *uno* che assoggetti a tassa proporzionale maggiorata tutti gli atti importanti trasferimento o costituzione di diritti reali immobiliari; *uno* che assoggetti a tassa proporzionale ridotta tutti gli atti importanti trasferimento di beni mobili o di diritti reali su beni mobili, costituzione, modificazione od estinzione di obbligazioni; *uno* che assoggetti a tassa graduale tutti gli atti che accertano, senza costituirli o modificarli, diritti di qualsiasi natura; e infine *uno* che assoggetti a tassa fissa tutti gli atti che non rientrano nei precedenti 4 articoli e che, d'altro canto, non debbano ricondursi fra quelli esenti in modo assoluto da registro.

14. Nessuna seria difficoltà offre l'eliminazione della seconda delle sopra specificate cause di contestazione fra fisco e contribuente: basterebbe infatti a tal uopo precisare *ben chiaramente* che nei contratti bilaterali l'imposta si liquida in rapporto alla prestazione di una sola parte e non già alla somma delle prestazioni di tutte le parti e che delle prestazioni di una parte non si tassano quelle che la legge considera come conseguenza necessaria della assunzione di altra obbligazione.

15. In ordine alla terza delle soprarilevate cause di impopolarità del tributo, è fuor di dubbio che il momento nel quale il pagamento dell'imposta riesce psicologicamente meno oneroso per il contribuente è quello in cui esso stipula il contratto mentre il momento in cui tale pagamento gli riesce più sgradito è quello in cui esso è in lite con l'latra parte ed è costretto a sopportare ingenti spese giudiziarie che non sa se potrà mai recuperare, neppure in parte. Di qui l'evidente utilità di spingere il contribuente a registrare l'atto al momento della stipulazione e non già in quello in cui deve eventualmente farne uso, il che, d'altronde, appare auspicabile anche in rapporto al gettito del tributo dato che il numero degli atti dei quali il contribuente è costretto a fare uso non rappresenta che un'aliquota molto modesta degli atti stipulati. Da tal punto di vista non può quindi esservi dubbio sull'opportunità, per non dire addirittura sulla necessità, di sopprimere la categoria degli atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso la cui esistenza si dimostra nettamente controoperante rispetto al fine suddetto. Ma tale soppressione è reclamata altresì da un'esigenza logica giacchè: o la stipulazione dell'atto costituisce un indizio di capacità contributiva, un fatto cioè al quale il legislatore ritenga giusto ricollegare la nascita di un'obbligazione tributaria, ed allora l'atto deve essere soggetto a registro in termine fisso; o, al contrario, la stipulazione dell'atto non costituisce manifestazione di capacità contributiva ed allora esso deve essere esente in ogni caso da imposta. L'assoggettare l'atto al tributo solo ove se ne debba fare uso vuol dire, in realtà, assumere come indizio di capacità contributiva la necessità di adire il magistrato: il che non sembra giusto. Nè sembra possa obbiettarsi in contrario che l'uso dell'atto giustifichi il pagamento di una tassa, essendo facile replicare che i criteri di determinazione di una tassa giudiziale non possono essere quelli di una imposta sugli affari e che al parziale recupero delle spese sopportate dallo Stato per l'Amministrazione della giustizia provvedono già le tasse di bollo sugli atti giudiziari e le imposte di registro sulle sentenze.

16. Ma la soppressione della categorria degli atti soggetti a registro solo in caso d'uso, non basta evidentemente a far sì che tutti gli atti soggetti a registrazione vengano effettivamente registrati nei 20 giorni della loro vita e non solo se ed in quanto occorra farne uso. La legge attuale ha ritenuto che per assicurare il puntuale odempimento della obbligazione di chiedere la registrazione bastasse la comminazione di una sopratassa: l'esperienza peraltro ha dimostrato che tale sanzione se è efficace per gli atti pubblici, non lo è affatto per le scritture private. La ragione di ciò dipende dal concorso di queste due circostanze: 1° che per gli atti pubblici la Finanza è in grado, mediante l'ispezione dei repertori dei pubblici ufficiali, di controllare l'adempimento dell'obbligazione e, in difetto, di procedervi d'ufficio di guisa che la probabilità di sfuggire alla registrazione è pressochè nulla, mentre per le scritture private manca un qualsiasi efficente controllo da parte del fisco e quindi le probabilità di evasione sono molto elevate; 2° che l'eventuale sopratassa per mancata o tardiva registrazione di un atto pubblico fa carico al pubblico ufficiale senza possibilità di ripetizione verso le parti il che crea un contrasto d'interessi, in ordine alla richiesta di registrazione, fra il pubblico ufficiale che, essendo esposto alla sanzione, ha interesse a chiederla e le parti, che, essendo tenute al pagamento della tassa potrebbero avere interesse a rinviarla. Per le scritture private, invece, essendo la sopratassa a carico delle stesse parti tenute al pagamento della tassa non si verifica nulla di simile.

Nella impossibilità di organizzare anche per le scritture private un efficente controllo fiscale, l'unico espediente veramente efficace per costringere i contribuenti a chiederne la registrazione è quello di comminare la nullità degli atti privati non registrati. Il contribuente — che, messo nell'alternativa di pagare dieci oggi o sedici domani e solo nell'ipotesi di una lite, preferisce molto spesso questa seconda soluzione — messo nell'al-

ternativa di pagare dieci oggi o di rinunciare definitivamente all'affare preferirebbe, nella quasi totalità dei casi, pagare l'imposta, almeno quando questa è inferiore all'utile che esso si ripromette dall'affare. Pertanto contenendo l'imposta entro limiti modesti — l'uno o il due per cento al massimo — la sanzione di nullità riuscirebbe indubbiamente efficacissima, nè, data la modicità dell'aliquota, avrebbero più ragione di essere quelle obbiezioni che si sono sollevate contro tale sanzione quando, pochi anni fa, essa fu stabilita per costringere a registrare degli atti soggetti ad un'aliquota del 60 %. Nè sembra inutile a tale proposito ricordare che a favore di tale sanzione si sono pronunciati, tra gli altri, fin dal 1874 il Minghetti, il Mattirolo, il Pescatore e il Serafini.

Ove poi non si credesse opportuno applicare tale sanzione, potrebbe tornare utile — ma sarebbe pur sempre un semplice espediente di ripiego di molto minore efficacia — l'adottare per le scritture private un regime analogo a quello stabilito dal Testo unico del 1923 per i contratti verbali d'affitto: vale a dire porre a carico di una parte il pagamento dell'imposta e a carico dell'altra il pagamento della sopratassa, da stabilire in misura più elevata delle attuali — ad esempio sei volte la tassa — e senza possibilità di riduzione. Lo stabilire — come fa la legge attuale — che la sopratassa per omessa registrazione sia a carico di ambe le parti e, peggio, riconoscere la validità del patto che pone a carico dell'inadempiente l'eventuale sopratassa è certamente controperante al fine che si vuole raggiungere, giacchè il contribuente non solo spera di non litigare, — e quindi di non doversi avvalere della scrittura — ma pensa che anche nel caso di contestazione l'avversario sarà piuttosto restio ad esibire la scrittura, in quanto ciò lo obbligherebbe ad anticipare, e forse a sopportare definitivamente in proprio, una forte sopratassa; il che, in definitiva, vuol dire che il rischio di dover pagare la sopratassa diminuisce notevolmente. Lo stabilire invece che una parte possa sempre registrare l'atto col pagamento della sola tassa esponendo nel contempo l'avversario ad una forte sopratassa accresce di molto il rischio e rende quindi più efficente la sanzione: se, ad esempio, la legge imponesse all'acquirente il pagamento dell'imposta e nel contempo stabilisse che questo possa sempre registrare l'atto col pagamento della sola tassa, salvo la riscossione, a carico del venditore di una sopratassa di sei volte la tassa, si renderebbe molto difficile un accordo tendente a rinviare la registrazione, giacchè il venditore, sapendo che l'acquirente può in qualsiasi momento esporlo al pagamento di una forte sopratassa senza alcun rischio proprio, difficilmente si indurrebbe a consentire che l'acquirente — cui fa carico la imposta — rinvii la registrazione: nella migliore delle ipotesi pretenderebbe che l'acquirente gli cedesse, in corrispettivo di tale rischio, la quasi totalità dell'imposta che si risparmia, ma l'acquirente, sapendo che non potrebbe produrre l'atto senza pagare la tassa, difficilmente consentirebbe a tale cessione. Le possibilità di conciliare così opposti interessi risulterebbero pertanto molto limitate e quindi corrispondentemente ridotto l'ambito delle evasioni.

17. Per quanto concerne invece la valutazione dei beni — che, come rilevammo, costituisce pur essa fonte di numerose contestazioni — non sembra facile apportare profondi miglioramenti al sistema attualmente in vigore. L'idea di desumere il valore imponibile dalla capitalizzazione del reddito o dall'imposta fondiaria, così seducente per la sua semplicità, si è addimostrata in pratica inattuabile, come lo conferma il fatto che il legislatore, dopo avere adottato tale sistema più volte (leggi 22 aprile 1862, n. 585, 14 luglio 1866, n. 3121, 19 luglio 1868, n. 4480, 1° gennaio 1902, n. 25, 12 giugno 1930, n. 742), ha dovuto sempre rinunciarvi e talora prima ancora che esso avesse anche pratica attuazione (come per la legge del 1902 e per quella del 1930). D'altronde che l'attuale sistema costituisca un notevolissimo progresso rispetto a quello della stima ad opera dei periti è dimostrato chiaramente dal fatto che mentre nel 1936-1937 su 187.584 vertenze di valutazione furono compiute solo 1402 stime giudiziarie restando così insolute ben 186.182 vertenze, nel 1941-42, su una massa di contestazioni certamente minore ne furono decise ben 71.200 in primo grado e 24.000 in appello. Come si vede, il numero di contestazioni risolto annualmente dalle commissioni è cresciuto in rapporto di quasi 50 a 1 e quindi si è corrispondentemente abbreviata la durata delle vertenze.

Un sensibile miglioramento potrebbe tuttavia conseguirsi ammettendo che tutte le volte in cui il contribuente possa fornire una prova inoppugnabile della effettiva entità del prezzo pagato, come ad esempio nel caso di acquisto all'asta o a trattativa privata ma con l'intervento del giudice delegato al fallimento, nel caso di vendita da parte dello Stato o d'altro ente pubblico, ecc. l'imposta debba liquidarsi sul prezzo pagato anche se inferiore al valore venale; una simile disposizione, infatti, mentre attenuerebbe il rigore del principio — tanto ripugnante al contribuente — secondo cui l'imposta può essere dovuta su un valore superiore al prezzo effettivamente pagato, non pregiudicherebbe seriamente gli interessi del fisco in quanto, attesa la difficoltà di fornire la prova dell'effettivo ammontare del prezzo pagato, il principio suddetto continuerebbe ad applicarsi nella stragrande maggioranza dei casi. D'altronde, l'introduzione di una simile limitazione verrebbe a giustificare quel principio con la necessità del fisco di difendersi da possibili evasioni e verrebbe a trasformarlo in una presunzione che il prezzo pagato corrisponda al valore venale, il che, lo renderebbe molto più accetto al contribuente.

IMPOSTA DI BOLLO

SOMMARIO

18. Cenni storici. — 19. Esposizione dell'attuale ordinamento. — 20. Critiche e proposte di modifiche.

18. Se lo svolgimento della legislazione in materia di registro dal 1862 ad oggi è stato, come si è visto più sopra, particolarmente complesso, quello della tassa di bollo non è stato molto più semplice: basti pensare che negli ultimi 20 anni si sono pubblicati ben 45 provvedimenti legislativi in materia a prescindere, naturalmente, da tutte le norme di privilegio e favore di singoli enti e da quelle contenute in leggi speciali relative ad altre da quelle contenute in leggi speciali relative ad altre materie. Nella impossibilità di enumerare tutti questi provvedimenti — dei quali, d'altronde, la maggior parte ha ormai perduto qualunque interesse pratico — ci limiteremo a ricordare come la eccessiva frequenza con la quale si sono succedute le varie leggi ha costretto il legislatore a compilare nello spazio di appena 60 anni ben 4 successivi testi unici: dopo soli 12 anni dalla legge fondamentale del 21 aprile 1862 si ebbe infatti il primo testo unico, approvato con il R. decreto 13 settembre 1874 n. 2027, al quale seguì a distanza di poco più di 20 anni, il secondo (approvato col decreto 4 luglio 1897) e quindi, a distanza di altri 20 anni, il terzo (approvato col decreto 6 gennaio 1918 n. 135) che ebbe vita particolarmente breve essendo stato sostituito, dopo soli 5 anni, dal testo unico 30 dicembre 1923 n. 3268, tuttora in vigore. Purtroppo le modifiche apportate a quest'ultimo sono ormai tante e tali che l'identificazione della norma di legge vigente riesce particolarmente difficile: di ciò si è reso conto la stessa direzione generale delle tasse e delle imposte indirette sugli affari che con la normale 90 del 1938 provvedeva « ad aggiornare fino al 31 dicembre 1937 la detta tariffa allegato *A* (parte 1, 2, 3 e 4) nonchè la tabella allegato *B* annessa alla predetta legge del bollo ». Anche questa specie di parziale T. unico, singolare sia per la sua natura semiufficiale sia per la limitazione alle sole norme relative alla tariffa con esclusione quindi di quelle modificatrici della legge, è ormai talmente superato che per qualsiasi questione la sua consultazione deve essere integrata da quella di numerosi altri provvedimenti legislativi.

Delle più recenti modifiche al testo unico del 1923 particolare menzione meritano: la legge 5 dicembre 1933 n. 1669 sulla cambiale che, modificando la norma dell'art. 48 del T. unico attenua le conseguenze della insufficienza del bollo nei confronti della cambiale stabilendo che tale irregolarità non privi il titolo di tutti gli effetti cambiari ma solo dell'efficacia di titolo esecutivo; il R. decreto-legge 26 settembre 1935, n. 1749, che ha assoggettato ad una speciale imposta tutti gli atti e i documenti relativi a qualsiasi movimento o ricevimento di merci di somme di denaro, di titoli o valori scambiati tra la casa madre di una ditta commerciale e le proprie filiali, succursali, sedi depositi e stabilimenti nonchè quelli scambiati tra le succursali, sedi, depositi, ecc. di una stessa ditta e infine quelli scambiati fra una ditta e i propri rappresentanti e commessi viaggiatori. Lo stesso decreto-legge 26 settembre 1935 ha poi modificato la disciplina tributaria delle lettere d'accreditamento e di addebitamento rendendola più rigorosa. Infine il decreto legislativo Luogotenenziale 1° marzo 1945, n. 67, che autorizza, in via provvisoria, l'impiego di marche da applicarsi sui fogli di carta libera uso bollo per tutti gli atti e scritti per i quali la tariffa richiede invece l'uso esclusivo di carta filigranata.

19. Tanto dal punto di vista giuridico che da quello economico l'imposta sul bollo presenta una così notevole varietà di istituti e di atteggiamenti da legittimare il dubbio che si debba parlare non già di un'unica imposta ma piuttosto di un gruppo di imposte sul bollo. Ed infatti: in rapporto al loro contenuto giuridico le norme del vigente T. unico possono distinguersi in tre diversi gruppi: il *primo* che comprende le norme che vietano di compiere un determinato atto senza l'impiego della carta bollata, e cioè delle norme che impongono dei semplici divieti; il secondo che comprende le norme che impongono a chi abbia compiuto un determinato atto di applicare su questo delle marche, da annullare poi in una data maniera, o di esibirlo all'ufficio del bollo affinchè vi applichi un timbro (il così detto *bollo a punzone*) o uno speciale visto (il *visto per bollo*) previa esazione della relativa tassa — delle norme quindi che, come è facile rilevare, impongono o una obbligazione di *fare* (l'applicazione e l'annullamento della marca) o di *dare* (il pagamento della somma richiesta dall'ufficio in occasione della applicazione del bollo o del visto); il terzo, infine, che comprende le norme che impongono, a chi ha compiuto una determinata attività, di pagare una determinata imposta ma che, in rapporto alla natura della base imponibile, stabiliscono una particolare procedura d'accertamento; sono, queste, norme che se da un canto si avvicinano molto a quelle del precedente gruppo, dall'altro se ne differenziano nettamente per la complessità della procedura d'accertamento che le accosta invece a quelle della legge del registro.

Sotto il profilo economico, poi, le tasse di bollo talvolta si atteggiano come vere e proprie tasse (tipiche quelle sugli atti giudiziari), talora presentano un carattere ibrido fra la tassa e l'imposta sugli affari, come per talune tasse relative agli atti amministrativi; talora si profilano come vere e proprie imposte sugli affari e ciò sia che surroghino l'imposta di registro (come nel caso delle cambiali e delle quietanze ordinarie) sia che abbiano una propria autonomia (come nel caso dei contratti soggetti contemporaneamente ad imposta di registro e di bollo) e talora, infine, costituiscono delle imposte non facilmente definibili come nel caso della

esso sta per redigere; e poichè le categorie sono costruite tassa sulle pubblicità luminose, sugli avvisi esposti al pubblico, sulle inserzioni nei giornali ecc.

Il T. unico del 1923 ignora, naturalmente, queste distinzioni scientifiche e distingue le tasse di bollo in base a due diversi criteri: quello della *misura* e quello del *modo* con il quale vengono assolte. In base al primo criterio si hanno tasse *fisse*, tasse *graduali* e tasse *proporzionali*, a seconda che la tassa colpisca in una unica misura tutti gli atti di una determinata specie con riguardo soltanto alla loro natura (*tassa fissa*) o varii invece, per la stessa specie di atti o scritti, secondo i gradi di una scala riferita al valore o alla dimensione della carta o ad altri elementi connaturali all'atto (*tassa graduale*) o infine si ragguagli, mediante una percentuale costante, al preciso valore rappresentato dall'oggetto imponibile (*tassa proporzionale*). In base al secondo criterio le tasse di bollo si distinguono in ordinarie, straordinarie e virtuali e l'art. 4 precisa che la tassa « si corrisponde in modo ordinario impiegando la carta filigranata e bollata che si vende per conto dello Stato ». Si corrisponde in modo straordinario: « *a*) applicando le marche da bollo sopra ogni altra specie di carta e nei casi previsti dalla presente legge anche sulla carta filigranata e bollata; *b*) con l'apposizione del bollo speciale impresso mediante punzone dagli uffici del registro designati mediante decreto reale; *c*) con l'apposizione del visto del bollo da parte di tutti gli uffici del registro; *d*) con l'applicazione di uno speciale contrassegno per gli avvisi su materia diversa dalla carta » « si corrisponde in modo virtuale mediante pagamento della tassa all'ufficio del registro o ad altro ufficio governativo senza materiale apposizione di bollo ».

Come è ovvio, tanto il pagamento in modo ordinario (cioè mediante impiego di carta bollata) quanto quello in modo straordinario mediante marche, presuppongono necessariamente il monopolio della fabbricazione della carta bollata e delle marche, dato che il gettito del tributo è costituito proprio dalla vendita, per un prezzo di gran lunga superiore al costo, della carta e delle marche di cui la legge impone il consumo. Appunto per la tutela di questo monopolio la legge punisce con la detenzione non minore di due anni chiunque faccia uso a danno dello Stato delle vere filigrane e dei veri bolli, punzoni e rami dei quali sia venuto in possesso e con la reclusione fino a 7 anni chiunque contraffaccia i bolli, punzoni, ecc. o scientemente smerci od usi filigrane, bolli e punzoni falsi (T. unico art. 77). Ma per assicurare che l'applicazione della legge d'imposta determini un effettivo acquisto di valori bollati è necessario impedire che uno stesso foglio di carta filigranata o una stessa marca possa servire più volte: di qui le norme che vietano, salvo le eccezioni tassativamente previste dalla legge, di fare sul medesimo foglio bollato due o più atti distinti soggetti a bollo (articolo 26), che vietano di scrivere fuori delle righe o di scrivere più di 28 sillabe per riga (artt. 17 e 18) e, infine, le numerose e minute norme relative al modo con il quale debbono annullarsi le marche (artt. 22 e 25) e alle gravi sanzioni comminate a carico di chiunque faccia uso di carta o di marche precedentemente usate (detenzione sino ad un anno, art. 79). Ma oltrechè per la sua connessione con il monopolio della carta filigranata e delle marche, la tassa di bollo che si assolve in tali modi presenta una caratteristica particolarmente interessante: quella che il rapporto tributario si svolge integralmente al di fuori di qualsiasi ingerenza della Finanza, la quale interviene, e solo saltuariamente, per controllare se il contribuente abbia adempiuto o meno i propri obblighi: di qui due importanti conseguenze: che l'accertamento della sussistenza e dell'entità dell'obbligo d'imposta deve venir compiuta direttamente dal contribuente e che qualunque controversia tra questi e la Finanza trae inevitabilmente origine dalla affermazione dell'esistenza di una infrazione imputabile al contribuente, vale a dire che la questione sull'esistenza o meno dell'obbligazione tributaria si presenta come pregiudiziale ai fini di una contestazione in ordine ad un'asserita infrazione fiscale.

Per quanto concerne invece le imposte da assolversi mediante bollo o punzone, visto per bollo e in modo virtuale la tassa di bollo di accosta molto, come già accennammo, a quella di registro; il rapporto tributario non può, in questi casi — a differenza di quelli or ora ricordati — estinguersi che con l'intervento della Finanza alla quale spetta di liquidare l'ammontare del tributo; ciò fa si che l'insufficienza nel pagamento della tassa, non sia sempre imputabile al contribuente ma possa dipendere anche — e forse più frequentemente — da un errore dell'ufficio finanziario e che conseguentemente una contestazione fra fisco e contribuente non debba necessariamente presupporre una infrazione da parte di quest'ultimo. Inoltre, almeno per le imposte da pagarsi in modo virtuale, essendo il pagamento giuridicamente distinto dalla liquidazione del tributo, il contribuente può essere responsabile non solo dell'evasione della tassa — il che si verifica quando esso non denunzi il fatto da cui nasce l'obbligazione tributaria — ma altresì del semplice ritardo nel suo pagamento.

L'analogia tra la tassa di registro e quella di bollo pagata in modo virtuale è messa in rilievo dalla stessa legge fiscale che da un canto commina per il tardivo pagamento una sopratassa uguale a quella stabilita dalla legge sul registro per la corrispondente ipotesi, dall'altro rinvia a quella legge per quanto concerne la decisione della controversia fra fisco e contribuente e per la riscossione delle imposte.

20. Anche per la tassa di bollo si può ripetere, almeno in parte e sotto un certo aspetto con maggior fondamento, quanto si è detto a proposito dell'imposta di registro. Da un punto di vista pratico, infatti, la sua applicazione riesce non meno difficile, complessa e molesta di quella dell'imposta di registro. Basti, infatti, pensare che la tariffa allegata al vigente T. unico comprende ben 212 voci, corrispondenti ad altrettanti tipi di atti, di guisa che, per decidere se e quanto debba pagare, il contribuente deve preventivamente accertare in quale delle 212 categorie suddette rientri l'atto che

non già in base ad elementi formali ed estrinseci ma al contenuto dell'atto, una simile indagine si presenta molto spesso tutt'altro che facile. D'altronde, se la tipicità degli atti può talvolta rendere di notevole interesse il risolvere una questione in un senso piuttosto che in un altro, nella maggior parte dei casi, la lieve entità della imposta rende evidentissima la sproporzione tra la difficoltà dell'accertamento che il contribuente è chiamato a compiere sotto la comminatoria di gravi sanzioni e l'utilità che ne ritrae lo Stato, il che rende ancor più molesto il pagamento dell'imposta.

Dal punto di vista scientifico invece il giudizio sulla razionalità del suo fondamento non può essere unitario come per l'imposta di registro una volta che, come accennammo più sopra, l'imposta di bollo si atteggia in modi profondamente diversi: di qui la necessità di esaminare distintamente i casi in cui l'imposta di bollo costituisce una vera e propria tassa da quelli in cui sostituisce l'imposta di registro e da quelli infine in cui integra un tributo autonomo.

a) *Tasse.* — Il campo degli atti giudiziari costituisce, come è noto, quello in cui il bollo assume più spiccatamente la funzione di una vera e propria tassa. Il concetto accolto alla legge vigente è quello di graduare il tributo in base ad un duplice criterio: il giudice cui sono diretti o dal quale promanano gli atti tassabili e il loro contenuto; conseguentemente l'art. 117 della tariffa, che disciplina il regime tributario degli atti relativi ai giudizi davanti ai conciliatori contempla tre diverse categorie di atti; l'art. 118 relativo ai giudizi dinanzi al Pretore in materia civile, ne contempla 19; l'art. 119, relativo ai giudizi dinanzi ai Tribunali e alle Corti d'appello, ne contempla 13 e via dicendo. Ora, mentre è ovvia l'opportunità di assoggettare gli atti della procedura a tasse diverse in rapporto alla diversa importanza del gudice, non sembra altrettanto opportuno stabilire tasse diverse per i diversi atti del processo. In realtà il rapporto tra tassa e servizio è necessariamente molto imperfetto e forfettario, specie in un campo, quale quello della giustizia, in cui l'accertamento sia dell'utilità risentita dal singolo che della spesa sopportata dallo Stato, riesce difficilissimo se non addirittura impossibile. Meglio quindi sacrificare alla semplicità di accertamento della tassa il desiderio di rapportare questa al servizio reso e limitarsi ad assoggettare tutti gli atti della procedura relativa ad un determinato giudizio ad una sola aliquota, tanto più che un certo rapporto tra tassa e sercizio viene pur sempre attuato, sia pure molto imperfettamente, dal fatto che l'imposta è proporzionata alla lunghezza dell'atto e quindi al tempo che questo assorbirà al giudice. Il vantaggio della semplicità derivante dall'adozione di una sola aliquota compenserebbe più che abbondantemente l'inconveniente della non perfetta rispondenza fra servizio e tassa.

In omaggio al carattere di tassa sembrerebbe poi potersi imporre l'obbligo del cosidetto *bollo di produzione*, a tutti indistintamente gli atti e documenti esibiti al giudice, anche se già scritti su carta bollata o assoggettati ad imposta di registro e ciò sul riflesso che il *bollo di produzione* dovrebbe essere il parziale corrispettivo del tempo che il giudice deve dedicare all'esame dell'atto. Il maggior gettito del tributo per tale sua estensione potrebbe, semprechè lo si ritenga opportuno, giustificare una leggera diminuzione del prezzo della carta bollata stabilita per gli atti giudiziari.

Con tale semplificazione la disciplina delle tasse giudiziarie potrebbe ridursi a quattro o cinque articoli di facile applicazione e quindi, ove non si ritenga di dover rendere tuttaffatto gratuita l'amministrazione della giustizia, non si potrebbe contestare il fondamento della tassa di bollo.

Criteri analoghi dovrebbero adottarsi per gli atti, le istanze e i ricorsi diretti a pubbliche amministrazioni per i quali il bollo può giustificarsi appunto come una tassa; anche qui, peraltro, la tassa dovrebbe determinarsi unicamente in rapporto all'autorità amministrativa cui l'atto è diretto o dal quale promana e le distinzioni non dovrebbero essere più di 3 o 4.

b) *Tasse surrogatorie di quelle di registro.* — In questa categoria rientrano, come si è già accennato, le tasse sugli effetti di commercio e sulle quietanze; dato il loro carattere surrogatorio è ovvio come, ove si disconosca il fondamento delle tasse di registro, non si possa giungere a conclusione sostanzialmente diversa nei loro confronti. Del pari evidente però è l'opportunità di conservare tali tasse sino a che sussista l'imposta di registro; ciò non esclude, naturalmente, che anche in tali settori sia possibile e quindi necessario procedere a delle semplificazioni.

c) *Tasse sugli atti civili e commerciali, avvisi, pubblicità, ecc.* — E' questo il gruppo di tasse più numeroso, più eterogeneo e più molesto ai contribuenti per la sua vastissima sfera d'applicazione che finisce per abbracciare qualsiasi forma d'attività. Sono note le critiche mosse dalla dottrina alle imposte sugli affari in genere nè qui è il caso di ripeterle bastando sottolineare il fatto che tali critiche appaiono ancor più fondate quando si tratti di tributi, quali appunto quelli in esame, che colpiscono non già il trasferimento di beni ma la prestazione di servizi o movimento di capitali connessi più o meno direttamente con una attività industriale o commerciale. Niun dubbio quindi che per tali sue caratteristiche negative tale gruppo di imposte dovrebbe senz'altro venir soppresso; ma è ciò possibile in rapporto al suo gettito? Per rispondere a tale interrogativo è necessario rendersi esatto conto della effettiva importanza economica di tale settore della tassa di bollo.

Il gettito dell'imposta di bollo nell'anno 1936-37 — l'ultimo per il quale sono stati pubblicati dati statistici — ascese a L. 657.653.788 così ripartite: marche lire 273.598.855; carta bollata L. 226.066.845; riscossioni a mezzo punzone L. 20.877.861; bollo sui titoli e valori esteri L. 309.192; bollo sulle inserzioni, avvisi e annunzi lire 2.479.420; bollo sugli abbonamenti a giornali riviste e altre stampe L. 1.400.277; altri titoli di riscossione lire 132.921.388. (1)

(1) In tali cifre non è compresa la tassa di bollo per le cambiali ed altri effetti di commercio ammontante a L. 82.857.710.

Ora, dato che nel 1937 la carta da bollo da L. 18, 12 e 8 serviva quasi esclusivamente per gli atti giudiziari e che comunque le poche eccezioni possono ritenersi più che abbondantemente compensate dall'importo della carta da L. 4 e da L. 6 usata per i giudizi dinanzi ai conciliatori, si può concludere con sufficiente certezza che l'ammontare della carta bollata impiegata per atti giudiziari non sia stato inferiore alla somma del gettito della vendita dei tre tipi di carta suddetti, e cioè a 110 milioni. Ma, come è noto, per tutte le comparse, ricorsi e note d'udienza nei giudizi dinanzi ai Tribunali, Corti d'appello e Cassazione è dovuta per ogni foglio una marca di pari valore per ogni procuratore avversario ed inoltre marche debbono venir impiegate per le procure in calce alle citazioni, per le chiamate di causa, per i rinvii, per gli atti istruttori ecc., onde può ritenersi, volendosi adottare un criterio di prudenza, che almeno altri 110 milioni di marche siano da imputarsi ad atti giudiziari.

Necessariamente molto meno preciso è il calcolo della carta usata per gli atti amministrativi e delle marche per quietanza; tuttavia, tenendo presente il valore delle marche vendute per i singoli tagli e l'entità delle quietanza risultanti da atti registrati si può ritenere che almeno altri 100 milioni siano da assegnarsi a tali due titoli.

Pertanto, anche a voler essere prudenti, si può concludere che il gettito afferente gli atti giudiziari ed amministrativi e le quietanze sia stato non inferiore ai 320 milioni e che quindi la soppressione di tutte le altre tasse di bollo avrebbe significato una perdita non eccedente i 340 milioni. Ora, dato che tale cifra non rappresenta che il 7,4% del gettito delle sole tasse e imposte indirette sugli affari — che per l'esercizio 1936-37 ammontarono a L. 4.487.722.000 — non sembra che la sua entità sia tale da imporre la conservazione di tale imposta malgrado la loro irrazionalità e la loro onerosità per il contribuente.

D'altronde non sembra si debba trascurare la circostanza che almeno una parte dei 330 milioni che si sarebbero perduti sopprimendo la imposta di bollo su tutti gli atti civili e commerciali — escluse le cambiali e le quietanze — si sarebbe ricuperata attraverso le imposte sul reddito e che per alcune voci della tariffa la soppressione dell'imposta di bollo potrebbe legittimare un inasprimento della imposta sulle concessioni governative: così, abolito il bollo sulle azioni, potrebbe aumentarsi la tassa di concessione per le costituzioni di società e soppressa la tassa di bollo sui libri commerciali potrebbe maggiorarsi la tassa di concessione governativa dovuta per la loro vidimazione.

IMPOSTA IPOTECARIA

SOMMARIO

21. Cenni storici. — 22. Esposizione dell'ordinamento vigente. — 23. Proposte di semplificazione.

21. Anche la prim legge sulle tasse ipotecarie risale, come già avemmo occasione di accennare, ai primordi del Regno d'Italia: più precisamente al 6 maggio 1862. Sebbene lo svolgimento della legislazione in questo settore sia stato molto più calmo che non in quelli dell'imposta di registri e di bollo tuttavia anche qui nello spazio di 80 anni si sono succeduti ben quattro Testi unici: quello del 13 settembre 1874, n. 2079, quello del 6 gennaio 1918, n. 135, quello del 30 dicembre 1923, n. 3272, e quello del 25 giugno 1943, n. 540. Naturalmente attesa la recente compilazione di quest'ultimo la legislazione successiva si limita per ora ad un solo provvedimento, il decreto legislativo luogotenenziale 5 aprile 1945, n. 141.

22. In base alle norme del vigente Testo unico — che per vero non si discosta molto dal precedente — la struttura del tributo appare piuttosto semplice. L'esecuzione di qualsiasi formalità ipotecaria, eccetto solo quelle per le quali sia stabilita una particolare esenzione, è condizionata al pagamento di un apposito tributo la cui liquidazione e riscossione avviene di regola ad opera del conservatore dei registri immobiliari in occasione della richiesta della formalità; solo eccezionalmente — e cioè quando si tratti di imposta dovuta per la trascrizione di atti e sentenze portanti trasferimenti di beni immobili o di diritti capaci di ipoteca o di certificati di denunciata successione, nonchè per le trascrizioni obbligatorie dipendenti da tali fatti, il tributo anzichè dal conservatore viene liquidato e riscosso dall'ufficio del registro o delle successioni presso il quale è stato registrato l'atto o denunciata la successione.

L'imposta al cui pagamento è subordinata l'esecuzione della formalità è, a secondo della natura di questa ultima, proporzionale graduale o fissa:

l'imposta proporzionale è dovuta per le trascrizioni di atti e sentenze portanti trasferimenti della proprietà di beni immobili o di diritti capaci di ipoteca, per le iscrizioni e le rinnovazioni di ipoteca e per gli annotamenti di subingresso o per trasferimenti di crediti non dipendenti da causa di morte, per cancellazione o riduzione di ipoteca o pegno o per retribuzione di ipoteca;

l'imposta graduale è dovuta per gli annotamenti per trasferimenti di crediti a causa di morte e per quelli per postergazione o cessione di priorità o di ordine ipotecario;

l'imposta fissa, infine, è dovuta per tutte le altre formalità.

In omaggio poi al principio secondo cui un medesimo

fatto non può venir colpito due volte dallo stesso tributo, quando si sia pagata l'imposta proporzionale per una trascrizione, iscrizione o rinnovazione è dovuta la sola tassa fissa per le relative trascrizioni, iscrizioni o rinnovazioni di conferma, di esecuzione o di rettificazione e quando per lo stesso credito e in virtù dello stesso titolo debbano eseguirsi più iscrizioni o rinnovazioni, una sola di queste è soggetta alla imposta proporzionale mentre per le altre è dovuta la sola tassa fissa.

La base imponibile cui debbono commisurarsi le imposte proporzionali e graduali è costituita: *dal credito per il quale è accesa ipoteca*, nel caso di iscrizioni o rinnovazioni e di annotamenti diversi dalle cancellazioni e dalle restrizioni; *dalla somma per la quale è chiesta la formalità* per le cancellazioni o riduzioni di ipoteche; *dal valore attribuito dal contribuente all'immobile liberato*, salvo la facoltà di rettifica da parte della Finanza, per gli annotamenti per restrizione di ipoteca; *dal valore dei beni trasferiti* quale risulta accertato ai fini dell'imposta di registro o di successione per le trascrizioni di atti traslativi, di sentenze o di successioni *mortis causa*.

Normalmente la richiesta della formalità per la quale è dovuto il tributo è facoltativa e quindi il contribuente può, astenendosi dal demandarla, evitare il pagamento dell'imposta; eccezionalmente per gli atti che a norma del codice civile debbono venire trascritti, la richiesta di trascrizione è, proprio per effetto delle disposizioni del codice civile, obbligatoria e quindi il contribuente non può in alcun modo evitare di corrispondere il relativo tributo. Si ripete qui una distinzione molto simile a quella che abbiamo visto a proposito dell'imposta di registro tra atti soggetti a registrazione in termine fisso e atti soggetti a registrazione solo in caso d'uso con la differenza, peraltro, che mentre in materia di imposta di registro la registrazione in termine fisso rappresenta la regola e quella in caso d'uso l'eccezione, in materia di imposte ipotecarie si verifica l'inverso giacchè la volontarietà della richiesta è la regola e l'obbligatorietà l'eccezione.

A somiglianza di quanto stabilito per le altre imposte indirette sugli affari la prescrizione, sia dell'azione della finanza per la richiesta di supplementi che dell'azione del contribuente per la ripetizione delle imposte indebitamente pagate, si compie con il decorso di tre anni; la prescrizione invece per la riscossione dell'imposta principale si compie — a differenza di quanto avviene per l'imposta di registro e di successione — con il decorso di dieci anni.

Per quanto concerne la riscossione delle tasse e delle sopratasse e la decisione delle relative contestazioni si applicano le norme della legge di registro.

23. Non è certo questa sede opportuna per esaminare o anche solo per porre il problema della distinzione fra imposta e tassa, tanto più che per non contribuire ad aggrovigliarlo maggiormente sarebbe necessario esaminare tale problema distintamente — come invece non sempre si è fatto — dal punto di vista economico e da quello giuridico. Comunque una cosa è certa: che anche per coloro che non ritengono di poterle classificare tra le vere e proprie tasse, le imposte ipotecarie sono indubbiamente le imposte che maggiormente si avvicinano alle tasse, costituendo quasi un ponte fra le due categorie. Le parole con le quali il ministro Bastogi giustificava, nella relazione a quella che divenne poi la legge 6 maggio 1862, l'esistenza di tale tributo racchiudendo ancora, sia pure nella loro semplicità, molto di vero: « gli atti ipotecari — osservava il ministro — sebbene riguardino interessi privati si iscrivono sopra registri tenuti a spese della pubblica amministrazione e posti sotto la tutela della fede pubblica. La tassa quindi è la ricompensa che il privato paga allo Stato per il servizio che gli rende. Essa è perciò proporzionata alla importanza del servizio che rende ed è tanto più elevata quanto maggiore è il valore che l'atto ipotecario garantisce ».

Ora, a prescindere da qualsiasi indagine per vedere se dal punto di vista giuridico e da quello economico il rapporto tra il servizio reso dallo Stato al singolo e il pagamento da parte di questo del tributo sia tale da permettere di qualificare il tributo stesso come una tassa piuttosto che come un'imposta, non sembra forse azzardato il ritenere che proprio a questo rapporto e alla volontarietà della richiesta del servizio si debba attribuire lo scarsissimo numero di contestazioni che danno luogo le imposte ipotecarie. Basti pensare, a tal proposito che dal 1923 al 1942 le controversie decise della Corte di Cassazione in tale materia sono state 17, cioè neppure una all'anno.

E l'esiguità di tale numero appare tanto più significativa ove si tenga presente l'entità del gettito di tale tributo, gettito che nel decennio 1930-1940 è stato quasi costantemente superiore a quello dell'imposta sulle successioni e pari a circa il 30% di quello dell'imposta di bollo che, come è noto, dà luogo a numerosissime contestazioni. Di tale fatto, naturalmente, si deve tenere il massimo conto nel valutare la necessità o l'opportunità di apportare delle modifiche all'attuale ordinamento dell'imposta, essendo evidente come debba procedersi con la massima cautela nell'innovare il regolamento di un'imposta che, mentre assicura allo Stato un gettito tutt'altro che trascurabile (nell'esercizio 1941 esso rese circa 250 milioni) non dà luogo ad opposizioni da parte dei contribuenti. Ciò nonostante sembra che un miglioramento potrebbe introdursi senza eccessive preoccupazioni: dato che l'imposta ipotecaria sugli atti traslativi di proprietà è rigidamente abbinata all'imposta di registro, sembrerebbe conveniente fondere insieme i due tributi, maggiorando all'uopo l'aliquota dell'imposta di registro. Tale semplificazione non potrebbe che tornare utile sia ai contribuenti che alla finanza eliminando alcune incertezze cui dà luogo l'autonomia dei due tributi: basti pensare che in ben 6 delle 17 cause di cui sopra si è discusso appunto dell'autonomia dell'imposta ipotecaria rispetto a quella di registro con la conseguenza che, essendosi riconosciuta tale autonomia, si è ritenuta inammissibile, per inosservanza del *solve et repete*, l'opposizione del contribuente.

