MINISTERO PER LA COSTITUENTE

# RAPPORTO

DELLA

# COMMISSIONE ECONOMICA

*Presentato all'Assemblea Costituente*

V

## FINANZA

*I. - RELAZIONE*



ROMA
ISTITUTO POLIGRAFICO DELLO STATO
1946

MINISTERO PER LA COSTITUENTE

# RAPPORTO

DELLA

# COMMISSIONE ECONOMICA

*Presentato all' Assemblea Costituente*

V

## FINANZA

*I. - RELAZIONE*



ROMA
ISTITUTO POLIGRAFICO DELLO STATO
1946

CAPITOLO I

# DIRITTO ALL'IMPOSTA E FORMAZIONE DELLE LEGGI FINANZIARIE

§ 1. — *Portata della Costituzione e norme finanziarie.*

Molti dei problemi che si pongono in relazione alla disciplina costituzionale della materia finanziaria dipendono nella loro soluzione dai principi che saranno scelti intorno alla portata ed alla efficacia della Carta costituzionale. È evidente che se prevarrà il criterio della costituzione rigida, cioè di una costituzione le cui norme hanno valore vincolante per il legislatore ordinario e sono fonte di diritti soggettivi giudizialmente esperibili per i cittadini, la valutazione di ogni regola di cui si propone l'accoglimento sulla Carta statutaria per ordinare l'attività finanziaria, deve essere fatta tenendo presente come criterio di giudizio non solo la opportunità tecnica della disposizione, ma anche i limiti che essa pone all'azione del legislatore ordinario e gli inconvenienti che di fronte al variare delle circostanze obbiettive ed al modificarsi degli equilibri politici possono derivare dal racchiudere entro confini ristretti quella azione. Peraltro la natura di fonte di diritto soggettivo, che si attribuisce alla norma costituzionale nell'ipotesi in esame, esclude che la norma stessa possa esaurirsi nella formulazione di principi programmatici: ma esige che essa assuma la concretezza di una regola di condotta di cui sia chiaro e preciso l'ambito di applicazione.

Considerazioni diverse volgono sull'ipotesi che dovesse prevalere il sistema di una Carta di principi, di un documento, cioè che formula i criteri principali di un programma di organizzazione dello Stato da attuarsi in concreto mediante l'opera della legislazione ordinaria. Nelle formulazioni della Carta statutaria l'aspetto politico viene allora a prevalere sul contenuto normativo. In una costituzione flessibile tutte le dichiarazioni di principio possono essere proposte con la sola preoccupazione della chiarezza e del collegamento logico tra le varie parti della Carta. Il sindacato sulla rispondenza della legislazione ordinaria ai principi costituzionali, resta un mero sindacato politico. Questo significa che le leggi possono allontanarsi dal rispetto dei criteri programmatici accolti nella Costituzione qualora ne affiora l'opportunità in funzione del mutato equilibrio po-

litico e che non vi può essere un organo diviso da quelli che esercitano il controllo politico che abbia competenza per giudicare della conformità delle leggi alla costituzione e per richiamare il potere legislativo al rispetto dei principi costituzionali.

L'importanza della scelta preliminare tra costituzione rigida e costituzione flessibile è stata sottolineata in particolare nell'interrogatorio dell'on. Orlando. La Commissione, pur non prendendo posizione su un problema che esorbita dalla sua competenza specifica, ha tenuto conto della prevalenza di opinioni che pare si pronunci nel nostro tempo tra i costituzionalisti in favore di forme rigide di costituzione: ed ha cercato di valutare le varie questioni che si sono proposte anche in relazione alle conseguenze che la disciplina costituzionale può avere sull'azione del legislatore ordinario in un tipo di costituzione vincolante.

§ 2. — *Tipi di disciplina costituzionale della materia finanziaria.*

Come opposti tipi dell'ampiezza che può assumere la regolamentazione costituzionale della materia finanziaria, possono essere considerati due schemi, il primo dei quali tende a fissare nella costituzione le regole principali che riguardano la finanza, spaziando dai criteri informativi dei tributi fino ai principi amministrativi dell'entrata e della spesa e dei relativi controlli, mentre il secondo parte dal concetto che poche sono le norme finanziarie che cadono in considerazione in sede di organizzazione costituzionale, e queste sono quelle che attengono all'essenza del principio stesso di libertà e dei diritti fondamentali dei cittadini.

*a*) Come esempio del primo indirizzo possono essere ricordate le costituzioni di alcuni cantoni svizzeri. Nel cantone di Appensel la costituzione fu per molto tempo la sola fonte di diritto in materia finanziaria e tributaria, perchè tutte le norme, anche quelle che riguardano l'amministrazione dei tributi, erano contenute nella carta statutaria. Ancora oggi nelle costituzioni di molti cantoni elvetici sono formulati i principi che interessano l'organizzazione del sistema tributario . Si arriva talora fino a circoscrivere e definire l'oggetto dell'imposta mentre in altri casi sono formulate delle regole sull'affissione periodica delle imposte, sulla delimitazione dei soggetti, sull'interesse delle aliquote, sull'applicazione delle imposte progressive e così via. Si giustifica questo modo di costruire la carta statutaria con la necessità di garantire la libertà patrimoniale del cittadino entro il potere del legislatore, il quale non può così di-

sporre dei tributi e variarne i caratteri essenziali se non nella forma prevista per le modificazioni della costituzione.

*b*). Come esempio del secondo e più aggiornato tipo di costituzione può richiamarsi lo Statuto di Weimar, sul quale, al di fuori delle norme che interessano la regolazione di competenza tra Reich e Länder, la materia finanziaria è toccata acclusivamente:

α) Per dettare la regola del bilancio preventivo e del bilancio consuntivo, cioè in sostanza per dare il fondamento della disciplina del controllo dell'amministrazione del pubblico demanio;

β) Per fissare il principio che il credito pubblico può essere impegnato solo per bisogni straordinari e di regola per spese produttive e che ad esso può farsi ricorso solo con una legge formalmente perfetta;

γ) Per enunciare il dovere dei cittadini di concorrere alle opere pubbliche. La formula dell'art. 134 merita di essere richiamata anche per le successive discussioni: « Tutti i cittadini contribuiscono senza distinzione ai carichi pubblici in rapporto ai loro mezzi secondo la misura fissata dalla legge ».

Per questo schema l'intervento della costituzione sulla materia finanziaria è limitato ad argomenti essenziali riguardanti il maneggio del pubblico denaro e la fissazione del dovere del cittadino a concorrere alla pubbliche spese: e non va oltre la enunciazione di pochi principi fondamentali, che spetta alla legislazione ordinaria di svolgere e di applicare in istituti specifici, modificandoli col variare delle opportunità concrete.

Lo schema, se in astratto può apparire meno idoneo di quello prima considerato ai fini della difesa dei diritti dei cittadini, presenta però il pregio indiscutibile di non appesantire la Carta costituzionale con una serie di norme che debbono inevitabilmente contenere regole particolari, e rispondere quindi meglio alle necessità di una legislazione e di una amministrazione aderenti ai bisogni concreti. Per queste ragioni tutti coloro che hanno risposto all'inchiesta promossa dalla Commissione si sono pronunciati nel senso che le norme finanziarie suscettibili di essere accolte nella Costituzione sono molto limitate. D'altra parte la importanza delle norme in materia di finanza, il fatto che esse toccano interessi fondamentali dell'uomo, l'opportunità anche amministrativa di assicurare una certa permanenza nel tempo alla legislazione finanziaria, hanno indotto molti degli interrogati a suggerire la convenienza della formazione di leggi fondamentali finanziarie soggette per la loro approvazione e per la loro modificazione a particolari garanzie costituzio-

nali. Si ottiene così il risultato di snellire la costituzione, limitandone l'ambito ai principi essenziali : e di soddisfare alla esigenza della certezza e della permanenza delle norme fondamentali, finanziarie, esigenza che è largamente sentita e sulla quale si tornerà in seguito.

§ 3. — *Il diritto degli Enti pubblici al prelevamento delle imposte.*

Una interessante divergenza di opinioni si è rivelata nel corso dell'inchiesta intorno all'opportunità di enunciare della Carta costituzionale il diritto da parte degli enti pubblici al prelevamento delle imposte. L'opinione contraria alla inclusione di qualsiasi norma al riguardo è fondata sulla superfluità della enunciazione. A taluni il diritto al prelevamento dei tributi pare ovvio e non bisognevole di esplicite dichiarazioni legislative ; altri lo considera come un aspetto della sovranità dello Stato e quindi implicitamente compreso nell'affermazione della supremazia ; potere, altri pensa che, regolato il potere legislativo, l'applicazione di esso alla emanazione di leggi tributarie risolva il problema senza necessità di una dichiarazione costituzionale. L'on. Orlando sottolinea che la enunciazione è « non solo inutile, ma forse pericolosa, perchè presuppone un limite. Ora se noi abbiamo una 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 altre cose non le possa fare ».

Ma è appunto l'opportunità di porre un limite all'esercizio della potestà tributaria, che deve essere considerato. Acutamente la relazione della Corte di Cassazione chiarisce che la questione va riguardata sotto un punto di vista formale e sotto un punto di vista sostanziale. Quanto alla forma, importa stabilire come si attui la potestà tributaria, e cioè se il tributo debba essere imposto con una legge formale o se ne consenta l'imposizione per altre vie o per forme diverse e quali, e se ancora le leggi tributarie meritino una particolare garanzia costituzionale e quale. Sotto questo profilo la discussione sarà ripresa più avanti. Quanto alla sostanza, è viva in molti l'esigenza che la Carta costituzionale qualifichi la potestà di imporre tributi e qualificandola segni i confini della sua competenza. Unanime è l'opinione che in questa materia si deve procedere con estrema prudenza e delicatezza, per evitare che da formule eccessivamente crude e concrete derivi un irrigidimento ed una insostenibile limitazione all'opera del legislatore ordinario.