BIBLIOGRAFIA (1)

IMPOSTA DI REGISTRO

AVEZZA GIUSEPPE: *La legge sulle tasse di registro commentata*, Le Monnier, Firenze 1884.

AVEZZA GINO: *Tributi di registro*, Giuffrè, Milano.

ID.: *Fondamenti di diritto positivo in tema di imposta di registro*, Roma 1939.

M. BATTISTA e JAMMARINO: *Commento alla legge sulle tasse di registro*, 3 voll. Utet, Torino 1935.

BONETTI: *Le leggi sulle tasse di registro studiate nella teoria e nella pratica*, 2 voll. Vallardi, Milano.

ID.: *Le leggi sulle tasse di registro e di successione*, vol. I, Vallardi, Milano, 1925.

BRUNI: *Le leggi di registro commentate*, Milano 1895.

CAPPELLOTTO: *Tasse di registro*, corso teorico-pratico, Tip. Ed. degli Operai, Venezia 1912.

ID.: *Le tasse di registro, nella teoria, nella giurisprudenza e nella pratica*, Vill. Tip. del Gazzettino illustrato, Venezia 1932.

DE FRANCISCI GERBINO: *Le imposte sui trasferimenti della proprietà immobiliare*, Vallardi, Milano 1914.

DI GENNARO: *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, « Rivista italiana scienze commerciali », 1937 - 219.

GALVANO: *Le tasse di registro sugli atti giudiziali, stragiudiziali, civili e commerciali*, Modena 1921.

GRIZIOTTI: *Il regime della legge di registro per gli atti terpretazione funzionale*, in « Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze », 1941, II, 260.

ID.: *Il principio della realtà economica negli artt. 8 e 68 della legge di registro, in* « Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze », 1939, II, 202.

GORI: *Trattato delle tasse di registro*, Camelli, Firenze 1888.

JARACH: *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Cedam, Padova 1937.

MAGGIONCALDA e ACCAME: *Trattato delle tasse di registro*, coi tipi della Gazzetta dei Tribunali, Genova 1863.

MONTI: *Le tasse di registro.*

ID.: *Le tasse di registro nella teoria e nella pratica*, Giuffrè, Milano 1931.

NINA: *Tassa di registro*, in Dig. ital., vol. XX, Utet, Torino.

PRECCHIA: *Delle tasse di registro*, tip. Giannini e figli, Napoli 1829.

PRINCIVALLE: *Le tasse di registro*, Torino 1898-99.

TENDI: *Trattato teorico pratico delle tasse di registro*, Firenze 1904.

UBERTAZZI: *La legge di registro annotata*, 9ª ediz., 2° vol., tip. Lavagno, Casale Monferrato, 1928.

UCKMAR *A.*: *La legge di registro*, 2ª ediz., vol. 3°, Cedam, 1935.

ID.: *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, in « Diritto e pratica tributaria » 1937, 338.

IMPOSTA DI BOLLO

AVEZZA: *Testi unici delle leggi e regolamenti sulle tasse di registro e bollo.*

BERTOLINO-GAJO e BATTISTA: *Tasse di bollo*, Torino 1928.

G. BOCCARDO: *Dizionario di economia politica e del commercio, voce « Bollo »*.

C. CALAMANDREI: *Bollo e registro*, pag. 685, Tip. Civelli, Firenze 1900.

CARNELUTTI: *Finanze e processo, in* « Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze », 1937, I, 243.

CARNELUTTI - EINAUDI: *Imposta o tassa*, « Rivista di diritto finanziario e di scienza delle finanze », 1937, I, 359.

CAVALLARO: *Dizionario tasse di bollo e registro sugli atti giudiziari*, Roma, 1935.

CLEMENTINI *P.*: *Leggi sulle tasse di bollo, sugli atti giudiziari e su quelle in surrogazione alle due tasse di bollo e registro*, Utet, Torino 1883.

CORSI: *Il codice del bollo*, Hoepli, 1898.

MANITTI: *Tassa di bollo, tip. Nobili, Pesaro* 1893.

MICHELOZZI: *Testo unico delle leggi sulle tasse di bollo e su quelle in surrogazione alle tasse di bollo e di registro*, commentato e annotato, 2ª ediz., Stamp. Ripamonti, Roma 1901.

RAVAGLI: *Uso di atti in giudizio ed in sede amministrativa*, Roma 1934.

(1) Tutti i trattati e i manuali di scienza delle Finanze e di diritto tributario si occupano, con maggiore o minore ampiezza, delle imposte di registro, di bollo e ipotecarie; e dovrebbero quindi venir inclusi su una bibliografia relativa a tali tributi; attesa peraltro la genericità della trattazione e la notorietà delle opere non riteniamo indispensabile una loro specifica elencazione. Anche dei numerosissimi articoli e note relativi a singole questioni cui dà luogo l'applicazione di tali imposte riteniamo superflua l'elencazione in questa sede per la specificità degli argomenti in essi trattati e pertanto la presente bibliografia si limita alle sole opere di una qualche consistenza dedicate integralmente alle imposte in esame e a qualche monografia di particolare importanza.

SASSI: *Modificazioni alle leggi di bollo, registro e alle concessioni governative,* Soc. editrice stampa commerciale, Milano 1911.

SCAVONETTI G.: *Relazione sulla R. Avvocatura erariale per gli anni* 1912-1925, Roma, 1926.

ID.: *Relazione sulla R. Avvocatura erariale per gli anni* 1926-1929, Roma 1930.

SPOLTORE: *Prontuario di tutte le disposizioni su bollo che riguardano i Comuni e gli altri enti morali,* tip. Zaccagnini, Vasto 1901.

UBERTAZZI: *La legge sulle tasse di bollo e su quelle in surrogazione del bollo e del registro,* Roma 1904.

VIGNALI: *Le tasse di bollo nella teoria e nel diritto positivo italiano,* Milano 1901.

ZOCCOLA. — *Leggi sulle tasse di bollo,* Scansano, 1895.

ZAPPALA G.: *Il codice delle tasse di bollo,* F. Vallardi, 1927.

TASSE IPOTECARIE

CLEMENTINI P.: *Legge sulle tasse ipotecarie e sugli emolumenti dovuti ai conservatori delle ipoteche* (Testo unico 13 settembre 1874, n. 2079, serie 2ª), Torino 1885.

DE GREGORIO G.: *Manuale per l'esecuzione delle operazioni ipotecarie,* Torino 1908.

GAETANO F. P.: *Codice delle tasse ipotecarie,* Firenze 1923.

GALDI M.: *Manuale formulario ipotecario,* Napoli 1928.

MINISTERO DELLE FINANZE: *Istruzioni 30 dicembre 1865 ai conservatori delle ipoteche, ecc.,* Roma 1865.

MINISTERO DELLE FINANZE: *Massimario delle tasse ipotecarie,* Roma 1909.

MARIANI BENIAMINO: *La legge sulle tasse ipotecarie e sulle trascrizioni obbligatorie* (Testo unico 30 dicembre 1923, n. 3272), commentata con numerose note di giurisprudenza, normali, circolari, ecc. Frosinone 1930.

L'IMPOSIZIONE DEGLI INCREMENTI PATRIMONIALI

A CURA DEL

prof. MAURO FASIANI

della Università di Genova

SOMMARIO

1. PREMESSE. — Si discute soltanto della tassazione degli incrementi patrimoniali come provvedimento ordinario. — 2. Si discute soltanto del problema dell'introduzione di un'imposta sugli incrementi nell'attuale sistema tributario italiano. — 3. Il problema tecnico ed il problema politico. — 4. Principii elementari che si assumono come postulati. — Il problema non è sè discriminare fra redditi di lavoro e redditi di capitale: ma fra patrimoni statici e patrimoni in aumento. — 6. Si distingue fra: aumento dei cespiti patrimoniali e aumento nel valore dei cespiti. — 7. *La tassazione dell'aumento dei cespiti* - Come non vi sia ragione per colpire con altro tributo speciale gli aumenti dovuti a vincite, a lotterie o a successione o a donazione. — 8. Le eventuali ragioni per tassare gli aumenti dovuti a risparmio. Come il risultato eventualmente desiderato si possa meglio ottenere mediante altre forme di discriminazione. — 9. *La tassazione degli incrementi di valore dei cespiti patrimoniali.* Classificazioni dei tipi di incrementi di valore. 10. — *La tassazione degli incrementi nominali dovuti a svalutazione della moneta.* Gli incrementi apparenti. — 11. Il prelievo di ricchezza operato colla inflazione e gli aumenti apparenti. — 12. Tassazione dei guadagni e tassazioni delle mancate perdite. Limitate ragioni a favore di un'imposta ordinaria che colpisca tal tipo di incrementi. — 13. *La tassazione degli incrementi reali dovuti ad incrementi di redditi.* La questione affrontata in Italia *de jure condito* ed ora *de jure condendo*. — 14. La relazione fra reddito e valore capitale. — 15. Equivalenza fra un'imposta annua sul reddito e una corrispondente imposta sul capitale prelevata una volta tanto. — 16. Come ne derivi che l'imposta sull'incremento patrimoniale sia un doppio dell'imposta normale sul reddito. — 17. La desiderata sopra-tassazione degli incrementi di rendita come giustificazione dell'importo sugli incrementi patrimoniali. — 18 Tassazione dei redditi e degli incrementi dei redditi non guadagnati. Il sentimento popolare che sembra richiedere la sopra-tassazione degli incrementi. — 19. L'imposta sugli incrementi e l'illusione finanziaria. — 20. L'esistenza di incrementi patrimoniali non dovuti a congiuntura. — 21. Gli incrementi patrimoniali dovuti al lavoro e abilità del soggetto. — 22. La rendita e la messa a coltura della terra. — 23. Mancanza di una ragione logica di sopratassare i redditi super-normali da lavoro, solo perchè tali. — 24. Possibilità di sfruttare un fenomeno di illusione. — 25. *La tassazione degli incrementi patrimoniali dovuti ad un ribasso del saggio di interesse.* Le due opinioni di Einaudi e di Seligman. — 26. L'ipotesi implicita nella tesi di Einaudi. — 27. L'ipotesi implicita della tesi di Seligman. — 28. La diversificazione tributaria e la soluzione del problema. — 29. *La tassazione degli incrementi dovuti ad un ribasso del saggio in base al quale si comptalizzano certi redditi.* Il carattere apparente di tali incrementi e la mancanza di una ragione logica per tassarli. — 30. La tassazione *degli incrementi patrimoniali indistinguibili dai redditi.* Gli incrementi previsti e scontati e la loro identità col reddito. — 31. *La tassazione degli incrementi considerata nel suo complesso.* L'eterogeneità dell'oggetto dell'imposta. Riassunto dell'esposizione fatta. — 32. Un primo parere di massima sull'imposta in discussione, quando sembri razionale e quando non sembri tale. — 33. *Le necessità pratiche e i motivi che possono indurre alla introduzione del tributo.* L'impossibilità pratica di distinguere fra le varie cause di incrementi di valore. — 34. La necessità di applicare l'imposta a tutti questi incrementi, o di rinunciare ad essa. Le due ragioni principali per una soluzione favorevole: l'illusione finanziaria e l'ostilità popolare verso i redditi nuovi, crescenti, super-normali. I motivi addotti nella relazione del progetto Meda, a favore del tributo. — 35. La preferenza accordata alla tassazione diretta dei redditi super-normali. — 36. Altri motivi sussidiari a favore del tributo. Variazioni dinamiche dei redditi, rivalutazione e funzione dell'imposta sugli incrementi. — 37. Rapporti tecnici tra l'imposta sugli incrementi e l'imposta patrimonale. — 38. *Il carattere reale o personale dell'imposta.* Gli esperimenti inglese e tedesco e il progetto Meda. I difetti di una tassazione reale degli incrementi. Perchè si ritenga preferibile il metodo personale. — 39. *Il soggetto dell'imposta.* Persone fisiche e giuridiche, famiglia e soggetto singolo. — 40. *La determinazione degli incrementi soggetti a tassazione.* Gli incrementi latenti e gli incrementi realizzati. — 41. Incremento e perdite nel patrimonio complessivo del soggetto — 42. Difficoltà di distinguere fra incrementi patrimoniali e redditi. La soluzione amministrativa e giuridica del problema per l'applicazione dell'imposta di R. M. La proposta Mede. Dubbi circa la tassazione degli incrementi di valore delle aree edilizie e simili. — 43. *L'autonomia dell'imposta sugli incrementi e il progetto Meda.* L'imposta sugli incrementi come parte della complementare sui redditi nel progetto Meda. La formula proposta. 44. I due problemi da discutere. — 45. La divisione dell'incremento per il numero degli anni occorsi per la sua formazione. Critica. — 46. Somma dell'incremento col reddito dell'anno. Critica. Preferenza accordata all'autonomia dell'Istituto. — 47. *L'incidenza dell'imposta sugli incrementi.* Gli effetti dell'imposta sugli incrementi previsti. — 48. L'imposta ed il rischio. — 49. L'imposta, la produzione del risparmio e la struttura capitalista. — 50. Come tali effetti non siano da paventarsi eccessivamente se l'imposta è di modesto ammontare. — 51. *Breve cenno di un tema collaterale.* L'imposta sugli incrementi e la nominatività obbligatoria dei titoli. — 52. *Il giudizio complessivo come tema politico.*

1. PREMESSE. — La tassazione degli incrementi patrimoniali può essere provvedimento straordinario o ordinario.

Straordinario se con essa ci si propone di colpire una volta tanto gli incrementi che si sono verificati in particolari circostanze (guerre, inflazioni ecc.) ordinario se con essa si vuol colpire in modo continuativo gli incrementi che si verificano nel corso del tempo. Nella presente memoria non ci si occupa della tassazione avente caratteri e scopi straordinari. Ci si occupa invece dei problemi relativi all'applicazione di un'imposta ordinaria.

2. La razionalità e la funzione di un'imposta di tal genere può apparire affatto diversa a seconda del sistema tributario di cui fa parte o di cui si vorrebbe entrasse a far parte; dell'ambiente economico in cui quel sistema è applicato, degli effetti economici che si vorrebbero raggiungere, ecc.

Non è certamente possibile prendere in esame tutti i sistemi tributari storici nei quali l'imposta ha trovato o potrebbe trovar posto e tanto meno tutti i sistemi ideali che furono proposti da finanzieri o progettisti.

Si ritiene pertanto preferibile esaminare gli aspetti fondamentali dei tributi, in riferimento all'attuale sistema tributario italiano, considerato nelle sue grandi linee strutturali, senza perdersi nella discussione degli innumeri problemi che l'esame di altri sistemi o progetti renderebbe indispensabile.

Ciò implica la rinuncia a dissertare di temi teorici fondamentali e di grande momento.

Ma è rinuncia proficua, sia per i limiti di spazio in cui la presente memoria deve essere tenuta, sia perchè tali temi saranno certamente affrontati da altri in sede più appropriata, sia perchè adattare i risultati della nostra ricerca alle varie soluzioni di quei temi fondamentali, non è più che una questione di applicazione di concetti già elaborati (1).

3. Il tecnico che venga posto di fronte alla domanda: se vi siano ragioni per colpire con una speciale imposta gli incrementi patrimoniali, si trova subito in un serio imbarazzo pregiudiziale.

In verità, ogni imposta può apparire buona o cattiva a seconda dei fini che si vogliono attribuire allo Stato, e la scelta di questi fini è squisitamente politica.

E così, ad esempio, può darsi che lo Stato si proponga di adottare quelle imposte che più favoriscano la produzione di ricchezza in un regime di proprietà privata; o che meno gravino su questa o quell'altra classe sociale; o persino che producano temporanei squilibri allo scopo di favorire un profondo mutamento della costituzione sociale. In tutti questi, e altri numerosi casi, il giudizio di bene e di male cambia notevolmente, poichè cambia il principio politico in base al quale soltanto il giudizio viene formulato.

Sicchè il tecnico che voglia rimaner tale e non diventare al tempo stesso uomo di parte, non ha facile la via.

Che anzi verrebbe fatto di affermare che fino a quando rimane tecnico puro, non ha nulla da dire, perchè gli manca ogni pietra di paragone.

4. Vi sono tuttavia alcuni principii elementari, in tema di tassazione, che mi pare possano essere accolti da tutte le tendenze politiche attualmente fiorenti in Italia, in quanto non urtano (se non cado in errore) nessuno dei postulati posti a base dei loro programmi economico-sociali.

Essi sono i seguenti:

a) tutte le ricchezze, al disopra di un minimo, che entrano a far parte del reddito di un soggetto, debbono essere assoggettate a tassazione;

b) due ricchezze qualitativamente e quantitativamente uguali debbono essere tassate ugualmente;

c) due ricchezze qualitativamente e quantitativamente disuguali, non debbono essere tassate ugualmente;

d) dovendo scegliere fra due o più sistemi di tassazione che consentano le desiderate discriminazioni qualitative o quantitative della ricchezza, converrà tener conto della loro attitudine:

1° a fornire allo Stato il gettito necessario;

2° ad adoperare più o meno efficacemente le desiderate discriminazioni;

3° a perturbare più o meno l'attività economica;

4° a far sopportare maggiori o minori costi di accertamento e di esazione;

5° a garantire o meno certi altri vantaggi tecnici (esattezza degli accertamenti, « elasticità » o « sensibilità » (2) ecc. (3).

Non dico che questi principii non siano sufficienti per risolvere qualunque problema finanziario, e neppure tutti i punti dei problemi che si debbono affrontare in questa memoria: ma essi sono sufficienti, a mio avviso, per consentirci quei chiarimenti tecnici in merito alla tassazione di cui si discute, i quali debbono essere lo scopo di queste note.

5. Accolti questi principii, sia pure in forma di postulati, (4) occorre liberarci subito da un possibile equivoco, tanto facile quanto pericoloso.

Una delle maggiori preoccupazioni delle commissioni e delle assemblee dei nostri giorni, sta nel trovar modo di operare una discriminazione qualitativa dei redditi, assoggettando a più tenue tributo i redditi derivanti dal lavoro, e a tributo maggiore invece, i redditi derivanti da capitali.

Il progetto di assoggettare a speciale imposta gli incrementi patrimoniali, potrebbe far nascere l'illusione che si tratti di chiamare in tal modo a maggior contribuizione coloro che dispongono di un patrimonio, nei raffronti di coloro che godono solo i redditi di lavoro.

Ma il problema che si tratta di affrontare non è questo.

Si può discriminare *contro* i redditi di capitali in molti modi: assoggettandoli ad aliquote più elevate quando si colpiscono con le imposte dirette; aggiungendo a quest'imposta complementare sul patrimonio, proporzionale o progressiva, integrandole con imposte sulla circolazione della ricchezza; ecc. ecc.

Si può anche spingere la tassazione fino ad effettuare dei veri e propri prelievi periodici sul patrimonio individuale, colle imposte sulle successioni o donazioni. E si può in tal modo ottenere tutta quella discriminazione fra redditi di lavoro e redditi patrimoniali, che si ritiene opportuna.

Ma non v'è *per questo solo scopo*, alcuna ragione di aggiungere agli altri, un tributo che colpisca, non già i patrimoni o i redditi che ne derivano, *ma gli incrementi patrimoniali.*

Una tassazione di questi ultimi si può soltanto giustificare se si raffronta la condizione di chi ha un patrimonio che non *fruisce di incrementi*, colla condizione di chi ha invece un patrimonio *nel quale si producono incrementi*, e si dimostra ragionevole che il secondo sia chiamato a contribuire più del primo in una qualche misura ragguagliata appunto all'entità di questi incrementi.

Discriminazione, adunque, fra due categorie di proprietari di capitali, e non fra le due categorie dei proprietari e dei lavoratori.

6. Nel discorrere di tale discriminazione, è intanto di urgente necessità chiarire il concetto di « incremento patrimoniale ».

Con tale espressione si possono intendere due cose:

o l'incremento (qualunque ne sia l'origine o la natura) della ricchezza che costituisce un patrimonio;

o l'incremento nel *valore* della ricchezza patrimoniale.

Secondo la prima nozione, fanno parte degli « incrementi » i nuovi *cespiti* che si aggiugono a quelli preesistenti in un patrimonio. E così ne fannno parte i nuovi risparmi del soggetto, le acquisizioni di ricchezza dovute a trasferimenti a titolo gratuito (successioni e donazioni) le vincite a lotterie, e simili.

Secondo l'altra nozione sono « incrementi » soltanto gli *aumenti di valore* che si verificano nei cespiti già posseduti.

Qualunque sia l'uso che si preferisce fare della parola « incrementi » è necessario tuttavia distinguere fra aumento *nei cespiti* e aumento nel *valore dei cespiti*, ed è opportuno trattare separatamente della tassazione dell'una e dell'altra cosa.

7. *La tassazione dell'aumento dei cespiti.* Vi è ragione per assoggettare a una nuova speciale imposta, detta « sugli incrementi patrimoniali » i cespiti che si aggiugono a quelli preesistenti in un patrimonio?

Per cercare una rispota, occorre intanto distinguere i vari tipi di accrescimento patrimoniale di questo genere.

Lasciamo da parte le vincite al lotto, alle lotterie e simili. Trattasi di incrementi patrimoniali assai poco frequenti, facilmente perseguibili con tributi speciali e che certo non potrebbero giustificare, da soli, l'introduzione di un tributo generale sugli aumenti dei cespiti.

Nè discorso molto più lungo meritano gli incrementi derivanti da successione e donazione. Anche quando essi sono effettivamente tali, in quanto non si verificano nello stretto ambito della famiglia, già sono oggetto specifico delle imposte sui trasferimenti a titolo gratuito. Sulla base di argomentazioni giuridiche più che economiche, si potrebbe dire che l'imposta di successione colpisce l'asse ereditario come tale, mentre l'imposta sugli incrementi, colpisce l'accrescimento di ricchezza che si verifica nel patrimonio dell'erede. Ma è chiaro che oggetto dell'una e dell'altra imposta è pur sempre la stessa entità economica, e che solo l'erede può pagare l'una e l'altra. Il far pagare, ad esempio, il 20 % dell'asse a titolo di imposte di successione e un altro 20 % a titolo di imposta sugli incrementi patrimoniali, è la stessa cosa che far pagare il 40 % una sola volta come imposta sul trasferimento a titolo gratuito. Ed è strana cosa introdurre due tributi dove uno solo può compiere la propria funzione. L'unica ragione che potrebbe militare a favore della duplicità di tassazione è di carattere tecnico? Infatti l'imposta sugli incrementi, tiene conto dell'ammontare del patrimonio dell'erede, e quindi può graduare il tributo, in ragione della ricchezza che egli già possiede. Ma tale risultato si può facilmente ottenere aggiungendo all'imposta di successione, che colpisce l'asse, un'imposta sulle quote ereditarie, che appunto tenga conto della condizione economica dell'erede. Ed è procedimento tecnico preferibile all'altro, di assoggettare l'arricchimento dello erede a un'imposta generale sugli incrementi patrimoniali; poichè la graduazione delle aliquote può essere fatta in vista degli scopi particolari che si vogliono raggiungere con le imposte di successione, e che non hanno punti di contatto cogli scopi che ci si può prefiggere coll'imposta su tutti gli incrementi patrimoniali.

8. Più importanti dei precedeti, sono gli accrescimenti patrimoniali dovuti ad accumulazione.

Oserei anzi dire che, secondo ogni probabilità la causa più frequente ed importante del crescere dei patrimoni sia appunto il risparmio di una parte del reddito.

Nel discutere dell'opportunità di tassare tale tipo di incremento, occorre prestare attenzione a non confondere un problema tecnico ed economico, con altri di carattere potilico-morale.

Si badi bene che son lontano le mille miglia dal ritenere che « risparmio » significhi necessariamente « sacrificio », e che il sacrificio sia uguale per tutti i risparmiatori.

Neppure per sogno.

Il risparmio di chi oggi percepisce, ad esempio, un reddito di 12.000 lire al mese, implica sì un sacrificio, e ben grave; mentre il risparmio di chi gode di un reddito di 1, 2, 10 milioni al mese, diventa un qualcosa di automatico, che col sacrificio non ha più nulla a che fare.

E sarebbe del pari ridicolo ignorare che i maggiori redditi sono di proprietari e capitalisti, e non di lavoratori, e che ai primi riesce enormemente più facile aumentare il proprio patrimonio.

Lasciamo quindi da parte ogni considerazione senti-

mentale intorno all'« astinenza » di cui comunemente si considera meritevole il risparmiatore.

Resta il problema nudo e crudo se ci siano buone ragioni per assoggettare a tributi speciali gli incrementi patrimoniali dovuti ad accumulazione di risparmio.

A mio parere, per una soluzione positiva del quesito, potrebbe militare una sola considerazione. Come s'è detto, pare probabile che i più notevoli accantonamenti individuali di risparmio, siano tratti dai redditi più cospicui e derivanti da capitale. Sicchè, se si esentano gli accrescimenti patrimoniali più modesti, si hanno forti probabilità che il tributo in discorso discrimini contro i redditi maggiori, e « non guadagnati », chiamandoli a una contribuzione alla quale automaticamente si sottraggono i redditi minori e « guadagnati ».

E sia pure.

Ma il problema tecnico che si trattta di risolvere non è già se i redditi maggiori e « non guadagnati » debbano o non debbano pagar più degli altri. Si considerino pure tali redditi eccessivi, sproporzionati, ingiusti, riprovevoli, e si decida pure di tassarli quanto si vuole. Resta il problema di trovare il miglior modo per tassarli nella misura voluta.

Quello di ricorrere all'imposta sugli increementi patrimoniali, non è che *un* sistema: un altro sarebbe di perseguire lo stesso risultato variando opportunamente le aliquote delle imposte normali sui redditi « non guadagnati » (imposte sui terreni, fabbricati, R. M. in categorie *A* e *B*) e della complementare sui redditi.

E dei due sistemi il primo mi sembra di gran lunga più imperfetto.

Mentre la normale e la complementare tassano tutto il reddito, l'imposta sugli incrementi tassa soltanto la parte di reddito che viene risparmiata. Ora non c'è esattta rispondenza fra ammontare di risparmio e ammontare di reddito. Tizio e Caio abbiano entrambi un reddito annuo di 10 milioni, ma Tizio ne risparmia 4 e Caio solo 2. Se affidiamo la discriminazione alla normale e alla complementare, entrambi pagheranno la stessa imposta, ma se l'affidiamo all'imposta sugli incrementi patrimoniali, Tizio paga il doppio di Caio.

E' questo il risultato che si vuole?

A prescindere dal fatto che nell'attuale sistema d'imposte il reddito risparmiato è già tassato doppiamente (5), non vedo proprio alcuna ragione perchè chi, avendo un reddito giudicato per avventura, sproporzionato, ingiusto, eccessivo, lo risparmia, sia tributariamente punito nei confronti di chi invece lo consuma interamente.

Non è dunque negli aumenti dei cespiti patrimoniali, ma caso mai negli aumenti dei loro valori, che l'imposta in discussione può trovare la materia imponibile sua propria. Ed è a questi incrementi che dobbiamo volgere la nostra attenzione.

9. *La tassazione degli incrementi di valore dei cespiti patrimoniali.* Gli incrementi patrimoniali dovuti ad incrementi di valore, siano essi effettivi e reali, o soltanto apparenti e nominali, possono suddividersi nelle seguenti categorie:

A) gli incrementi nominali o apparenti dovuti a svalutazione della moneta;

B) gli incrementi reali dovuti ad incrementi nel reddito corrispondente ai vari cespiti patrimoniali;

C) gli incrementi reali dovuti ad un ribasso del saggio di interesse corrente sul mercato;

D) gli incrementi nominali dovuti a un ribasso del saggio di base al quale si capitalizzano certi redditi;

E) gli incrementi che o sono reddito o sono indistinguibili dal reddito;

Di tutti questi tipi di incrementi, è opportuno trattare separatamente.

10. *La tassazione degli incrementi nominali dovuti a svalutazione della moneta.* Si è detto più sopra che qui non si vuol discutere di provvedimenti straordinari suggeriti dalle condizioni particolari del momento (6), e neppure degli aumenti di patrimonio derivanti dal fatto che, aumentando certi redditi, aumenta il risparmio che da essi può trarsi (7).

Qui si tratta di discutere di quegli incrementi di patrimonio che sono dovuti a un aumento di valore dei beni patrimoniali, imputabile alla svalutazione della moneta.

A tutta prima può sembrare che l'argomento non offra possibilità di dubbi e di discussioni.

Gli incrementi patrimoniali di tal tipo, si può dire, sono puramente apparenti e nominali, non implicano alcun accrescimento delle ricchezze possedute dal contribuente, e non si vede quindi per qual motivo si dovrebbero assoggettare a speciale tassazione.

Se la capacità d'acquisto della moneta scende da 100 a 50, o a 5, tutti i valori dei beni patrimoniali tenderanno ad aumentare in proporzione, senza che il soggetto ne sia comunque arricchito. Il proprietario di un terreno o di una casa, già valutata 100.000 lire, ne vedrà salire il valore monetario a 200.000, o a 2 milioni; ma egli non avrà ora niente di più e niente di meno della casa o del terreno che aveva prima, nè, alienando la sua proprietà, potrà ora procurarsi maggiore quantità di cose di quel che avrebbe avuto con 100.000 lire allora.

L'industriale che aveva uno stabilimento del valore di 1 milione, lo vedrà ora valutato a 2 o 20 milioni: ma nella stessa proporzione saranno ora aumentate le spese che deve incontrare per provvedere all'ammortamento delle sue macchine, all'acquisto delle materie prime.

Il commerciante che aveva in magazzino merce per due milioni, potrà ora venderla a 4 o a 40 milioni, illudendosi di essersi molto arricchito; ma 4 o 40 milioni dovrà ora spendere per rinnovare le scorte di magazzino. Egli farà ora « girare » moneta per 4, o 40 milioni, anzichè per 2, senza che per ciò la sua condizione econominca sia mutata.

Par quindi potersi concludere che questi « incrementi » patrimoniali, non sono veri e propri incrementi: ma fittizi giochi di cifre, parole, che non rispecchiano alcun mutamento economico, e che non offrono adito ad alcuna ragionevole tassazione.

11. Ma dubbi rimangono se si paragonano tra loro le sorti dei proprietari di beni patrimoniali (terreni, case, stabilimenti industriali, stoks di merci, ecc.) e dei proprietari di crediti monetari (titoli, di debito pubblico, obbligazioni, mutui, ecc.).

Se lo Stato è ricorso all'inflazione, gli è perchè non ha trovato modo altrettanto facile ed efficace di procurarsi le disponibilità necessarie per i suoi bisogni. E l'inflazione si è risolta in una requisizione di ricchezza operata a danno dei possessori di titoli di credito. Se i proprietari di terreni e di case, gli industriali, i commercianti, hanno potuto conservare la propria posizione economica, vedendo salire i valori nazionali dei loro patrimoni da 1 a 4, o a 20 milioni, ben altrimenti sono andate le cose per i creditori. Chi aveva un milione di titoli di Stato, ad esempio, ha ora lo stesso patrimonio nominale di prima: ma ha ora 1 milione che vale solo più 500, o 50 mila lire di un tempo. Lo Stato si è dunque appropriato di 500 o 950 mila lire del creditore, lasciando indenni proprietari, industriali e commercianti.

Per di più, proprietari, industriali e commercianti, impiegano per solito nelle proprie aziende denari presi a mutuo, e possono ora restituire in moneta cattiva le somme che avevano avuto a prestito a moneta buona. Il commerciante che aveva comprato merce per 1 milione di lire buone, prese in prestito, può ora rivendere la sua merce per 4, o 20 milioni, liberandosi del suo debito con 1 milione di lire cattive, e realizzando quindi un incremento patrimoniale effettivo (e non più nominale) di 3, o 19 milioni di lire cattive.

V'è ragione, oppure no, di tener conto delle diverse condizioni di queste categorie di soggetti, e di chiamare a contribuire coloro che l'inflazione, o lascia indenni o favorisce?

12. A me pare che, se ci fosse il modo di correggere, non già la distribuzione della ricchezza, ma la distribuzione dell'onere fiscale durante il periodo dell'inflazione, ci sarebbero molte ragioni per farlo (8).

Ora, ci si può chiedere se un'imposta ordinaria, la quale colpisca tutti gli elementi di capitale, siano essi nominali o reali, possa rendere dei segnalati servigi allo Stato nei calamitosi periodi di inflazione, costituendo essa uno strumento bello e pronto per tener conto, in qualche misura, dei mutamenti che si verificano nelle condizioni comparative dei possessori dei vari tipi di capitalisti, e per aiutarlo, con il suo gettito, ad evitare o contenere l'inflazione.

Non si può dire che un simile istituto sia proprio l'ideale per perseguire lo scopo ora accennato.

Tassare tanto gli incrementi *nominali* di patrimonio, ai quali non corrispondono effettivi incrementi nella ricchezza posseduta dai proprietari, quanto gli incrementi *effettivi*, goduti da chi può rimborsare in moneta cattiva debiti contratti in moneta buona, quanto ancora, gli altri incrementi dovuti a cause affatto diverse, non pare del tutto rispondente al principio fondamentale che due ricchezze eguali debbano essere tassate egualmente. La stessa sorte fiscale non dovrebbe infatti essere riservata tanto a chi *non ha perduto* per effetto d'inflazione (incrementi nominali), quanto a chi *ha guadagnato* per effetto dello stesso fenomeno, o per cause diverse.

Tuttavia non si può trascurare il fatto che nei tempi eccezionali e dolorosi di inflazione, è vano pretendere una vigorosa giustizia tributaria. Non vi è nè tempo nè modo di attuarla. Un'imposta ordinaria sugli incrementi di patrimonio, costringendo normalmente ad un inventario aggiornato dell'ammontare dei patrimoni dei contribuenti, può effettivamente costituire un mezzo finanziario non trascurabile in tempi di calamità. Essa presenta infatti in qualche misura quel carattere di « elasticità », che si è rilevato manchevole nei sistemi tributari italiani di questa e di quell'altra guerra.

Non credo però che ci si debba abbandonare in proposito, a troppo facili ed entusiastici ottimismi. La difficoltà tecnica di accertare gli incrementi patrimoniali, è già di per se stessa gravissima, così come si avrà agio di accennare più avanti. Ma la difficoltà cresce enormemente in periodi di inflazione, durante i quali i prezzi dei vari beni si muovono con velocità affatto diverse, e con notevoli squilibri da regione in regione, da città a città. Accertamenti, ricorsi, giudizi di merito e di diritto, possono dar luogo a tanti errori e a tanta lentezza amministrativa, da togliere ogni efficacia all'istituto.

In complesso ritengo che il tributo in esame possa fornire qualche apprezzabile servigio finchè l'inflazione è piuttosto moderata, e modesta l'alterazione dei prezzi, ma non possa giovare al suo scopo, se l'inflazione raggiunge una certa intensità.

In ogni caso non si può certo immaginare che lo scopo di perseguire gli incrementi patrimoniali dovuti ad inflazione, sia di per sè sufficiente a giustificare l'imposta in esame.

Essa può aver ragione di essere solo se appare ragionevole come istituto ordinario, che colpisca gli incrementi patrimoniali dovuti ad altre cause.

Le sue capacità a perseguire gli incrementi dovuti ad inflazione, non possono essere che un eventuale pregio accessorio, che è bene non trascurare, ma che non può essere elemento essenziale di giudizio.

Valeva tuttavia la pena di rilevare che, contrariamente a quanto può apparire a colpo d'occhio, vi possono essere ragioni per non escludere dall'oggetto dell'imposta gli incrementi patrimoniali dovuti a fenomeni inflazionistici, anche quando si tratti di incrementi puramente formali (9).

13. *La tassazione degli incrementi reali dovuti ad incrementi di redditi.* — Più sopra (9) abbiamo enumerato fra le principali cause di incrementi patrimoniali, gli incrementi dei redditi.

Un terreno, una casa, un negozio, un'azione di una società anonima, renda oggi 50.000 all'anno, al netto di ogni spesa e di ogni compenso per il rischio. Se il saggio di interesse è del 5 %, il valore di ciascuna di queste sorgenti di reddito è di 1 milione di lire. Se domani il reddito cresce (o si prevede che cresca) da 50.000 a 100.000 all'anno, il corrispondente valor capitale cresce da 1 milione a 2 milioni.

V'è ragione di assoggettare ad imposta questo incremento patrimoniale?

La questione è stata affrontata da gran tempo, anche in Italia, e a proposito dell'applicazione dell'imposta di R. M. ai guadagni realizzati nel soprapprezzo degli immobili e delle azioni, e nel prezzo di avviamento delle aziende (10). Ma si trattava allora di discutere dell'applicazione della legge vigente, e il diverso parere della maggior parte dei giuristi da un lato, e della maggior parte degli economisti dall'altro specchiava soltanto un latente contrasto fra la necessità logica giuridica, necessariamente basata sui concetti che aveva dovuto elaborare, e la realtà economica. Avevano allora ragione i giuristi, a mio parere, se in difetto di esplicita disposizione del legislatore, risolvevano il problema interpretando la legge secondo la logica giuridica, e affermavano tassabili quegli incrementi patrimoniali in certi casi, e non in altri.

Ma dovendo ora discutere di ciò che conviene che il Legislatore faccia in tema di tassazione di incrementi di valori patrimoniali, e dovendosi regolare *ex-novo* la materia, quei concetti giuridici possono interessare soltanto riguardo alle parole da usarsi nel testo della legge, onde evitare equivoci ed incertezze. Non possono invece giovare nella questione di merito, poichè è la legge che deve rispecchiare la decisione economico-finanziaria, e non viceversa.

14. Ora, *de jure condendo*, e dal punto di vista economico-finanziario, il problema della tassabilità degli incrementi patrimoniali, derivanti da incremento di reddito, si attiene al problema generale della natura del reddito e del capitale.

In realtà, reddito e valore capitale non sono due entità economiche separate e indipendenti, ma *due modi di essere* della stessa entità (11).

Quando noi diciamo che un terreno rende 50.000 lire all'anno, al netto da ogni spesa, e vale 1 milione, diciamo in realtà che quel terreno vale 1 milione *perchè* frutta un reddito annuo di lire 50.000, e *perchè* le 50.000 lire si capitalizzano, in quel momento, in base al saggio del 5 %. E' il reddito 50.000 che dà valore al terreno. Si riduca il reddito a 25.000 e il terreno varrà solo più mezzo milione. Si confischi il reddito stabilmente, in modo che ognuno sia ben certo che mai più un proprietario potrà fruirne, e il valore del terreno scenderà immediatamente a zero. Il reddito cresca a 100.000 lire, e il valore del terreno salirà a 2 milioni.

In una società capitalistica, chi abbia la disponibilità di una somma di moneta, poniamo di 1 milione di lire, ha sempre la scelta fra due alternative: o consumare subito il milione, spendendolo nell'acquisto di beni di consumo, o investirlo, acquistando l'aspettativa di una serie di redditi annui. Ma nessuno può avere l'una e l'altra cosa ad un tempo: nessuno può consumare il milione e goderne i frutti. Nessuno può ottenere che i due diversi modi di essere della stessa entità economica, reddito e valor capitale, si trasformino in due entità diverse.