Per il prof. Borgatta, il diritto al prelevamento dei tributi dovrebbe essere enunciato parallelamente alla formulazione del concetto di proprietà privata e di limiti alla libertà patrimoniale, ed a questo studioso pare soddisfacente una disposizione dell'ordine di quella dell'art. 25 dello Statuto Albertino, pur consigliando di ricercare una formulazione più appropriata che consenta di esprimere anche una generale limitazione della concessione di esenzioni. Ad analoghe conclusioni arriva l'avv. Biamonti, il quale considera inoltre la possibilità di richiedere forme particolari per l'approvazione delle imposte extrafiscali, della imposte cioè che, prescindendo dalla ripartizione dei carichi pubblici tra i privati, si propongano come scopo immediato di agire determinandoli sull'azione economica o su altre attività dei singoli. L'esigenza di una limitazione quantitativa dell'esercizio della potestà tributaria è affermato dalla Corte di Cassazione la quale ritiene che « il limite sostanziale all'attività di imposizione tributaria, tenuto conto delle varie teorie che si contendono il campo in sede scientifica, deve essere dato da quella ormai maggiormente accreditata e che si riferisce alla capacità contributiva del contribuente » soddisfacendo così « alla fondamentale esigenza che il contribuente non sia gravato oltre il limite necessario alle possibilità di vita della sua economia individuale » : mentre il prof. Griziotti sottolinea che al fine di escludere la liceità dei tributi irrazionali bisogna affermare che ogni prelievo tributario deve essere giustificato da una ragione fondamentale, che egli ravvisa nella partecipazione effettiva o presunta ai vantaggi generali o particolari derivanti dall'appartenenza del contribuente all'ente che preleva il tributo.

La Commissione ritiene che si debba arrivare ad una qualificazione della potestà tributaria, e che a ciò si debba arrivare indipendentemente dalle opportunità tecniche e dalle opinioni che singoli studiosi e politici possono avere intorno ai limiti sostanziali di quella potestà, unicamente per la imprescindibile necessità di dichiarare uno dei fondamentali rapporti di diritto-dovere che presiedono all'organizzazione politica della società. La società che si organizza nello Stato e negli altri enti minori ha bisogno di mezzi economici per sostenere la propria organizzazione e questi mezzi economici gli enti pubblici si procurano attraverso una complessa azione, l'attività finanziaria, di cui l'esercizio del potere d'imposizione è parte.

Potrebbe parere necessario da un punto di vista razionale che si proceda anzitutto a definire la attività finanziaria in genere, e quindi l'azione con la quale l'ente pubblico raccoglie i mezzi di

cui ha bisogno, amministrando i beni patrimoniali, esercitando attività industriali e commerciali, prelevando i tributi, facendo pagare prezzi e diritti per servizi pubblici e prestazioni, contraendo prestiti e battendo moneta. Ma una così ampia definizione non risponde alla funzione della Carta costituzionale che non è quella di descrivere lo Stato e gli altri enti pubblici, ma piuttosto quella di definire i rapporti tra singoli ed ente pubblico e degli enti pubblici tra loro, con quel tanto di concretezza che è proprio della norma giuridica. Il fatto che le carte costituzionali si soffermino prevalentemente sul diritto di imporre, sulla emissione di debiti pubblici offerti alla generalità, sui canoni fondamentali della gestione del pubblico denaro, conferma che quello che interessa in sede costituzionale è da un lato il qualificare l'azione pubblica là dove invade e limita giuridicamente la posizione dei singoli, e dall'altro il garantire contro gli abusi e le dispersioni di beni pubblici da parte di coloro che li amministrano.

Ora il diritto di prelevare tributi non pare possa essere qualificato in modo soddisfacente con la semplice affermazione che le imposte richiedono per essere applicate una legge, considerandosi implicitamente risolto col rinvio ai caratteri di generalità, e quindi di eguaglianza, propri della norma di legge, tutte le necessità di definizione della potestà tributaria. Il dovere dei singoli di contribuire ai carichi pubblici ed il diritto degli enti pubblici di chiamarli a contribuire, merita di essere affermato esplicitamente proprio per dichiarare che nello Stato democratico la cosa pubblica è la cosa di tutti e che tutti hanno l'obbligo di concorrere all'azione comune col proprio sacrificio personale.

### § 4. — *Limiti all'esercizio della potestà finanziaria.*

Altro problema è il decidere se, qualificandosi la potestà tributaria, si debbano contemporaneamente porre altri limiti oltre a quelli discendenti dalla affermazione dell'interesse dei singoli all'esistenza della organizzazione pubblica e del dovere di concorrere a sostenerne gli oneri.

Questi limiti sono stati prospettati in diverse direzioni:

*a*) Come s'è visto, alcuni richiedono che la potestà tributaria venga nettamente discriminata da altra forma di azione pubblica, la quale attraverso l'obbligo del pagamento di talune somme nelle casse pubbliche tende ad influire sulle determinazioni dei singoli nella vita economica o nella vita sociale. Si ripropone così il

problema della finanza extra-fiscale: e lo si ripropone sotto il profilo di escludere dal campo dei tributi e quindi dell'applicazione delle regole proprie a questo campo, i provvedimenti che hanno una giustificazione diversa dall'interesse dei singoli alla vita ed all'azione degli enti pubblici. Il problema, per quanto interessante dal punto di vista teorico, perde notevolmente di valore nei suoi termini concreti. Non vi è dubbio che ogni tributo opera nella vita economica e sociale, determinando una serie di azioni e reazioni, di modificazioni del modo di essere dei singoli, di variazioni nelle correnti di produzione e di consumo, che la scienza delle finanze ha analizzato e descritto nel capitolo della diffusione delle imposte. E poichè il legislatore nel disciplinare le imposte e le loro modalità, tiene conto necessariamente dei loro effetti immediati e remoti, è lecito assicurare che si passa gradatamente dalle imposte in cui prevale il criterio puro dell'imposizione ai provvedimenti ispirati prevalentemente da opportunità extra-fiscali, tanto che appare difficile in concreto identificare il punto in cui si degrada dall'uno all'altro ordine di fenomeni. La Commissione ritiene che qualsiasi tentativo di differenziare le due attività si risolverebbe in una complicazione della formula legislativa definente il dovere tributario ed agli inconvenienti di tale complicazione non corrispondono apprezzabili vantaggi pratici soprattutto se verranno prese in considerazione le proposte di cui si farà cenno innanzi (§ 10), sulla opportunità di richiedere forme rigorose e particolari cautele per la formazione e l'approvazione delle leggi di imposta. Pare allora preferibile lasciare alla dottrina di approfondire ulteriormente la natura della finanza extra-fiscale e di rimettersi alla elaborazione giurisprudenziale per la risoluzione dei problemi concreti che sorgono intorno alla applicazione delle regole proprie dei tributi ai provvedimenti che del tributo conservano unicamente la forma.

*b*) Si propone d'altra parte di delimitare il campo di azione della potestà tributaria quanto all'oggetto. Anche se si supera per le ragioni già accennate, l'istanza di fissare nella Carta costituzionale gli elementi fondamentali del sistema tributario, resta sempre viva la esigenza di non abbandonare il singolo all'indiscriminato esercizio del potere di imposizione. La formula dell'art. 25 dello Statuto Albertino che dichiara l'obbligo dei cittadini di contribuire «nella proporzione dei loro averi» costituisce un tentativo di porre un confine al potere di imposizione in conformità alla posizione prevalente tra gli studiosi ed i politici della prima metà del secolo XIX, i quali pensarono che il diritto di imposizione costituisse

un limite e venisse a sua volta limitato dal diritto di proprietà e che si dovesse esercitare senza incidere su quel diritto. La formula, è noto, fu sempre intesa in Italia come una indicazione programmatica sufficientemente vaga per non intralciare, neppure come indicazione politica, l'evoluzione del sistema di imposizione. Ma in altri ordinamenti, come ad esempio quello degli Stati Uniti, formule analoghe, furono intese in senso ben preciso e vincolante, nel senso cioè che l'imposizione dovesse essere in rapporto diretto con gli averi del soggetto: tanto che quando si volle introdurre l'imposta personale progressiva, si dovette modificare la costituzione. L'esperienza ha in tal modo reso evidente il difetto di formulazioni del genere. Esse rispondono al concetto intuitivo che esiste una relazione tra diritto di imposta e diritto di proprietà: ma i costituenti che le hanno accettate si sono spinti fino a dedurre da quella intuizione e quindi ad affermare nelle Carte costituzionali una correlazione anche quantitativa tra l'importo e la concreta consistenza patrimoniale del soggetto.