15. Così stando le cose è facile rendersi conto che tassare annualmente un determinato reddito (o una certa categoria di redditi) derivanti da proprietà patrimoniale, equivale a tassare una volta tanto, nella stessa proporzione, il corrispondente suo valor patrimoniale.

Se tassiamo con un'imposta annua del 20 % il reddito di 50.000 di un terreno valutato un milione, ridurremo il reddito a 40.000 annue al netto dall'imposta, e ridurremo al tempo stesso il suo valor capitale a solo 800.000. Lo stesso risultato si otterrebbe prelevando una volta tanto il 20 % del milione da investire, poichè allora il capitalista rimarrebbe solo più in possesso di 800.000, capaci di rendere 40.000 all'anno, se investite in terreni.

16. Ed è facile comprendere come da ciò derivi un forte argomento contro il progetto di un'imposta speciale sugli incrementi patrimoniali.

Dato che gli incrementi di reddito, allorquando si formano, vengono assoggettati alle imposte normali sul reddito, non si vede per qual ragione si dovrebbe ancora assoggettare a tributo gli incrementi patrimoniali.

Se il reddito aumenta di 50.000 e il saggio d'interesse è del 5 %, il valore capitale dovrebbe aumentare di 1 milione. Ma se l'incremento 50.000 è colpito da un'imposta del 20 % che lo riduce a 40.000, anche l'incremento di valore capitale sarà di 800.000 e non di 2 milioni. Tassare ancora le 800.000 equivale a tassare una seconda volta l'incremento 40.000 (12).

Se non si trovano o non ci sono motivi speciali d'altro genere, l'imposta sull'incremento patrimoniale è soltanto un doppio dell'imposta che già colpiscé l'incremento del reddito.

17. E di motivi la dottrina è andata da tempo alla ricerca, con incerta fortuna.

La grande maggioranza degli scrittori che difendono o propugnano il tributo in discorso, si ricollegano, cosciamente o inconsciamente, alla dottrina di Henry George (13).

E' ben vero, essi finiscono col dire, che tassare prima l'incremento di reddito e poi l'incremento patrimoniale, equivale a tassare due volte il primo. Ma è proprio questo che si vuol fare, data la natura di quell'incremento.

Posti da parte i casi di svalutazione monetaria e di accumulazione di nuovo risparmio, si dice, gli incrementi di reddito non possono dipendere che da eventi « congiunture » favorevoli, non dovute ad alcun merito del soggetto, sovente da lui neppure previsti. Essi sono incrementi di ciò che gli economisti chiamano « rendite ». Sono una conseguenza pura e semplice del fatto che il soggetto si trova in possesso di una circostanza o di un bene irriproducibili. Aumenta il reddito del proprietario della terra più fertile, la cui fertilità è irriproducibile, se, col crescere della popolazione, aumenta la domanda di prodotti agricoli; e ne aumenta quindi stabilmente il prezzo. Aumenta il reddito del proprietario della casa posta nel centro della città se, aumentando la popolazione cittadina, cresce la richiesta dello stabile che si fa meglio situato. Cresce il reddito del proprietario della miniera, se, col tempo, si trova ab-

bondante di filoni ricchi e facilmente struttabili. E così via.

Che merito ne ha il proprietario se aumenta la domanda di prodotti agricoli, se aumenta la popolazione delle città, se la miniera è dotata di ricchi filoni?

Si è detto che chi avesse comprato un'area edilizia nel centro di Londra o di New York cento anni or sono, e poi fosse caduto in catalessi, si troverebbe oggi al suo risveglio, con un reddito e quindi con un patrimonio aumentato a dismisura.

Si tratta dunque di incrementi di ricchezza che si acquistano *dormendo*, per fatti totalmente estranei all'attività del soggetto o dei suoi *de cujus*. Essi sono un « prodotto sociale » e la società ha su di essi un peculiare diritto. E se anche non si procede (o non si procede ancora) al loro assorbimento totale, per motivi di convenienza economica si deve tuttavia riconoscere equo che lo Stato ne reclami una parte (14).

18. Conviene qui prescindere, per il momento, da ogni considerazione di carattere pratico, quale, specialmente, la difficoltà di stabilire qual parte degli incrementi di reddito siano puro frutto di « congiuntura », e quale invece frutto di attività.

Suppongasi fatta la distinzione, e discutiamo solo, in linea di principio, della logicità dell'istituto finanziario in discorso.

L'argomentazione sopra riprodotta, e altre consimili che furono presentate, non risolvono la questione che a metà.

Sia pure che esistano incrementi di reddito « non guadagnati », che si ottengono dormendo; ma basta ciò per tassarli *proporzionalmente di più* di tutti i redditi « non guadagnati », ottenuti parimenti dormendo, che esistono in una società capitalistica? Perchè l'incremento deve subire un trattamento più severo del reddito stazionario?

Si può ben comprendere che si vogliono assorbire tutti i redditi « non guadagnati »; ma si stenta a comprendere perchè i redditi di tal natura debbano essere trattati diversamente dai loro incrementi.

L'apparente anomalia che su tal punto si presenta nel ragionamento teorico, e negli esperimenti di qualche legislatore, può soltanto esser spiegata dall'ambiente storico in cui il primo è sorto e i secondi sono stati tentati.

V'è un sentimento che è andato sempre più diffondendosi e rafforzandosi in tutto il mondo, malgrado le grandi diversità di regimi e tendenze politiche: un sentimento che lo Stamp già rilevava molti anni orsono, e che, ai suoi occhi, già aveva tale importanza da giustificare la formulazione di un nuovo principio in tema di tassazione, del quale tuttavia si asteneva dall'indagare la razionalità.

« Il sentimento popolare ha agognato la imposizione speciale degli elementi di « reddito e di congiuntura » in notevole misura negli ultimi anni e seguendo l'evoluzione dei tempi moderni si è quasi obbligati a dichiarare come un principio che *quei redditi irregolari e aleatori che non fossero necessari o indispensabili per provocare o sostenere qualsiasi sforzo o sacrificio economico, presentino in via astratta un grado di capacità contributiva superiore a quello dei corrispondenti ammontari di reddito o di capitale ordinario.* Se questo principio possa correttamente costituire la base di una imposta concreta, è tutt'ora materia di dubbio che la esperienza di recenti tentativi non ha ancora reso pacifica (15).

Ora questo sentimento popolare trova la sua radice in un mutamento dell'etica sociale. Sia che molti ritengano i redditi di capitale effetto di un indebito sfruttamento del proletariato; sia che molti, pur rifuggendo dalla dottrina Marxista, condannino l'ordinamento borghese, nel quale la posizione iniziale dei figli è segnata dalla sorte e dal comportamento dei padri; sia che molti attribuiscano a lavoro un valore morale che un tempo gli veniva negato; fatto sta che l'esistenza di redditi « non guadagnati », viene sempre più considerata come un malanno, o almeno una imperfezione morale del mondo d'oggi. Non è lontano il giorno, se pur già non è giunto, in cui chi viva soltanto di reddito « non guadagnati », sarà oggetto più di disprezzo che di invidia.

Per quanto l'amore per la proprietà, per il risparmio, per l'iniziativa individuale, facciano a molti ritenere lontano il giorno in cui la proprietà capitalistica possa interamente scomparire dal mondo, è pur certo che i guadagni di congiuntura, o ritenuti tali, vengon sempre più considerati come un qualcosa di ingiustificabile, che non dovrebbe essere. Per quanto la cosa possa sembrare di dubbio valore logico, si è ancora disposti a consentire che esistano tuttavia dei redditi « non guadagnati », ma si è sempre meno disposti a consentire che essi aumentino o si formino *ex novo* per cause accidentali.

E ciò spiega perchè le imposte sugli incrementi patrimoniali trovino un notevole favore tra gli scrittori di scienza delle finanze, anche se essi incontrano una certa difficoltà a dimostrarne la razionalità.

19. La qual ragione non è la sola ad influire su scrittori, legislatori, uomini della strada.

Sta di fatto che l'imposta sugli incrementi patrimoniali colpisce il contribuente in un momento particolarmente felice, in cui minimo è il sacrificio da lui risentito. E' aritmeticamente esatto affermare che tassare prima l'incremento di reddito e poi l'incremento di patrimonio, equivale a tassare annualmente l'incremento di reddito con un'aliquota doppia di quella che colpisce i redditi di capitali stazionari. Ma non è economicamente esatto dedurne senz'altro che queste due tassazioni si equivalgono per il contribuente.

Proponete un'imposta doppia sugli incrementi di rendita, e sentirete strillare da tutte le parti che in tal modo si viola il principio della eguaglianza. Proponete l'imposta sugli incrementi, e vedrete che gli strilli saranno di gran lunga minori. Ciò non dipende solo dal fatto che non tutti pensano alla connessione fra ammontare del reddito e valor capitale. Ma anche dal fatto che il contribuente è colpito quando la sua ricchezza insperatamente, o senza suo sforzo si accresce; ovvero nel momento in cui si realizza tale accrescimento.

E' comunque un momento in cui la gioia dell'evento fortunato abbassa la stima che noi facciamo abitualmente della ricchezza, e in cui meno doloroso è il prelievo effettuato dallo Stato (16).

Chi vince a una lotteria è immediatamente subissato da migliaia e migliaia di richieste di sussidi e di doni; ma le suppliche non continuano per tutta la sua vita. E per qual ragione ciò succede, se non perchè gli uomini sanno, per esperienza, che nel momento della realizzazione di un guadagno eccezionale, minore è la stima della ricchezza e maggiore la spinta dispendiativa?

E possiamo noi dire che tassare diversamente due ricchezze qualitativamente e quantitativamente eguali, ma in tali diversi momenti, che diversa ne risulti la stima del soggetto, sia un violare il principio dell'eguaglianza?

Difficile sarà scegliere il momento dell'abbassamento della stima; ma se questo momento si conosce, dovrà il legislatore astenersi dal tenerne conto?

20. Sentimento di avversione per gli incrementi di redditi non guadagnati, e sfruttamento di un fenomeno di « illusione finanziaria » sembrano dunque essere i due motivi che, in linea di massima, possono giustificare o spiegare l'applicazione di un'imposta speciale sugli incrementi di rendite.

Serie difficoltà pratiche ci faranno più oltre esaminare se e fino a qual punto il principio può essere concretamente perseguito.

Ma prima di abbandonare l'argomento, convien soffermarci un momento su un aspetto particolare della questione.

Abbiamo più sopra (17) riferito un'opinione largamente diffusa fra gli scrittori, secondo la quale, a parte i casi di inflazione e di accumulazione di nuovo risparmio, si ritiene che gli incrementi di reddito dipendano soltanto o principalmente da « congiunture » favorevoli, e abbiamo discusso delle conseguenze che si traggano da tale premessa in ordine alla tassazione degli incrementi patrimoniali.

Ma vi sono vari casi in cui gli incrementi di patrimonio o non dipendono da meri fatti accidentali, estranei all'attività del soggetto, o sono previsti e valutati in anticipo; e occorre esaminare il problema della progettata tassazione in tali casi.

21. E anzitutto, a guardar la realtà senza preconcetti o schemi teorici assunti *a priori*, sono proprio così numerosi i casi di incrementi patrimoniali non dovuti in alcun modo alla capacità o al lavoro del soggetto?

Il valore di un negozio può bensì aumentare semplicemente perchè si accresce la popolazione cittadina, o aumenta la ricchezza degli abitanti: ma è questo il caso più frequente? Chiunque abbia vissuto serie di anni nello stesso rione di una città, ha avuto agio di seguire la storia di più di un negozio. Nello stesso locale, persone diverse continuano a vendere su per giù le stesse cose a clienti di gusti poco o punto mutati, nelle stesse condizioni di concorrenza. Ecco il negoziante mediocre che appena appena riesce a vivacchiare, non sa attrarre nuovi clienti e non ne perde, non migliora, nè peggiora. Ecco il suo successore: trascurato, inabile negli acquisti e nella vendita, incapace a modificare alcunchè nello stabile e nel giro degli affari, battuto in partenza dalla concorrenza dei negozi vicini, senza credito presso i fornitori, senza fiducia presso i clienti. Nelle sue mani il negozio va in malora o fallisce.

Ecco il terzo tipo di gestore: attivo, abile con fornitori e acquirenti, capace di soddisfare e indovinare il gusto dei clienti, dei quali studia e asseconda abitudini e tendenze, dotato del capitale che è necessario e sufficiente per quel genere di affari, abbastanza innovatore da seguire la moda nell'adattare i locali alle esigenze del suo tempo, abbastanza accorto per non arrischiar troppo e alla cieca. Nelle sue mani il negozio prospera e migliora giorno per giorno: per quanto egli operi nello stesso luogo in cui il suo predecessore è fallito, tratti cogli stessi clienti e venda loro le stesse merci. Se domani cede il negozio, ne chiede e ne ottiene un buon prezzo d'avviamento. L'« incremento patrimoniale » che il fisco ora gli accerta, e che corrisponde ad un incremento di reddito via via maturato negli anni, sarà forse un effetto di un incremento di rendita, dovuta a congiuntura favorevole?

Io dico che il suo lavoro e la sua attività super-normali hanno reso buono ciò che, nelle mani altrui, era cattivo; e se ha goduto di un incremento patrimoniale esso non fu dono del caso o della società, ma il risultato di lunghi e pazienti sforzi.

Il valore di un'azienda industriale può bensì aumentare, per un colpo di fortuna: per l'improvviso mutare della domanda di certi prodotti, per una variazione dei costi di trasporto, ecc. Ma di regola sono queste le cause degli incrementi di valore che a tutti è dato di constatare? La realtà non è diversa da quella che è facile vedere nella vita dei negozi. Un'azienda industriale vivacchia a mala pena, perchè antiquati ne sono gli impianti, inadatta l'organizzazione commerciale, fuori moda i prodotti. Un nuovo imprenditore l'acquista: cambia i macchinari, cura la maestranza, riorganizza l'acquisto delle materie prime e la vendita del prodotto. Impiegherà in quest'opera nuovo capitale, ma ne otterrà un incremento di reddito più che proporzionale, e più che proporzionalmente aumenterà il valor capitale. Questo incremento di valore è dovuto a una rendita o a caso fortunato, è, secondo una espressione ormai internazionale, un *unearnedincrement*? Affatto, chè esso è il risultato di una buona amministrazione.

Il valore di un terreno potrà bensì aumentare perchè, per avventura aumenta il prezzo dei prodotti agricoli, o perchè si creano nuove correnti commerciali o nuovi mercati. Ma è questo il caso più frequente? Un podere rende oggi 50.000 lire all'anno e vale un milione. Domani ne diviene proprietario un agricoltore serio e capace, che rinnova, cambia i sistemi e tipi di coltivazione, l'attrezzatura della fattoria, i metodi di conservazione delle derrate. Spende un milione nell'opera di rinnovamento, ma ne ottiene un reddito annuo di 150.000 lire, alle quali corrisponde un valore capitale di 3 milioni. L'incremento patrimoniale di un milione netto è esso frutto del caso, della « congiuntura », della vita

sociale? Mai no: che è il risultato di una più efficiente combinazione dei fattori della produzione.

22. « Alla terra » — scrive l'Einaudi — « alle sue qualità naturali e indistruttibili, hanno guardato i fisiocrati ed i riformatori che, al seguito di Enrico George, si ostinano a denunciare il monopolio della terra il grande unico ostacolo alla scomparsa della miseria. Ma, nonostante l'aiuto potente dei Gossen e dei Walras, la voce degli avocatori della rendita terriera allo Stato è divenuta sempre più fioca. Oggi nessuno crede che da quella fonte possano ricavarsi non che i miliardi neppure le centinaia di milioni necessari a far vivere uno Stato moderno. I giardini del mondo, ed in Italia noi vantiamo le marcite Lombarde, i roseti della Liguria e gli agrumenti della Conca d'oro, sono una faticosa creazione dell'uomo, non un dono della natura. La natura donò all'uomo paludi, boschi, rocce e sabbie; e l'uomo le trasformò attraverso a secoli di lavoro, in giardini. Se oggi si volesse andare alla cerca di una rendita nei più bei terreni d'Italia, con tutta probabilità si dovrebbe accertare che il reddito netto è inferiore al frutto che al saggio d'interesse corrente si dovrebbe ottenere dai capitali che oggi dovrebbero essere razionalmente impiegati per recare quel terreno dalla condizione originaria di palude o di roccia allo stato attuale di meraviglia di tecnica agricola. Sotto rendita, non rendita è la realtà spiegabile soltanto coll'amore appassionato dell'uomo verso la terra, con la pietà verso il fondo avito, con il prepotere di sentimenti posti fuori dell'economia. Aggiungeremo ai redditi economici, i redditi sentimentali, i ricordi del passato, la pietà degli avi e la speranza dei nepoti per creare un sopрareddito tassabile?

Facciamo sosta, chè siamo arrivati al margine della pura follia tassatrice » (17).

23. E certamente, se la ragion d'essere dell'imposta sugli incrementi patrimoniali sta nell'avversione ormai universalmente diffusa per i redditi non guadagnati, e, in particolar modo, per i loro incrementi, par follia sottoporre al tributo speciale quella parte di incrementi patrimoniali che, nel negozio, nell'impresa industriale, nella terra, sono frutto dell'applicazione di lavoro, sia esso intellettuale o materiale.

Se si vuol dare una spiegazione razionale di un provvedimento finanziario del genere occorre ricercarla altrove.

Nè pare che a ciò possa giovare la distinzione teorica fra « redditi normali » e « redditi super-normali » o « sopрaredditi ».

« Normali » sarebbero i redditi dell'« imprenditore rappresentativo », del negoziante, dell'industriale, del proprietario che vivacchiano senza impoverirsi e senza arricchirsi più di quanto avvenga all'uomo medio, al buon padre di famiglia, posto in quella condizione. « Super-normali » sono i redditi che eccedono questa media.

E sia pure.

Ma che ragione v'è perchè un reddito « guadagnato » super-normale debba pagare *proporzionalmente* di più di un reddito « guadagnato » normale?

Si badi che qui non può esser questione intorno all'ammontare complessivo del reddito.

Tizio, negoziante « rappresentativo », tragga dal suo negozio un reddito normale di un milione all'anno; e Caio, negoziante dotato di particolari attività e capacità, tragga da un negozio consimile un reddito annuo di 2 milioni. Si potrà ben ritenere equo che Tizio paghi un tributo di 200.000 lire all'anno pari al 20 % del suo reddito, e Caio paghi invece un tributo di 500, o 600 mila lire, pari al 25 o al 30 %. Ma ciò si ritiene equo perchè i redditi di Tizio e di Caio sono *quantitativamente* diversi, e tale risultato già è raggiunto grazie alle normali imposte sul reddito: l'imposta progressiva complementare, nel nostro sistema tributario, l'imposta normale progressiva sul reddito globale, in altri sistemi.

Ma esiste una ragione logica perchè *oltre a ciò*, il sopрareddito di Caio debba pagare un altro tributo. poniamo del 5, o del 10 %?

Pongasi che Sempronio, negoziante « rappresentativo » tragga da un altro negozio, più centrale o più grande, un reddito *normale* di 2 milioni.

V'è ragione perchè Caio paghi complessivamente il 30, 35; 40 % del suo reddito di 2 milioni, mentre Tizio paga soltanto il 25 % del suo reddito, esso pure di 2 milioni? Basta perciò il fatto che Caio sa cavare dalla sua azienda più di quanto saprebbe fare Sempronio al posto suo?

Ora questo appunto sarebbe il risultato di un'imposta che colpisca gli incrementi patrimoniali dovuti alla solerzia e alla abilità del proprietario.

Il prezzo d'avviamento del negozio o dell'azienda industriale; il sopraprezzo del fondo (in quanto non siano dovuti nè ad investimento di nuovi risparmi, nè ad incrementi di rendita) sono in massima parte effetto di una miglior combinazione di coefficienti della produzione, di un'organizzazione particolarmente efficiente la quale, una volta raggiunta, diventa trasferibile per la possibilità che anche un soggetto « normale » e « rappresentativo », ha ormai di conservarla.

Tassare questo incremento di valore, non è punire tributariamente chi impieghi più efficaciemente la parte di ricchezza sociale di cui può disporre in una società capitalistica?

In verità, neppure i dubbi motivi che si adducono a favore della sopra-tassazione degli incrementi di reddito capitalizzabile, dovuti a lavoro riescono a persuadere.

24. Può invece militare a favore della sopra-tassazione, il fine di sfruttamento del fenomeno di illusione finanziaria a cui si è accennato più sopra (par. 19).

Chi rivende con guadagno negozio, azienda, podere, che ha riordinato e perfezionato, risentirà del tributo che lo colpisce nel momento in cui realizza materialmente l'incremento del suo patrimonio, meno che di una imposta che lo colpisca in un altro momento. Ha l'impressione di pagare una somma una volta tanto

con una parte dei guadagni realizzati in un buon affare, nè si accorge che quel tributo equivale ad una sovraimposta sul suo reddito anuo.

25. *La tassazione degli incrementi patrimoniali dovuti a un ribasso del saggio di interesse.* — Abbiamo già rilevato (par. 9) che incrementi dei patrimoni possono verificarsi anche se i redditi rimangono costanti, ove ribassi il saggio d'interesse.

Se un terreno rende 100.000 lire all'anno, vale 2 milioni finchè il saggio d'interesse è del 5 %; ma se esso diminuisce stabilmente, poniamo, al $2\frac{1}{2}$ %, il valore del terreno aumenta da 2 a 4 milioni, pur rimanendo sempre 100.000 mila il reddito annuo.

V'è ragione di tassare quest'incremento patrimoniale di 2 milioni?

V'è chi lo nega recisamente, poichè quell'incremento è mera apparenza, «fumo», che solo « arrampicandosi sugli specchi » si può dichiarare oggetto d'imposta (18); e v'è chi sembra propendere a considerarlo reddito, se ed in quanto viene realizzato dal proprietario colla vendita del fondo (19).

A base della prima opinione sta l'osservazione fondamentale che quell'incremento è soltanto il riflesso di un mutamento del rapporto fra reddito e valor capitale, e cioè del rapporto di scambio fra beni presenti e beni futuri. I 4 milioni che si possono realizzare colla vendita del fondo, renderanno ora, a parità di rischi 100.000 lire in qualunque altro impiego. Si venda o non si venda il terreno, il flusso di ricchezza su cui può contare annualmente il soggetto, non muta, era e rimane pur sempre di 100.000 lire. Chè se il soggetto vendesse il fondo e consumasse i 2 milioni di apparente guadagno, il suo reddito si ridurebbe a metà.

A base della seconda opinione sta invece un concetto giuridico contabile di reddito. Sta l'osservazione che il soggetto aveva un bene nel quale furono investiti 2 milioni, e, vendendolo, può ora trarne 4 milioni. Quattro son più di due, e la differenza, si dice, come qualsiasi altro di più, è guadagno, è reddito.

26. La divergenza di opinioni sembra risiedere nella diversa lunghezza del periodo economico che si attribuisce al soggetto.

Sembra implicita nel primo ragionamento, l'ipotesi che il soggetto pensi a periodi illimitati di tempo, sicchè, se vende il fondo per 4 milioni, vorrà reinvestire altrimenti tutto il provento della vendita. Se prima 2 milioni bastavano per assicurare un reddito 100.000, ore ne occorrono 4, sicchè la condizione economica del soggetto è rimasta immutata. Per convincersene, basti pensare al caso in cui il soggetto conservi il fondo. Egli continua ad avere lo stesso podere, cogli stessi campi, gli stessi alberi, le stesse facilità di accesso alle strade, ecc.: un podere che gli rende oggi esattamente quel che gli rendeva prima. Poteva allora barattarlo con un certo stock di titoli di Stato, o di obbligazioni, o con una casa, o con un'altra fattoria; e può oggi ottenere in cambio lo stesso stock di titoli, la stessa casa, la stessa fattoria: nè più nè meno. Come dire che il soggetto si è arricchito? Due, quattro milioni sono nomi, al disotto dei quali si trovano pur sempre le stesse identiche cose.

27. Sembra invece implicita, nel secondo ragionamento, l'ipotesi che il soggetto pensi a periodi brevissimi di tempo. Il pensiero corre allora non già al rapporto di scambio fra due o più sorgenti di reddito, ma al rapporto di scambio tra beni presenti e beni futuri. Quando il saggio d'interesse era del 5 % il soggetto poteva vendere il fondo e comprare tanti beni di consumo per il valore di 2 milioni. Ora può vendere il fondo, e comprare, a prezzi invariati, 4 milioni di beni di consumo, e cioè, il doppio di prima. Egli si è quindi arricchito, si può dire, e il suo arricchimento è qualcosa che presenta una speciale « capacità contributiva ».

28. Forse il nocciolo della questione sta in questo punto: noi abbiamo detto e ripetuto più volte che la imposta sugli incrementi patrimoniali ha la funzione di discriminare fra percettori di redditi derivanti da capitale: contro coloro che fruiscono di incrementi di ricchezza nei raffronti di coloro che non ne fruiscono. Ma se il saggio di interesse diminuisce, diminuisce per tutti e quindi tutti i valori patrimonlali aumentano proporzionalmente, sicchè l'imposta sugli incrementi non può avere la fondamentale funzione che le si è attribuita.

Dovrebbe in tal caso mutar di natura e discriminare invece fra redditi di capitale e redditi di lavoro? Ma tale discriminazione già è affidata alle imposte normali sui redditi, e non si vede per qual motivo dovrebbe essere accresciuta solo perchè il saggio d'interesse diminuisce.

Non vedo quindi ragione logica per assoggettare a tributo gli incrementi patrimoniali in discorso, a meno che si ritenga che, anche in questo caso, chi aliena le sue proprietà sia in oggetto al fenomeno d'illusione più volte ricordato, e si voglia tenerne il debito conto nell'ordinamento tributario.

29. *La tassazione degli incrementi dovuti a un ribasso del saggio in base al quale si capitalizzano certi redditi.* — Succede invece talora che il valore di certi capitali aumenta perchè aumenta il tasso di capitalizzazione dei relativi redditi. Ciò succede, ad esempio, se per ragioni politiche od economiche, muta la sicurezza prospettiva di redditi di diversa origine.

Il timore di un'inflazione, farà aumentare il valore capitale delle terre e delle case nei confronti dei valori dei titoli a reddito fisso; e il timore di espropriazioni o di leggi sociali che aumentino certi costi di produzione determinerà il fenomeno inverso. Certi redditi che si capitalizzavano in base al 5, o al 6 %, si capitalizzano ora in base al $2\frac{1}{2}$, o al 3% e i rispettivi valori capitali aumentano corrispondentemente.

Dovremo tassare questi incrementi patrimoniali?

Conviene osservare che anche in questo caso l'aumento di valor capitale non corrisponde già a un guadagno attuale o prospettivo, ma unicamente alla prospettiva di sottrarsi ad una perdita.

Pongasi, ad esempio, che prima dell'evento perturbatore, tanto i redditi dei terreni quanto i redditi dei titoli di Stato si capitalizzassero al 5 %. Ciò significa soltanto che il mercato, in complesso, giudicava indifferente investire 1 milione in un terreno capace di un reddito annuo di 50.000, oppure in uno stock di titoli di Stato capace di un reddito di egual ammontare. Se per timore di una prossima inflazione i redditi terrieri si capitalizzano ora in base al $2\frac{1}{2}$ %, vuol dire soltanto che il mercato ritiene ora indifferente pagare 2 milioni una terra capace di un reddito di 50.000, o un milione uno stock di titoli capace del più aleatorio reddito di 50.000. Se Tizio che aveva il podere valutato 1 milione si decide ora a venderlo a 2 milioni, realizza effettivamente un guadagno? Certamente sì, se si guarda solo all'aspetto aritmetico della cosa, così come vorrebbe la concezione giuridica e contabilistica del reddito. Ma economicamente parlando, quei 2 milioni di moneta valgono in quel momento nè più nè meno del milione di prima, poichè il milione in più compensa esattamente il rischio di avere moneta o crediti, anzichè terre.

Non v'è quindi maggior ragione per tassare questi incrementi patrimoniali di quanta ve ne sia per tassare gli incrementi dovuti ad una svalutazione monetaria già in atto.

30. *La tassazione degli incrementi patrimoniali indistinguibili dai redditi.* — Questione di altro genere ma non meno grave, riguarda la tassazione di incrementi patrimoniali, che sono previsti e scontati in anticipo.

Tizio acquista, ad esempio, una area edilizia del valore attuale di 10 milioni, e attende che, per l'estendersi della città giunga il momento in cui sarà conveniente adibirla a costruzione. Pongasi che dopo 10 anni, durante i quali l'area non ha fornito alcun reddito, egli la rivenda a un costruttore per 15 milioni. Se, per semplificare l'esposizione, trascuriamo il calcolo degli interessi composti, i 5 milioni di incremento di valor capitale altro non rappresentano che gli interessi del 5 % maturati nel corso dei 10 anni, ed esatti in una sola volta all'atto della vendita (20).

Appare evidente che l'incremento patrimoniale in tal caso, non è altro che un reddito, percepito a scadenza più lunga dell'anno solare. Si comprende bene che esso sia colpito dalla normale imposta sul reddito; ma non vi sarebbe alcuna ragione logica per colpirlo ulteriormente coll'imposta sugli incrementi di patrimonio.

La cosa può sembrare anche troppo chiara nell'esempio di cui ci siamo valsi. Ma gli incrementi patrimoniali di questo genere sono quanto mai numerosi e continuamente si intrecciano e si confondono con incrementi di tutt'altra natura.

Ciò porta a gravi conseguenze nella pratica applicazione del tributo, come vedremo ampiamente più avanti (par. 42).

Ma qui occorreva rilevare che vi sono incrementi patrimoniali di natura affatto diversa da quelli fin qui esaminati, poichè essi sono tutt'uno col reddito; e la applicazione su di essi del tributo sugli incrementi, sarebbe un inspiegabile controsenso.

31. *La tassazione degli incrementi considerata nel suo complesso.* — Quanto si è esposto fin qui, vale a dimostrare la complessità del nostro tema.

Può sembrare a tutta prima che a parlare di incrementi patrimoniali, ci si riferisca ad entità economiche bene individuate ed omogenee; ma a spingere più addentro lo sguardo, ci si accorge che trattasi invece di entità quanto mai eterogenee e complesse. Come vedemmo, alcune sono puramente apparenti e nominali, altre reali ed effettive, alcune sono indice di guadagni, altre di mancate perdite; alcune offrono materia di tassazione se si vuol discriminare contro gli incrementi di redditi non guadagnati, altre no.

Volendo riassumere sinteticamente quanto s'è detto può forse servire il seguente quadro:

incrementi patrimoniali dovuti a:	l'imposta su di essi colpisce:	e può essere eventualmente giustificata perchè:
a) aumento dei cespiti	una seconda volta una ricchezza già tassata	—
b) svalutazione della moneta	una mancata perdita	chiama a contribuzione una ricchezza sfuggita al prelievo operato coll'inflazione, a può dare qualche elasticità al sisteme tributario
c) incrementi di rendita non prevista	una seconda volta un incremento di reddito non guadagnato dovuto a « congiuntura » favorevole	soddisfa un sentimento di avversione per gli incrementi di reddito « non guadagnati » e sfrutta un fenomeno di illusione
d) incrementi di reddito dovuti ad « organizzazione ».	una seconda volta un incremento di reddito dovuto a lavoro o abilità	può consentire lo sfruttamento di un fenomeno di illusione
e) ribasso nel saggio di interesse	una variazione nel rapporto di scambio fra beni presenti e futuri	id. id.
f) ribasso del tasso in base al quale si capitalizzano certi redditi	una mancata perdita prospettiva	consente il raggiungimento dei fini a cui può tendere la tassazione degli incrementi *b*)
g) identificabili col reddito	un reddito	—

L'etereogenità della materia imponibile e dei motivi che si possono addurre in favore della tassazione, sono certamente tali da lasciar perplesso l'indagatore.

Non bisogna però dimenticare che tutte le imposte, anche quelle universalmente applicate e comunemente giudicate fra le ottime, presentano una quantità di incongruenze e contraddizioni. Gli è che, se si vuol decidere del sistema di tributi da applicare, conviene subito lasciare da parte ogni speranza di trovarne uno capace di assolvere pienamente ai postulati elementari da noi assunti, o a quegli altri, qualunque essi siano, che si volessero assumere. Più che di bene e di male, in tema di imposte, occorre discutere di meglio e di peggio. E la novità di un tributo è sempre atta ad ingrandire agli occhi del pubblico i suoi lati deboli. Nessuno rinnoverebbe oggi le aspre critiche che si opposero alla prima introduzione di un'imposta sui redditi mobiliari!

32. Volendo formulare qualche parere di massima, mi pare che il già detto possa consentire le seguenti conclusioni provvisorie:

A) Se si mira ad avvalerci di fenomeni di illusione finanziaria, l'imposta in progetto può apparire raccomandabile. Lo sfruttamento di questi fenomeni può sembrare deplorevole quando diventi *sistema*, ma non quando, nel mondo di quaggiù, si esercita limitatamente. Le imposte che consentono tale sfruttamento ai danni delle classi meno abbienti, sono piuttosto numerose (21), e può esservi ragione di compensarle in qualche misura con un tributo che illuda le classi più abbienti.

B) Se si mira a soddisfare il diffuso sentimento di avversione per gli incrementi di redditi non guadagnati, il tributo sembra raccomandabile ove sia riservato agli incrementi patrimoniali di tipo *c*), non ove sia esteso agli altri tipi di incrementi (22);

C) Se si mira inoltre a perseguire la ricchezza che va esente o che si sottrae alla requisizione operata mediante inflazione, e finchè quest'ultima è moderata, la tassazione può essere utilmente estesa agli incrementi b) ed *f*).

33. *Le necessità pratiche e i motivi che possono indurre all'introduzione del tributo.* — Senonchè il legislatore può essere mosso da altri impulsi a seguire imperiosi criteri dettati da necessità pratiche.

Nella discussione che sopra abbiam svolto, abbiamo distinto parecchie categorie di incrementi patrimoniali a seconda della loro natura. La distinzione era necessaria per accertare se e fino a qual punto sembri razionale un'imposta che li colpisca. Ma non c'è mai passato per il cervello che il legislatore possa in pratica pretendere di assicurare un diverso trattamento fiscale a ciascuno di quei tipi di incrementi.

Può immaginarsi il lettore la faccia dell'agente delle imposte al quale lo stato impartisse l'ordine di esaminare caso per caso la natura dell'incremento, per assoggettarlo o meno a tributo?

Ecco un podere: nel 1936 dava un reddito dominicale di 50.000 lire, ed era valutato 1 milione. Nel corso dei 5 anni successivi il proprietario ha speso complessivamente 1 milione in migliorie; e nel 1941, esso è capace di un reddito di 200.000 lire e vale 5 milioni e mezzo.

E' davvero già molto se l'agente delle imposte è riuscito a radunare tutti questi dati, separando per davvero il reddito dominicale dal reddito agrario, e precisando la somma che si è investita nel fondo. Se gli si chiede ora quale ne è stato l'incremento di valor capitale egli può rispondere che fu di 4 milioni e mezzo. Ma vi sentireste di chiedergli seriamente qual parte di questo incremento di valore è dovuto a impiego di nuovi risparmi, qual parte a incremento di rendita, qual parte a incremento di reddito dovuto all'opera del proprietario, qual parte di rendite future, alle variazioni del saggio d'interesse e del tasso di capitalizzazione dei redditi fondiari?

Sarebbe pazzia sperare di aver risposte sensate a un simile questionario.

Ora il legislatore deve far leggi che gli agenti dell'imposte possano applicare, e non leggi che soddisfino teoremi da scrivere in un libro. Sicchè in pratica il legislatore, dovendo decidere se introdurre o non introdurre il tributo, è nella necessità di formulare un giudizio complessivo di bene e di male, soppesando i vantaggi e gli inconvenienti inevitabili di una imposta che sia praticamente applicabile.

Con molti stenti, gli agenti potranno accertare quale è la parte di incremento patrimoniale imputabile a impiego di nuovo risparmio. E ne deriveranno di grosse e lunghe liti, difficilmente componibili. Se si ammettesse il principio che basti dimostrare di aver investito nuovo risparmio per far ridurre di altrettanto l'incremento imponibile, ne seguirebbero le più strane conseguenze, perchè quanto più il risparmio è stato mal speso e il capitale « annacquato » tanto meglio il contribuente sarebbe trattato dal fisco. Se per contro si deve scendere ad indagare l'utilità dell'investimento, ci si infila in un mare di guai.

Ammesso che qualcosa possa esser fatto in proposito, credo assai difficile spingersi ad un'ulteriore discriminazione delle varie categorie di soprappiù.

Si potrà forse tentare un aggiornamento delle variazioni patrimoniali dovute al mutamento della capacità d'acquisto della moneta, se ci si accontenta di criteri molto grossolani e degli effetti medii di una vera e propria inflazione; ma anche in questo campo è difficile spingersi più avanti.

Quanto alle altre cause di incremento, è insperabile trovar metodi e criteri così facili e fondati da consentire pratiche applicazioni.

34. Il legislatore è quindi posto di fronte all'alternativa o di tassare tutti gli incrementi senza indagarne la natura, o di rinunciare alla loro tassazione.

Che, in complesso, il provvedimento in esame risponda a principii rigorosamente razionali, non oserei dire.

Ma per una soluzione positiva, possono deporre due considerazioni principali.

Anzitutto la già rilevata possibilità di applicare un tributo la cui pressione riesca attenuata per effetto di

fenomeni di illusione che, in questo caso, colpiscono particolarmente la classi più agiate.

In secondo luogo la possibilità di soddisfare un sentimento piuttosto diffuso tra la folla, che fa guardare con maggior simpatia ai redditi vecchi o stazionarii od ordinarii, che non ai redditi nuovi, o crescenti o supernormali.

E' a questo sentimento infatti, e non a motivi razionali, che si ispirava il progetto Meda per la riforma generale delle imposte dirette sui redditi, che appunto proponeva l'introduzione di un'imposta sugli incrementi patrimoniali.

« Non è, a nostro credere, la necessità o la giustizia perequativa di colpire guadagni fuggiti all'imposta, cioè una materia imponibile non toccata dalle imposte vigenti, la ragione dei tentativi che legislatori e magistrati hanno fatto un po' in tutti i paesi per imporre sui guadagni derivanti da incrementi di valore. Talvolta, è vero, si diede all'imposta voluta questo fondamento: ma ciò si fece soltanto perchè non si approfondì a sufficienza il problema; mentre approfondendolo si vedrebbe che in effetto sugli incrementi di valore l'imposta normale è già stata scontata all'atto del loro realizzo in quanto la capitalizzazione si fa sui redditi netti, non su quelli lordi di imposta: la questione è invece nel sapere se il quadagno che si realizza una volta tanto quando si capitalizza il reddito per determinare il prezzo di alienazione di un valore capitale meriti di essere colpito con *un'altra* imposta, in aggiunta a quella normale già patita. Ora è indiscutibile che il principio della uguaglianza di trattamento fiscale non esclude, anzi impone, differenze di gravame tributario, ed a suo tempo furono esposti i motivi che consigliano di colpire maggiormente i redditi di capitale in confronto ai redditi di lavoro. Nulla dunque si oppone ad adottare praticamente la tesi che i redditi nuovi, o cresciuti o superiori all'ordinario, debbono essere colpiti più dei redditi vecchi o stazionari od ordinari; il che può farsi appunto quando si rivelano sotto forma di prezzi di avviamento o di sopraprezzi di vendita; se è sistema preferibile all'altro di distinguere nel reddito una parte ordinaria, corrispondente al capitale impiegato valutato al tasso normale d'interesse, ed una parte straordinaria, cioè quella che rappresenta un profitto superiore al tasso normale d'interesse, e questa colpire con aliquota più grave che non quella (sistema questo ultimo adottato, per esempio, nell'imposta straordinaria sui sopraprofitti di guerra).