La dottrina più recente, attraverso una faticosa elaborazione, ha superato queste posizioni. Anzitutto pare chiaro ai più che la imposta non costituisce un limite del diritto di proprietà, se non nel senso vago e non tecnico nel quale si può assumere che le obbligazioni incidono su quel diritto. In secondo luogo i tentativi di creare nuovi fondamenti alla teoria politica ed economica dell'imposta condotti dalle varie scuole che si richiamano alle teorie del sacrificio o della capacità contributiva, hanno dimostrato che l'imposta nei suoi elementi costitutivi si fonda sì sulla ricchezza dei singoli, ma discrimina ed integra il dato quantitativo della ricchezza con altri fattori tratti dalla dinamica stessa della ricchezza (reddito, produzione, consumo, scambio, ecc.) o da condizioni personali del soggetto. Il semplice riferimento alla ricchezza. anche se si corregge il difetto di parlare solo di imposta *proporzionale* agli averi e si ammette esplicitamente la possibilità dell'imposta progressiva, non risponde alla essenza dell'imposizione: e l'accoglimento di una dichiarazione legislativa fondata su tale criterio, sopratutto se operante in una costituzione rigida, non può che risolversi in un grave ostacolo alla formazione di una legislazione rispondente alle esigenze di un moderno sistema tributario.

*c*) La costituzione di Weimar, che si è ricordata, parla di imposta ragguagliata ai « *mezzi* » dei soggetti « secondo la misura fissata dalla legge ». Ma anche questa formula non soddisfa alla esigenza di tracciare un criterio che permetta di costruire un limite

alla potestà di imposizione. Il vago riferimento ai *mezzi* accompagnato dal rinvio alla legislazione ordinaria, non significa in sostanza altro che riaffermare la necessità di una legge formale per l'esposizione dei tributi : ma non dà nessun criterio rilevante neppure in senso politico, per indirizzare l'attività del legislatore ordinario.

Qualora si accetti il concetto che la costituzione deve qualificare la potestà tributaria più in senso politico che non in senso rigorosamente tecnico e giuridico, il riferimento alla capacità di contribuire, suggerito dalla relazione della Corte di Cassazione, può forse essere preso in serio esame. Deve essere però chiaro che le più recenti costruzioni scientifiche tendono a dimostrare che la capacità contributiva non è una qualità obiettiva ed immutabile del soggetto, ma è il risultato di una valutazione, di un giudizio fatto dagli organi a ciò qualificati (il legislatore) intorno alla posizione del soggetto ed alla sua idoneità a concorrere ai carichi pubblici. Nel giudizio importano quindi i criteri di valutazione, che sono inevitabilmente politici e quindi legati all'equilibrio politico che si determina nel Paese in un particolare momento e gli elementi oggettivi che identificano la situazione del singolo, quali sono la ricchezza posseduta, acquistata o consumata ed i relativi accidenti (natura della ricchezza, sua funzione sociale, condizioni del possesso, dello acquisto, del consumo), le condizioni di famiglia, di sesso, di età, di stato civile ed eventualmente di cittadinanza e così via.

Queste precisazioni confermano che il riferimento alla capacità contributiva ha prevalentemente un valore di orientamento della futura azione legislativa e dal punto di vista giuridico pone un solo limite a quell'azione : che a situazioni uguali corrispondano tributi uguali. Ma poichè è rimesso al legislatore ordinario di apprezzare e decidere quali siano gli elementi che sono rilevanti per caratterizzare o differenziare le posizioni individuali, anche questo limite è in sostanza influenzato dalla valutazione di quel legislatore, a meno che la Costituzione non chiarisca, almeno in senso negativo escludendo la possibilità di far valere taluni elementi, come la cittadinanza o la razza, la portata del concetto di capacità contributiva.

### § 5. — *I soggetti della potestà tributaria e l'imposizione degli stranieri.*

La qualificazione della potestà tributaria dal punto di vista dei soggetti ha provocato nell'inchiesta minore divergenza di opinioni. Prevale il concetto che l'affermazione dell'eguaglianza di

fronte all'imposta risolve gli aspetti essenziali del problema, sia che questa affermazione venga posta in modo esplicito attraverso la dichiarazione che ad uguale situazione deve corrispondere uguale imposizione, sia che il principio risulti contenuto implicitamente nel richiamo alla capacità contributiva o nel rinvio alla legge, come unico mezzo di esercizio di quella potestà.

Qualche maggiore considerazione merita peraltro l'imposizione degli stranieri. Nello Stato moderno nessuno dubita che lo straniero sia soggetto alle imposte al pari del cittadino: e può considerarsi ormai superata anche l'opinione che dà all'imposizione dello straniero un fondamento diverso dall'imposizione del cittadino. Dalla più lontana antichità fino al sorgere del diritto internazionale moderno, la posizione dello straniero è sempre stata considerata differente da quella del cittadino nei riguardi dell'imposta. Si è talora ritenuto che il cittadino in quanto libero non potesse essere assoggettato all'imposizione diretta, mentre lo straniero al pari del vinto in guerra fosse sottoposto al potere dello Stato ospitale o vincitore e potesse essere obbligato al pagamento del tributo: si è altra volta insegnato che lo straniero, non essendo portatore di un interesse all'esistenza dello Stato dovesse essere immune dall'imposizione o potesse essere assoggettato solo ai tributi giustificati dal godimento di particolari servizi.