« I legislatori, salvo rare eccezioni, hanno preferito il sistema di colpire il maggior reddito all'atto della capitalizzazione, perchè esso meno complica l'assetto delle imposte normali, evita di fare la distinzione difficile fra reddito ordinario e reddito straordinario, e — quel che più importa dal punto di vista economico — affligge il percipiente nel momento del realizzo, non durante la sua attività produttrice; preleva cioè sul capitale consolidatosi, non sul capitale in formazione, come avverrebbe col metodo dell'imposta differenziale » (23).

Nè può eccessivamente stupire quel sentimento che già allora veniva posto a fondamento dell'imposta, in una epoca in cui molti credono che la proprietà privata sia una fase transeunte dell'organizzazione sociale, e avviata verso il suo tramonto.

35. Dato che quel sentimento debba trovare il proprio riflesso nel sistema tributario, pare che i motivi addotti, nella relazione Meda a favore dell'imposta patrimoniale, a preferenza di una tassazione diretta dei redditi supernormali, siano del tutto ineccepibili, almeno per quanto si attiene alle difficoltà pratiche dell'attuazione del principio.

36. Oltre a questi due motivi principali altri due sussidiari, di carattere tecnico, possono concorrere a spingere il legislatore all'adozione del provvedimento.

Abbiam detto e ripetuto più volte che l'imposta sull'incremento patrimoniale è in realtà un doppio dell'imposta normale sui redditi, la quale già colpisce i corrispondenti incrementi di redditi.

Ma nella formulazione di tal tesi, si pensa evidentemente ad un'imposta sui redditi che ne segua passo passo, e con una certa rapidità, le variazioni dinamiche; sicchè possa effettivamente colpire gli incrementi di mano in mano che si formano.

Ma la realtà differisce dall'ipotesi.

Nessuna imposta, per quanto raffinata, potrebbe seguire immediatamente l'incremento di reddito. Occorrono talora alcuni, talora molti anni perchè una rivalutazione dell'imponibile possa esser fatta; e qnando i redditi da accertare sono particolarmente numerosi (imposta fondiaria, imposta fabbricati) non si può pensare che ad un aggiornamento effettuato con molto ritardo.

E colla scorta di alcuni fra i più reputati scrittori, credo bene che sia così (24). Un aggiornamento troppo rapido ed affrettato, del reddito imponibile individuale, sarebbe fonte inevitabile di arbitrii, errori, illusioni, che non potrebbero far a meno di deprimere gravemente lo spirito di iniziativa e raffrenare la tendenza ad assumersi i rischi di ogni innovazione, di ogni miglioramento. Su di ciò, sulle esperienze antiche e moderne, sugli insegnamenti che se ne possono trarre, ha così dottamente disputato l'Einaudi, ch'io non possono far di meglio che rinviare alle sue meditate e, credo, fondamentali pagine.

Ma gli effetti negativi di rapidi aggiornamenti degli imponibili si risentono finchè si teme che un incremento d'imposta ricada immediatamente su guadagni del tutto temporanei, non ancora rassodati o confermati dalla esperienza, destinati a compensare perdite prossime e probabili, o addirittura su guadagni inesistenti, che il semplice tentativo di innovazione ha fatto sospettare al diffidente fisco. Non si riscontrano invece, secondo varii autori, se l'imposta ricade su guadagni già assodati, che ormai possono ritenersi definitivamente acquisiti, e che il mercato riconosce nel valor capitale del bene patrimoniale.

Perciò, quando il proprietario lo aliena, realizzando così l'incremento di reddito che ha stabilmente creato, nell'incremento del valor capitale, non vi può esser più tema, secondo alcuni, che l'imposta rallenti gravemente

l'iniziativa, o sia fonte di gravi sperequazioni. Perciò un'imposta sugli incrementi di valor capitale, se esatta nel momento in cui vengono realizzati nel prezzo di vendita, può essere un buon correttivo delle lente rivalutazioni dell'imponibile (25). Essa non è più un duplicato dell'imposta normale sul reddito, poichè colpisce, in realtà, un incremento di reddito che non è ancora stato colpito; essa non colpisce incrementi di reddito incerti, aleatorii, o inesistenti, ma incrementi rassodati chè il mercato ha già valutato; essa non esige dagli uffici una rivalutazione di quella parte di ricchezza che è oggetto di compra-vendita.

Certamente non varrebbe la pena di introdurre il tributo per questa sola ragione. Ma quello qui additato può essere un pregio che si aggiunge a tutte le qualità positive e negative dell'imposta.

37. E un altro suo pregio, parimenti secondario, può essere quello di correggere gli errori di accertamento e le evasioni dall'imposta normale sul patrimonio.

Non soltanto la valutazione effettuata per l'applicazione del tributo in discorso, può costituire una nuova base per i successivi accertamenti agli effetti della patrimoniale. Ma quanto minore è l'imponibile accertato per la applicazione di quest'ultima, tanto maggiore diventa l'imponibile dell'imposta sull'incremento, e viceversa.

Ciò può produrre qualche inconveniente e disturbo nella circolazione dei beni capitali, ma può per contro giovare nella soluzione del problema di un'equa distribuzione dei tributi, specie, in un campo ancora così poco esplorato come l'ammontare dei patrimoni in Italia.

38. *Il carattere reale o personale dell'imposta.* — Supposto che la introduzione dell'imposta nel nostro sistema tributario sia ritenuta, in complesso, desiderabile, resta a decidere se dare ad essa carattere reale o personale.

Carattere reale ebbero quattro imposte sugli incrementi di valore che furono introdotte in Inghilterra, auspice Lloyd George, nel 1910, poi soppresse nel 1920 e 1924 (26).

Carattere personale ebbe invece l'imposta sugli incrementi di valore introdotta in Germania con la legge 3 luglio 1913 (27).

E personale doveva essere il tributo proposto nel progetto Meda.

I principali difetti che si rimproverano al metodo *reale*, sono tre.

Con esso, oggetto di tassazione diviene l'incremento di valore di ogni singolo cespite patrimoniale, indipendentemente dalle variazioni che si verifichino contemporaneamente nei valori degli altri cespiti.

Di qui due cause di sperequazioni.

Tizio e Caio abbiano entrambi realizzato un incremento di valore di 1 milione rispetto ad un determinato cespite patrimoniale, ma Caio, a differenza di Tizio, abbia al tempo stesso sofferto una diminuzione di valore di 1 milione di un altro cespite del suo patrimonio. Siccome la imposta reale non consente di tener conto di quanto è avvenuto nel patrimonio complessivo del contribuente, entrambi i soggetti saranno chiamati a pagare la stessa imposta, benchè Tizio si sia effettivamente arricchito, mentre Caio è rimasto nella stessa condizione patrimoniale di prima (28).

In secondo luogo, l'imposta reale implica la necessità dell'applicazione di un'aliquota proporzionale, qualunque sia l'ammontare assoluto dell'arricchimento che si vuol tassare; laddove un'imposta personale consente, con aliquote progressive e quote di detrazione, di tener conto delle condizioni del contribuente, e quindi di graduare l'imposta a seconda dell'ammontare dell'incremento realizzato, dell'ammontare della ricchezza complessiva del soggetto, e della velocità con cui l'incremento si è manifestato (29).

D'altro lato, l'imposta reale tende a capitalizzarsi ai danni del proprietario dal momento della sua introduzione, per tutti gli incrementi che siano prevedibili. Pongasi, ad esempio, che Tizio sia proprietario di un terreno capace oggi di un reddito di 500.000 annue, e si preveda che fra 10 anni esso crescerà a 1 milione all'anno. Trascurando il calcolo degli interessi composti, e supponendo un saggio d'interesse del 5%, il valore del terreno sarà oggi di 15 milioni, dei quali 10 milioni rappresentano il valor capitale dell'attuale reddito 500.000, e 5 milioni il valor attuale dell'incremento di reddito 500.000 previsto fra 10 anni.

Se ora si annuncia un'imposta, poniamo del 10%, che colpirà l'incremento di valor capitale realizzabile fra 10 anni, è chiaro che il mercato lo sconterà subito nel valor attuale. La previsione è ora che fra 10 anni il valor capitale aumenterà di 10 milioni, meno 1 di imposta, e cioè di 9 milioni al netto del tributo. Il valor attuale di questo incremento sarà solo più di 4 milioni e mezzo, e pertanto 14 milioni e mezzo sarà ora il valore del fondo. L'imposta viene così ad incidere subito su Tizio, proprietario nel momento della sua introduzione, mentre colui che, comperando oggi il terreno, realizzerà fra 10 anni l'incremento di valore, riesce a liberarsi del suo peso.

La maggior parte degli scrittori ritiene che ciò non possa verificarsi se l'imposta ha carattere personale. In tal caso, si dice, il mercato capitalizza i redditi *al lordo* e non *al netto* dall'imposta, essendo questa variabile da individuo a individuo a seconda delle sue particolari condizioni (30).

Per tali motivi, anche se in parte discutibili, si ritiene generalmente più razionale il metodo *personale* di tassazione.

39. *Il soggetto dell'imposta.* — Ma ammesso questo carattere, diviene di estrema urgenza lo stabilire il *soggetto* passivo dell'imposta.

Salvo rare eccezioni, gli scrittori sono unanimi nel riconoscere che in linea di principio, soggetto possa soltanto essere la persona fisica, e non la persona giuridica.

Si esclude perciò la possibilità della tassazione degli incrementi di valore che si verifichino nel patrimonio delle società commerciali.

Le ragioni dell'esenzione stanno nella necessità di evitare una duplicazione d'imposta.

Se il valore del patrimonio di una società anonima

aumenta, aumenterà anche corrispondentemente il valore delle azioni, e aumenterà quindi il patrimonio personale di tutti coloro che le posseggono. Se si tassasse prima l'incremento verificatosi nel patrimonio della società, e poi quello prodottosi nei patrimonii individuali, si tasserebbe evidentemente due volte la stessa materia imponibile. Assurdo sarebbe inoltre applicare aliquote progressive agli incrementi dei patrimonii societarii, posto che l'ammontare assoluto dell'incremento varia in funzione della grandezza dell'impresa, nè ha il menomo riferimento con il grado di agiatezza di chicchessia.

Escluso che le persone giuridiche vadano comprese tra i soggetti dell'imposta, resta il problema se soggetto debba essere la persona singola o piuttosto la famiglia.

Il progetto Meda incorporava l'imposta sugli incrementi patrimoniali nell'imposta complementare sui redditi, e proponeva che soggetto di quest'ultima fosse la famiglia e non il singolo (31). I motivi che allora venivano addotti, mi sembrano perfettamente convincenti. E' nel bilancio familiare che i redditi confluiscono e vengono consumati, risparmiati e distribuiti, e se effettivamente le imposte personali vogliono risercare il grado di benessere e di agiatezza dei contribuenti, è nella famiglia che devono trovarne gli indici.

Nè trovo convincenti i motivi, forse più giuridici e formali che sostanziali, i quali hanno spinto il legislatore italiano a scegliere come soggetto della complementare la persona fisica, conservando il cumulo, a carico del marito, fra coniugi non separati, ed a carico dei percettori di redditi quando abbiano la libera disponibilità, amministrazione ed uso, di redditi altrui, senza obbligo della resa dei conti.

40. *La determinazione degli incrementi soggetti a tassazione.* — La legge germanica del 1913, ha portato la discussione sulle modalità della determinazione degli incrementi patrimoniali soggetti ad imposta.

Essa assoggettava a contribuzione tutti gli incrementi che si riscontravano di tre in tre anni nel patrimonio del contribuente.

E tre sono i difetti che si rimproverano a tale sistema di tassazione.

In primo luogo, in tal modo si colpiscono non solo gli incrementi di valore delle singole parti del patrimonio, ma anche il risparmio del contribuente, che nessuna ragione v'è di tassare.

In secondo luogo, si colpiscono anche gli incrementi patrimoniali latenti, non ancora realizzati, e perciò suscettibili di essere assorbiti da successive perdite (32).

In terzo luogo, si colpiscono anche gli incrementi « ripetuti ». E così, se una proprietà aumenta di valore da 1 milione a 1 milione e mezzo, e quindi diminuisce di valore e di nuovo aumenta a 1 milione e mezzo, deve pagarsi il tributo anche sul secondo incremento, e così via indefinitamente (33).

Ad ovviare tale inconveniente, fu proposto che l'imposta venga solo applicata quando un incremento di valore sia effettivamente realizzato dal soggetto, nel suo prezzo di vendita.

Il rimedio, come tutti i rimedii di questo mondo, ha i suoi pregi e i suoi lati oscuri.

Quest'ultimi sono rappresentati dalla distinzione che così si introduce fra incrementi realizzati e incrementi latenti. E' evidente che in tal modo si attribuisce una diversa sorte tributaria al soggetto, a seconda che egli si decida oppur no ad un atto formale di vendita.

Tizio sia proprietario di un terreno il cui valore, nel giro di 5 anni, salga da un livello iniziale di 10 milioni, a 15 milioni. Egli conservi l'immobile che, nel giro di altri 5 anni, ridiscenda a 10 milioni. Il contribuente non ha mai realizzato alcun incremento patrimoniale nel decennio considerato, e perciò non può essere chiamato a contribuire.

Caio sia proprietario di altro terreno dello stesso valore iniziale, che salga esso pure a 15 milioni nel giro di 5 anni. A questo punto egli venda l'immobile realizzando un incremento di 5 milioni, e quindi reinvesta i 15 milioni in un altro terreno o in una casa, o in titoli, che nel giro di altri 5 anni perdano di valore per 5 milioni.

La sorte economica di Tizio e di Caio, nell'intero decennio, è identica. Per entrambi l'incremento di 5 milioni è stato assorbito da successive perdite. Malgrado ciò, Caio è stato colpito da imposta e Tizio ne è rimasto esente.

La diversità di trattamento, è dovuta solo al fatto che si sceglie un diverso periodo di tempo (10 anni per Tizio, 5 per Caio) per giudicare della sorte dei loro patrimoni.

Malgrado ciò, credo che la distinzione tra incrementi realizzati e latenti, sia ancora il minore dei mali che si debbono incontrare con la imposta in discorso, e, tenendo conto del grande vantaggio di dover sottoporre a revisione il valore di quei soli patrimonii nei quali si verificano realizzazioni di incrementi, io non saprei suggerire di meglio.

41. La personalità dell'imposta, che tende a colpire gli incrementi verificatisi nel patrimonio complessivo del soggetto, suggerisce e impone di sottrarre dal guadagno realizzato in un'operazione, l'eventuale perdita che contemporaneamente si sia subita in un'altra.

E ciò appunto si proponeva nel progetto Meda.

Naturalmente, se si esige che l'incremento debba essere realizzato, si deve parimenti esigere che la perdita non sia puramente latente, ma risulti essa pure dall'avvenuta vendita di alcuni beni patrimoniali.

Tuttavia, ad evitare ricerche retrospettive troppo difficili e malcerte, si credette equo di limitare al quinquennio precedente alla data in cui fu realizzato l'incremento, il periodo entro il quale si possono compiere compensazioni fra guadagni e perdite (34).

E i motivi pratici della proposta mi sembrano troppo evidenti perchè occorra insistere su di essi.

42. Abbiamo già rilevato a suo tempo (par. 30) che in certi casi l'incremento patrimoniale si identifica col reddito e che sovente reddito e incremento sono indistinguibili.

Già questo ha notevole portata pratica.

Tizio abbia, ad esempio, la proprietà di un negozio di tessuti, e sia di 10 milioni il capitale circolante che, per varii anni, investe in tali prodotti. Domani egli prevede che, per una qualche ragione, i prezzi dei tessuti subiranno un notevole rialzo. Egli venda una parte dei suoi cespiti patrimoniali di altro genere (azioni, obbligazioni, case, ecc.), e investa nell'acquisto di tessuti destinati al magazzeno, altri 10 milioni oltre a quelli che vi impiegava prima.

Si realizzi ora l'evento previsto, e il prezzo dei tessuti salga del 50%.

A questo punto Tizio venda magazzeno e negozio, realizzando 30 milioni, o peggio ancora, venda a poco a poco le merci immagazzinate.

Supposto che il fisco riesca effettivamente ad accertare tutti questi fatti e tutte queste cifre, qual parte dei 10 milioni guadagnati sono incremento di patrimonio, e qual parte reddito?

Caio ha acquistato 10 anni or sono un'area fabbricabile per 10 milioni, e oggi la vende per 18. Qual parte degli 8 milioni sono reddito, e qual parte incremento patrimoniale corrispondente ad un incremento di rendita edilizia?

E' ben chiaro che, in questi, come in molti casi consimili, una distinzione razionale è del tutto impossibile. Vano è che i giuristi chiedano all'economia un concetto di incremento patrimoniale atto a risolvere la questione, poichè l'economica non può distinguere ciò che è economicamente indistruttibile.

Qui è giocoforza ricorrere a un qualche criterio empirico.

Uffici amministrativi, magistrati e tecnici, già si sono trovati di fronte allo stesso problema, trattandosi di definire il concetto di reddito per l'applicazione dell'imposta di r. m. in vari casi di sopraprezzi. E la soluzione accolta poteva servire abbastanza bene per gli scopi pratici che si proponeva.

Sulla base di essa, la dottrina finanziaria distingue fra « incrementi professionali » e « incrementi patrimoniali » propriamenti detti. « Professionali » diconsi gli incrementi che si verificano nella ricchezza posseduta da coloro che, per professione, comprano collo scopo di rivendere con lucro, beni economici della più svariata natura. In una parola, « professionali » sono gli incrementi di cui godono i commercianti; « patrimoniali » gli incrementi goduti da tutte le altre persone (35).

Redditi furono considerati gli incrementi « professionali », aumenti patrimoniali tutti gli altri. I primi furono assoggettati all'imposta di r. m. gli altri andarono esenti dal tributo diretto.

Il progetto Meda accoglieva un criterio assai simile.

« Fa d'uopo ricordare qui le norme contenute nell'articolo 14, secondo cui sono esclusi dall'applicazione della imposta normale gli incrementi di valore delle cose mobili e immobili facenti parte del patrimonio del contribuente, ad eccezione degli incrementi relativi a quelle cose le quali sono oggetto del commercio esercitato dal contribuente stesso. In altri termini, tutto ciò che costituisce incremento patrimoniale, non può essere soggetto alla normale, ma solo alla complementare; e ciò perchè mentre non si vogliono assoggettare i redditi *cresciuti* o *straordinari* ad una doppia imposta, si vogliono invece colpire, quando si realizzano in una somma capitale, con un contributo aggiunto o complementare: però è ben naturale che se le cose mobili od immobili formano oggetto di commercio da parte del contribuente, allora il contribuente ricava reddito appunto dalla differenza tra il prezzo di vendita e quello d'acquisto: qui non ha luogo *incremento patrimoniale*, ma lucro ordinario di commercio e come tale soggetto all'imposta normale ». (36).

La differenza che passa fra il concetto elaborato dalla prassi e quello accolto nel progetto Meda, sta in ciò: che stando al primo, fanno parte del reddito tutti gli incrementi realizzati dal commerciante, da qualunque negozio essi provengano, mentre stando al secondo sono reddito solo i guadagni che al commerciante provengono dal commercio da lui esercitato.

Appare evidente che il progetto Meda si ispirava alla preoccupazione di risolvere alcuni problemi pratici, intorno a cui erano nate le più vive dispute.

« La forma usata — leggesi nella relazione — risolve la questione della imposizione, con la normale, del prezzo di avviamento dell'azienda o del sopraprezzo delle azioni; e lo risolve nel senso della esclusione: infatti l'avviamento dell'azienda non è cosa la quale sia oggetto del commercio esercitato dal contribuente: nè la società emittente fa oggetto del suo commercio le azioni sue e le varie azioni di valore » (37).

E se in ciò soltanto sta tutta la portata della proposta, par bene che essa sia più razionale (38).

Ma gravi dubbi mi permangono circa il trattamento fiscale del guadagno realizzato dal non commerciante il quale abbia acquistato e rivenduto un bene capitale, incapace di produrre reddito fino a quando non è destinato al suo scopo: ad es.: un'area edilizia, una cascata d'acqua, una macchina.

Nel guadagno sono compresi: il reddito del capitale investito, il compenso per il rischio, e il valor capitale degli incrementi di rendita non previsti nel momento dell'acquisto. Data l'impossibilità pratica di distinguere queste tre parti dell'incremento di prezzo accertato, occorre decidere se assoggettarlo tutto all'imposta normale sul reddito, ad aliquote necessariamente più elevate, ovvero all'imposta sugli incrementi patrimoniali, ad aliquote necessariamente più basse (39).

Si potrebbe propendere per la prima soluzione se si pensa che il guadagno comprende certamente il reddito del capitale, laddove un incremento di rendita non previsto può verificarsi, e può, più frequentemente, non verificarsi. E', certo però che in tal modo i valor capitali degli incrementi di rendita non previsti, ove si verifichino, sono tassati maggiormente degli incrementi patrimoniali dello stesso genere realizzati negli altri impieghi.

Non sarei del tutto alieno a lasciare che, in questi casi speciali, e in questi casi soltanto, si proceda alla determinazione della parte di guadagno che si ritiene corrispondere al reddito normale realizzabile in quel ramo d'affari, tenendo conto di tutti gli elementi e di tutte le presunzioni che si possono raccogliere.

Il reddito così determinato, può essere allora assoggettato all'imposta normale sui redditi, mentre il dippiù dell'incremento, attribuito ad aumento di rendita, va riservato all'imposta sugli incrementi.

Tale determinazione dell'imponibile dà luogo, in pratica, ad arbitrii ed errori, che avrebbero certamente gravissime conseguente se il sistema fosse esteso a vasti campi di tassazione.

Ma nel caso particolare in discorso, mi pare che l'arbitrio ai danni del contribuente sarabbe maggiore se tutto il suo guadagno fosse assoggettato alla normale sui redditi. Sicchè quello proposto, in questo caso, mi pare il minore dei mali fra i quali si ha la scelta.

43. *L'autonomia dell'imposta sugli incrementi e il progetto Meda.* — Il carattere personale e complementare dell'imposta sugli incrementi patrimoniali, la sua funzione di colpire gli incrementi di redditi che si riflettono in un valor capitale, la novità del tributo e la preoccupazione che possa convertirsi in uno strumento di provvedimenti avventati, distruttori di ricchezza, almeno in una società capitalistica, ha fatto nascere il problema se sia opportuno introdurla nel nostro sistema tributario, come un istituto autonomo, o legarla ad altra contribuzione.

Nel progetto Meda l'imposta sugli incrementi era presentata come parte dell'imposta complementare sui redditi. Formalmente era quest'ultima che colpiva l'incremento come tutte le altre forme di arricchimento.

In tal modo l'oggetto della complementare risultava, come scrive il Flora: « ... dalla somma dei redditi periodici netti già assoggettati all'imposta normale; dei redditi conseguiti una volta tanto; dei proventi e dei guadagni occasionali e casuali; dei lucri realizzati oltre il costo e l'eventuale deprezzamento, per trasmissioni a titolo oneroso di immobili, azioni, obbligazioni, avviamenti e simili aventi il carattere di incrementi patrimoniali derivanti da variazioni del valore dei beni indipendenti dall'attività economica e professionale del contribuente ma al cui reddito si aggiungono. Non è più, quindi, questione di una imposta sul reddito, ma sull'*entrata*, che abbraccia, oltre la ricchezza prodotta dal contribuente, tutta quella che, comunque provenga, si agginge ad essa e può essere consumata senza ledere il patrimonio originario » (40).

Perciò dicevasi nella relazione Meda:

« L'intero incremento è dunque soggetto ad imposta; ma l'aliquota dell'imposta complementare, che è progressiva, non è determinata solo in funzione dell'ammontare dell'incremento considerato in sè: ciò sarebbe ingiusto, sia perchè l'incremento può aggiungersi ad altri redditi del contribuente, piccoli medi o rilevanti, sia perchè l'incremento può essere stato ottenuto in pochi o in molti anni; la natura dell'aliquota da applicarsi dito determinato con la formula: a b, nella quale a rappresenta l'ammontare della plusvalenza ottenuta, x il numero degli anni in cui la plusvalenza si ottenne e b l'ammontare di tutti gli altri redditi che concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente.

« Con tale formula... non è già che si colpisca solo un'annualità dell'incremento; no, l'imposta complementare colpisce tutta la plusvalenza realizzata e la colpisce *in una sola volta*, nell'anno in cui avviene la realizzazione ...; ma la colpisce con un'aliquota *crescente* col crescere del reddito complessivo residuo b del contribuente e col *diminuire* del tempo x occorso a procacciare la plusvalenza: il che è ragionevole essendo minore il sacrificio del tributo quanto è maggiore il reddito del contribuente, ed essendo suscettivo di maggiore tributo il guadagno rapidamente ottenuto in confronto di quello che si formò lentamente » (41).

44. V'è motivo per orientarsi verso la soluzione prospettata nel progetto Meda?

Vi sono qui due problemi che occorre esaminare separatamente.

Il primo gli è se sia razionale dividere l'incremento accertato per il numero degli anni in cui s'è prodotto, onde determinare l'imponibile.

Il secondo gli è invece se sia razionale conglobare l'incremento col reddito annuo accertato, per colpire il tutto con la stessa aliquota.

45. Circa il primo punto, appare evidente che il progetto Medà mirava a soddisfare il sentimento popolare che suggerisce la tassazione degli incrementi, e che sembra riguardare gli arricchimenti subitanei più che gli arricchimenti lenti.

Ma la soluzione non sembra soddisfacente.

Malgrado il diniego contenuto nella relazione, la formula $\frac{a}{x}$ implica l'ipotesi che l'incremento sia uniforme nel tempo, e con essa si riduce la tassazione ad una sola annualità, calcolata con tale artificio. Se l'incremento 100.000 si è verificato nel periodo di 5 anni, la formula $\frac{100.000}{5}$ implica l'ipotesi che esso sia stato di 20.000 all'anno, e solo le 20.000 di un'annualità vengono assoggettate a tassazione. Non si vede proprio la ragione per una simile discriminazione.

Ma è anche dubbio se ciò sia raccomandabile.

Se qualcosa v'è da togliere dalla somma accertata per determinare lo imponibile, dovrebbe consistere negli interessi sul valore dell'incremento, calcolati appunto per il numero degli anni.

V'è intanto la difficoltà di stabilire quanti sono stati gli anni effettivamente necessari per la formazione del sopraprezzo realizzato da ultimo. Praticamente non sarà possibile far altro che contare il tempo intercorso fra l'acquisto e la rivendita del bene patrimoniale.

Ma gli incrementi non sono affatto uniformi nel tempo, e sovente neppure prevedibili con grande anticipo.

Se Tizio da 10 anni tiene in cassetta un pacchetto di azioni, e oggi si verifica un evento del tutto inatteso, capace di farne crescere il valore, non si trova in condizioni diverse da Caio che, occasionalmente, ha acquistato le stesse azioni soltanto ieri. Non v'è alcuna ragione perchè Tizio debba pagare meno di Caio.

Sicchè, o si rinuncia all'idea di proporzionare l'imposta al numero degli anni o notevolmente più tenue do-

vrà essere la detrazione concessa a chi ha fatto l'investimento da un tempo più remoto.

46. Circa il secondo problema, il sommare l'incremento e i redditi ordinari per sottoporre il tutto alla stessa tassazione, può sembrare razionale se l'incremento è considerato come un'« entrata », e tassato come tale.

Ma nè la complementare, nè l'imposta sugli incrementi, hanno tale scopo.

Se è vero che esse non vanno alla ricerca di una nuova ricchezza imponibile, la quale sfugga alla normale, non possono avere il compito di imposte « residuali », che rimedino alle evasioni rese possibili dal sistema tributario.

La complementare ha invece la funzione di operare una discriminazione *quantitativa* dei redditi, impossibile con le imposte normali a carattere reale, e forse, come vuole taluno, ad aprirsi una strada per sostituirsi a quest'ultime.

L'imposta sugli incrementi ha invece la funzione di operare una discriminazione *qualitativa*, contro i redditi nuovi crescenti, super-normali.

Non si vede la ragione perchè le due discriminazioni possano operarsi mediante le stesse aliquote, nè perchè, nelle mutevoli necessità del tempo, il legislatore debba essere legato a mutare contemporaneamente e nello stesso senso la pressione esercitata sui redditi globali e sugli incrementi di valor capitale.

La logica sembrerebbe quindi richiedere un'autonomia dell'imposta in discorso, a meno chè dovessero prevalere le considerazioni generiche ricordate al principio del § 43, o quelle relative al più alto costo dell'accertamento a cui fa allusione la relazione Meda (42).

47. *L'incidenza dell'imposta sugli incrementi.* — Nelle discussioni intorno a riforme o progetti, pare che si dia un'importanza crescente alle domande: l'imposta che si vuol introdurre rimane a carico del contribuente di diritto, o questi riesce, attraverso il gioco dei prezzi, a trasferirne l'onere su terzi? L'imposta produce alterazioni dell'equilibrio che implicano una distruzione o comunque una perdita di ricchezza?

Le risposte che, sulla base di teoremi classici, la teoria corrente sarebbe tentata di dare, a proposito dell'imposta sugli incrementi patrimoniali, paiono piuttosto confortanti: l'imposta ha carattere personale e perciò non si trasferisce nè si capitalizza, ma lascia invariati i valor capitali; inoltre, essa colpisce gli incrementi solo quando vengono realizzati, e quindi non perturba la produzione della ricchezza.

Ma sarebbero risposte troppo ottimistiche.

In verità l'imposta in esame tende ad agire in tre modi sui valori patrimoniali.

Anzitutto, essa agisce su quei valori i cui incrementi sono previsti.

Se si prevede che un bene capitale varrà fra un anno 10 milioni, e il saggio d'interesse è del 5 %, il mercato sarà disposto ad acquistarlo oggi per 9 milioni e 500.000 circa. Ma se ora si introduce un'imposta, poniamo, del 20 % sugli incrementi, e il saggio d'interesse rimane invariato, nessuno sarà più disposto ad acquistare quel bene allo stesso prezzo di prima, Perchè si trovino di nuovo acquirenti bisogna che il prezzo del bene discenda a 9 milioni e 400 mila circa, sicchè il capitale che in esso si investe, trovi la sua rimunerazione del 5 %. Altrimenti torna conto investire in beni che fruttino il 5 % e per i quali non si prevedano incrementi di valore (43).

L'imposta si capitalizza adunque ai danni del proprietario del momento in cui il tributo è introdotto, e ne vanno indenni i successivi acquirenti; salvo possibilità di ulteriori sue ripercussioni.

Il carattere personale dell'imposta, non evita tale fenomeno, benchè possa talora attenuarne la manifestazione.

E' chiaro che a Tizio, acquirente del bene-capitale, importa poco che l'imposta sia prelevata a suo carico perchè il bene aumenta il valore (imposta reale), o perchè si verifica un incremento nel suo patrimonio (imposta personale). Quel che gli importa è l'ammontare del tributo; nè si deciderà a pagarlo se ha la possibilità di evitarlo comprando beni che, per fruttare redditi costanti, non godono di incrementi.

E neppure basta che l'imposta sia ad aliquote progressive. Ciò avrà l'effetto di creare una nuova condizione del mercato, nella quale mutano i saggi di valutazione individuale dei compratori, senza che ciò impedisca secondo ogni probabilità, una capitalizzazione almeno parziale del tributo (44).

48. In secondo luogo, l'imposta tende a scoraggiare gli investimenti negli impieghi più rischiosi.

E' specialmente in questi ultimi che si realizzano incrementi nei redditi, e quindi nei valor capitali, allorchè si verificano gli eventi favorevoli: e gli incrementi sono tanto maggiori, quanto più incerto era l'esito dell'impresa, e quindi minore la massa di capitale disposta ad investirsi in essa e a correrne i rischi.

Se l'imposta falcidia gli incrementi di valore che allettano il capitale, minore sarà il numero di coloro che vorranno tentarne l'alea.

Può darsi che con ciò si evitino sperperi di capitale in imprese non destinate a successo.

Ma non si deve dimenticare che qualunque innovazione, per quanto modesta, implica sempre un certo rischio da parte di qualche pioniere: e alle innovazioni è affidato il miglioramento economico.

Possono darsi organizzazioni sociali nelle quali si riesca a regolare altrimenti la materia. Ma in una società capitalistica, l'innovazione è affidata all'attrattiva di forti guadagni realizzati nei casi favorevoli, i quali compensano le forti perdite nei numerosi casi sfavorevoli. E in una società siffatta un'imposta che deprima i primi, non mancherà di far risentire i propri effetti (45).

49. In terzo luogo l'imposta tende a ridurre la produzione di risparmio.

Non si deve dimenticare che, in una società moderna, buona parte del risparmio non vien fatta direttamente dai singoli percettori di redditi, ma dalle società commerciali che reinvestono nella propria azienda parte degli utili non distribuiti. L'attrattiva di questo auto-finan-

ziamento delle imprese, è pur sempre la speranza di un incremento futuro di reddito, al quale corrisponde un incremento di valor capitale. Sicchè la tassazione di quest'ultimo tende a far diminuire questa forma di risparmio.

Ciò non influisce direttamente sul saggio d'interesse, poichè in tal caso diminuiscono contemporaneamente tanto l'offerta quanto la domanda di risparmio.

Ma se gli utili che prima erano reinvestiti, vengono ora distribuiti come dividendo, e i loro percettori li impiegano a far domanda di beni di consumo, il prezzo di quest'ultimi tende ad innalzarsi. Ciò importa una tendenza a modificare la struttura capitalistica della società, riducendo il periodo medio d'investimento del capitale: il che a sua volta porta a una tendenziale diminuzione di salari, sui quali pertanto la imposta fa ricadere parte dei suoi effetti (46).

50. Naturalmente tali ripercussioni si farebbero praticamente risentire solo quando l'imposta sugli incrementi fosse realmente notevole.

Non credo che ci sia da paventarne eccessivamente gli effetti, se essa è moderata, e, senza perseguire mire spogliatrici, si limita a modificare in modesta misura, la distribuzione delle nostre imposte dirette.

Nè si deve obliare che, quando trattasi di modificare l'ordinamento tributario, quel che importa non è soltanto l'effetto di questa o di quest'altra imposta, singolarmente presa, ma l'effetto di ciascuna imposta *paragonato* cogli effetti dei provvedimenti finanziari che si renderebbero necessari per procurare altrimenti l'entrata che si vuol ottenere, ovvero cogli effetti della riduzione di spese pubbliche ove si rinunciasse ad ottenerla.

51. *Breve cenno e un tema collaterale.* — Ci siamo sforzati di svolgere tutta la nostra ricerca, evitando accuratamente tutti i temi collaterali.

Ma da uno di essi non ci sembra possibile prescindere totalmente, tanto è intimamente connesso colla pratica applicazione del tributo in discussione: e cioè il tema della nominatività obbligatoria dei titoli.

E infatti, alla domanda: se sia possibile una seria applicazione dell'imposta sugli incrementi patrimoniali finchè i titoli possono conservare la forma al portatore, non sembra che si possa dare risposta affermativa.

In tali condizioni il tributo in discorso non potrebbe essere che un prelievo sugli incrementi di valore dei beni immobili, e di alcuni tipi di proprietà mobiliari: ma non potrebbe far a meno di generare le più gravi sperequazioni.

Le difficoltà, gli inconvenienti, i pericoli della nominatività obbligatoria, sono già stati così ampiamente discussi ogni qual volta il progetto fu ventilato, che non pare il caso di rinnovarne l'esame in questa sede (47).

Siano o non siano esagerati i timori avanzati, specialmente negli ambienti bancari ed industriali, sarebbe certamente assurdo pretendere la nominatività al solo scopo di poter applicare l'imposta sugli incrementi patrimoniali.

Gli è quello un tema che deve essere affrontato e risolto per scopi di assai più vasta portata.

O il sistema tributario italiano si volge realmente verso un tipo di tassazione personale progressiva sul reddito globale e sul patrimonio complessivo, e allora quel provvedimento si impone da sè. O il sistema tributario, nel suo complesso, conserva un carattere prevalentemente reale, e allora si può rinunciare alla nominatività, e, con essa, all'imposta sugli incrementi.

Ma pessima soluzione sarebbe, a mio avviso, l'introduzione del tributo in discorso, fin che i titoli rimangono al portatore.

52. *Il giudizio complessivo come problema politico.* — Spero di aver così esaurito il compito di tratteggiare i problemi più salienti relativi all'imposta sugli incrementi.

Non dovendo prendere in esame un istituto attualmente vigente in Italia, o un progetto ben determinato, mi pare che mio compito essenziale fosse di metterne in rilievo il meccanismo nell'insieme dei tributi esistenti.

Quanto si è andato via via esponendo, sembra essere in parziale contrasto con quanto il pubblico generalmente ritiene o immagina.

Gli incrementi patrimoniali colpiscono vivamente la fantasia, e appaiono arricchimenti sovente favolosi, generalmente ingiustificati e sproporzionati all'attività del soggetto: comunque ricchezze che oggi sfuggono alla tassazione, e che, nella società moderna, offrono ampi margini di imposizione.

Tale opinione è in gran parte frutto di illusione, nascente dalla comune imperfetta conoscenza delle relazioni che passano fra reddito e valore capitale, fra imposte normali e complementari sul reddito e imposte sugli incrementi patrimoniali, fra redditi elevati e « non guadagnati » e risparmi, accrescimenti dei cespiti e incrementi di valor patrimoniali.

Tuttavia al fondo di quest'opinione è un diffuso sentimento di avversione per i redditi super-normali e crescenti, specie se derivanti in tutto o in parte da capitale: sentimento proprio di un'epoca in cui, per forze naturali e politiche, la condizione di libera concorrenza ha ceduto sempre più il passo ad una condizione di monopolio imperfetto, e in cui l'organizzazione economico-politica sembra ancora oscillante fra l'istituto della proprietà privata e l'ordinamento comunistico. E la imposizione degli incrementi patrimoniali sembra tecnicamente più atta a soddisfare quel sentimento, di quanto non lo siano le discriminazioni dirette fra le due categorie, difficilmente distinguibili, dei redditi normali e super-normali.

Soddisfare quel sentimento, come molti propugnano, anche se ciò dovesse costare qualcosa in un'economia a base capitalistica?

Resistere ad esso, e spingere sempre più l'imposta, come altri propone, verso una tassazione del reddito medio, che premii i più abili e solerti, e inciti gli ignavi?

Ecco il problema fondamentale.

E alla sua soglia, ove comincia il giudizio complessivo di bene e di male, il problema cessa di essere tecnico, e, a mio parere, scientifico, per diventare problema politico.

E là, io credo, cessa il compito mio.

(1) Non posso quindi discutere qui dei principî fondamentali e diametralmente opposti che due chiari scrittori italiani, l'EINAUDI e il GRAZIOTTI, da tempo suggeriscono.

Propone l'EINAUDI che oggetto precipuo delle imposte normali sul reddito, sia il « reddito medio », quale un uomo medio può ottenere dalle attività che esplica e dai capitali che possiede, nelle circostanze in cui si trova. Se l'intero sistema tributario si uniformasse a questo principio, l'imposta sugli incrementi patrimoniali sarebbe poco più di un controsenso.

Propone invece il GRIZIOTTI che oggetto precipuo delle imposte ordinarie, siano i « soprarediditi »; e l'imposta sugli incrementi patrimoniali entra a far parte, con funzioni del tutto particolari, di un ingegnoso sistema di tributi, i quali, secondo l'A., colpirebbe l'oggetto loro proprio senza capitalizzarsi nè trasferirsi.

Un esame critico dei due punti di vista, esigerebbe un'intera monografia di mole assai maggiore della presente, tanto più che mi trovo in disaccordo su molti punti della teoria della ripercussione dei tributi accolta dai due autori, ma specialmente dal secondo.