Senza insistere oltre su questi richiami, è certo che le più recenti elaborazioni della dottrina hanno consolidato l'insegnamento che non vi può essere giustificazione diversa del dovere tributario del cittadino e di quello dello straniero. Peraltro alcuni punti devono essere considerati:

*a*) nella gran parte delle costituzioni anche recenti, quando si definisce il dovere tributario si parla sempre di un dovere del « *cittadino* ». L'articolo 25 dello Statuto Albertino si riferisce ai « regnicoli »: l'art. 134 dello statuto di Weimar parla di « cittadini ».

Ciò ha – a parere della Commissione – un puro valore formale e dipende dalla circostanza che la potestà tributaria viene dichiarata in queste carte nel capitolo in cui si affermano i diritti e i doveri dei cittadini.

È una conseguenza questa della lunga tradizione, riaffermata con particolare vigore nella storia dai fermenti polilici conseguenti alla Rivoluzione francese, per la quale il problema della costituzione è prevalentemente il problema di dichiarare e disciplinare i rapporti tra sovrano e suddito, tra Stato e cittadino e questi rapporti vengono esauriti e racchiusi nelle categorie dei diritti e dei doveri.

In realtà il particolare modo di definire l'obbligo tributario non ha conseguenze politiche di qualche rilievo. Negli Stati almeno che accolgono il criterio della territorialità dell'imposta nonostante la formula costituzionale, non vi è stata mai apprezzabile differenza nella costruzione concreta dell'obbligo dei cittadini e degli stranieri. Comunque è bene che la formula legislativa eviti di perpetuare il dubbio di un diverso fondamento dell'obbligazione tributaria per i cittadini e per gli stranieri. Il sistema seguito da qualche costituzione, come ad esempio da quella Cecoslovacca del 1920, di parificare quanto ai diritti ed ai doveri essenziali tutti gli abitanti della Repubblica, salvo le eccezioni previste dal diritto internazionale, non risolve interamente le difficoltà che sorgono per il rapporto tributario, perchè non occorre la presenza fisica del soggetto sul territorio per essere obbligato al tributo, ma è sufficiente che esso vi eserciti anche per interposta persona una delle attività considerate rilevanti dalla legge. Il criterio logico preferibile è di fare riferimento all'appartenenza del soggetto all'ente impositore, sia dichiarando questa appartenenza nei suoi tre aspetti, politico, (cittadinanza), economico (produzione, scambio o consumo di beni) e sociale (partecipazione alla vita della società nazionale) : sia, il che concettualmente fa lo stesso, mettendo al centro della formula costituzionale l'interesse del soggetto alla esistenza ed all'attività dell'ente impositore.

*b*) Dal punto di vista sostanziale le qualità di cittadino e di straniero cadono in considerazione ed assumono particolare rilevanza in conseguenza del modo come viene costituito il rapporto tributario in relazione al territorio. È noto che i vari ordinamenti tributari possono al riguardo seguire il principio della *territorialità* o quello della *universalità*. Per il principio della *territorialità* il tributo viene applicato con riferimento a tutti i fatti imponibili che si verificano nel territorio dello Stato ; per il principio dell'*universalità*, l'imposta colpisce il cittadino per tutti i fatti imponibili a lui riferibili ovunque si verifichino, e lo straniero per i fatti che si presentano sul territorio dello Stato impositore. Dal punto di vista strettamente logico, poichè il criterio della universalità si riallaccia alla concezione dell'imposta come obbligo del suddito verso il sovrano, il principio della universalità porterebbe all'applicazione del tributo solo al cittadino ed al residente — *civibus et incolis tantum*, secondo la formula medioevale —, ma la intensità e la complessità dei rapporti economici internazionali del nostro tempo ha condotto perfino i paesi anglosassoni, che sono i maggiori assertori del principio, ad estendere l'imposizione

anche allo straniero non residente. Resta comunque evidente che la distinzione tra cittadino e straniero ha importanza per gli ordinamenti fondati sul criterio dell'universalità, mentre non ha rilievo per i sistemi, come il nostro, che applicano con conseguenza il principio della territorialità. Non pare alla Commissione che sia conveniente abbandonare il criterio tradizionale della territorialità : esso risponde ad una concezione più razionale e moderna dell'imposta, esso offre una guida sicura per la discussione delle doppie imposizioni, esso risponde alla opportunità della nostra economia, che è un'economia importatrice di capitali.