Senza la premessa di tale esame, ogni discussione sulla razionalità dell'imposta sugli incrementi patrimoniali, nei progetti dei due autori, diviene del tutto impossibile.

Non mi rimane quindi che rinviare il lettore ai numerosi scritti nei quali Essi hanno racchiuso il loro pensiero, e specialmente:

EINAUDI: *La terra e l'imposta*, in « Annali di economia » della Università Bocconi, 1924.
ID. *Studii sugli effetti delle imposte, Torino*, 1902.
ID. *Osservazioni critiche intorno alla teoria dell'ammortamento dell'imposta*, in « Atti della R. Accademia delle Scienze di Torino », vol. 54, 1919.
ID. *La tassazione degli incrementi patrimoniali*, in « Contribuente italiano », marzo 1920 e giugno-luglio 1920.
ID. *Contributo alla ricerca dell'ottima imposta*, in « Annali di economia », 1929.
ID. *Contributi fisiocratici alla teoria dell'ottima imposta*, in « Atti della R. Accademia delle Scienze di Torino, 1940 ».
ID. Vol. 67, 1932.
ID. *Miti e paradossi della giustizia tributaria*, Torino, 1940.
ID. *Principii di scienza della finanza*, Torino, 1940.
GRIZIOTTI: *Gli incrementi di valore nelle azioni industriali e il sistema tributario italiano, in* « Giornale degli economisti » luglio 1909.
ID. *I principii distributivi delle imposte moderne sul reddito e sugli acquisti ed incrementi di capitali*, in « Giornale degli economisti », novembre-dicembre, 1909.
ID. *Le imposte sugli incrementi di valore nei capitali e sulle rendite nei redditi*, in « Giornale degli economisti », giugno-luglio 1910.
ID. *Interferenze e gettito delle imposte sugli incrementi di valore*, in « Giornale degli economisti », novembre- dicembre 1912.
ID. *Teoreie dell'ommortamento delle imposte e sue applicazioni*, in « Giornale degli economisti » gennaio febbraio e aprile 1918.
ID *Il fondamento e la necessità delle imposte sugli incrementi patrimoniali*, in « Contribuente italiano », settembre 1920
ID *Principii di politica, diritto e scienza delle finanze*, Padova, 1929.
ID *Appunti sul riscatto delle imposte ammortizzate*, in « Festgate fur Alexader Hoffmann », Leipzig, s.d.

(2) E cioè: attitudine dell'imposta a seguire le variazioni di breve periodo della ricchezza tassata.

(3) Questi cinque attributi possono essere, e sono sovente, inconciliabili tra loro. E così, ad es.: un certo tipo di tassazione può soddisfare meglio di un altro alle esigenze 1), 2) e 3), e, al tempo stesso, può soddisfare peggio di quest'altro alle esigenze 4) e 5). La scelta è allora ad un tempo propria del tecnico, che può rilevare e valutare vantaggi e difetti, e dell'uomo politico che, per ragioni non puramente tecniche, può preferire certi pregi a certi altri, certe manchevolezze a certe altre.

(4) In realtà essi non sono postulati: ma il risultato di esperienze secolari.

(5) Circa lo stadio attuale della controversia, vedasi: FASIANI: *Principii di scienza delle Finanze*, Torino, 1941, vol. II, appendice VII, pagg. 275-304, e la bibliografia ivi citata; EINAUDI: *Del concetto dello Stato fattore della produzione e delle sue relazioni col teorema della esclusione del risparmio dall'imposta*, in « Giornale degli economisti », luglio-agosto 1942; FASIANI: *Della teoria della produttività dell'imposta, del concetto di Stato fattore della produzione*, e del teorema della doppia tassazione del risparmio, in « Giornale degli economisti », novembre-dicembre 1942.

(6) Vedi § 1.

(7) Vedi § 8.

(8) Parere nettamente avverso alla tassazione degli incrementi nominali in discorso, ha espresso l'EINAUDI.

« Perchè soltanto le « non perdite » dovute a variazione monetaria — chiede argutamente l'A. — dovrebbero essere assunte come guadagno? Sono ben numerose le ragioni per le quali gli uomini sono sfortunati nelle loro esperienze economiche! Guadagni è tutta l'eccedenza di reddito o di patrimonio che i contribuenti conservano in confronto all'imprenditore che senza sua colpa... perdette l'intiero capitale investito, al professionista il quale non riuscì a trovar clienti, al lavoratore perennemente disoccupato ».

« Al limite della pazzia tributaria raziocinante, il buon senso si riafferma. Tutto ciò che supera la perdita, è eccedenza di reddito. Quindi non esiste più reddito. Tutto è eccedenza. Il problema della tassazione delle eccedenze di reddito sfuma per mancanza di oggetto. Non si può distinguere, tutto essendo eccedenza, fra le varie altitudini del reddito. Il che torna a dire che tutto il reddito deve essere trattato alla stessa stregua, come se tutto fosse reddito normale e niente fosse eccedenza ». (EINAUDI: *Miti e paradossi*, ecc., cit., pagg. 72-73).

C'è del vero in quanto dice l'A. Tuttavia mi pare che una qualche distinzione si possa fare fra le molte disgrazie economiche che si possono incontrare, e quelle dovute proprio al modo con cui lo Stato preleva la ricchezza che gli occorre. Vi può essere più di un'analogia fra il correggere le sperequazioni derivanti dall'applicazione di un tributo speciale, gravante solo su certi redditi, e il correggere quelle derivanti da un'inflazione.

(9) Non mi pare che gli stessi argomenti in pro, possano valere per gli incrementi nominali dovuti alla tendenziale diminuzione del valore di una moneta legata al tallone oro. Se tale diminuzione avviene per ragioni impreviste (ad es., la scoperta di una miniera), possono valere le osservazioni dell'EINAUDI riprodotte alla nota 8. Se invece era prevista, il mercato aveva già scontato l'evento nel saggio di capitalizzazione dei varii redditi.

(10) Sulla questione si vedano specialmente: EINAUDI: *Il sopraprezzo delle azioni e l'imposta di R. M.*, in « Rivista di diritto pubblico » febbraio 1909; TOESCA DI CASTELLAZZO: *Il prezzo di avviamento e l'imposta di R. M., Torino* 1909; GOBBI: *L'imposta sul sopraprezzo delle azioni*, in « Monitore dei Tribunali », 1910, n. 3; CABIATI: *La funzione economica del sopraprezzo delle azioni*, in « Riforma sociale », marzo-aprile 1907; GRIZIOTTI: *Gli incrementi di valore nelle azioni industriali e il sistema tributario italiano;* GRAZIANI: *Sulla tassabilità del sopraprezzo delle azioni*, in « Diritto e giurisprudenza », 1910; MANARA: *La pretesa imponibilità del sopraprezzo sulle azioni di nuova emissione e la qualità giuridica delle società commerciali*, Torino 1911.

(11) Vedasi: FISCHER: *La natura del reddito e del capitale*, trad. in « Biblioteca dell'economista », serie V, vol. IV.

(12) L'esemplificazione aritmetica può far nascere il dubbio che la teoria esposta sia vera solo nel caso in cui l'imposta sul reddito si capitalizzi ai danni del redditiere. Se così fosse, l'imposta sul reddito si trasferisse od avesse l'effetto di abbassare il saggio di interesse. Non posso qui discutere degli effetti di un'imposta generale sui redditi, nè entrare in dettagliate dimostrazioni che importerebbero un ben lungo discorso. Ritengo però di poter affermare che qualunque siano gli effetti dell'imposta generale, l'imposta sugli incrementi di valor capitale sarebbe pur sempre un doppio della normale. Credo che di ciò il lettore potrà rendersi conto facilmente adottando l'esempio numerico alle due ipotesi-limite che la normale sia interamente trasferita e che riduca proporzionalmente il saggio d'interesse. Circa l'insieme dei fenomeni economici che gli esempi aritmetici di elementare calcolo attuariale vogliono rispecchiare, vedasi la già citata Appendice VII dei miei « Principii, ecc. ».

(13) GEORGE: *Progress and poverty*, London, 1890.

(14) Gli è questa la tipica posizione teorica assunta dal WAGNER: *La scienza delle finanze*, trad. in « Biblioteca dell'economista », serie III, vol. X, parte II, sezione II, pagg. 1025-1045. L'arruffio delle eterogenee nozioni in cui l'A. si dibatte, e le sue attitudini a classificare piuttosto che approfondire temi e problemi, lasciano in dubbio s'egli si rendesse conto che tassare prima l'incremento di reddito e poi l'incremento di valor capitale, non è un tassare due cose diverse. Nè vi sarebbe da muovergli rimprovero se lo avesse trascurato, data l'incertezza di molti concetti all'epoca in cui egli scriveva (1877). Ma le sue affermazioni di principio trovarono la più ampia eco anche dopo PARETO e dopo FISCHER: Vedasi, per tutti: WESTON: *Principles of justice in taxation*, New York, 1913, pag. 219.

(15) STAMP: *I principii fondamentali dell'imposizione in rapporto ai moderni sviluppi*, trad. in « Nuova collana di economisti », Vol. IX, pagg. 430-431. La tesi che *solo* questi soprappiù presentino una capacità contributiva, fu sostenuta sulla base di argomentazioni economiche, e non già sentimentali, dal GRIZIOTTI in Italia e dall'HOBSON in Inghilterra.

(16) Per un'ampia trattazione di queste variazioni di stima e delle loro relazioni coll'imposta, vedasi: PUVIANI: *Teoria della illusione finanziaria*, Palermo, 1903.

(17) EINAUDI: *Miti e paradossi*, ecc. cit. pagg. 79-80.

(18) EINAUDI: *Miti e paradossi*, ecc. cit. pagg. 76-76.

(19) SELIGMAN: *Studi sulle finanze pubbliche*, trad. in « Nuova collana di economisti », vol. IX, pagg. 225-226.
Tale tesi era già stata sostenuta dal Griziotti in riferimento non solo agli incrementi patrimoniali dovuti al ribasso del saggio di interesse; ma anche a quelli dovuti ad incremento del reddito. L'A. ritiene infatti che reddito e valor capitale siano due entità economiche diverse.
« Per mettere in evidenza come non avvenga una duplice imposizione, colpendo il guadagno di capitale e il reddito che si ottiene investendo questo capitale in ulteriore produzione, si confronti la diversa quantità di ricchezza disponibile per i consumi, che possono realizzare un proprietario di un immobile e un artista, quando entrambi vedano aumentare il loro reddito di un'eguale somma, per esempio, da 10 a 15 mila lire. Il proprietario vendendo la casa può realizzare un guadagno di 100 mila lire... che l'artista non può conseguire ». (GRIZIOTTI: *Interferenze* e gettito, ecc., cit., in « Giornale degli economisti », 1912, p. 407).
Qui il riferimento alla possibilità di convertire l'incremento di valor capitale in beni presenti, allo scopo di dimostrare che valor capitale e reddito sono cose diverse, è esplicito. In realtà il G. in questo punto attribuisce al soggetto un « periodo economico » brevissimo. Si capisce che se tutti pensassero per periodi brevissimi, il valor capitale non potrebbe esistere, perchè un bene futuro non avrebbe il menomo valore. Se ciò non succede, è perchè gli uomini normalmente pensano a periodi più lunghi. Un soggetto che pensi a periodi brevissimi ha perciò la possibilità di scambiare una serie di redditi futuri con una certa quantità di beni di consumo immediato. Ma dopo aver fatto ciò è aver consumato, i beni attuali, non può sperare di aver ancora beni futuri. Il problema che G. tocca, non è come egli sembra ritenere, quello della *diversità* del reddito dal valor capitale. E' un altro, ed è duplice. Lo si può porre nei seguenti termini: 1° chi gode di un incremento di valor capitale, ha la *possibilità* di realizzarlo e convertirlo in beni di consumo. Questa *possibilità* fin che rimane tale, può essere logicamente oggetto di tassazione? Si può dire che questa *possibilità* è un vantaggio economico a sè stante. Ma appunto perchè chi ha redditi di capitali ha minor bisogno di risparmio ed ha la possibilità in discorso, si operano discriminazioni qualitative e quantitative dei redditi. Tuttavia non v'è la menoma ragione per tassare le *possibilità nuove*, che sorgono se i valori capitali aumentano, più delle *possibilità vecchie*, di egual ammontare, che hanno i proprietari di beni patrimoniali i cui valori non crescono. 2° se chi gode di un incremento di valor capitale lo realizza e lo converte in beni di consumo, è razionale tassarlo sul valore realizzato? E se si, non sarà necessario tassare tutti gli incrementi realizzati, essendo impossibile accertare se vengono o non vengono reinvestiti? Può ben sembrare che non vi sia differenza fra realizzazione di un incremento di valor capitale e percezione di un reddito. Ma c'è forse differenza fra realizzazione di un *incremento* di valor capitale e realizzazione di un *capitale*? E perchè mai tassare il primo e non il secondo? Tizio realizza un incremento 100.000 e deve pagare l'imposta, Caio realizza un patrimonio di 10 milioni che sia rimasto stazionario, e non paga nulla. E' logico? In verità, seguendo la logica, il concetto della realizzazione dell'incremento di valore prospettato dal Griziotti porta dritto dritto al principio della tassazione del solo reddito consumato patrocinato da FISCHER e EINAUDI. Vedasi su di ciò: FISCHER: *La natura del reddito*, ecc. citato e EINAUDI: *Intorno al concetto di reddito imponibile*, in « Memorie della R. Accademia delle Scienze di Torino », serie II, tomo LXI, 1912.
Circa il concetto di « periodo economico », in relazione ai problemi di cui tratta nella presente nota, vedasi la mia memoria: *Di un elementare problema di tempo e di alcune sue applicazioni finanziarie*, in « Annali di statistica e di economia », Genova, Vol. IV, 1936.

(20) Naturalmente non si vuol dire con ciò che tutti gli incrementi delle aree edilizie siano semplicemente interessi percepiti a distanza di tempo. Vi possono essere cause che fanno aumentare il valore dell'area più di quanto non comporterebbe il cumulo degli interessi e il compenso per il rischio. L'argomento sarà ripreso e trattato più avanti. Qui vuol solo rilevare che una parte degli incrementi di valore è tutt'uno col reddito.

(21) Il PUVIANI afferma che normalmente l'illusione tende ad operare a favore dei più ricchi e ai danni dei più poveri. PUVIANI, Teoria della illusione, ecc. citato, pagg. 236-260.

(22) Sono infatti incrementi di questo genere che si vollero colpire colle imposte introdotti in Inghilterra nel 1910, nel primo serio tentativo della loro tassazione. Le imposte introdotte, e che colpivano i terreni, furono quattro: la « increment value duty », del 20 % sugli aumenti di valore del nudo suolo, superiore al 10 %, all'atto di ogni loro trasferimento; la « reversion duty », del 10 % sull'aumento del valore del terreno allo spirare dei contratti di affitto e dei *lease;* la « undeveloped land duty » sul suolo senza costruzioni di carattere industriale, commerciale o civile; e la «mineral rights duty » sui redditi derivanti da diritti sulle miniere. Si veda il testo delle leggi in « Bollettino di statistica e legislazione comparata », 1910-1911, pag. 141. Per un'illustrazione di esse, vedasi: NAPIER: *The new-land tax and their practical application*, London, 1912. Le quattro imposte non ebbero fortuna. Nel 1920 si constatò che il loro gettito nel corso del decennio, era stato di lire sterline 1.400.000 circa, mentre le spese di accertamento ed esazione erano salite a 2.200.000 circa. Le prime tre furono perciò abolite nel 1920, la quarta nel 1924. Vedasi ad es., SHIRRAS: *Science of public finance*, London, 1925, pp. 329-330.

(23) MEDA: *La riforma generale delle imposte dirette sui redditi*, Milano 1920. pagg. 271-272-273.

(24) Vedasi specialmente: EINAUDI: *Miti e paradossi*, citato, pag. 213 e segg. e gli autori ivi ricordati. Si confrontino pure gli scritti dello A., citati alla nota 1.

(25) Una funzione consimile hanno già le imposte sui trasferimenti a titolo oneroso, che colpiscono *tutto* il valore dei beni trasferiti, e quindi anche gli incrementi. Ma appunto perchè colpiscono *tutto* il valore, riescono sperequatissime, nè sarebbero giustificabili se perseguissero il solo scopo di tassare gli incrementi. Vedasi per tutti DE VITI, DE MARCO: *Principii di economia finanziaria*, Torino, 1934, pagg. 347 e segg.

(26) Vedi nota 22.

(27) Se ne veda il testo in *Bollettino di statistica e legislazione comparata*, anno XIV, fasc. I, pag. 105.

(28) MEDA: *La riforma*, ecc., cit., pagg. 273 e segg.

(29) MEDA. ivi.

(30) MEDA: *op. cit.*, pagg. 272; EINAUDI: *La tassazione degli incrementi patrimoniali*, cit. Debbo aggiungere che non condivido pienamente tale opinione.

(31) MEDA: *op. cit.*, pagg. 190 e segg.

(32) MEDA: *op. cit.*, pagg. 274-275.

(33) STAMP: *I principii*, ecc., cit., pagg. 432.

(34) MEDA: *op. cit.*, pagg. 281.

(35) EINAUDI: *Principii*, ecc., cit., pagg. 194-195.

(36) MEDA: *op. cit.*, pagg. 277-278.

(37) MEDA: *op. cit.*, pag. 278.

(38) Dubito però che le parole impiegate nel progetto di legge, si prestassero a questa interpretazione restrittiva. L'espressione « oggetto del commercio esercitato dal contribuente » fa nascere il dubbio che debbano considerarsi incrementi patrimoniali tutti i guadagni realizzati dal commerciante in qualsiasi negozio trattato occasionalmente o sporadicamente, e che non faccia parte del suo normale giro di affari. E tale estensione del principio mi pare economicamente ingiustificabile. Se è razionale non considerare reddito il prezzo di avviamento e il sopraprezzo delle azioni, gli è perchè l'uno e l'altro sono l'espressione dell'incremento di reddito già oggetto dell'imposta normale. Ma tale condizione non ricorre affatto se, ad es., un negoziante di frutta tratta occasionalmente una partita di tessuti, o compra e vende una aerea edilizia. Forse miglior soluzione formale sarebbe conservare la distinzione elaborata dalla prassi amministrativa e giuridica fra i guadagni del commerciante e del non commerciante, ed escludere invece esplicitamente dagli imponibili della normale i prezzi di avviamento e i sopraprezzi delle azioni.

(39) Contro la tassazione degli incrementi di valore delle aree edilizie, si è pronunciato l'EINAUDI. Il valore di un'area in un dato momento, egli dice, è soltanto il valore attuale del reddito annuo che si potrà ricavare dall'area quando su di essa si sarà fabbricato, capitalizzato e scontato in base al saggio di interesse corrente. Pongasi che il saggio di interesse sia del 5 %, e pongasi che, dato il costo della costruzione, il livello degli affitti di una casa tipo sia tale da assicurare il reddito netto annuo di 50 lire per ogni mq. di terreno impiegato nella fabbricazione. Un'area edilizia pronta *subito* per la costruzione, vale oggi 1000 lire al mq.; un'area che sia destinabile alla costruzione fra 33 anni, varrà 1000 lire fra 33 anni, e quindi (scontando al 5 %) vale *oggi* 62,50. Se ora si introduce un imposta del 20 % sul reddito dei fabbricati, il reddito netto dell'area all'indomani nel suo impiego, si riduce da 50 a 40 lire all'anno per mq. Il calore di unarea pronta subito si riduce proporzionalmente da 1000 a 800 lire, e il valore attuale di un'area pronta fra 33 anni (scontando al 5 %) si riduce corrispondentemente da 62 e 50 a 50 lire. Adunque l'imposta sul reddito del fabbricato viene capitalizzata ai danni dell'area edilizia il cui valore, nel giro di 33 anni, sarebbe aumentato da 62,50 a 1000 lire, e invece aumenta solo più da 50 a 800. Se ora questo incremento viene colpito esso pure da un imposta del 20 %, l'area sopporterà in realtà un tributo del 40 %. (EINAUDI: *Miti e paradossi*, ecc., pagg. 68-71).

In tale tesi sono implicite alcune premesse e alcuni teoremi che bisognerebbe esaminare attentamente. Anzitutto, l'imposta che per ipotesi, colpisce il reddito del fabbricato è un imposta *speciale*, o come solitamente succede, fa parte di un sistema di imposte che colpiscono tutti i redditi? Se, come pare logico supporre, tutti i redditi sono passati, e non solo quelli dei fabbricati, è almeno lecito dubitare che l'imposta rimanga in tutto o in parte a carico dei redditieri e non possa essere rimbalzata interamente su altri. Se poi viene ripercossa in parte, non è detto che debba andare a cadere sul valore dell'area: può essere trasferita in avanti sull'inquilino, o all'indietro sugli altri coefficienti che si impiegano nella costruzione della casa: lavoro, calce, cemento, ecc. ecc. Sicchè il supporre che l'incremento di valore dell'area diminuisca del valore attuale dell'imposta che grava sul reddito del fabbricato, implica il suppor risolto in un certo modo, che a me pare poco convincente, tutto il problema della traslazione. E' infatti implicito in quella tesi che un imposta generale sul reddito vada necessariamente a ricadere sulla rimunerazione del solo fattore terra, con esclusione dei fattori capitale e lavoro. Infatti, se è vero che il capitale impiegato nella costruzione della casa non può sopportare l'imposta, come potrebbe sopportarla il capitale investito negli altri impieghi? Tutta l'imposta sul reddito di capitale dovrebbe essere ripercossa sulla terra. Non posso aderire a tale tesi, ne potrei ritenere razionale un sistema di imposte che esentasse i redditi della terra, perchè su di essa ricadono le imposte percuotenti i redditi di capitale.

Perciò ritengo che anche il reddito realizzato in una sola volta con la vendita dell'area edilizia debba andar soggetto a tassazione al pari di tutti gli altri redditi.

Ma la tesi qui discussa parte inoltre dall'ipotesi che l'incremento di valore dell'area sia esattamente previsto e calcolato con anticipo di molti anni, e che esso sia costante e uniforme. Se così fosse tutto l'incremento di valore sarebbe reddito. Ma non si può escludere che si verifichino aumenti improvvisi e non previsti, dovuto, ad esempio, ad un imprevisto aumento nella domanda di case, e quindi nelle pigioni. Questi incrementi, se si verificano, non differiscono dagli altri incrementi di valori patrimoniali che si vogliono colpire con l'imposta speciale. Di qui il problema che si discute nel testo.

(40) FLORA: *Manuale della scienza delle finanze*, Livorno 1921, pag. 551.

(41) MEDA: *op. cit.* pagg. 279-280.

(42) MEDA: *op. cit.*, pag. 276.

(43) Ciò non contraddice quanto s'è detto nella nota 39. In essa si trattava degli effetti di un'imposta o di un sistema d'imposta su tutti i redditi. Qui si tratta invece di un'imposta speciale che colpisce solo gli incrementi di reddito colà dove si formano.

(44) Vedasi: FUBINI: *Alcuni aspetti delle ripercussioni dell'imposta personale sul reddito*, in « Archivio scientifico dell'Istituto superiore di scienze economiche e commerciali di Bari », vol. VI, 1931-1932.

(45) Sul tema vedasi la mia memoria *Imposta e rischio*, in « Studii in onore del prof. Ortu-Carboni », Roma, 1935.

(46) Vedasi: WICKSELL: *Saggi di finanza teorica*, trad. in « Nuova collana di economisti », vol. IX, pagg. 9-68.

(47) Sul vecchio tema e specialmente sui progetti di riforma in Italia vedasi per tutti l'ampia trattazione di EINAUDI: *La guerra e il sistema tributario italiano*, Bari, 1927, pagg. 329-332; 350-351; 358-378.



L'IMPOSIZIONE PERSONALE

(Orientamenti per la revisione del sistema tributario italiano)

A CURA DEL

prof. ERNESTO D'ALBERGO

Ordinario di scienza delle finanze e diritto finanziario nell'Università di Bologna

1. (*a-d*) Caratteri principali della personalità dell'imposizione tratti dalla legislazione italiana e tipica estera. — 2. La discriminazione dei redditi soggetti all'imposta complementare e di famiglia e la funzione dell'imposta ordinaria sul patrimonio e dell'imposta di ricchezza mobile. — 3. La tassazione alla base o fonte di alcuni addetti del coacervo personale, come opportuna eccezione alla personalità. — 4. L'attenuazione della progressione vigente per la complementare, come esigenza essenziale di politica economica della presente fase di impoverimento dell'economia. — 5. La funzione perequativa della progressione è meno rilevante nel quadro del modificato sistema tributario. — 6. I redditi discontinui (*una tantum*) e la tassazione personale (specialmente indiziaria) statale e locale, in rapporto anche alla trasformazione degli impieghi di capitali. — 7. L'imposta autonoma personale sul reddito consumato è incompatibile con la tassazione indiziaria statale e locale (complementare e di famiglia, rispettivamente). — 8. Preferibilità dell'imposta di famiglia a quella sul valore locativo, anche se questa ha alcuni caratteri di personalità. — 9. — Le detrazioni di natura demografica e la capacità contributiva nelle imposte personali. Esenzioni (quantitative) e graduazione delle aliquote progressive per le imposte di successione, criticate in rapporto ai fatti di produzione ed accumulazione della ricchezza, da agevolare nella fase della ricostruzione economica. — 10. Considerazioni conclusive.

1. Date le finalità di questa trattazione, la cui utilizzazione risponde a fini immediati di revisione del sistema tributario italiano, sarà tenuta presente la teoria per la luce che getta sugli istituti che formeranno oggetto di riforma e per la critica delle singole imposte, in base, appunto, ad alcuni principî razionali che hanno il suggello dell'esperienza oltre che la forza della logica.

Ed anzitutto occorre intendersi sul significato di imposizione personale, attingendo ai criteri pacifici o anche discussi per individuare i caratteri che in tutto o in parte conferiscono la « personalità » ai tributi.

Anzichè procedere per definizioni, è preferibile illustrare i singoli caratteri della personalità, i quali e insieme e singolarmente si riscontrano nei tributi del sistema statale e locale, tenendo presente una esemplificazione tratta da sistemi esteri e sopratutto da quello italiano che interessa avere sott'occhi.

a) Un primo elemento che ci fa individuare la personalità nell'imposizione, cioè la preoccupazione di tener conto della persona fisica da qualche punto di vista, si ha nel caso della esenzione di un minimo, nella determinazione dell'imponibile.

E' ben vero che detta preoccupazione può essere di carattere obiettivo ed amministrativo, allorchè si estenda la esenzione di un minimo alle quote minime soggette alle imposte reali che colpiscano i redditi di immobili o i patrimoni tassati prescindendo dalla sintesi della ricchezza posseduta dalle persone fisiche. Ma per quanto riguarda il primo concetto (esenzione di quote minime per la tassazione di terreni e fabbricati per i rispettivi redditi) le ragioni di ordine amministrativo, non hanno condotto ancora ad applicazione di norme in tal senso e i suggerimenti di alcuni autori si possono considerare *de jure condendo* e, comunque non rilevanti dal punto di vista della personalità dell'imposizione. Invero ben altra è la preoccupazione che domina le disposizioni legislative nel caso che interessa.

Essa si può dire che informi di se l'esenzione di un minimo dall'imposta ordinaria sul patrimonio, italiana (del 1939), se si pensa che sostanzialmente con detto tributo, a giudicare anche dalla *mens legis* desunta dalle relazioni ministeriali del tempo, commisurando l'onere al valore del patrimonio nelle forme contemplate dalla legge, si intendeva praticamente tassare i redditi corrispondenti, allo scopo di attuare in sede di tassazione patrimoniale una più completa « discriminazione » di imponibili. Invero, dato il rapporto corrispondente fra redditi e patrimoni, singolarmente considerati, tassando i secondi con imposta proporzionale, si è voluto addossare un onere differenziale ai redditi, appunto, « fondati » su cespiti reali o su beni che non soggiacciono ai rischi subiettivi ed obiettivi a cui va incontro la produzione dei redditi aventi per unica o prevalente fonte il lavoro umano in tutte le sue forme.

E' appunto nelle imposte dirette sul reddito che detto istituto della esenzione dei redditi minimi assume tutto il proprio significato nel senso della personalità della imposizione.

Sebbene la teoria anche più razionalista (De Viti-Mazzola, per fare un esempio) insista nel dar valore prevalente al fattore amministrativo (costo dell'accertamento e della riscossione, garanzie del credito d'imposta, ecc.) tuttavia l'elemento subiettivo e personale viene necessariamente tenuto presente. Cioè la considerazione della persona fisica come entità fisio-psichica avente relazione con i bisogni da soddisfare, si impone anche in tal caso: e codesti autori prospettano, come la maggioranza, la preoccupazione del legislatore di ritenere come sollevati dall'obbligo di contribuire alle imposte dirette coloro che dal proprio lavoro ricavino flussi di redditi

talmente piccoli che, nel pensiero formulato dalla « media intelligenza dei parlamenti », consentano di provvedere al soddisfacimento di bisogni connessi con la vita nelle sue primordiali manifestazioni. E ciò pur ammettendo che sia viva in costoro la sensazione della utilità dei servizi pubblici fondamentali, di cui la collettvità formata a coloro che siano ufficialmente abbienti, si addossa l'onere per loro conto. (Prescindendo, s'intende, dal « consolidamento » in quel senso che è proprio della terminologia di Einaudi, nell'affermare che, in generale i contribuenti e i cittadini si adattano talmente all'idea della esistenza di chi soddisfa i bisogni pubblici generali o a costo indivisibile, che soltanto nel caso negativo ovvero nell'ipotesi di mancato soddisfacimento o di insufficiente organizzazione di detti servizi, si avverte la scarsa funzionalità dello stato).

Un minimo di esenzione, sia per quanto riguarda i fatti di produzione (tassazione diretta dei redditi); sia i fatti di godimento o di semplice godibilità dei redditi (imposta complementare e imposta di famiglia), sia quelli di consumo effettivo (imposta sul valore locativo e sull'entrata), o, infine, i fatti di possesso (tassazione del patrimonio) concernenti la disponibilità (netta) della ricchezza, viene considerato dalle legislazioni, sotto la spinta delle idee agitate bensì da coloro che nei parlamenti portino l'eco delle rivendicazioni delle classi « popolari », ma anche delle opinioni degli studiosi i quali pervengono alla conclusione della inesistenza di capacità contributiva in coloro che dispongano di redditi minimi.

Naturalmente non si tratta di un concetto assoluto (minimo) nonostante l'espressione letteraria che potrebbe far concludere in questo senso: ma il minimo, considerato in un primo tempo, come quantità atta ad assicurare l'esistenza, con l'evoluzione dei principî sociali tradotti in politica legislativa, è assurto a rappresentare un minimo atto ad assicurare il soddisfacimento di esigenze considerate come conquista (tenor di vita) del progresso economico e sociale.

b) Altro carattere che può far individuare elementi di « personalità » nell'imposizione è costituito dalla *discriminazione* degli imponibili.

A prima vista pare di trovarsi di fronte ad elementi obiettivi puri e semplici, cioè a casi di equivalenza quantitativa da cui esuli ogni considerazione di carattere personale. Invero, adottare un trattamento differenziale in termini di imponibili o di aliquote di imposte, significa non allontanarsi dal principio della eguaglianza di fronte alla tassazione, di fatti di produzione della ricchezza o di altri fatti che costituiscano presupposti per la tassazione. Ma si intende, appunto, attraverso un formale trattamento differenziale, attuare un sostanziale trattamento eguale.

Non si insiste, qui, nella equivalenza degli attuarî che nel caso limite può far ritenere permutabile idealmente un reddito perpetuo di L. 5000 annue ed uno temporaneo di L. 15.000 (reddito di lavoro) in quanto equivalenti. Infatti L. 15.000 per un decennio possono consentire di tassare L. 5000 e di accantonare L. 10.000 annue atte a dare, dopo il decennio, L. 5000 in perpetuo (al 5 %).

Peraltro in base a detti ragionamenti, in sostanza, si ammette la necessità di risparmiare, che è propria di coloro che, come persone fisiche, ottengano dal lavoro puro e semplice o dal lavoro prevalentemente, un reddito di cui si consideri la tassabilità.

Parimenti, allorchè si introduca l'elemento del « rischio » che caratterizza il reddito percepito dalla persona fisica (per le alee che si riferiscono alla persona come tale — malattie, vecchiaia, morte —) si ragiona bensì in termini di elementi obiettivi (rischi) per masse di casi, e per casi singoli. Ma, come autori vari (dal Mill all'Einaudi, ad es.) ammettono, si tratta anche di introdurre sentimenti che in nome della solidarietà sociale, fanno attuare la discriminazione in misura che può allontanarsi dalla necessità di risparmiare per sopperire ad eventi sfavorevoli quali sarebbero prospettati da calcoli probabilistici o da semplici congetture basate sull'esperienza. Sono elementi di personalità quelli che si concretano nel consentire un trattamento differenziale (minore aliquota o detrazione di imponibile) più favorevole di quello che sarebbe dettato da considerazioni obiettive (rischi, ecc.): è il caso in cui i singoli, come persone fisiche, apprezzino relativamente di più i beni presenti e risparmino per il futuro meno di quanto si pensi dal legislatore, che interpreti le esigenze dei contribuenti (Fasiani).

Da vari punti di vista, quindi, la discriminazione degli imponibili è fattore che conferisce personalità ai tributi che ne tengano conto.

c) Parimenti ci si trova di fronte ad elementi di personalità, anzi a quello che massimamente caratterizza in tal senso i tributi, allorchè si rilevi nel loro assetto la progressività delle aliquote.

Di solito la progressività implica sintesi di condizioni economiche, per individuare, in contrapposizione « ricchi » e « poveri », categorie che partendo da elementi obiettivi (ammontare rispettivo di redditi e patrimoni globali) assumono il significato di simboli di felicità e di benessere da un canto e di infelicità o di pena, nell'apprezzamento delle persone fisiche, animate spesso da « invidia sociale » e da sentimenti, in genere.

Anche nei casi in cui non ci si trova di fronte alla sintesi delle condizioni economiche (patrimonio o reddito globale) ma a quote di patrimonio o di reddito colpite in misura progressiva (successioni o valore locativo) un elemento di personalità è spiccato, sebbene diversamente giustificato.

Nel caso più generale, nonostante si ponga in discussione la introduzione di elementi subiettivi a giustificazione della progressività dell'imposizione (decrescenza dell'utilità marginale della ricchezza o del reddito globalmente a disposizione delle persone fisiche) in base ad obiezioni che riguardano più la misurabilità o l'accertamento della variazione (decrescenza) o la confrontabilità degli apprezzamenti quantitativi di differenti soggetti, tuttavia detta uniformità personale è operante. I legislatori, anche più scettici sempre in tema di accertamento del modo di operare della legge di decrescenza dell'utilità marginale (in rapporto ai gradi di soddisfazione dei bisogni a mezzo del reddito e della ric-

chezza in genere) nelle relazioni che precedono le leggi, accennano a sacrifici diseguali che determina l'imposta personale. Gli studiosi non possono non ammettere l'elemento negativo: diseguaglianza del sacrificio a parità di somma percentuale prelevata. Ma quel che più conta, nella spiegazione degli istituti positivi, ricorrono a siffatto elemento eminentemente personale (sacrificio delle persone fisiche in termini di utilità sottratte dall'imposta) e riconoscono siffatta categoria logico-storica, autori che hanno tentato di destituire di fondamento la teoria della eguaglianza dei sacrifici che si otterrebbe a mezzo della tassazione progressiva. Un caso tipico è quello del De Viti De Marco, il quale, dopo avere concluso che « il principio della eguaglianza dei sacrifici non dà la dimostrazione dell'imposta progressiva », nel giustificare la progressività dell'imposta sulle successioni, asserisce che « la percentuale d'imposta sopra ogni singola quota ereditaria è progressiva anche rispetto all'erede, il cui apprezzamento utilitario è decrescente a misura che cresce la quota ereditaria ». Orbene quanto vale per le quote di capitale deve valere anche per quanto concerne il reddito, in tema di correlazione fra progressività dell'imposizione e decrescenza dell'utilità marginale del reddito medesimo. Ciò come legge di tendenza che con larga approssimazione si può generalizzare, tenendo conto dei tentativi di obiettivazione che vanno compiendo gli studiosi dei problemi di econometrica o di statistica economica nel significato più razionale del termine.

In ogni caso, sia pure per i riflessi indiretti che questo concetto getta sul problema della progressività, si tratta di un elemento che poggia sugli apprezzamenti della persona fisica, come entità fisio-psichica, come tale considerata dal legislatore fiscale, attraverso vari istituti.

d) Un quarto elemento che conferisce personalità all'imposizione è costituito dalla concessione di detrazioni per la determinazione dell'imponibile, per titoli che riguardino la persona fisica: si tratta di oneri che riducano la disponibilità del reddito (familiari), in rapporto cioè con la composizione della famiglia o che detta disponibilità facciano ritenere relativamente maggiore (celibato o matrimoni senza figli o con pochi figli). Parimenti può trattarsi di oneri (interessi passivi) che siano in relazione con fatti determinanti i mutui, legati alla vita dei singoli e delle famiglie con le relative vicissitudini. O infine del risparmio non presunto (come nel caso della discriminazione « a favore » dei redditi di lavoro) ma dimostrato, attraverso varie forme (assicurazione, forme previdenziali varie, contributi a pensioni, ecc.).

Questi quatro elementi (*a-d*), qui esposti, in tutto o in parte si individuano nei tributi italiani ai quali si può attribuire carattere di personalità. (Escludo l'elemento giuridico della natura della garanzia del credito dello stato, poichè l'esperienza ha dimostrato che imposte da altri e molteplici punti di vista considerate personali e reali, rispettivamente, sono state assistite da analoga garanzia o privilegio a favore dello stato).

L'elencazione serve a giustificare la classificazione fra le imposte con elementi di personalità, alla stregua del sistema vigente, le seguenti: a) *imposta complementare sul reddito;* b) *imposta di successione;* c) *imposta di ricchezza mobile;* d) *imposta sull'entrata;* e) *imposta di famiglia;* f) *imposta sul valore locativo.* E' naturalmente imposta eminentemente personale quella « sui ceposte da altri e molteplici punti di vista considerate come una variante dell'imposta complementare a titolo di aggravio, in rapporto alla predetta maggior disponibilità del reddito che, in via relativa, si accerta presso coloro che non abbiano persone a carico e figli in particolare. Qualche elemento di personalità ha *l'imposta sul patrimonio.*

Nel porre in evidenza la personalità specifica dei predetti tributi, se ne fa una breve illustrazione critica ai fini dell'opera di revisione del sistema tributario a cui ovviamente mira l'indagine che compie la Commissione Economica del Ministero per la Costituente.

A rigore non dovrebbe tenersi presente il solo caso della legislazione italiana, che è, peraltro, quella che interessa riformare. Storicamente il *testatico* ha costituito la forma più antiquata e tuttora risorgente di imposizione riferita alla persona fisica, senza rapporto con l'entità della ricchezza a sua disposizione.

Lasciando da parte esempi antichi di capitazioni, in Italia se ne è avuta reviviscenza attraverso la introduzione di quote fisse, graduate per classi di età, a carico dei celibi (tributo ora abolito). Propriamente il tipo di tributo personale antiquato rivive della quota collegata alla età dei cittadini, che figura nel molteplice ed ibrido « contributo » che dovrà alimentare il fondo per la solidarietà nazionale.

Ma i caratteri personali vanno rintracciati sopratutto nei tributi moderni commisurati al reddito globale. Alludo alla *income-tax* di tipo inglese, che già nel 1798, contemplava gli elementi di personalità costituiti dal minimo di esenzione; da una scala di graduazioni per i redditi minori (il che implica progressività entro certi limiti) e, infine, da detrazioni per coloro che avessero a loro carico più di quattro figli.

Tralasciando le modificazioni quantitative dei caratteri predetti, si ricordano i seguenti: la differenziazione dei redditi a seconda che fossero fondati sul capitale o « immeritati » (*unearned*) o sul lavoro (*earned*): è la discrinazione introdotta nel 1907, con trattamento meno gravoso per i secondi redditi (*earned*). A questa misura segue l'accentuazione della graduazione fino ad assumere carattere spiccato di progressività, nel 1909, con la sopratassa (*super tax* - nel 1929 detta *surtax*) che ha finito per assumere autonomia tanto che da molti si considera essa come imposta personale, laddove dovrebbe accennarsi al connubio fra imposta normale (income-tax) e imposta differenziale (*sur tax*), per individuare il complesso sistema di tassazione diretta personale che ne deriva.

Parimenti alla *Einkommensteuer* si guarda in Germania allorchè si vuole individuare un tipo di imposizione personale. Esso in Prussia, prese il posto del testatico che in un primo tempo (1811) fu posto a carico di ogni

persona che avesse compiuto i dodici anni (nella misura di ½ tallero per persona), e meglio ancora, dell'imposta « di classe » (introdotta nel 1820). Questa eniva pagata dai cittadini che avessero compiuto i 14 anni di età. Ma — a differenza di quanto disponeva la legge del 1811 sul testatico e dispone il decreto istitutivo del « fondo » di solidarietà italiano — i contribuenti vennero suddivisi in classi, a seconda del reddito di cui disponevano. Inoltre nel 1876 si introdusse il minimo di esenzione. Ma si deve alla riforma di Von Miquel, del 1891, l'orientamento del tributo in senso spiccatamente personale, con i seguenti caratteri: minimo di esenzione; progressività dell'aliquota; detrazioni per debiti, spese dirette a fronteggiare premi per assicurazioni sulla vita, casse di soccorso per malattia, vecchiaia, invalidità, vedovanza; detrazioni per figli a carico e per parenti poveri pure a carico del contribuente.

Poichè mancava la discriminazione fra redditi fondati sul capitale e redditi fondati sul lavoro, indirettamente si provvide ad introdurre codesto criterio differenziatore, a mezzo di un altro tributo coordinato con il primo: cioè l'imposta complementare sul patrimonio (*Ergänzungsteur*). E' un sistema che (ricorrendo però ad imposta proporzionale), si è voluto seguire in Italia, in vista della mancata discriminazione qualitativa (a seconda della fonte) che si nota nell'imposta complementare italiana.

Ma in Prussia, l'imposta era progressiva e in seno alla stessa imposta si avevano esenzioni a favore di coloro che avessero un patrimonio di un certo ammontare (piccolo e in rapporto con un reddito minimo) allorchè i titolari fossero donne con minori a carico od orfani di padre in età minore.

Lo spirito del tributo venne mantenuto nella estensione della *Einkommensteuer* alla intera Germania. Con la legge del 1925, si conferivano all'imposta generale sul reddito i caratteri della personalità, seguenti: *a*) esenzione di un minimo; *b*) elevazione di esso per le persone coniugate e con figli a carico; *c*) progressività della aliquota; *d*) attenuazioni di aliquote per i redditi provenienti da lavoro. Perfezionamenti del tributo sono stati compiuti successivamente. Già il criterio di tassazione del reddito effettivamente goduto, aveva portato, nel 1925 alla introduzione del sistema induttivo di accertamento, qualora la ricostruzione in tal guisa del reddito disponibile o consumato, differisse di un dato ammontare (L. 15.000 R. M.) dall'imponibile accertato direttamente.

Nel 1934, con la nota riforma, si accentuarono tutti i caratteri personali, comprese le detrazioni a sfondo sociale (premi di assicurazione e contributi previdenziali).

Per sommi capi sono stati richiamati i caratteri dell'imposizione personale all'estero, nelle forme più evolute, perchè essi consentono di giudicare l'orientamento del nostro legislatore, il quale, fin dal 1923, ha introdotto in Italia il massimo tributo personale, come tributo complementare del sistema reale delle imposte dirette, nonchè con fini di perequazione nell'ambito dell'intero sistema tributario, allo scopo, cioè, di compensare, globalmente, l'onere della tassazione reale e parziale (tributi non generali) sui consumi, che sono notoriamente regressivi ovvero atti ad incidere maggiormente sui minori redditieri.

Per brevità si suppone noto tanto l'ordinamento di questo tributo, con i ritocchi apportativi dopo la liberazione, dal nuovo governo, quanto quello dei tributi in cui figurano caratteri di personalità, elencati a pagina ... di questo dattiloscritto.

I rilievi che seguiranno, avranno carattere esclusivamente critico, dal punto di vista delle riforme che potranno apportarsi ai singoli istituti ed al sistema, alla luce, appunto, della personalità di cui si sono indicati gli estremi.

2. Si accorda la precedenza all'imposta complementare sul reddito, appunto perchè integrativa del sistema delle imposte dirette ed avente il più gran numero di caratteri che qualificano come personale il tributo.

Nonostante si tratti del più moderno tributo, tuttavia esso, di massima, non consente di tener conto della natura dei redditi, cioè non discrimina dal punto di vista qualitativo, ma limita il trattamento differenziale alla progressività della aliquota, in funzione degli incrementi di imponibili globali.

Se una logica unica deve dominare nel campo tributario, nonostante l'autonomia dei tributi nell'ambito nazionale (statali e locali), ammesso che si voglia conservare nelle linee fondamentali l'ordinamento dell'imposta di famiglia, si può procedere ad una unificazione di criteri.

Invero, fin dal 1868, allorchè si introdusse il « focatico » con la legge del 26 luglio di quell'anno, si conferirono al tributo (detto « imposta di famiglia ») i caratteri della tassazione sintetica che tiene conto non soltanto dei redditi prodotti, ma anche di quelli godibili e goduti quali sono rivelati dall'agiatezza. Ma il testo unico del 1931 che in linea di massima continua i criteri tradizionali per questo tributo, allorchè regola l'oggetto dell'imposta, fra l'altro, suggerisce agli enti che debbono provvedere alla regolamentazione per l'applicazione nei comuni, di tener conto anche della « natura dei redditi o proventi secondo che siano patrimoniali, industriali o professionali ».

Il quesito che sorge in proposito è il seguente che riguarda i rapporti con l'imposta complementare: detti rapporti sono strettissimi, se addirittura si è avuto, in passato, il criterio della addizionale comunale alla complementare di stato. Orbene, si può introdurre nell'ambito nell'imposta complementare il criterio della discriminazione degli imponibili a seconda della loro natura, così come si è disposto, in linea di massima, per l'imposta di famiglia?

Come sopra ho ricordato, l'imposta ordinaria sul patrimonio già ha codesta indiretta funzione; ma non nel senso di sgravare i redditi non fondati o di lavoro esclusivo o prevalente, bensì nell'ovvio significato di gravare i redditi fondati. I sistemi non sono adottabili indifferentemente e non sono, cioè, esattamente equivalenti. Occorrerebbe dimostrare che, a parità di ammontare addizionale o marginale che si intenda prelevare a mezzo

di inasprimento del tributo personale, si ricorra esclusivamente all'imposta sul patrimonio, sollevando *prorata* i redditi di lavoro.

Il problema è assillante in sede di tassazione personale, perchè questo elemento non è stato tenuto sufficientemente presente in sede di tassazione reale o diretta del reddito in quanto prodotto.

L'accenno indice ad anticipare quanto si sarebbe dovuto far seguire nel far riferimento ad altro tributo. Già i cenni che precedono orientano nel senso di far individuare anche nell'imposta di ricchezza mobile elementi di personalità. Essi vanno dalla ammissione di un minimo di esenzione per i redditi che sono basati sul lavoro e sul capitale (imprese industriali e commerciali) e sul puro lavoro. Accanto al minimo esente, vengono tassati gradualmente, per detrazioni, i redditi « minori » (come li denomina il De Viti De Marco) cioè immediatamente successivi al minimo esente.

Ma è la discriminazione che, come si è detto, introduce un elemento spiccato di personalità nel senso che si è precisato. Orbene, è questo processo condotto con razionalità e fino ad approssimazioni che consentano di veder trattato il lavoro in modo meno oneroso, per l'apporto che esso dà alla formazione del reddito « composito » che deriva da combinazione di beni strumentali (capitali) e lavoro di direzione ed esecutivo?

Deve darsi risposta negativa, a giudicare dai tentativi in atto, cioè dalle decisioni del ministero delle finanze di assimilare i redditi degli artigiani a quelli dei professionisti (cat. C-1) togliendo codesta categoria da quella degli imprenditori i quali in misura rilevante e continua si avvalgono del fattore capitale per le loro imprese. Si uniforma in tal modo l'imposta di ricchezza mobile all'imposta comunale sulle « industrie, i commerci, le arti e le professioni ».

Ma il problema rimane aperto per la casistica complessa che ricade nell'ambito della categoria *B*) dell'imposta di ricchezza mobile, nella quale gravitano tanto le industrie quanto i commerci, cioè tanto le imprese altamente capitalizzate, quanto quelle in cui, rispettivamente, in quanto industriali e commerciali il capitale ed altri elementi obiettivi costituiscano base relativamente più importante o fonte del reddito misto che l'impresa considera omogeneo, grossolanamente, per tutti i casi che si fanno rientrare nell'unica categoria tributaria (*B*) dell'imposta di ricchezza mobile.

Eppure, sia anche per approssimazioni sempre empiriche, ci si potrebbe avvicinare al caso concreto, risolvendo più adeguatamente il problema della discriminazione ovvero della individuazione maggiore dell'apporto del lavoro nel caso dei redditi di imprese industriali e commerciali. Su questa via si è posto il legislatore, indirettamente, in Italia allorchè si trattava di discriminare l'altro elemento, cioè il capitale per la parte che costituisse fonte di reddito. Mi riferisco alla tassazione straordinaria del capitale delle imprese non azionarie.

Come si ricorderà il decreto-legge 9 novembre 1938, n. 1720, partiva dal reddito misto di ricchezza mobile, per capitalizzarne una parte, empiricamente cioè per generalizzazioni grossolane e presuntive, ritenuta in relazione con la fonte costituita da capitale. La presunzione stava nel ritenere corrispondente al caso concreto con una frequenza probabilistica rilevante, una correlazione fra ammontare di reddito industriale e commerciale, e apporto crescente, con il reddito, del fattore capitale nella determinazione del totale « composito » o misto. Si potranno discutere le percentuali che seguono: ma esse detraevano il 55 o il 70 % dal reddito, a seconda che esso fosse stato riconosciuto proveniente dall'esercizio di attività industriale o da attività commerciale, qualora l'ammontare non superasse le L. 20.000. Le detrazioni, come è noto, scendevano al 45 ed al 60 % per la quota compresa fra le 20 mila e le 30 mila rispettivamente; al 40 e 55 % per la quota compresa fra le 30 mila e le 40 mila lire; al 35 o al 50 % per la quota compresa fra le 40 e le 50 mila lire; ed al 30 o 45 % per la quota superiore alle 50 mila lire.

Perchè, *mutatis mutandis*, non si dovrebbe introdurre un siffatto criterio nell'accertamento ordinario del reddito delle imprese industriali e commerciali, man mano che esso con più accurati studi statistici, risulti frutto, in diversa misura, di capitale e di lavoro, allorchè lo si assoggetta all'imposta di ricchezza mobile? La correzione, quindi, nel senso personalistico della discriminazione adeguata, va fatta fin dal momento in cui si procede alla tassazione dei redditi in quanto prodotti e netti. Va, a maggior ragione, reimpostata come problema essenziale di perequazione, in sede di imposizione personale in quanto si faccia riferimento al reddito complessivo che si considera come entità disponibile o godibile. La funzione della tassazione del patrimonio specialmente ordinaria (e con il solo elemento di personalità costituito dal minimo di esenzione) non è fattore sufficiente a far diversificare i redditi, per la loro natura o fonte, nel senso che qui si suggerisce.

E se non si vuole correggere il sistema di tassazione reale (con elementi di personalità) costituito dall'imposta di ricchezza mobile che, per il caso della cat. *B*), fa sorgere problemi già per se stessa stando nella « logica interna » del tributo, se non si vuol cioè perequare nell'ambito delle categorie che esso contempla, l'intervento razionale del legislatore deve aver luogo, nel campo della tassazione personale.

Il riferimento analogico al caso dell'imposta di famiglia, la quale, come si è detto, consente di discriminare fra redditi di diversa natura, per usare un trattamento differenziale a favore del reddito di lavoro, non è stato fatto a caso: si tratta di unificare i criteri partendo, questa volta, dalla imposizione locale, la quale ha il pregio della maggiore esperienza che se ne è fatta, nello spirito della tassazione del reddito godibile o consumabile, che dà significato al concetto di « agiatezza » che ha guidato il legislatore nella tassazione personale consentita ai minori enti territoriali.

Del resto, sulla via della discriminazione in sede di tassazione degli addeodi che concorrono a formare il « coacervo » soggetto all'imposta complementare sul reddito, ci si mette sempre più, come è avvenuto, prima, con l'assoggettare i redditi percepiti dai dipendenti di

enti pubblici alla aliquota ridotta e proporzionale (categoria *D*) ed ora con l'accumunare sotto l'unica categoria *C*-2) i redditi di lavoro di carattere fisso costituiti da stipendi, salari, pensioni ed assegni corrisposti dallo stato e da altri enti pubblici o privati e da persone fisiche (art. 4 del decreto legislativo 19 ottobre 1944, n. 384) e con l'estensione della ritenuta dell'1 % a favore dei redditi « dei lavoratori » classificati in cat. *C*-2) (art. 18 del citato decreto legislativo).

3. Questa nuova disposizione è rilevante, non solo per quanto riguarda la discriminazione dei redditi di puro lavoro in somma certa, ma anche perchè introduce il sistema della tassazione alla *base* (o alla *fonte*) di redditi, estendendo la ritenuta o rivalsa anche ai redditi corrisposti dalle imprese private e da enti e persone fisiche.

Nonostante ci si trovi nel campo della tassazione personale, occorre talora sacrificare in parte l'ideale teorico della intercettazione del reddito complessivo nelle mani della persona fisica che ne possa disporre o godere, per rendere omaggio ad altri principî non meno rispettabili di quello della configurazione ideale della personalità. Alludo alla tassazione di taluni addendi del « coacervo » alla fonte, rinunciando a mettere in atto vincoli che finiscono per danneggiare l'intera economia.

Mi riferisco ai frutti delle azioni, distribuiti agli azionisti, che per dichiarazione contenuta nell'art. 15 del testè citato decreto luogotenenziale, « concorrono a formare il reddito complessivo ai fini dell'imposta complementare ». Lo stesso articolo, però, afferma che i redditi medesimi sono soggetti all'imposta sui frutti dei titoli al portatore istituita nel settembre del 1935 (decreto del 7 del mese n. 1627). Sono due concetti e due preoccupazioni che vengono contemplati in questo strano articolo di legge? Sembra che una sola sia ormai la preoccupazione, essendo in grandissima parte venuta meno la necessità di difendere il settore del mercato che va riservato allo stato, il quale dovrà procedere ad operazioni rilevanti di prestiti ma non in modo continuativo come è avvenuto in previsione di guerre.

In generale si tiene a far sì che il reddito dei titoli non sfugga alla tassazione personale, allorchè se ne affidi l'accertamento al singolo mediante propria dichiarazione, e la persona fisica abbia possibilità di avvalersi del regime dei titoli al portatore per non denunciare il dovuto.

Ma in proposito occorre decidersi: o si abbandona la nominatività obbligatoria dei titoli azionari, e si mantiene, magari elevandola, l'imposta speciale introdotta nel 1935; oppure si mantenga la nominatività abolendo l'imposta cedolare che non ha motivo di essere, specialmente nel momento storico in cui non sono certo i redditi delle azioni che con il loro livello possano, a parità di rischi, costituire un settore di investimenti che eserciti una attrattiva tale da disogliere i risparmi dall'impiego in titoli di stato.

Invero, tramontate le ragioni che nel periodo bellico intendevano costituire remora contro gli investimenti in titoli azionari, che si preferivano a quelli a reddito fisso (per il rapporto con beni reali e aspettative di redditi variabili, fattori che hanno fatto elevare soltanto da 1 a 4 il livello medio delle azioni rispetto alle quotazioni del 1939, con scarsa difesa dalla inflazione!); e tenuto conto della scarsa efficienza che ebbe tale remora, in periodo di temuta svalutazione monetaria, si ripone all'ordine del giorno nazionale, per i riflessi anche internazionali, il problema della nominatività, nel senso della eventuale abolizione di essa.

Ragioni astratte di giustizia sociale vorrebbero che anche il reddito delle azioni, come è detto nel citato decreto, costituisse uno degli addendi del « coacervo » dei redditi soggetti all'imposta personale, affinchè l'aliquota discriminante o progressiva si commisuri *pro-rata* all'incremento di imponibile apportato da codesta voce del complesso godibile.

Ma vale la pena di sacrificare a siffatta preoccupazione teorica, finalità ben più importanti a cui possono assolvere, come strumento di finanziamenti delle imprese, le azioni che, dal lato fiscale, sono considerate fonti di redditi?

Un'indagine che ho condotto per la Sottocommissione del credito della Commissione Economica del Ministero per la Costituente), ha fatto risultare che per i grandi complessi azionari, il possesso medio (Edison, Pirelli, Montecatini, Adriatica di elettricità) si aggira fra le L. 50 mila e le L. 100 mila nominali. Orbene, si tenga presente che l'imposta complementare colpisce con l'aliquota del 6,27 % i redditi globali di L. 100.000 e con l'aliquota del 12,94 % i redditi di L. 300.000, i quali presuppongono, ai tassi di capitalizzazione correnti, possessi azionari di parecchi milioni: e si avrà un'idea, non soltanto dei cumuli a se stanti costituiti omogeneamente da redditi costituiti da frutti di azioni, ma anche dell'aggiunta o contributo che essi possono arrecare alla formazione dei redditi complessivi soggetti all'imposta complementare.

In altri termini, tolte le poche « punte » che non fanno regola e non hanno importanza dal punto di vista del provento fiscale totale, costituite dai pochi possessi accentrati, non sembra che sia sufficiente l'imposta speciale, ora del 10 %, sui frutti dei titoli al portatore, a sostituire l'imposta che si dovrebbe applicare ai redditi medesimi come parti del coacervo soggetto all'imposta complementare? Già il livello della aliquota speciale (10 %) costituisce una *media* (rispetto alle aliquote che partono dal 2 % per redditi di L. 12.000), che apporta entrata allo stato nei casi in cui mancherebbe un imponibile tale da giustificare l'aliquota del 10 % che percuote i redditi delle azioni. Ma, se si dovesse rinunciare alla nominatività obbligatoria, si potrebbe, in cambio, elevare al 15 % l'imposta medesima, speciale o cedolare, avendo la certezza di una quiescenza dei contribuenti ben maggiore di quella che si può attendere dal permanere della nominatività.

Insomma si tratta, anche da questo punto di vista, di accontentarsi della tassazione alla *base* o alla *fonte* di uno degli addendi del coacervo assoggettabile all'imposta complementare sul reddito. Le società azionarie potrebbero ben attuare la ritenuta per conto dello stato, sui redditi distribuiti a titolo di dividendi. A conti fatti

(sommando, cioè i proventi di detta imposizione particolare con aliquota uniforme ma alquanto elevata o elevabile in assoluto, anche rispetto alla mediana delle aliquote per l'imposta complementare, ai proventi dell'imposta complementare sui rimanenti redditi soggetti al tributo personale) lo stato probabilmente conseguirà di più di quanto conti di trarre dalla rigorosa attuazione della personalità, cioè dall'obbligatoria sintesi di tutti i redditi nelle mani della persona fisica.

E l'abolizione della nominatività (1), almeno secondo il regime attuale, potrebbe interessare non soltanto il mercato interno, ma anche quello internazionale, non potendo escludersi « a priori » un concorso di capitali stranieri nell'economia italiana, così impoverita come è di capitali. Tanto più che il sistema del « fifty-fifty », ovvero della partecipazione a quote eguali e non maggioritarie, va imponendosi sempre più come riflesso anche della democratizzazione che si estende nel campo degli impieghi di capitali nelle imprese: e ciò salva la preoccupazione nazionalista che di solito allontana le combinazioni che si concretino in partecipazioni estere al capitale delle nostre imprese.

4. L'accenno alla progressività della aliquota, il cui campo di variazione va dal 2 % per i redditi di L. 12.000 (minimo imponibile) che occorre rivedere se non si vuole, con tragica ironia individuare l'agiatezza dove sia la miseria) e il 75 % per i redditi di 60 milioni, è eccessivo, specialmente perchè si traduce in pressione sui redditi medi e minori, apre il problema della tassazione di questo tipo, nel momento in cui l'imposizione deve tener conto dell'intero problema della ricostruzione dei mezzi strumentali per la vita ed il progresso del popolo.

Invero, a giudicare dagli inasprimenti che sono stati apportati dal decreto luogotenenziale 19 ottobre 1944, n. 384, e pur tenendo conto del fatto che le aliquote comprendono l'addizionale di guerra (che pure doveva ritenersi transitoria e non conglobanda nella tassazione normale) si deve dire che la scala progressiva quale è stata adottata nel 1944, riflette troppo i motivi polemici che contribuiscono a far sorgere la progressività della imposizione e ad accentuarne il saggio graduale di incremento delle aliquote rispetto agli imponibili. La lotta fra ricchi e poveri e, più ancora l'antitesi programmatica dei partiti che si fanno interpreti delle due categorie economiche e sociali che rispondono ai due termini, non deve far perdere di vista la complessività degli effetti della imposizione progressiva, specialmente in rapporto al tempo in cui i fatti si svolgono nel campo dell'economia, nel dopoguerra.

Invero l'imposta complementare sul reddito venne introdotta in Italia (con le aggiunte integrative per la tassazione dei celibi) nel periodo (a partire dal 1925) in cui la normalità economica si profilava, a distanza di sette anni dalla fine della guerra, quando, cioè, il lavoro di adattamento delle imprese era stato compiuto in gran parte ed i redditi delle persone fisiche (con l'adeguamento di stipendi e salari) cominciavano a rappresentare *un quantum* aggiornato e avente un significato compatibile con la finalità dell'imposta personale. Essa sostanzialmente intendeva tener conto, se non esattamente nello spirito dell'imposizione di famiglia (dei comuni) della « agiatezza » manifestata dai redditi disponibili o godibili nelle mani delle persone fisiche.

Comunque, la scala delle aliquote, secondo quanto ad es. ebbe a dichiarare il prof. Gustavo Del Vecchio, in privato, in quanto interpellato in proposito, fu contenuta entro limiti che non « spaventassero » i produttori di ricchezza nuova.

Ora le condizioni sono ben differenti e difficili. Noi costituiamo non soltanto un paese povero, ma « impoverito » dalle disgraziate vicende belliche. Cioè, non ci si trova nella fase della economia arretrata o primitiva, ma nel caso di un paese povero di beni, a forte aumento della popolazione e con un grado di civiltà che ha fatto sorgere bisogni alquanto elevati nella scala delle soddisfazioni fisio-psichiche. Inoltre, pur se il sacrificio di vite umane è stato rilevante e la natalità nel periodo bellico ha subito una flessione, la riduzione dei beni strumentali è avvenuta (distruzione di capitali e usura straordinaria di essi) in misura tale da modificare il rapporto con la popolazione nel senso della sproporzione (rispetto all'anteguerra), essendo divenuto più « raro » il capitale.

Ciò avvenuto, occorre attingere ed alle fonti interne ed ai prestiti od alle partecipazioni estere, affinchè il rapporto venga riportato ai termini di anteguerra e, in generale, sia orientato in senso progressivo. Gli articoli che ha pubblico l'*Economist* pongono l'accento sul fatto della diminuzione o dell'aumento, rispettivamente, dei beni strumentali a disposizione della persona fisica per il successo nel campo della produzione di beni costituenti il dividendo nazionale. Non si progredisce in via assoluta e comparata, se non si ha a disposizione un crescente flusso di beni strumentali, se l'opera umana non è assecondata da adeguati beni capitali.

Ciò posto, in un momento in cui i capitali difettano enormemente rispetto ai compiti immani della ricostruzione ed una parte di essi deve avere destinazione non direttamente produttiva (*in* beni capitale costituiti da case di abitazione, atte a dare flussi di servizi ma non quantità addizionali di beni esportabili), la politica fiscale deve essere quanto mai guardinga e intonata al fine dell'incoraggiamento delle iniziative che non riguardano soltanto la produzione ma anche l'accumulazione della ricchezza. Il Pareto ha dimostrato ampiamente che la politica democratica, a favore dei lavoratori, nei paesi politicamente liberi, ha avuto possibilità di successo allorchè il capitale è stato prodotto in misura tale da far apparire relativamente « raro » ed apprezzato in lavoro. Il caso inglese e quello nord-americano, e i casi dell'Australia e dell'America del Sud, ne dànno una dimostrazione storica. Non si può pretendere di elevare le condizioni dei lavoratori se non si dispone adeguatamente di capitali, ossia di beni strumentali con i quali sia possibile utilizzare quello che è stato detto il « potenziale di lavoro » nazionale. Quando sia raro in assoluto e nel senso del peggioramento del rapporto con la popolazione, il capitale, per insopprimibile legge economica, deve essere remunerato rela-

tivamente di più del lavoro. L'intervento delle forze dei contraenti (sindacati) può, in brevi periodi, spostare il saggio di remunerazione contro la diversificazione che deriva dalla « rarità » relativa dei due fattori contrapposti. Ma a lungo andare crea il maggiore squilibrio, ostacolando l'ulteriore produzione ed accumulazione dei capitali. La contraddizione della politica sindacale finisce per portare in un vicolo chiuso il sistema, sempre che esso rimanga basato (come si è dichiarato anche da parte di chi agita programmi comunisti) sulla iniziativa privata prevalentemente e per un tempo che non può essere fissato a priori, anche quando si enunci la riserva mentale contenuta nel termine « oggi », con cui si intende dal lato temporale precisare la portata della iniziativa privata nel campo economico e sociale.

A ciò non deve aggiungersi la miopia del legislatore fiscale, se non si vuol andare incontro alla delusione che già si è riscontrata in molti, allorchè non ci si è, a prima vista, spiegata la ragione dello scarso gettito dell'imposta complementare, quando era ordinata con l'aliquota originaria ed anche quando ad essa si è aggiunta l'addizionale di guerra. Il reddito nazionale, è non soltanto basso in assoluto, ma distribuito in modo da gravitare eminentemente nelle classi basse. La progressività minacciosa agisce a vuoto, dal lato quantitativo, ma ha effetti negativi dal lato psicologico e scoraggia le iniziative di coloro che, come imprenditori, dotati del « sesto senso » hanno la capacità di organizzazione che è essenziale in un paese come l'Italia che deve basare il proprio successo sulla capacità di associare il lavoro proprio ai beni strumentali di importazione straniera.

Inoltre, anche in un periodo in cui la pressione fiscale estera figura elevata, occorre preoccuparsi di non superare in Italia livelli per singoli tributi (oltre che nel complesso) che siano controproducenti nel campo della produzione, che è essenziale tener presente se i programmi sociali non vogliono esaurirsi in dannosa polemica, non basata su crescenti dividendi, i soli atti a dare il benessere e la pace sociale.

5. Occorre, del resto, tener presente che la funzione perequativa dell'imposta complementare sul reddito, nei confronti delle imposte di consumo (di cui intende correggere le regressività o progressività a rovescio), è diminuita di importanza in questi ultimi anni. Invero, le imposte speciali di consumo (della finanza statale), sono orientate prevalentemente nel senso di colpire beni di « lusso », il che dovrebbe con il tempo far abbassare l'onere a carico di generi come il sale o lo zucchero.

Sopratutto è da tener presente che, se l'imposta sull'entrata verrà mantenuta modificandone l'assetto in modo che sia sopportabile dai singoli e non dia luogo a vasta e flagrante evasione, essa presenta alcuni pregi che è bene sottolineare, se essa viene intesa eminentemente come imposta sui consumi [e se si sottrarrà a questo tributo materia che più propriamente dovrebbe cadere sotto l'imposizione degli « affari » o della ricchezza (patrimonio)].

Mi riferisco, cioè, alla ragione per la quale nel campo della imposizione personale ho fatto gravitare anche questo tributo. Invero, gli studiosi, anche italiani (da Ferrara, a De Viti a Ricci) hanno dimostrato che, allorquando un'imposta colpisca *tutti* i consumi ed i servizi in cui si spende il reddito disponibile e la ricchezza in genere, finisce per costituire un modo di applicazione dell'imposta sul reddito. Invero una delle tante definizioni del reddito può essere costituita (a dire di Pantaleoni, proprio nel confrontare le imposte dirette con le indirette) dalla somma spesa nei consumi complessivi di una persona fisica. In altri termini, un'imposta generale, proporzionale su tutti i consumi di beni e servizi, che può essere attuata mediante un'imposta che si suppone trasferita in avanti, si presta ad attuare una tassazione che non contraddica alla tassazione diretta sul reddito (come ho ricordato nella reimpostazione generalizzante del teorema della identità di pressione di imposte dirette e indirette, come sistemi, nel saggio contenuto nel volume in memoria del prof. Masci).

Mo vi ha di più. Dal luglio del 1940, sono state introdotte diversificazioni di aliquote (che ricordano i dazi Mackenna inglesi, del periodo bellico nella passata guerra 1915-18), che sono atte a far gravare la tassazione dei consumi sui beni di lusso. Mentre è da abbassare l'aliquota del periodo bellico a carico beni alimentari (come le barci, che ai prezzi medi attuali, portano intorno alle L. 80 per kg. l'onere della aliquota del 12 %, condensata) è ovvio che agisce come imposta progressiva l'aliquota, frequentemente superiore a quella normale (del 4 %), commisurata a beni che si presume, con verifica statistica approssimata, che entrino prevalentemente nei bilanci dei più elevati redditieri: carattere questo che conferisce personalità ad un tributo che apparentemente è non solo reale, ma in quanto definito « di consumo » sembrerebbe atto a far risorgere la regressività che è tipica delle singole imposte, su particolari voci di spesa.

Tutto ciò deve indurre a far vedere attenuata la funzione perequativa dell'imposta personale, complementare sul reddito e, quindi a far rivedere le aliquote che rispondono eminentemente a preoccupazione polemica o di tesi politica. E mentre a prima vista possono dar soddisfazione ai singoli, piccoli redditieri, nell'illusione che l'onere ricada su coloro contro cui si ergono aliquote gravitanti intorno al 75 %, nella sostanza i piccoli redditieri vengono, da due punti di vista, colpiti: e perchè l'aliquota è ordinata in modo da incidere di più sui redditi minori e medi, dato il saggio di variazione per gli importi che arrivano al milione e perchè ostacolando la produzione futura e l'accumulazione, si priva il mercato della quantità di capitale che è necessaria ad accrescere la produttività del lavoro e, quindi, il dividendo da cui discende il benessere.

6. Un orientamento dell'imposizione personale, che ha risentito anche nel campo giurisprudenziale degli indirizzi esteri, è quello che riguarda la tassazione delle quote di reddito che non si ripetono nel tempo ma come entrate (sia pure aventi natura di reddito nel più vasto concetto) si presentano una volta tanto. Stando alla finalità del tributo, che vuol colpire sostanzialmente il

flusso di redditi volta a volta a disposizione della persona fisica, è chiaro che anche le entrate saltuarie che potenziano discontinuamente la possibilità di disporre e godere dei beni, ad abbiano natura di reddito, debbono tassarsi con l'imposta personale, oltre che a mezzo dell'imposta reale.

Inoltre, a far superare ogni ostacolo giuridico, ha giovato la legge del 22 luglio 1933, n. 1027, disponendo l'annualità dell'accertamento. A rigore le decisioni giurisprudenziali, le quali nei redditi *una tantum*, per la tassazione agli effetti dell'imposta complementare avrebbero voluto vedere il prodotto dell'esercizio continuativo di una industria o di un commercio, come avviene nel caso di appaltatori di opere, fornitori o abituali speculatori di stabili (decisione dell'11 dicembre 1929, numero 101735, della commissione centrale) non hanno gran fondamento dopo l'emanazione del decreto del 1933, che limita ad un anno l'accertamento. Ogni concetto di media cede di fronte alla tassazione dell'effettivo. Ma si può dire che, venuto meno l'ostacolo giuridico, sia conveniente l'inclusione dei redditi « una tantum » nell'imponibile globale tassato dall'imposta complementare? In proposito si tratta di rivedere bensì annualmente l'imponibile: ma di aprire una casistica atta a creare attriti continui, mentre si potrebbe limitare alla tassazione reale, alla fonte, il fine di colpire i redditi che una volta tanto entrino nei bilanci dei singoli.

Il problema è aperto, a questo proposito per quanto riflette la individuazione di indici del tenor di vita. Il concetto (tenor di vita) fa pensare a fatti continuativi di disponibilità di reddito: non devesi argomentare da spese compiute una volta tanto, magari attingendo a entrate che non si ripetano, per inferire modificazioni durevoli del tenor di vita che informino di se la correzione degli accertamenti basati su redditi direttamente accertati.

Anche questo strumento (accertamento deduttivo o induttivo come viene detto) non deve indurre in errori. Nel vagliare « i fatti e le circostanze relativi specialmente al tenor di vita del contribuente » allo scopo di colmare il divario fra detto tenor di vita e il reddito direttamente accertato, occorrerebbe prescindere dall'influenza discontinua di spese eccezionali dovute ad entrate eccezionali (una tantum). E' bensì vero che una entrata, a titolo di reddito discontinuo, una volta tanto, può modificare durevolmente il tenor di vita di persone fisiche e rispettive famiglie: si pensi alla possibilità di acquistare una casa comoda e moderna e mobilio (e pianoforti, radio, frigoriferi, ecc.). Ma di tutto ciò va accertato il flusso annuo ritraibile in godimenti durevoli: il che implica che dell'*entrata una tantum* si accerti non la « punta » che si manifesti in un dato istante, quello del suo ottenimento. Altrimenti l'imposta colpirebbe la spesa, come tale, ovvero l'intero reddito ottenuto *una tantum* e goduto istantaneamente: mentre ciò farebbe doppio con la presunzione di un maggiore reddito continuativo, rivelato dal tenor di vita, basato, anche, sugli effetti della spesa « una tantum » sostenuta da chi migliori gli strumenti del tenor di vita attingendo a guadagni eccezionali e discontinui.

Il problema in generale è interessante, nel momento in cui si assiste a formazioni di ricchezze e di « posizioni » economiche senza che ufficialmente risulti alcun accertamento di fonti di redditi in sede di tassazione reale. In proposito occorre distinguere: o la tassazione reale, alla fonte, è atta a far raggiungere le quote di redditi « una tantum », ed allora si può limitare la tassazione diretta alla sede reale (ad es. mediante l'imposta di ricchezza mobile) e modificare la tassazione personale alla luce del flusso annuo che si può ritenere ritraibile dalla somma e a titolo di reddito (percentuale, monetario), a titolo di elevazione del tenore di vita, cioè a titolo continuativo e fin che i segni o indici perdurino.

O la tassazione reale, diretta non può agire (redditi di congiuntura non direttamente accertabili) ed in tal caso occorre rovesciare il procedimento. Partire, cioè, dall'accertamento indiziario per individuare fortune e redditi che ufficialmente non siano accertabili connessi con la congiuntura (bellica od economica), per fare esempi recenti. E facendo eccezione al principio secondo il quale, redditi accertati attraverso gli indici del tenor di vita non possono essere modificati o essere assunti a base per l'imposizione reale, dare al fisco la possibilità di ricostruire la genesi di redditi che direttamente siano sfuggiti alla tassazione diretta. E' ciò che la giustizia reclama, nel campo sociale. Se questo compito difficilmente può attuarsi attraverso la tassazione personale di Stato (imposta complementare) più agevolmente può essere perseguito attraverso la tassazione personale locale (imposte di famiglia) essendo facile agli organi comunali, specialmente nei medi e minori centri, appurare le variazioni sostanziali nella situazione economica delle persone. Indi, gli organi fiscali statali, potrebbero avvalersi della collaborazione indiretta di quelli comunali, cioè vagliare per proprio conto gli elementi desunti dalla tassazione a titolo di imposizione della « agiatezza » quale si ricava dagli accertamenti comunali.

Nel caso attuale italiano, il problema è sopratutto aperto per i redditi di coloro che vivano ai margini della vita economica nella zona grigia che profitta delle difficoltà della collettività, sia pure per alleviarle, ma ritraendo utili di congiuntura che superano l'altezza che sarebbe suggerita, alla stregua della teoria del contrabbando, dal rischio che si incontra agendo nel mercato illegale. Per il resto la tassazione dei profitti di congiuntura bellica, che si profila addirittura nella forma della avocazione dei profitti, consente di perseguire progressivamente o più che progressivamente i redditi *una tantum* che così vivamente aprono il problema sotto la spinta dei sentimenti delle classi danneggiate moralmente ed economicamente dalla guerra e dalla difficile crisi successiva, che si profila lunga e costosa.

Tutto ciò si scrive, anche perchè lo strumento principe della tassazione personale, cioè l'anagrafe tributaria, la quale dovrebbe consentire la ricostruzione della situazione economica delle persone fisiche e delle rispettive famiglie nell'ambito nazionale, si dimostra di difficile e costosa applicazione. A dire anche dei competenti dei vari uffici, occorrerà, nella migliore delle ipotesi, un

decennio o più, prima che si possa mettere in efficienza e tenere aggiornato uno schedario nazionale da cui risulti la posizione economica di redditieri, delle persone fisiche.

In assenza dell'anagrafe, occorre, tuttavia temperare alcune presunzioni. Una di esse riguarda la continuazione della tassazione anche nei casi in cui vi siano state trasformazioni degli investimenti di capitali. Facciamo il caso di una vendita di un cespite; il cui reddito costituisce addendo componente il coacervo tassato a mezzo dell'imposta complementare sul reddito. Spesso il ricavo dalla vendita o va destinato a consumo o dà luogo a reddito in misura diversa, in funzione della produttività dei nuovi investimenti. E' desiderabile che si proceda nello spirito della permuta, considerando immutato o quasi l'imponibile, nonostante la trasformazione di impieghi o addirittura il consumo del bene capitale di cui si sia tradotto in moneta il valore economico? E' un problema che si indica a coloro che dovranno provvedere alla revisione del regime di questa imposta eminentemente personale. Naturalmente, conciliando o contemperando il costo dell'accertamento con i vantaggi che si vorrebbero ritrarre, nel senso della approssimazione al caso concreto (reddito effettivamente disponibile) degli imponibili dell'imposta personale.

Per questo caso (trasformazione di impieghi) vale quanto è stato detto a proposito dei redditi *una tantum* o delle entrate discontinue a itolo di guadagni, per ciò che riguarda l'interpretazione degli indici del tenor di vita. Non potrebbe darsi un caso di illusione e di conseguente doppia imposizione, se si decidesse da una persona fisica la vendita di un terreno per l'acquisto di una casa in città, nel caso in cui oltre a presumere l'esistenza di pari redditi (che dovrebbero essere equivalenti perchè l'edilizio avrebbe espressione monetaria più elevata, in grandi periodi, quindi epurabile di una maggior quota di ammortamento del bene), si deducesse dal fisco l'esistenza di redditi straordinari, continuativi, rivelati da mutato tenor di vita giudicato dalla casa e dalla sua attrezzatura?

L'esperienza degli uffici, che occorre interpellare in questa materia, può integrare o modificare radicalmente ciò che è frutto di ipotesi peraltro non inverosimili.

Infine, in linea generale, occorre chiedersi se convenga lasciare all'apprezzamento del singolo ufficio accertatore, il contrasto fra accertamenti diretti ed accertamenti induttivi (o deduttivi come altri dice) ovvero se si ritenga di seguire il legislatore germanico, ad es. nel fissare i limiti della divergenza (1/3 o 1/2) fra reddito accertato direttamente e reddito di cui si dimostri la disponsabilità attraverso gli indici del tenor di vita.