Resta da discutere la opportunità di sottolineare nella definizione della potestà tributaria il vincolo di territorialità che ne caratterizza l'esercizio nel nostro sistema. La Commissione propende per una risposta negativa. Invero il limite territoriale di tutte le potestà pubbliche risulta dal sistema del nostro diritto pubblico ; ed in particolare quello della potestà tributaria dal sistema delle leggi d'imposta. D'altro lato l'affermazione esplicita del limite territoriale in una costituzione rigida potrebbe creare delle difficoltà nella futura legislazione. Bisogna tener presente che le doppie imposizioni internazionali sorgono in gran parte per la difformità dei principi e dei criteri tecnici che inspirano la legislazione tributaria dei vari paesi. I conflitti di imposizione si risolvono attraverso adattamenti generali (modificazioni della legislazione interna) o particolari (stipulazione di trattati contro la doppia imposizione) dei divergenti e contrastanti sistemi d'imposta. Questa opera di adattamento potrebbe essere intralciata dalla affermazione rigida del criterio territoriale posto nella Costituzione. Ivi forse è conveniente lasciare al legislatore ordinario la possibilità di introdurre norme di rappresaglia per l'ingiustificata od eccessiva imposizione che ordinamenti stranieri tentassero di operare nei confronti di cittadini italiani.

Il criterio della territorialità, come criterio fondamentale ed ispiratore dell'ordinamento tributario italiano, sembra alla Commissione meriti di essere affermato nella legge fondamentale tributaria che la Commissione stessa auspica ; ma non pare debba essere codificato come rigido principio costituzionale.

*c*) È appena necessario ricordare che se è vero che secondo la concezione alla quale si inspira tutto il nostro diritto pubblico, la qualità di straniero o di cittadino non può essere assunta come criterio costituzionalmente rilevante per l'assoggettabilità all'imposizione, ciò non significa che quella qualificazione sia assolutamente irrilevante in sede di costituzione concreta del nostro sistema tributario.

L'essere cittadino o straniero, l'essere residente o non residente, si traduce talvolta in una concreta differenza di posizione, di cui la legge non può non tener conto. La cosiddetta tassa sul capitale delle società straniere (R. D. 30 dicembre 1923, n. 3280 tit. II) non è una imposta che aggravi in modo differenziale le società estere operanti in Italia, ma un tributo che ha la funzione di evitare che l'imposta di negoziazione sui titoli delle società discrimini contro le società italiane. Così talune norme accolte dalla legislazione in materia di pagamento o di esecuzione, che escludono lo straniero da benefici accordati al cittadino (ad es. rateazioni) o che richiedono particolari garanzie per ammetterlo a goderne, non sono giustificate da un diverso modo di considerare il fondamentale obbligo del cittadino e dello straniero, ma discendono dalla diversa posizione in cui si trovano gli individui appartenenti alle due categorie rispetto alla sicurezza di riscossione dell'imposta. Ancora: taluni tributi non possono che essere squisitamente tributi del cittadino o dello straniero, perchè rispondono a servizi od utilità che l'ente pubblico rende necessariamente soltanto all'una o all'altra categoria di soggetti, o perchè sono sostitutivi di prestazioni che possono essere chieste solo al cittadino (imposta militare, imposta sostitutiva di *corvées* ecc.); in sostanza, perchè rispondono a giusticazioni prossime che si danno solo nei confronti dell'uno o dell'altro gruppo di sottoposti alla potestà tributaria.

§ 6. — *Il divieto delle doppie imposizioni.*

Le risposte al quesito intorno alla convenienza di inserire nella Carta costituzionale il divieto delle doppie imposizioni sia interne che internazionali sono state tutte in senso negativo. La Commissione concorda in questa soluzione per quanto riguarda la doppia imposizione internazionale; e le ragioni sono state richiamate più sopra. Qualche considerazione ulteriore merita invece la doppia imposizione interna, la quale deve essere considerata soprattutto in rapporto ai problemi che potranno essere posti dall'accoglimento nel nuovo ordinamento dello Stato di larghe autonomie degli enti pubblici minori, in particolare degli enti pubblici territoriali.

La Commissione ritiene, infatti, che la misura in cui l'attività finanziaria è autonoma, costituisce un elemento di valutazione della autonomia dell'ente. Se autonomia significa possibilità di determinare la propria azione e se l'azione degli enti pubblici si traduce in pubbliche spese, che le entrate sorreggono, è evidente che il limite entro il quale

l'ente pubblico può procurarsi liberamente le entrate costituisce uno dei limiti di quella azione. Non basta che l'ordinamento costituzionale affermi che l'ente territoriale minore può decidere intorno alla propria attività, perchè possa considerarsi attuata la autonomia dell'ente se l'ente deve poi rimanere soggetto al controllo dello Stato nel momento in cui chiede i mezzi per espletare le proprie funzioni.