7. Se si insiste su questo tema è perchè, implicitamente si enuncia un giudizio sulla opportunità di poggiare sul reddito consumato un autonomo tributo. Evidentemente, due sono le possibilità: o di attuare il concetto del reddito goduto o disponibile a favore delle persone fisiche e rispettive famiglie, avvalendosi del criterio integrativo quale è consentito dalla induzione introdotta nel campo dell'imposta complementare sul reddito dalla legge del settembre del 1932 (R. decreto-legge n. 1261 del 17 del mese). Ovvero, limitare alla tassazione della somma dei redditi prodotti (netti) la tassazione complementare, affidando addirittura ad un tributo autonomo la tassazione del reddito consumato, considerato nella sua entità complessiva.

Orbene, anche da questo punto di vista, occorre tener conto della logica dell'intero sistema tributario: ragionando in proposito, fin dal 1930 (in un lavoro giovanile, quindi) ravvisavo nella tassazione degli enti locali la possibilità di introduzione di un'imposta personale sul reddito consumato o goduto, non tanto per l'individuazione di tributi concreti ma ragionando in astratto.

Orbene, non vediamo già autorizzare i comuni che per il passato applicavano l'imposta sul valore locativo (che ha qualche elemento di personalità ma che in complesso è da sostituire con l'imposta di famiglia) quest'ultimo tributo, con caratteristiche all'incirca attinte alla lontana legislazione su citata e che il testo unico del 1931 aveva sostanzialmente conservata?

Si consideri l'imponibile di detta imposta e si leggerà che il legislatore ha inteso riservare al comune, luogo in cui la ricchezza sopratutto si consuma e in cui l'attrito o il contrasto fra ricchi e poveri è massimo, per il confronto fra godimenti e sacrifici di opposte classi di redditieri, l'imposta sulla « agiatezza » della famiglia, « desunta dai redditi o proventi di qualsiasi natura e da ogni altro indice apparente di agiatezza ».

E mentre nella determinazione dell'imponibile si seguono criteri che all'incirca (lettera *a*) dell'art. 117 del Testo unico) sintetizzano quelli che valgono per l'imposta personale di stato, *b*) discriminarione che come si è detto, manca nell'imposta complementare) e *c*) specialmente, si introduce l'elemento personale nel momento logico e storico del consumo del reddito. Invero l'imponibile si determina tenendo conto di ogni altro indizio di ricchezza individuale, desunto dal valore locativo dell'abitazione, dal lusso della casa e dalla posizione sociale.

Ebbene, si cancelli al più presto questa ultima precisazione che suona per la più gran parte dei casi, offesa alle classi medie e superiori moralmente e socialmente, classi che la congiuntura durevolmente prova, con difficoltà e sacrifici che davvero stanno in ragione diretta della altezza della posizione. Se mai si accenni alla posizione economica. Ma il concetto è inutile, perchè già le altre fonti o gli altri indici o elementi certi, attraverso i quali si determina l'imponibile, coonestano la posizione economica (altezza del reddito e categoria conseguente di redditieri).

Ma tanto la dizione valore locativo della abitazione, quanto quella del lusso della casa (alquanto vago ma precisabile in sede di regolamentazione comunale illuminata), stanno a riportare nel campo della tassazione locale il criterio della tassazione del reddito speso o consumato o godibile o addirittura goduto, che è nelle finalità del tributo autonomo che ho concepito e difeso in teoria ma che dovrebbe se mai vivere o al posto delle due imposte (complementare e di famiglia) per la parte che è poggiante sugli indici del tenor di vita. Ma, dati

gli attriti che già si possono scontare giudicando dalle reazioni che ha suscitato il solo annunzio di un'imposta sul lusso (ovvero sul reddito consumato); conviene probabilmente riservare un ruolo [che si attaglia già difficilmente alla mentalità del nostro contribuente latino], integrativo dell'accertamento diretto, al criterio della commisurazione al reddito goduto o speso dell'imposta che riguardi la persona fisica e la famiglia nell'eccezione che il termine ha nel campo tributario, come atta a godere della agiatezza, che si pone a fine ed oggetto della tassazione locale di carattere personale.

Mentre rimando alla seconda parte della monografia giovanile (*La crisi dell'imposta personale sul reddito*, Cedam, Padova, 1931) per l'illustrazione teorica di un tipo di imposizione locale sul reddito speso, ritengo che si debba adottare la soluzione sopra esposta, nel caso storico nostro, almeno nelle circostanze prospettive che si considerano guardando al prossimo futuro.

8. Trattando di questo tema, voglio accennare alla alternativa dell'imposta di famiglia, avente per oggetto l'agiatezza: cioè all'imposta sul valore locativo che possono evitare di applicare i comuni che rinunciano ad essa, vengano autorizzati dalla giunta provinciale amministrativa, ad istituire l'imposta di famiglia (art. 17 del decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 62).

Ebbene, anche l'imposta di famiglia ha elementi di personalità, come si è accennato all'inizio di questo scritto, nell'individuare i caratteri dell'imposizione personale; fra essi, alla luce della legislazione vigente (testo unico) si possono individuare i seguenti: *a*) progressività della aliquota, sia pure con stretto campo di variazione (dal 5 al 9 %); *b*) minimo di esenzione; *c*) riduzioni per figli a carico.

Ma nonostante questi elementi, non mi pare di potere accedere alle opinioni correnti intorno alla fine del secolo scorso ed al primo quarto di questo secolo, nella dottrina. Addirittura si è scritto che codesta imposta colpisce « la rendita complessiva o l'entrata » di chi (italiano o straniero) tenga a propria disposizione una casa od un appartamento con mobili propri o di altri.

Ora, se è possibile, attraverso le statistiche riguardanti la spesa per abitazione, risalire al reddito globale in quanto si conosca induttivamente la percentuale che la spesa per l'abitazione costituisca rispetto al reddito globela, non si può da ciò arguire che, tassando una data voce di spesa quale è quella per la pigione, si tassi indirettamente il reddito con cui la spesa per l'abitazione stia in un dato rapporto. Il prof. P. P. Luzzatto Fegiz, ha tracciato addirittura una curva di distribuzione dei redditi per un dato ambiente economico-sociale, ricostruendola attraverso la spesa sostenuta dalle persone e dalle famiglie per il gas: ma non credo che si possa da ciò arguire che tassando il gas si attui l'imposizione indiretta del reddito complessivo. In altri termini il ragionamento si potrebbe ripetere per tutte le voci di spesa che, come risulta dalla mia citata monografia, nelle statistiche tedesche ed americane stanno in dati rapporti con la spesa globale del bilancio di date classi di redditieri.

Comunque, superando la questione che riguarda la classificazione dell'imposta, si può dire che essa costituisca un modo di tassazione della spesa, con alcuni caratteri di personalità. Quindi imposta per se stessa reale, con qualche carattere personale, dato che la spesa in se stessa è tassata come negli altri casi in cui si colpisce il consumo del reddito: trattandosi di imposta che colpisce l'uso continuativo e cioè il flusso di servizi reso da un bene durevole (e non che *uno usu consumitur*) cioè di imposta suntuaria, si può trarne elementi per tener conto del modo di comportarsi della persona fisica rispetto a detta voce del bilancio.

Ora, chi tenga presente l'uniformità empirico-statistica dell'Engel, confermata da verifiche induttive frequenti, sa che la spesa per l'abitazione non cresce nella stessa misura percentuale del reddito complessivo. Che cosa ci dicono i dati di città italiane e straniere? Che ad es. in Torino, nel 1898, i redditi di L. 500 sopportavano una spesa per abitazione del 12,4 %, che detta spesa saliva al 15,9 % per i redditi di L. 3000, scendeva alla percentuale del 13 % per i redditi di L. 8000, al 10 % per quelli di L. 16.000, al 7 % per quelli di L. 50.000, al 6 2 % per quelli di L. 80.000. Ebbene, si pensi ai casi più recenti del 1926-30 o del 1935, epoca anteriore al primo « blocco », e si avranno percentuali più elevate per le classi più basse e minori di redditi, di quelle su indicate, e scarti più sensibili per i redditi più elevati, in termini di percentuali. Il caso è più grave in statistiche estere.

Ebbene, si può dire che la progressività consacrata nel testo unico del 1931, sia tale da neutralizzare gli scarti fra le percentuali su esposte? Non si ha, cioè, la prova della correzione adeguata della regressività (progressività a rovescio) che si è posta in essere in passato, fino a quando l'imposta sul valore locativo è stata applicata con aliquota proporzionale. In ogni caso, ritengo preferibile che si lasci, come si è fatto con il citato decreto, libertà ai comuni di attuare l'imposta veramente personale, che è quella di famiglia, preferibile di molto a quella sul valore locativo, che solo in parte può far considerare elementi di personalità.

9. Chiuso questo inciso, ricordo la necessità di elevare ulteriormente la somma ammessa in detrazione dal reddito complessivo, in base all'art. 16 per ciascun componente la famiglia (persone a carico) alla stregua del decreto luogotenenziale del 19 ottobre 1944, n. 384, e tenendo conto della composizione media delle famiglie italiane (tre figli all'incirca), occorrerebbe anche rivedere la portata dell'art. 14 del decreto-legge 21 giugno 1937, n. 1542, che il decreto luogotenenziale citato tiene in vigore per le detrazioni.

Se si insiste sull'elemento detrazioni è perchè erroneamente si è ritenuto da molti che le norme di carattere demografico avessero nel passato regime, finalità essenzialmente orientata nel senso di agevolare l'aumento della popolazione. Basta rileggere la relazione parlamentare e gli « atti in genere » per vedere come i due rami del parlamento, pure in quel tempo di limitate libertà civili, respingessero la pretesa relazione finalistica fra agevolazioni fiscali e politica demografica. Allo

stesso modo in cui, invero, si è provveduto ad inserire clausole comportanti detrazioni per le persone a carico, si sono previsti oneri a carico di coloro che fossero addirittura celibi. E di questa preoccupazione si è riconosciuta la logica, confermando la « quota integrativa », quale addizionale o variante dell'imposta complementare sul reddito, a mezzo del citato decreto del 1944.

Peraltro si sarebbe potuta mantenere anche la quota fissa, dato che raramente molti redditieri lavoratori, soggiacciono all'imposta complementare: e se una destinazione si vorrà mantenere per detta imposta o quota integrativa a carico dei celibi, nel senso di attuare la solidarietà aiutando l'opera di assistenza per la maternità, anche la quota fissa può essere ripristinata, se, s'intende, non se ne fa una questione ideologica pura e semplice ovvero se non si dà valore alla erronea idea che con detta imposizione si volesse « punire » i celibi o indurli al matrimonio, pretesa quest'ultima che gli stessi artefici della legge intesero privare di portata storica e morale.

In generale, mi pare che si vada attenuando l'elemento della personalità che ha caratterizzato l'imposizione, precisamente nel campo della tassazione non soltanto del reddito ma del patrimonio, nella forma discontinua (successioni e donazioni) in cui esso viene colpito nell'occasione dei trasferimenti a titolo gratuito.

Mi riferisco alla abrogazione degli articoli 1-10 del decreto-legge 26 settembre 1936, n. 1027, che contiene aggiunte e riduzioni basate sullo stato civile e sulle persone a carico (figli) di autori e beneficiari delle successioni e delle donazioni. In questo caso si tratta, razionalmente, di tener conto della diversa capacità contributiva di coloro che figurino, dal punto di vista qui considerato, come contribuenti od autori dei presupposti dell'obbligo di imposta. Mi pare, cioè, che per un pregiudizio politico si sopprimano clausole che possono accogliersi alla luce del razionale finanziario.

Confermo in questa sede quanto si può leggere nel fascicolo di maggio 1942 della Rivista Bancaria, in merito alla ammissibilità di un'imposta sull'asse ereditario, in relazione con la persona del *de cuius*, quale contribuente per quote di risparmio accumulate durante vita e non tassate come quote di patrimonio, nella misura (progressiva) che è ammissibile nell'occasione della accessione o dell'arricchimento dell'erede di cui si accresca in modo eccezionale e discontinuo la capacità contributiva. Parimenti rimando a quanto figura nel fascicolo di giugno-agosto del 1944 della « Rivista Bancaria », in tema di correzione dell'irrazionale contenuto nella ripartizione dell'imposta sull'asse ereditario, in *proporzione* alle quote ereditate.

Del pari, mi sembrano degni di riforma i limiti della esenzione sia per ciò che riguarda le quote ereditarie e sia per quanto afferisce all'imposta sull'asse ereditario: i valori correnti sono ancora così elevati che l'imposta del 3 % (tra ascendenti e discendenti) finisce per essere la regola e quella del 5-9 % abbastanza frequente. Mentre le aliquote divengono onerosissime nei rapporti fra coniugi, fra fratelli e sorelle, scardinando per i riflessi di questo tributo, l'istituto familiare a giudicare dalla casistica di cui si ha frequente notizia nella esperienza quotidiana. Lo stesso si dica del minimo imponibile relativo all'intero asse ereditario e sopratutto delle aliquote che sono onerose già nella misura del 5 % per gli assi ereditari globali compresi fra 1 e 2 milioni, valori facilmente raggiungibili, quando si tratti di trasferimenti che riguardino il terreno su cui viva la famiglia agricola o la casa abitata da persone modeste, unite da vincolo familiare di gradi che attestino l'intimità. La riduzione a metà dell'imposta nei casi previsti dall'art. 7 del decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, in parte soltanto attenua le apprensioni per la sfavorevole politica che si è seguìta contro la famiglia considerata, quale entità morale e sociale, alla base delle società civili.

La tabella *A*) allegata al citato decreto, va assolutamente riveduta se la personalità dell'imposizione, con il carattere progressivo che si è conferito ad essa, non vuole rimettere in vigore gli eccessi che si riscontrarono con fini avocatori, nel 1919; ne seguì la reazione eccessiva in senso opposto della nota abolizione dell'imposta nel « nucleo familiare » concepito in senso estensivo, nel 1923.

Le ragioni di massima che sono state considerate all'inizio di questa indagine, valgono precipuamente per l'imposta sulle successioni. Se essa non deve avere funzione sovversiva del sistema capitalistico, cosa che deve escludersi stando alle dichiarazioni degli esponenti dei partiti, occorre farla vivere compatibilmente con il progresso del sistema medesimo e con l'accumulazione del risparmio frutto di lavoro, che perfino, con vincoli di forme concrete, l'art. 10 della costituzione sovietica del 1936 si è affrettata a tutelare obbedendo agli impulsi inarrestabili della personalità umana. Le argomentazioni valgono a maggior ragione nella fase in cui, come si è visto, la sproporzione fra popolazione e capitali è massima in Italia. Ci sarà tempo per dar posto alle pregiudiziali politiche quando la posizione economica italiana presti la possibilità di agire socialmente su quantità in aumento, come dividendi e come « fondi » di valori capitali accumulati grazie alla iniziativa individuale, contemperata con le forme solidaristiche che i tempi e le esigenze tecnico-economiche suggeriranno.

Quando, cioè, il successo dei fatti di produzione abbia una realizzazione pronta e sicura a vantaggio dei singoli e delle famiglie, si potranno far agire i sentimenti di solidarietà nazionale mediante una accentuazione della pressione fiscale sugli abbienti, a vantaggio dei meno abbienti. Sarà un travasamento di linfa vitale dai settori in cui l'autosufficienza attuale e prospettiva sia una realtà, ai settori della collettività nei quali la cooperazione delle classi sociali sarà considerata come una forza per il comune progresso. Da un canto si contribuirà a rendere meno diseguali le « posizioni iniziali » degli uomini agenti nel campo economico accentuando la redistribuzione della ricchezza anche attraverso la tassazione sensibilmente progressiva delle successioni. La ricchezza non sarà privilegio di alcuni a danno di altri; ma il patrimonio accumulato da alcuni potrà avere funzione sociale per le quote che affluiranno

allo Stato, affinchè questo a sua volta le eroghi a vantaggio dei migliori appartenenti alle classi meno abbienti. La circolazione di quote della ricchezza nell'ambito nazionale, si accompagnerà alla circolazione delle « élites » personali.

La proprietà, quindi — per concludere con le parole che ho adoperato nel citato fascicolo nel 1944 della Rivista Bancaria —, supererà la fondamentale funzione che ha per la famiglia, per assumere nel campo della distribuzione (oltre che in quello della produzione) una funzione sociale. Ma questo programma di secondo tempo potrà espletarsi quando se ne siano gettate le premesse, nel dopoguerra agevolando la formazione dei redditi e del risparmio, fra l'altro con una adeguata politica fiscale nel campo dei fatti di produzione e di trasferimento della ricchezza nuova.

L'imposta sulle successioni è qui stata considerata, pur nella sua discontinuità, come imposta sul patrimonio, nel cui ambito agisce la personalità, attraverso varie caratteristiche e non solo perchè riguarda i rapporti fra persone fisiche.

Non si sa se addirittura la personalità delle tassazione patrimoniale ordinaria verrà introdotta, cosa improbabile fino a quando le circostanze imporranno esenzioni di quote così rilevanti di patrimoni privati, come quelle ammesse dalla legge, esenzioni che non rendono razionale la progressività della aliquota.

Probabilmente di tassazione progressiva si tratterà in Italia in via straordinaria, come avvenne nel 1919 e come si desume dai progetti finora noti in proposito.

10. Volutamente si è condotta questa indagine in modo da far apparire nelle relazioni reciproche di integrazione o di sovrapposizione, i vari tributi che rivestono caratteri di personalità. Si ammette che essi, come numero, rimangano in vigore e siano suscettibili di riforma; fra quelli per i quali si discute la eventuale soppressione figurano: l'imposta ordinaria sul patrimonio e l'imposta sull'asse ereditario. A mio parere hanno una funzione anche i due tributi, i quali, peraltro, possono essere aboliti se si mira ad una semplificazione del sistema e in omaggio a questo criterio amministrativo. Ma in conseguenza della eventuale abolizione occorre rivedere l'assetto di altri tributi che i due discussi integrano.

In queste pagine possono cogliersi aspetti di problemi, che vanno singolarmente approfonditi. Invero, il tema è tanto vasto che, anche limitandone la trattazione al caso italiano, i limiti consentiti per questa « monografia » nel senso dello spazio e del tempo, non sono sufficienti a farne svolgere i particolari essenziali. Ma se l'orientamento che presiede ai lavori della Commissione Economica è quello di dare risalto a direttive di riforma, qualche elemento interessante può cogliersi dalle considerazioni che precedono.

LE IMPOSTE DI SUCCESSIONE

A CURA DEL

prof. JACOBO TIVARONI

Ordinario della Università di Genova

CAPITOLO I.

Carattere e funzione delle imposte di successione.

Le imposte sulle successioni colpiscono i trasferimenti di ricchezza che si avverano *mortis causa*, e si pagano secondo le aliquote prestabilite dalla legge all'atto del trapasso dei beni dall'autore della successione ai successori e ai legatari.

Alla loro volta le imposte sulle donazioni colpiscono i trasferimenti di ricchezza che hanno luogo *inter vivos* a titolo gratuito, nel senso che al trapasso dei beni da una persona ad un'altra non corrisponde un trapasso di altri beni in senso inverso.

Nella nostra legislazione, e così pure in parecchie altre, alle due imposte vengono applicate le stesse aliquote e le stesse norme in relazione alla persona assoggettata all'imposta, alle esenzioni, alle riduzioni ed ai metodi di accertamento, per togliere lo stimolo, sia pure non molto forte sotto l'aspetto psicologico, che potrebbe sospingere gli attuali proprietari dei beni a sostituire, almeno in parte, atti di trasferimento tra vivi a quelli in causa di morte, qualora i primi trasferimenti fossero tassati con aliquote minori dei secondi.

L'imposta sulle successioni è antica, ed è noto che la *Vigesima hereditatum*, ordinata da Augusto, veniva prelevata su tutte le eredità ed i legati, tranne che dagli stretti parenti e dalle successioni inferiori ai 10.000 sesterzi (1).

Però l'imposta fu abolita da Giustiniano, o per lo meno certamente sotto Giustiniano più non vigeva.

Nel periodo feudale si ricorreva sistematicamente all'imposta sulle successioni, che era considerata come una forma di riconoscimento da parte dei successori del dominio eminente del signore feudale sui beni ottenuti in successione.

Anche nelle città medioevali si avevano imposte successorie, come per esempio a Genova, dove fu istituita nel 1395 una imposta generale ereditaria del 2 % uniforme, qualunque fosse il grado di parentela tra l'erede e il defunto, e così pure a Firenze, come si rileva dagli statuti del 1415. Nell'epoca contemporanea, le imposte sulle successioni esentano in un *primo periodo* i figli, o li tassano con aliquote minime e adottano per i parenti più vicini miti aliquote proporzionali, e con ciò sono in armonia con il principio generale di politica economica allora prevalente, che tende a non ostacolare l'indefinita accumulazione della ricchezza.

Ma in seguito con l'introduzione e lo sviluppo del principio della progressività dell'imposta e di quello della discriminazione dei redditi, l'imposta sulle successioni entra in un *secondo periodo*, caratterizzato dalla circostanza che vengono colpiti anche i figli, che le aliquote a carico degli altri parenti vengono aumentate, e che si adottano tariffe progressive sempre crescenti sulle quote ereditarie.

Vi sono legislazioni che considerano l'età dell'erede per gravare meno i vecchi che i giovani, per il motivo che lo stesso patrimonio dovrà presto pagare un'altra imposta, e potrebbe quindi, per effetto dei tributi pagati, soffrire una seria diminuzione, con pregiudizio della situazione di famiglia (GRIZIOTTI, *Principi*, pag. 260, *op. cit.* nella bibliografia).

Si concedono poi esenzioni per le eredità minime, in considerazione della funzione sociale che i patrimoni esercitano per le famiglie nel caso di bisogni e di spese stroordinarie. In mancanza di patrimonio, a tali bisogni straordinari dovrebbero provvedere gli Istituti di beneficenza, di educazione, gli ospedali, il Comune e lo Stato. E potrebbe anche darsi, specialmente nella crisi economica che ora imperversa, che tali bisogni rimanessero insoddisfatti, con grave danno di coloro che non possiedono beni di fortuna. E' quindi necessario che l'imposta non gravi questa riserva (GRIZIOTTI, *op. cit.* pag. 260).

In alcuni paesi si è considerato anche il patrimonio del successore come elemento differenziale della capacità contributiva, attribuendo a quelli che già posseggono un patrimonio proprio, una maggiore possibilità di contribuire alle spese pubbliche in misura più ampia degli eredi mancanti di beni di fortuna.

Così nel nostro paese col decreto 29 novembre 1919, n. 2163, più tardi però abrogato, nel caso di erede collaterale od estraneo, avente già un patrimonio di duecento mila lire, all'imposta di successione era stata aggiunta un'imposta complementare del 5 per cento del valore dei beni, quando questo variava da 200 a 400 mila lire, dell'8 per cento se il valore era fra le 400 e le 800 mila lire e del 10 per cento se era superiore a questa cifra.

In conclusione, nel momento presente, le leggi tributarie sulle successioni colpiscono generalmente con saggio proporzionale, o più spesso progressivo, le singole quote di successione trasmesse a ciascun erede e legatario e tengono conto del grado di parentela e di affinità che intercede tra l'autore della successione e ciascun

(1) DIONE CASSIO: Hist Rom 55, 25, Lipsiae; Külm 1824

erede collegatario per colpire la ricchezza trasmessa tanto più fortemente, quanto tale grado è meno prossimo.

Nella legislazione inglese e nella nostra, oltre le imposte sulle quote successorie, comuni a tutte le legislazioni, è stata istituita anche un'imposta che colpisce come una massa unica il valore netto globale delle successioni.

Questa imposta, a differenza di quella sulle quote successorie, prescinde dalla considerazione del grado di parentela, nonchè dalla ripartizione del patrimonio del defunto tra i vari eredi o legatari, ed è progressiva secondo l'altezza del complessivo patrimonio netto posseduto dall'autore della successione nel momento della sua morte.

Chi voglia comprendere il significato ed il valore dell'imposta sulle successioni nella finanza contemporanea, non può considerarla in sè che per sè sola, ma metterla in relazione con le altre imposte dirette e indirette, con tutto il bilancio dello Stato, con gli scopi che si propone la politica governativa, e con la importanza economica e politica che le varie classi sociali presentano nei periodi considerati.

Alle imposte sulle successioni si è dato, in vari Stati d'Europa, specialmente in Inghilterra ed in Francia, particolare sviluppo nel periodo intercorso fra l'ultimo decennio del secolo XIX e l'inizio della guerra del 1914-18, mentre i governi, sotto la pressione delle classi lavoratrici, assegnavano i maggiori proventi che ne ottenevano alle spese che erano state allora da poco introdotte nei bilanci degli Stati a favore dei più larghi strati della popolazione (istruzione elementare gratuita, ispezione e legislazione delle fabbriche, assicurazione degli operai). Nello stesso tempo e allo stesso scopo venivano istituite nuove imposte progressive sui redditi e sui patrimoni.

Senza il rilievo di questa coincidenza, sfugge il significato che aveva l'aumento di tali imposte, perchè di imposte sulle successioni e così pure sui redditi e sui patrimoni se ne sono avute sin da epoca remota, ma la differenza tra le epoche passate e quella contemporanea sembrava consistere in ciò che nelle età precedenti il loro prodotto era rivolto soprattutto alla soddisfazione delle esigenze del sovrano e alle spese necessarie per la guerra, mentre nel periodo surriferito il loro prodotto veniva dedicato — almeno in parte — a spese effettuate a vantaggio della classe operaia.

Mancando questa condizione, l'aumenta delle suddette imposte perde di significato per le classi lavoratrici, per le quali l'introduzione o l'aumento di imposte dirette e di quelle sulle successioni non hanno che una modesta importanza se il loro prodotto non viene speso a loro vantaggio o, peggio ancora, se viene rivolto al raggiungimento di scopi contrari ai loro interessi, quali per esempio sarebbero le guerre non necessarie, la limitazione del diritto di associazione o di sciopero, la collaborazione dello Stato alla formazione di monopoli privati o la creazione di sinecure.

Tali erano le constatazioni e le previsioni che l'incremento delle imposte sulle successioni in alcuni grandi Stati d'Europa aveva fatto sorgere nei decenni precedenti la penultima guerra; ma questa interrompeva quel processo di assegnazione di parte del provento delle imposte sulle successioni, sui patrimoni e sui redditi agli scopi della politica sociale, e richiedeva imperiosamente che anche il provento di queste imposte fosse rivolto agli scopi della guerra e al pagamento degli interessi dei debiti stipulati agli effetti di essa.

Tuttavia, superata la crisi della guerra e del dopoguerra, gli scopi della politica sociale si erano di nuovo presentati all'attenzione dei governi, in concorrenza però con quelli richiesti dall'aumento degli eserciti e delle spese militari.

L'ultima guerra ha richiesto ancora una volta che le entrate degli Stati belligeranti venissero, in misura senza precedenti, rivolte al raggiungimento dei suoi fini.

A sua volta, questo travagliato dopoguerra impone che l'aumento delle imposte vecchie e nuove sia principalmente impiegato nelle spese di ricostruzione: edilizia, trasporti, lavori pubblici, assistenza ai reduci, ai profughi e alle categorie più bisognose, in ogni paese dove ha infierito la guerra e quindi anche nel nostro, da essa danneggiato e percosso in tutta la sua estensione.

Tutto ciò è indispensabile tener presente per determinare nel quadro complessivo del sistema tributario, la natura e le funzioni dell'imposta sulle successioni (MASCI, *op. cit.* nella bibliografia, vol. II, pag. 485), specialmente nel momento presente e nel nostro paese in cui essa non è, come nei periodi precedenti, l'unica imposta che colpisca, e solo in modo discontinuo, i patrimoni, ma si trova per contro fiancheggiata dall'imposta straordinaria sulla proprietà immobiliare istituita per la durata di 25 anni col decreto-legge 5 ottobre 1936, n. 1743, e da quella ordinaria sul patrimonio istituita con la legge 8 febbraio 1940, n. 100 e successive modificazioni, nonchè da gravose imposte sui singoli redditi immobiliari e mobiliari e sul reddito complessivo, e mentre si presenta la possibilità della introduzione di un'altra imposta straordinaria sui patrimoni.

CAPITOLO II

Le basi teoriche dell'imposta sulle successioni.

Nelle pagine precedenti si è rilevata l'esistenza di due forme di imposta che lo Stato preleva o può prelevare in occasione di ogni trasferimento di ricchezza *mortis causa*, e cioè di un'imposta sulla quota che i singoli eredi e legatari ottengono per effetto di una successione, e di un'imposta sul patrimonio complessivo dell'autore della successione. La seconda imposta, come si è gia detto, prescinde dalla considerazione del grado di parentela nonchè dalla ripartizione del patrimonio dell'ereditando tra i vari eredi e legatari, ed è, nelle legislazioni che l'hanno introdotto, progressiva secondo la ricchezza del complessivo patrimonio dell'autore della successione nel momento della sua morte.

Le due forme d'imposta devono essere tenute distinte, perchè si tratta di due differenti contribuzioni, di cui sono differenti anche il carattere e la funzione.

A) *Dell'imposta sulle quote successorie.* — Varie sono le teorie che si propongono di indicare il fondamento giuridico e scientifico dell'imposta sulle quote successorie.

Secondo parecchi autori, questa contrtbuzione sarebbe semplicemente un'imposta sui trasferimenti di proprietà o sulla circolazione dei beni, del tutto analoga a quella sui trasferimenti a titolo oneroso.

Ma tale teoria non resiste alla critica, perchè non dà ragione della considerazione del grado di parentela, in quanto un trasferimento non muta la sua natura giuridica e non può essere colpito diversamente perchè ha luogo tra stretti parenti o fra parenti lontani od estranei. Ciò è tanto vero, che le imposte sui trasferimenti onerosi colpiscono con la stessa aliquota le mutazioni di proprietà od i diritti sui beni dello stesso valore, quali si siano le persone che si trasmettono tali beni.

Inoltre con questa teoria è difficile spiegare la progressività dell'imposta secondo l'altezza delle quote di successione, in quanto un'imposta sui trasferimenti, che di regola è speciale, non può logicamente essere che proporzionale, perchè considera soltanto il valore di ogni singolo atto di trasferimento, sebbene nella pratica questo principio per necessità finanziaria sia qualche volta violato, mentre in parecchie legislazioni come nella nostra, l'imposta sulle successioni è graduata secondo l'altezza di tutta la quota ottenuta dai singoli eredi o legatari.

Un'altra teoria afferma che l'imposta sulle successioni rappresenta la *quota ereditaria* spettante allo Stato che ne avrebbe diritto come compenso alla sua attività rivolta alla tutela delle persone e dei beni dei cittadini.

La coeredità dello Stato si presenterebbe come risultato della evoluzione della famiglia, in quanto lo Stato si sarebbe in parte sostituito alla famiglia nei rapporti ereditari, e ciò tanto più quanto più lontani sono i rapporti di parentela.

Lo Stato coerede in ogni successione si attribuirebbe giustamente una quota maggiore di eredità quando mancano gli stretti parenti, perchè in questo caso viene meno quella effettiva comunione familiare che ha giustificato nella storia e che sola può giustificare il diritto di successione.

Ma queste considerazioni sono suscettibili delle critiche seguenti:

Chi ha prestato la sua opera a vantaggio di un altro non ha diritto che alla retribuzione convenuta, e non può vantare nessuna pretesa ad una parte della successione della persona a favore della quale ha prestato la sua opera.

E' vero che in molte legislazioni esiste il sistema della *legittima*, ma tale obbligo imposto all'autore della successione non deriva dalla presunzione che coloro i quali hanno diritto alla parte legittima abbiano collaborato alla formazione del patrimonio dell'ereditando, ma dall'adempimento di un dovere morale a favore di certe persone congiunte all'eredità coi vincoli più stretti del sangue.

possa presentarsi come risultato della evoluzione della proprietà familiare, in quanto tale evoluzione si è manifestata in senso opposto a quello asserito, vale a dire che si è presentata una progressiva riduzione e scomparsa della proprietà collettiva e una progressiva prevalenza della proprietà individuale. Anzi questa sta a base del diritto ereditario in quanto presume la facoltà del proprietario di disporre come crede dei propri beni, salva la *legittima portio;* ed anche la successione *ab intestato* va intesa come tacitamente disposta dallo stesso autore della successione, in quanto egli potrebbe, se lo volesse, modificare mediante manifestazione della propria volontà le disposizioni che regolano le successioni *ab intestato* (Masci, *op. cit.* nella bibliografia, vol. II, pagg. 487 e segg.).

Nè ha valore l'obbiezione che in mancanza di parenti oltre un determinato grado, lo Stato viene considerato successore, perchè questo diritto ereditario dello Stato in mancanza di parenti si fonda sopra la presunta volontà dell'estinto di applicare i propri beni a vantaggio del consorzio politico, giacchè anche egli, volendo, potrebbe, mediante disposizione testamentaria, impedire tale devoluzione del proprio patrimonio.

In conclusione i servizi che lo Stato rende ai cittadini trovano il loro corrispettivo nelle imposte; questo rapporto si esaurisce durante la vita del cittadino con la prestazione di una quota del reddito individuale da parte dei singoli e con la controprestazione dei servizi di utilità generale da parte dello Stato; nessuna pretesa residuale può avere lo Stato sul patrimonio lasciato dall'autore della successione.

Il prelievo sulle successioni ha quindi la figura giuridica ed economica dell'imposta, e non quella della quota successoria dello Stato.

Un'altra teoria sostiene che l'imposta sulle quote di successione sarebbe un'imposta sui redditi del successore che avrebbe per scopo di tassare più fortemente il reddito *fondato*, ossia quello che deriva dal capitale ottenuto in successione, in confronto del reddito *non fondato* che deriva dall'attività economica del contribuente stesso.

E' vero che l'imposta sulle quote successorie ha l'effetto di tassare più fortemente il reddito fondato che quello non fondato, ma la teoria in esame non coglie in pieno la ragione dell'imposta sulle quote successorie perchè: 1° non è capace di spiegare la graduazione dell'imposta secondo il grado di parentela, mentre un reddito derivante da capitale è sempre egualmente fondato, quale si sia il grado di parentela che univa il successore all'autore della successione; 2° l'imposta sulle quote successorie non è generalmente graduata secondo il numero degli anni che al successore rimane probabilmente da vivere, in quanto se il successore muore subito dopo ottenuta la successione o vive ancora un piccolo numero di anni, viene a pagare su questo suo reddito fondato un'imposta più alta del successore, che vive ancora un grande numero di anni.

Risulta preferibile la teoria secondo la quale l'imposta in discorso è un'imposta sugli *acquisti congiunturali* di patrimoni, rivolta a colpire un aumento di capacità contributiva indipendente da prestazioni del successore,

E nemmeno deve concedersi che l'eredità dello Stato quando è già colpito da un'imposta ogni altro acquisto di ricchezza, da qualsiasi fonte possa provenire (capitale, impresa, lavoro).

Il fatto poi che le successioni lasciate agli stretti parenti sono soggette ad un'imposta minore che quelle lasciate ai parenti più lontani o agli estranei non è in contrasto con la teoria dell'acquisto congiunturale di ricchezza, perchè, sebbene gli uni e gli altri ottengano materialmente la stessa somma, essa rappresenta per i primi un acquisto di utilità soggettivamente minore che per i secondi, in quanto gli stretti parenti (i figli ed il coniuge superstite) godevano già generalmente in linea di fatto di una parte del reddito derivante dal patrimonio avuto in successione, mentre tale non era la condizione dei parenti lontani e degli estranei.

B) *Dell'imposta sul valore globale dei trasferimenti* MORTIS CAUSA. — L'imposta sul complessivo asse ereditario è invece un'imposta sul patrimonio dell'autore della successione che si propone di tassare più fortemente il reddito fondato che quello non fondato.

Tale imposta, considerando non già gli aumenti di patrimonio ottenuti dai singoli successori e nemmeno il grado di parentela tra l'ereditario e i successori, ma il valore totale netto del patrimonio del defunto, rende possibile al principio della progressività di sviluppare tutta la sua efficacia, che non può per contro essere del tutto esplicata quando si tiene in considerazione il grado di parentela, perchè una somma, anche rilevante, lasciata per esempio ai figli, viene entro certi limiti, generalmente sottoposta ad un'aliquota di tassazione minore di una somma anche modesta lasciata ai parenti più lontani o agli estranei.

Si dice poi che la suddetta imposta ha lo scopo di attenuare un'altra imposta, altrimenti inevitabile sul reddito fondato del defunto, per cui in sostanza l'imposta in discorso sarebbe una contribuzione differita sul reddito.

Soggetto dell'imposta non è però il defunto, la cui giuridica personalità è scomparsa con la morte, ma la collettività dei successori.

Si potrebbe anzi pensare che soggetto dell'imposta fosse lo stesso patrimonio del defunto che potrebbe intendersi come un ente incorporeo capace di quei limitati diritti patrimoniali di cui esso ha bisogno, *quia hereditas personae vice fungitur, sicut municipium et decuria et societas.* (*L.* 22. *D. de fidejussoribus*, XLVI, 1).

Ma senza spingersi così oltre, e ritenendo che soggetto dell'imposta sia la collettività dei successori, si deve rilevare un effetto singolare di tale contribuzione, il quale consiste in ciò, che essendo essa progressiva, chi ottiene un determinato importo in successione da un patrimonio maggiore, deve pagare un'imposta più grande di chi ottiene lo stesso importo da un patrimonio minore. Chi per esempio ottiene una successione di 300 mila lire da un patrimonio di 4 milioni, deve pagare, secondo la nosra tariffa, il 7 per cento sulla somma da lui ottenuta, ossia 21.000 lire, mentre chi ottiene lo stesso importo da un patrimonio di un milione deve pagare solo il 3 per cento, ossia novemila lire.

Tale conseguenza non sembra però censurabile, perchè sarebbe identico per i successori l'effetto di una più alta imposta progressiva che avrebbe colpito il reddito o il patrimonio del defunto in mancanza dell'imposta sul valore netto globale delle successioni.

CAPITOLO III

L'imposta sulle successioni nel nostro diritto positivo.

A) *Cenni storici.*

Nel nostro diritto positivo la legge 21 aprile 1862, n. 585, unificò le varie legislazioni degli ex-Stati, dei quali tutti possedevano l'imposta sulle successioni, meno il Regno delle Due Sicilie (ALESSIO, *Saggio sul sistema tributario in Italia*, vol. II, pag. 62 e segg., *op. cit.* nella bibliografia).

Le aliquote, molto miti, erano proporzionali per ciò che concerne l'altezza delle quote di successione, ma graduate per ciò che concerne il grado di parentela o di attività, in modo che crescevano in senso inverso della prossimità del grado di parentela o di affinità.

Il successivo sviluppo dell'imposta fu, sino all'andata al potere del Governo fascista, subordinato alla convenienza di far contribuire sempre più anche questa fonte di entrate alle crescenti esigenze del bilancio dello Stato. In coerenza con tale tendenza la legge 23 gennaio 1902, attuava anche il principio della progressione secondo l'altezza delle quote successorie, ma in misura moderata in confronto di quello che doveva essere il successivo inasprimento delle aliquote recato dai decreti 27 settembre 1914, n. 1042; 16 novembre 1916, n. 1686; 24 novembre 1919, n. 2163 (allegato *A*) e 24 settembre 1920, n. 1300, affinchè anche il maggiore provento dell'imposta sulle successioni contribuisce a provvedere al grande aumento delle spese dello Stato, determinato dalla guerra del 1915-18 e dalle difficoltà dell'immediato dopoguerra.

Senza dubbio, specialmente per effetto della legge 24 settembre 1920, n. 1300, le aliquote erano divenute eccessive e, per le grandi successioni ottenute da lontani parenti, da affini o da estranei, anche vessatorie e confiscatrici. Giunto al potere il governo fascista, da un eccesso si passò ad un altro, in quanto col decreto-legge 30 dicembre 1923, n. 3271, si abolì addirittura l'imposta sulle successioni tra ascendenti e discendenti, tra coniugi, tra fratelli e sorelle, tra zii e nipoti e a favore dei discendenti di fratelli e sorelle dell'autore della successione, se succedevano per diritto di rappresentazione.

Esenzioni di questa portata, specialmente in un paese come il nostro, che carica i contribuenti con imposte di ogni specie anche per redditi molto piccoli di solo lavoro, non trovavano giustificazione dal punto di vista della giustizia tributaria, mentre favorivano la concentrazione dei maggiori patrimoni, che si può verificare per effetto delle eredità delle grandi fortune, che di solito hanno pochi eredi, in quanto le famiglie più ric-

che sono per lo più meno numerose delle altre. (GRIZIOTTI, *op. cit.*, pag. 263).

Alla loro volta le successioni e le donazioni tra prozii e pronipoti, cugini, ed altri parenti oltre il quarto grado, tra affini e tra estranei, erano colpite con un'imposta progressiva sensibilmente minore di quella precedente.

Col decreto 30 aprile 1930, n. 431, fu di nuovo ristabilita l'imposta a carico di coloro che ne erano stati esentati col decreto del dicembre 1923, ma con aliquote moderate, e, in coerenza coi principî demografici del Governo fascista, con la esenzione dall'imposta delle successioni tra genitori e figli, quando i figli, compresi quelli premorti, fossero due o più di due; tra genitori e discendenti dei loro figli e tra coniugi, sempre alla stessa condizione.

Col decreto-legge 26 settembre 1935, n. 479, furono applicati degli aumenti sulle aliquote in considerazione dell'età (più di 30 anni compiuti) e dello stato civile e di famiglia (celibe, coniugato, o vedovo senza figli) sia degli autori della successione, sia degli eredi o legatari.

Il decreto indicava anche i casi in cui tali aumenti non si applicavano.

Inoltre per il territorio governato dalla repubblica sociale italiana il decreto legislativo 30 gennaio 1945, n. 28, assoggettava il valore dei beni azionari trasferiti per causa di morte ad un'imposta speciale del 10 per cento, mentre i beni immobili, i diritti immobiliari e le aziende industriali e commerciali pervenute a titolo oneroso all'autore della successione o al donante dopo il 1° luglio 1940, venivano assoggettati ad un'imposta speciale del 20 per cento, soltanto però per la parte eccedente le 250 mila lire.

Norme specialmente favorevoli venivano applicate alle successioni dei caduti in guerra.

Inoltre nelle trasmissioni a causa di morte la presunta esistenza dei gioielli e denari era elevata dal 2 al 10 per cento del valore totale degli altri beni dell'eredità al lordo del passivo.

Nello stesso tempo, in considerazione della svalutazione della moneta, erano dichiarate esenti le eredità ed i legati trasmessi in linea retta discendente e tra coniugi quando non superassero le 250.000 lire qualunque fosse il numero dei figli. Tale disposizione era applicabile anche agli atti di donazione, agli atti di costituzione di dote e di costituzione del patrimonio familiare.

Erano pure dichiarati esenti da imposta le eredità ed i legati, per quote non superiori a L. 25.000 in linea retta. Invece nell'Italia liberata veniva approvato il decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, contenente modificazioni delle imposte sulle successioni e sulle donazioni, che in seguito veniva esteso a tutto il territorio dello Stato.

Questo decreto, ispirato al criterio di neutralità dello Stato nel campo demografico, ha recato un'importante riforma alla disposizione del precedente regime nel senso che ha abrogato le esenzioni prima concesse alle successioni che avevano luogo dai genitori a favore di due o più figli e loro discendenti e tra coniugi con due o più figli, e così pure gli aumenti e le diminuzioni stabiliti dal decreto-legge 26 settembre 1935, n. 479, e successive modificazioni in considerazione dell'età, dello stato civile, e di famiglia sia degli autori delle successioni sia degli eredi o legatari.

Ma la situazione della finanza pubblica derivata dalla guerra ha sospinto il legislatore ad aumentare in generale le varie aliquote, sebbene non sia possibile un esatto confronto tra la tabella approvata con decreto-legge 30 aprile 1930, n. 481, e successive modificazioni, e quella approvata col decreto legislativo luogotenenziale del marzo 1945, e ciò per la differenza tra le classi di valori nelle quali sono ripartite le quote successorie nelle tabelle stesse.

Tanto per questo motivo, quanto specialmente per la estensione dell'imposta alle successioni che hanno luogo nel ristretto nucleo familiare quando i figli siano due o più di due (la grande maggioranza delle successioni si trasmette appunto dagli ascendenti ai discendenti) si può prevedere con certezza che sarà da una parte fortemente aumentato l'aggravio dei contribuenti, e dall'altra il prodotto dell'imposta.

Per ciò che riguarda *l'imposta sul valore netto globale delle successioni*, dopo il mancato tentativo di introdurla nella nostra legislazione fatto dal Ministero Giolitti col progetto di legge 3 febbraio 1914, essa fu applicata per la prima volta soltanto col decreto-legge 4 maggio 1942, n. 434.

Essa colpiva il complessivo asse ereditario netto, lasciato dall'autore della successione mediante una imposta progressiva variante da un minimo dell'1 per cento per i patrimoni sino a 100.000 lire ad un massimo del 10 per cento per i patrimoni di 10 milioni ed oltre.

I patrimoni inferiori alle 50 mila lire erano esenti. Erano pure esenti i patrimoni lasciati da coloro che avevano 3 o più di 3 figli viventi e le successioni a favore del coniuge superstite quando questi concorresse all'eredità con 3 o più di 3 figli viventi. Minori riduzioni d'imposte erano pure concesse alle successioni quando i figli viventi erano meno di 3.

A tali imposte erano in generale assoggettate anche le donazioni.

L'ammontare della imposta era dedotto dal valore complessivo dell'asse medesimo ai fini dell'applicazione della normale imposta di successione.

Erano esenti le sucessioni dei militari caduti in guerra, e delle persone ad essi assimilate, devolute nella loro totalità in linea retta ascendente o discendente o al coniuge superstite, e i titoli del Debito pubblico espressamente dichiarati esenti con la legge di emissione dall'imposta di donazione e di successione.

L'ordinamento della suddetta imposta veniva modificato nel territorio occupato dalla repubblica sociale italiana con decreto interministeriale 10 marzo 1944, n. 97, che limitava e riduceva le esenzioni concesse dalla legge precedente a coloro che avessero avuto sette o più di sette figli.

Ma anche tale decreto veniva abrogato dal decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, che è ora in vigore in tutto lo Stato e di cui faremo in seguito un breve riassunto.

B) *Gli elementi essenziali della nostra imposta sulle successioni e di quella sul valore netto globale delle successioni.*

Premessi i cenni storici dianzi esposti, procedo ora brevemente alla indicazione degli elementi principali delle imposte surriferite.

Nella nostra legislazione l'imposta sulle singole quote successorie colpisce per l'ammontare netto dalle passività le trasmissioni della proprietà, dell'usufrutto, dell'uso o godimento di beni o di altro diritto, che si verificano per causa di morte, salvo le esenzioni concesse dalle leggi stesse o da leggi speciali (decreto-legge 30 dicembre 1923, n. 3271; decreto-legge 30 aprile 1930, n. 431 e decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90).

La tassa di successione di regola è progressiva e si applica alla eredità, od alle singole quote se gli eredi sono più di uno, ed ai legati, con aliquote crescenti secondo gli scaglioni in cui è ripartito il valore imponibile. Nei casi specialmente indicati è proporzionale, qualunque sia il valore imponibile.

Le aliquote della tassa sono pure tanto più alte, quanto più è lontano il grado di parentela o di affinità tra l'autore della successione e i successori.

I beni che formano oggetto della tassa di successione sono quelli che si trovano nello Stato al momento in cui la successione si apre indipendentemente dal luogo della morte dell'autore della successione e della sua qualità di italiano o di straniero.

Le aliquote dell'imposta sono quali risultano dalla tabella annessa al decreto legislativo luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90.

Nelle successioni in linea retta o fra coniugi le quote di eredità o di legato sono esenti sino a L. 100 mila.

Sono soggette alla tassa proporzionale nella misura costante del 5 per cento le trasmissioni a favore di corpi morali e di istituti italiani e stranieri aventi sede nello Stato (a condizione di reciprocità di trattamento) che abbiano per scopo il soccorso e l'assistenza delle classi meno agiate, l'educazione e l'istruzione, il culto e la religione (art. 29 lettera *H* del concordato tra la S. Sede e l'Italia) e così pure le devoluzioni a favore di enti pubblici per scopi di pubblica utilità diversi da quelli ora indicati.

I legati per scopo alimentare del valore non superiore a L. 3000 l'anno a favore dei domestici, dell'autore della successione, sono sottoposti alla tassa proporzionale di favore del 3 per cento.

E' norma generale che i beni siano stimati al valore venale che hanno in comune commercio.

Per ciò che riguarda i metodi di accertamento di questo valore, sono in vigore le stesse disposizioni che si applicano ai fini dell'imposta di registro sulle trasmissioni a titolo oneroso decreto-legge 7 agosto 1936, n. 1639, articoli da 16 a 21 e decreto-legge 5 marzo 1942, n. 186, art. 1).

L'imposta concernente i beni immobili, diritti reali, aziende industriali, quote di compartecipazione in società di commercio e navi, sono commisurate sul valore venale in comune commercio al giorno del trasferimento.

Per determinare il valore venale in comune commercio degli *immobili* si ha riguardo specialmente:

a) alle alienazioni, divisioni e perizie giudiziarie degli immobili stessi, anteriori di non oltre un triennio, o di altri immobili situati nella stessa località ed in analoghe condizioni;

b) al reddito netto di cui essi sono suscettibili;

c) e principalmente al valore corrente di mercato degli immobili stessi alla data del trasferimento.

Se si tratta di *beni mobili*, l'imposta si applica al valore dichiarato, oppure a quello risultante da inventario con stima o da contrattazione dei mobili stessi, anteriore di non più di sei mesi.

Le azioni, le obbligazioni ed i titoli del debito pubblico sono valutati al corso legale per contanti del listino di borsa del giorno della trasmissione. Le azioni, obbligazioni e titoli che non furono mai compresi nei listini di borsa o che cessarono di esserlo, vengono calcolati per il valore commerciale al giorno della trasmissione.

Se si tratta *di derrate o merci o generi di commercio* l'imposta è applicata sul valore risultante dai listini e libri delle Camere di Commercio o dalle scritture e libri dei mediatori o sensali.

Quando l'Ufficio del Registro, in base agli elementi di valutazione che possiede, ritenga che i prezzi dichiarati siano inferiori al valore venale, notifica al contribuente il valore che esso reputa doversi attribuire ai beni. Se il contribuente non intende aderire alla determinazione di valore fatta dall'amministrazione, deve, entro trenta giorni, presentare ricorso alla Commissione distrettuale delle imposte.

Inoltre sono in vigore le norme sottoelencate che si applicano soltanto alle successioni.

I gioielli e i denari di cui si presume l'esistenza nel momento della morte, si valutano in ragione del 2 per cento del valore totale degli altri beni dell'eredità al netto del passivo.

Se il valore della mobilia, compresa nell'eredità, non risulta da inventari legalmente attendibili, si presume che la mobilia abbia un valore pari al 5 per cento del valore totale lordo degli altri beni ereditari, compresi i gioielli e il denaro.

Non si comprende nel valore della mobilia quello dei cavalli, vetture, equipaggi, cereali, vini, fieni ed altre derrate, e tutto ciò che formava materia di un commercio da parte del defunto, perchè questi oggetti devono essere dichiarati secondo il loro valore venale.

Poichè le successioni sono soggette a tassa per il loro ammontare netto dalle passività, sono ammessi in deduzione i debiti certi e liquidi, legalmente esistenti al momento dell'apertura della successione, risultanti da atto pubblico, da sentenza passata in giudicato, o da scritture private che abbiano acquistato data certa, anteriormente all'apertura della successione.

Sono pure ammesse in deduzione dell'asse ereditario le spese d'infermità relative agli ultimi sei mesi di vita dell'autore della successione, e così pure le spese funerarie entro i limiti (oggi del tutto inadeguati) indicati dal secondo comma dell'art. 46 della legge del 1923.

La denuncia deve presentarsi nel termine di 4 mesi dal giorno della morte quando l'autore della successione è morto nello Stato, e in termini più lunghi se egli è morto in altre parti d'Europa o fuori di Europa (art. 46).

Quando per gli stessi beni una o più successione si aprono nel periodo di 4 mesi (termine che andrebbe esteso almeno a 2 anni) dall'apertura di una prima successione, i beni medesimi non possono essere colpiti che da una sola tassa di trasferimento, che è la più grave tra le tasse applicabili alle diverse successioni.

Si presenta con frequenza il caso che con la morte dell'ereditando il successore, se pure ottiene, sotto lo aspetto giuridico, un aumento di patrimonio, economicamente si trova in condizioni più disagiate di prima. Tale ipotesi si avvera specialmente per la vedova ed i figli minorenni, e qualche volta anche maggiorenni, di un impiegato o di un professionista provvisto di un piccolo patrimonio, i quali dopo la morte del capo di famiglia, sebbene abbiano ottenuto in successione il suo patrimonio, si trovano in condizioni più ristrette di prima, perchè la circostanza che il reddito proveniente dal patrimonio non serve più anche al mantenimento del capo di famiglia, è lontana dal compensare la diminuzione di reddito che la famiglia subisce per il mancato provento dell'attività del defunto, provento che può anche essere stato notevole.

Ed a ragione si presenta questo esempio come uno dei casi più dolorosi nelle vicende economiche delle famiglie dei professionisti e degli impiegati.

Nella mia opinione questo caso è meritevole di richiamare l'attenzione del legislatore per studiare la possibilità di un rimedio adeguato.

L'imposta sul valore netto globale dei trasferimenti a titolo gratuito, istituita col decreto-legge 4 maggio 1942, n. 434, convertito con modificazioni nella legge 18 ottobre 1942, n. 1220, e modificata col decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, colpisce indipendentemente dall'imposta di successione l'asse ereditario globale netto lasciato dall'autore della successione quando supera il valore di 250 mila lire. Tale asse è colpito da un'imposta progressiva da liquidarsi in base alle aliquote stabilite dall'art. 6 del suddetto decreto luogotenenziale.

Per l'asse ereditario o la parte di esso devoluta agli ascendenti o discendenti in linea retta e al coniuge superstite, nonchè ad enti morali, l'imposta è ridotta della metà.

Restano ferme le esenzioni o riduzioni dell'imposta sul valore globale dell'asse ereditario dei militari caduti in guerra o delle altre persone ad essi assimilate contenute nel decreto-legge 19 agosto 1943, n. 734.

I titoli del Debito pubblico dichiarati dalle leggi di emissione esenti dalle imposte di donazione e di successione sono esenti altresì dall'imposta sul valore globale dei trasferimenti a titolo gratuito.

Quando vi è concorso di eredi o di legatari, l'imposta sul valore globale si liquida sull'intero asse ereditario, e l'ammontare ottenuto è ripartito fra gli eredi e i legatari in misura proporzionale.

A questa imposta sono soggette anche le donazioni e le liberalità, comprese le costituzioni di dote, e quelle del patrimonio famigliare.

Sono abrogate le disposizioni contenute nel decreto-legge 4 maggio 1942, n. 1220, relative alle esenzioni dall'imposta nello stretto nucleo familiare.

CAPITOLO IV

Alcune notizie statistiche.

Gli elementi statistici relativi all'imposta sulle successioni sono stati regolarmente pubblicati da parte della Direzione generale delle tasse sugli affari finchè l'imposta non fu ridotta ai minimi termini col decreto-legge 30 dicembre 1923, n. 3271, che conservò l'imposta soltanto a carico delle successioni fra prozii e pronipoti cugini, ed altri parenti oltre il quarto grado, tra affini e tra estranei (compresi gli enti morali).

Con l'entrata in vigore di tale legge, venne naturalmente meno la possibilità stessa della rilevazione statistica tranne che per le poche successioni ancora assoggettate all'imposta; ristabilita l'imposta sulle successioni mediante il decreto-legge 30 aprile 1930, n. 431, a carico dei parenti e degli affini che ne erano stati esentati, ma esentate le successioni tra i genitori e figli quando i figli fossero due o più di due tra genitori e discendenti dei loro figli quando tali discendenti fossero pure due o più di due e così pure tra coniugi con due o più figli, l'amministrazione credette opportuno di limitare la rilevazione statistica al provento dell'imposta ed al numero ed al valore accertato dei trasferimenti a causa di morte e a titolo gratuito tra vivi dei soli fabbricati, terreni e aziende industriali e commerciali.

Per questo motivo devo a mia volta limitarmi ad esporre i pochi elementi di cui dispongo.

Ricordo tuttavia che le ultime statistiche provano anzitutto che su circa 600.000 morti all'anno, solamente una quinta parte lasciava una eredità patrimoniale, che poi, nel maggior numero dei casi, rappresentava valori molto modesti, mentre la percentuale maggiore del valore totale delle successioni era rappresentata dalle successioni mediocri, grandi e grandissime.

Per ciò che riguarda la ripartizione dell'ammontare totale delle successioni secondo il grado di parentela, esse venivano trasmesse ai discendenti, figli adottivi e ascendenti nel rapporto di circa il 65%, in quello di 8-9% tra coniugi, pure di 8-9% tra fratelli e sorelle, del 9-10% tra zii e nipoti, prozii e pronipoti, del 4 % tra altri parenti ed estranei e dell'1-2 % a Istituti di carità, società di mutuo soccorso ed altri enti morali.

In quanto alle successioni e alle donazioni della proprietà immobiliare e di quella di aziende industriali e commerciali, la seguente tabella che ho compilato, valendomi degli elementi pubblicati a pagg. 243 e 245 dell'Annuario statistico italiano per l'anno 1941 e che si riferiscono all'esercizio 1938-39, indica il valore accertato dei suddetti trasferimenti nelle singole regioni dello Stato e il provento dell'imposta.

Tali cifre che sono già discreti indici della ripartizione tra le singole regioni della proprietà immobiliare e di quella delle aziende industriali e commerciali individuali, e potrebbero diventare indici più sicuri se invece di riferirsi ad un solo anno rappresentassero la media dei valori di una serie di anni; ma da tali cifre non è permesso ricavare la percentuale della pressione che l'imposta sulle successioni esercita sul valore complessivo delle successioni stesse, perchè mancano i dati relativi alla proprietà mobiliare che pure anche nel nostro paese ha acquistato un'importanza eguale e forse anche un po' superiore a quella della ricchezza immobiliare.

Valore accertato dei trasferimenti a causa di morte e a titolo gratuito tra vivi (compreso il nucleo familiare) della proprietà immobiliare e della proprietà di aziende industriali e commerciali nell'esercizio finanziario 1938-39

	Trasferimenti a causa di morte	Trasferimenti a titolo gratuito fra vivi	Totale	Provento dell'imposta di successione (riscossione)
	(milioni di lire)			
Piemonte	657,2	61,9	719,1	23,4
Liguria	167,3	16,6	183,9	16,0
Lombardia	700,8	65,9	766,7	34,1
Venezia Trident.	84,0	11,8	95,8	2,2
Venezia G. e Zara	75,8	40,7	116,5	3,2
Veneto	454,4	49,8	504,2	13,5
Emilia	369.0	85,4	454,4	17,3
Toscana	251,3	39,4	290,7	15,1
Marche	96,7	31,7	128,4	4,4
Umbria	47,5	11,4	58,9	1,8
Lazio	260,4	57,4	317,8	13,2
Abruzzi e Molise	90,4	34,3	124,7	2,4
Campania	423,9	182,5	606,4	13,1
Puglie	202,3	117,4	319,7	7,9
Lucania	22,5	21,3	43,8	0,7
Calabrie	60,8	35,6	96,4	2,3
Sicilia	312,6	136,4	450,0	10,7
Sardegna	51,2	19,4	70,6	1,8
TOTALE	4.259,7	988,6	5.248,3	183,8
			1937-38	174,9
			1936-37	188,3

A sua volta le cifre seguenti indicano le entrate (accertamenti di competenza), procurate dall'imposta sulle successioni e donazioni negli esercizi dal 1937-38 al 1941-42 (Annuario statistico italiano 1943, pag. 129):

1937-38	183,3
1938-39	206,0
1939-40	209,5
1940-41	229,0
1941-42	283,2

Evasione dall'imposta. — L'evasione dall'imposta aveva luogo soprattutto nel caso di patrimoni che comprendevano titoli mobiliari al portatore; dopo introdotto il sistema della nominatività dei titoli azionari questa forma di evasione ha naturalmente cessato di essere possibile per i titoli azionari; ne resta però la possibilità per i titoli del Debito pubblico al portatore, ma non è evasione vera e propria, bensì *esenzione* quella concessa ai titoli del Debito pubblico che sono stati dichiarati esenti dalle imposte sulle successioni e donazioni con le leggi che ne hanno autorizzato l'emissione.

Vi possono essere parziali evasioni anche per la proprietà immobiliare, se si riesce ad occultarne il vero valore, ma questo abuso è oggi piuttosto limitato dati i mezzi di cui l'Amministrazione dispone per l'accertamento dei valori imponibili.

CAPITOLO V

Osservazioni conclusive.

L'imposta sulle successioni quale risulta dalle tabelle annesse al decreto luogotenenziale 8 marzo 1945, n. 90, è certamente molto grave, anche se si tien conto del fatto che tutte le altre imposte sono pure portate alle maggiori altezze possibili.

Diamo un solo esempio: un padre di famiglia lascia una successione di un milione di lire (la cui potenza di acquisto corrisponde presso a poco a quella di 60-70 mila lire prima della guerra) ripartita in parti eguali tra 3 figli, e l'usufrutto di legge alla moglie, che abbia compiuto i 50 anni di età.

Da diligenti conteggi che ho eseguito risulta che su tutto l'asse ereditario grava un'imposta complessiva di circa 73.800 lire eguale al 7,38 per cento dell'asse stesso. Su ciascuno dei 3 fratelli grava un'imposta di L. 26.142 e sull'usufrutto spettante alla vedova un'imposta di lire 687 (S. E. & O.).

La percentuale dell'imposta sarebbe corrispondentemente maggiore se la trasmissione avesse luogo tra coniugi, tra fratelli e sorelle, tra zii e nipoti, tra altri parenti ed affini e tra estranei, e così pure se si trattasse di un asse ereditario di valore superiore a quello preso in considerazione.

Sono cifre che fanno riflettere, essendo incerto se i singoli eredi possano pagarle con il reddito dei beni ottenuti in successione, oppure se per pagarle debbano vendere una parte della quota successoria ad essi spettante.

Qualora venisse dimostrato che l'impiego che lo Stato fa del provento dell'imposta risultasse più utile per la Nazione, considerata come un atto di quello che ne farebbero i singoli successori, si potrebbe anche ammettere che coloro che ottengono successioni di ingente valore debbano venderne una parte per pagare l'imposta, ma questa norma non può in nessun caso applicarsi alle successioni medie e minori perchè in contrasto con il principio che se non si vuole andare incontro alla disgregazione della proprietà privata e alla diminuzione della produzione, le imposte devono essere pagate coi redditi, e non con i patrimoni, sebbene nulla vieti che esse siano formalmente commisurate ai patrimoni come ad espressioni equivalenti dei redditi stessi.

Ma il limite surriferito deve essere osservato, perchè altrimenti, essendo i patrimoni in ciascun momento delle quantità di ricchezza determinate e non suscettibili di riproduzione periodica, si riducono le fonti stesse

della produzione di ricchezza, come è avvenuto più d'una volta nella storia e come non è escluso possa verificarsi anche oggi o nell'avvenire.

Queste disastrose conseguenze di una eccessiva pressione tributaria sono tuttavia meno probabili nella società contemporanea per l'impiego che viene fatto su larga scala del meccanicismo nella produzione economica, ma non conviene fare eccessivo assegnamento nemmeno su questa circostanza di fatto per evitare delusioni che potrebbero anche essere tragiche.

Certamente le necessità delle ingenti spese per la ricostruzione economica del paese giustifica una forte pressione delle imposte su tutti i redditi, e specialmente su quelli fondati ma, nella mia opinione, la nostra imposta sulle successioni ha raggiunto un'altezza tale che non può essere superata, senza che la sua eccessività contribuisca all'accelerazione ed intensificazione di quel processo della proletarizzazione delle classi medie, che per un complesso di disgraziate circostanze, è ora già in corso di attuazione.

BIBLIOGRAFIA

ALESSIO: *Saggio sul sistema tributario in Italia*, vol. II, Torino.

ALLIX: *Traité élement. de la science des finances*, V ediz., Parigi, 1927.

ANNUARI STATISTICI ITALIANI (tutti).

BESOBRASOFF: *Impôts sur les acts*, in « Mémoires de l'Académie de Saint-Pétersburg », vol. X, 1866.

BARBATI: *L'imposta sulle successioni nel diritto e nell'economia sociale*, Napoli, 1911.

BARON: *Zur Erbschaftssteuer in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik*, Jena, 1874.

BLUNTSCHLI: *Das Erbrecht und die Reform des Erbsrechts*, Nordlingen, 1879.

BOLLETTINO DI LEGISLAZIONE E DI STATISTICA COMPARATA, Roma, anni 1923-24 e 1924-25: *Il movimento della proprietà immobiliare in Italia*, ecc., anni 1926-27; *Le tasse nell'esercizio finanziario* 1925-26 *per regioni e provincie* e *La trasmissione della proprietà immobiliare*.

BONETTI: *Le leggi sulle tasse di registro*, Milano, Vallardi, s. d.

BOSSCHE (VON DEN): *L'impôt sur les successions en Angleterre, en France, et en Belgique*, Lovanio, 1900.

BOUCARD-JÈZE: *Cours élement. de science des finances*, V Ediz., Parigi, 1912.

BULLETIN (français) DE STATISTIQUE ET DE LÉGISLATION COMPARÉE, voll. IX-XI.

BORGATTA: *L'evoluzione dell'imposta successoria in Italia*, nel fascicolo dell'ottobre 1920 del « Contribuente », Milano.

CATINELLI: *Imposta sulle successioni nel diritto romano*, nella Rivista « Studi e Documenti di Storia e Diritto », anno VI, Roma.

CHRBULIEZ: *Précis de la science économique*, Parigi, 1862.

DE FRANCISCI GERBINO: *Le imposte patrimoniali e la valutazione del patrimonio fondiario*, Milano, 1912.

DALTON: *Principles of public finance*, Londra, 1923.

DE VITI DE MARCO: *I primi principii dell'economia finanziaria*, Roma, 1928.

DIETZEL: *Reichnachlassteuer oder Reichvermögenssteuer*, Berlino, 1909.

EHEBERG: *Grundriss der Finanzwissenschaft*, IV Ediz., 1928.

EINAUDI: *La guerra e il sistema tributario italiano*, Bari, 1927.

ID.: *Principii di scienza delle finanze*, II Ediz., pp. 189 e 190, Torino, 1940.

ESCHEMBACH: *Erbsrechtsreform und Erbschaftssteuern*, Berlino, 1891.

FASOLIS: *Scienza delle finanze e diritto finanziario*, II Ediz., vol. I, Padova, 1933.

FERRARI GIANNINO: *Ricerche sul diritto ereditario in Occidente nell'alto medio-evo*, Padova, 1914.

FLORA: *Manuale di scienza delle finanze*, VI Ediz., Livorno, 1921.

GANGEMI: *La politica economica e finanziaria del governo fascista*, Bologna, Zanichelli.

GARELLI: *L'imposta successoria*, Torino, 1896.

GEFFCHEN: *Erbrecht und Erbschaftssteuer*, in « Jahrbücher für Gesetzgebung », Verwaltung und Volksirtschaft, Lipsia, 1881.

GINI: *L'ammontare e la composizione della ricchezza delle Nazioni*, specialmente pp. 553-566, Torino, 1914.

GRAZIANI: *Natura economica delle imposte sulle successioni*, in « Studi Senesi », vol. VII, fasc. I, 1890.

ID.: *Istituzioni di scienza delle finanze*, III Ediz. Torino, 1929.

GRIZIOTTI: *Principii di politica, diritto e scienza delle Finanze*, Padova, 1929.

ID.: *Elementi di scienza delle finanze*, Firenze, 1932.

GUASTI: *Il regime fiscale nelle successioni e donazioni*, in « Problemi Italiani », 15 gennaio 1923.

HECKEL: *Zur Lehre der Verkehrssteuern*, in « Finanz-Archiv », 1890.

ID.: *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, Lipsia, 1907.

JÈZE: *Cours élement. de science des finances*, V ediz., Parigi, 1912.

LEROY-BEAULIEU: *Traité de la science des finances*, VIII ediz., vol. I, specialmente pp. 640-655, Parigi, 1912.

LORINI: *Scienza delle finanze*, Pavia, 1912.

MALGARINI: *Coordinazione giuridica delle imposte*, p. 103, Parma, 1885.

MARZANO: *Compendio di scienza delle finanze*, Roma, 1886.

MASCI: *Corso di scienza delle finanze e diritto finanziario*, Roma, 1938.

MAYR: *Zum Kampf um die Nachlassteuer*, in « Finanz Archiv », 1909, vol. I.

MEYER: *Die Principien der gerechten Besteurung in der neueren Finanz*, specialmente a pag. 358, Berlino, 1884.

ID.: *Ein Beitrag zur Lehre der Verkehrssteuern*, in « Finanz-Archiv », I fasc. del 1910.

NAVARRA-CRIMI: *La guerra e l'imposta sulle successioni*, in « Riforma Sociale », agosto, 1915.

NINA: *L'imposta di successione*, Torino, 1902.

NITTI: *Principii di scienza delle finanze*, Napoli, 1922-24.

PIGOU: *Public Finance*, Londra, 1928.

PESCATORE: *Logica delle imposte*, Torino, 1867, (pag. 179 e segg.).

PLEHN: *Introduction to the public finance*, IV Ediz., New York, 1921.

POSSENTI: *Le tasse sugli affari nel decennio fortunoso*, in « Riforma Sociale », gennaio-febbraio 1925.

PUVIANI: *Teoria della illusione finanziaria*, Remo Sandron, 1903.

Relazione al Re dell'on. Ministro delle finanze De Stefani sul decreto-legge 20 agosto 1923, n. 1803, con cui fu abolita l'imposta di successione nel nucleo familiare.

Relazione della Commissione del Senato estesa dall'on. prof. Vittorio Polacco sul disegno di legge che inaspriva i diritti tributari sulle successioni. Dir. I, Sessione 1919-20, n. 149-A.

RICARDO: *Principî di economia politica*, in « Biblioteca dell'Economista ».

RIGNANO: *Per una riforma socialista del diritto successorio*, Bologna, 1920.

SCHALL: *Le imposte sugli affari e sulle successioni*, in « Biblioteca dell'Economista », III serie, vol. XIV.

SCHANZ: *Erbschaftssteurn*, in « Handwörterbuch des Staatswissenschften », III Ediz.

ID.: *Studien zur Geschichte und Theorie der Erbschaftssteuern*, in « Finanz-Archiv. », 1900-1901.

SCHEEL: *Erbschaftssteuer und Erbschaftsreform*, Iena, 1887.

SCHULTZ: *The taxation of Inheritance*, Boston, 1926.

SELIGMAN: *The Inheritance Tax*, in Essays on Taxation », VIII Ediz. New York, 1913.

SÉVENÉ: *L'impôt sur la succession*, Montpellier, 1919.

STUART-MILL J.: *Principles of Political Economy*, Londra, 1873, libro V, cap. IX, sez. I.

TIVARONI: *L'imposta sulle successioni nella finanza contemporanea*, Torino, 1916.

UCKMAR: *La legge di Registro*, 4 volumi, Padova 1928.

VOCKE: *Die Abgaben, Auflagen und die Steuer*, ecc., Stuttgart, 1887, p. 621 e segg.

WAGNER: *Scienza delle Finanze, Traduzione italiana*, « Biblioteca dell'Economista », serie III, parte II, Torino, 1891.

WAGNER et DEITE: *Histoire de l'impôt*, Traduct. franc., Parigi, Giard et Brière, vol. II, pag. 185.

WEST MAX: *The Inheritance Tax*, II ediz., New York, 1908.

WILLS ACT: in « Laws of England » by the Earl of Halsbury, vol. XXVIII, Londra, 1916.

LA COMMISSIONE ECONOMICA

GIOVANNI DEMARIA, *presidente*
VITTORIO ANGIOLINI, *segretario generale*

ESPERTI:

Alberto ANGIOLILLO
Paolo BAFFI
* Nunzio BARIO
Pietro BATTARA
* Luigi Vittorio BERLIRI
Aldo BOZZI
Mario BRAIDOTTI
Federico CAFFÈ
Gianfranco CALABRESE
Amedeo CALVANO
Armando CAMMARANO
Pietro CAMPILLI
Alberto CAPANNA
Aurelio CARRANTE
Luigi CERIANI
Vittorio CIARROCCA
Lois CORBI
Alessandro DE FEO
Alfredo DE GREGORIO
Francesco DELLO JOIO
Giuseppe DEL VECCHIO
Valentino DOMINEDÒ
Giuseppe DI NARDI
Pietro GRIFONE
Serafino MAJEROTTO
Giuseppe MEDICI
* Giannantonio MICHELI
Alessandro MOLINARI
Giuseppe ORLANDO
Mario OSTI
Enrico OTTOLENGHI
Giuseppe OTTAVIANI
Giuseppe Ugo PAPI
Giannino PARRAVICINI
Giulio PIETRANERA
Giuseppe REGIS
Emanuele RIENZI
Carlo RODANÒ
Manlio ROSSI DORIA
Bruno ROSSI RAGAZZI
Carlo RUINI
Pasquale SARACENO
* Gaetano STAMMATI
* Sergio STEVE
Tullio TORRIANI
* Ezio VANONI
Felice VILLANI
Roberto ZAPPELLONI

N. B. — *Gli esperti indicati con asterisco, come competenti della Sottocommissione per la Finanza (coordinatore prof. Sergio Steve), hanno particolarmente curata la preparazione di questo volume.*
Segretari della Sottocommissione: Ettore Biferale e Paolo Basevi.

INDICE

PARTE PRIMA

INTERROGATORI

Dott. Francesco Coppola D'Anna ..... *Pag.* 1
Prof. avv. Antonio Berliri ..... » 11
Avv. Antonio Galamini ..... » 20
Avv. Achille Donato Giannini ..... » 30
Avv. Adolfo Giaquinto ..... » 38
Dott. Gaetano Balducci ..... » 43
Prof. Gustavo Ingrosso ..... » 53
On. Vittorio Emanuele Orlando ..... » 58
Prof. avv. Francesco Carnelluti ..... » 64
Avv. Luigi Biamonti ..... » 70
Prof. Antonio Pesenti ..... » 79
Dott. Pietro Fazzi ..... » 87
Dott. Luigi Calletti ..... » 98
Dott. Luigi Giordano ..... » 103
Prof. Salvatore Scoca ..... » 108
Prof. Ernesto D'Albergo ..... » 116
Sig. Giovanni Barbara ..... » 121
Prof. Enrico Allorio ..... » 124
Prof. Egidio Tosato ..... » 130
Prof. Gino Borgatta ..... » 136
Prof. Domenico Dell'Olio ..... » 145
Prof. Benvenuto Griziotti ..... » 150
Prof. Valentino Dominedò ..... » 159
Avv. Angelo Angelelli ..... » 163
Prof. Andrea Tudisco ..... » 167

PARTE SECONDA

RISPOSTE AI QUESTIONARI

Questionario n. 1. — Formazione delle leggi finanziarie ..... *Pag.* 175
Corte suprema di Cassazione ..... » 175

Questionario n. 2. — Bilancio dello Stato ..... » 180
Ragioneria Generale dello Stato ..... » 183
Prof. Angelo Riera ..... » 187

Questionario n. 3. — Controllo della gestione finanziaria ..... » 190
Istituto di Statistica ..... » 190
Ragioneria Generale dello Stato ..... » 191

Questionario n. 4. — Debito Pubblico ..... » 194
Banca d'America e d'Italia ..... » 194
Banco di Napoli ..... » 195
Federazione Italiana Pubblici Esercizi ..... » 196
Finsider ..... » 196
Prof. Francesco Coppola D'Anna ..... » 197
Prof. Marco Fanno ..... » 198
Prof. Renato Galli ..... » 198

Prof. Niccolò Introna ..... *Pag.* 199
Prof. Paolo Luzzatto Fegiz ..... » 199
Prof. Francesco A. Repaci ..... » 200

Questionario n. 5. — Ordinamento finanziario degli enti autarchici ..... » 201

Prof. Giancarlo Frè ..... » 202
Gruppo Intellettuali « Antonio Labriola » ..... » 203
Avvocatura Distrettuale dello Stato di Napoli ..... » 204
Sindaco del Comune di Roma ..... » 206
Segretario Generale del Comune di Firenze ..... » 207
Segretario Generale del Comune di Livorno ..... » 209
Segretario Capo del Comune di Potenza ..... » 210
Segretario Capo del Comune di Venezia ..... » 213
Regioniere Capo dell'Amministrazione Provinciale di Reggio Calabria ..... » 217
Camera di Commercio, Industria ed Agricoltura di Varese ..... » 219
Camera di Commercio, Industria ed Agricoltura di Vicenza ..... » 220

Questionario n. 6. — Garanzie giurisdizionali del cittadino in materia tributaria ..... » 222

Corte Suprema di Cassazione ..... » 222
Avv. Francesco Guzzardi ..... » 226

Questionario n. 7. — Sistema tributario ..... » 230

Ministero delle Finanze ..... » 232
Avvocatura Distrettuale dello Stato di Napoli ..... » 235
Banca d'America e d'Italia ..... » 237
Fiat ..... » 237
Geom. Leo Paganelli ..... » 238
Avv. Gino Avezza ..... » 238
Avv. Gino Bassi ..... » 240
Sig. Angelo Costa ..... » 241
Prof. Francesco Coppola D'Anna ..... » 243
Avv. Mario Cunietti ..... » 245
Avv. Leopoldo Ermetes ..... » 246
Dott. Manlio Fabro ..... » 251
Prof. Marco Fanno ..... » 252
Sig. Giancarlo Frè ..... » 253
Prof. Renato Galli ..... » 254
Studio notaio Guasti ..... » 255
Prof. Francesco Guzzardi ..... » 258
Prof. Paolo Luzzatto Fegiz ..... » 263
Prof. avv. Antonio Uckmar ..... » 266

PARTE TERZA

MONOGRAFIE

La formazione del bilancio dello Stato a cura della Ragioneria generale dello Stato... *Pag.* 273
Il controllo del bilancio (legislazione comparata) a cura dell'Avv. Luigi Picozzi ..... » 285
Il controllo del bilancio a cura del dott. Dario Quintavalle ..... » 311
La Finanza locale a cura del prof. Celestino Arena ..... » 325
Recenti tendenze dottrinali per il regolamento dei rapporti d'imposizione fra Stato ed Enti minori a cura del dott. Guido Guidi ..... » 361
La giurisdizione tributaria a cura del prof. Achille Donato Giannini ..... » 383
L'imposizione dei consumi e i Monopoli fiscali a cura del prof. Benvenuto Griziotti... » 395
L'imposizione sugli affari a cura del prof. avv. Antonio Berliri ..... » 411
L'imposizione degli incrementi patrimoniali a cura del prof. Mauro Fasiani ..... » 429
L'imposizione personale a cura del prof. Ernesto D'Albergo ..... » 453
Le Imposte di successione a cura del prof. Jacobo Tivaroni ..... » 467