È pertanto certo che, venendo in discussione in sede costituzionale il problema dell'autonomia, dovrà essere discusso anche il problema dell'autonomia finanziaria e quello coevo del contemperamento dei vari poteri tributari che si eserciteranno nella società organizzata dallo Stato. La Commissione non è chiamata a prendere posizione sulla convenienza o meno che la costituzione contenga essa stessa le regole essenziali del riordinamento autonomo o si limiti ad affermare l'autonomia degli enti minori rimandandone la più precisa delimitazione ad un'apposita legge di organizzazione. Ma qualunque sia la via che l'Assemblea Costituente riterrà opportuno di seguire, alcune precisazioni possono e debbono utilmente essere fatte.

*a*) Il primo profilo sotto il quale dev'essere considerato il problema della contemperazione delle diverse potestà tributarie, è quello formale. Per ovvie esigenze di garanzia costituzionale, l'esecuzione della potestà tributaria richiede una legge: e poichè negli Stati moderni lo Stato tende ad affermarsi come unico titolare del potere legislativo, deve essere esaminato se ed in quali limiti si concili questa necessità con le esigenze della autonomia. Le soluzioni astratte che si possono offrire sono: α) delega all'ente minore del potere legislativo in materia tributaria; β) emanazione di leggi statuali conformi alla volontà espressa dall'ente minore di esercitare la propria potestà tributaria in una certa direzione; γ) formazione di una legge statuale di organizzazione del sistema tributario degli enti minori, con riconoscimento di una capacità più o meno ampia di applicare e di ordinare in concreto i tributi concessi attraverso regolamenti per l'emanazione dei quali viene riconosciuta la delega legislativa dello ente minore; δ) formazione di una legge statuale di organizzazione del sistema tributario degli enti minori, vincolante per questi enti o con limitate facoltà di determinazione in ordine ad esempio alle aliquote da fissarsi entro massimi e minimi indicati od alla applicazione di imposte di secondaria importanza, come è nell'attuale ordinamento della finanza locale.

Nelle varie ipotesi riassunte, si passa da un massimo ad un minimo di autonomia, e la scelta appare già in questa prima indicazione dipendente dall'estensione che si vorrà dare all'autonomia.

*b*) Dal punto di vista sostanziale, deve essere tenuto presente che le varie potestà tributarie si esercitano nei confronti della stessa economia e degli stessi soggetti, per cui è necessaria una contemperazione di esse, se si vogliono evitare eccessi di imposizioni insostenibili o salti d'imposta inammissibili e fonte di sperequazioni e d'ingiustizie. L'esperienza degli Stati nei quali il problema si è presentato in forma più acuta ed evidente, quali appunto sono gli Stati confederali o federali, suggerisce che la contemperazione può essere ottenuta applicando separatamente o congiuntamente taluni criteri che attengono : α) alla natura od all'oggetto della imposta, ripartendosi tra i vari enti la capacità di imporre le imposte reali e le personali, le imposte sui consumi, le imposte di fabbricazione, i dazi di confine e così via ; β) all'altezza delle aliquote nel senso che viene fissata l'aliquota massima applicabile da ciascun ente in relazione allo stesso oggetto imponibile, in modo che l'imposta massima risulti sostenibile ; γ) alla sovrapposizione dell'imposta di un ente all'imposta accertata e prelevata da altro ente ; δ) alla partecipazione di un ente al gettito dell'imposta amministrata da altro ente.

La portata ed il valore di questi criteri viene esaminato ampiamente nel capitolo di questa relazione dedicato alla finanza degli enti locali, al quale si fa senz'altro rinvio.

*c*) Infine in sede costituzionale deve essere sottolineato che nessuna legge di organizzazione e di contemperamento delle varie potestà tributarie, per quanto accuratamente studiata e formulata, può arrivare ad evitare che concreti conflitti di imposizione sorgano tra i diversi enti e minaccino di turbare l'ordinato svolgersi dei rapporti tributari. Sorge così la necessità di prevedere un procedimento e di indicare un organo competente per risolvere tali conflitti. Anche qui la soluzione dipende dalla organizzazione che si vorrà dare alle autonomie. Si può arrivare a considerare questi conflitti come conflitti costituzionali e riconoscere la competenza per risolverli alla corte delle garanzie costituzionali ; oppure si possono ridurre a semplici questioni di duplicazione o di eccesso di imposta, la decisione delle quali si può attribuire agli stessi organi competenti per decidere sulle controversie di accertamenti, così come si possono studiare soluzioni intermedie diversamente graduate in relazione all'intensità dell'autonomia riconosciuta all'ente.

Nell'incertezza della costruzione che prevarrà in sede di Costituente pare alla Commissione sufficiente l'avere impostata la questione od averne chiarita la grande importanza per l'organizzazione delle autonomie locali.

*d*) Il problema delle esenzioni tributarie è stato ampiamente discusso da parte degli interrogati e la pubblicazione in appendice delle risposte più caratteristiche esonera dall'approfondirne l'esame in questa relazione. L'indagine ha chiarito e circoscritto il concetto di esenzione, nel senso di escludere da essa tutte le norme che dell'esenzione hanno la forma e non la sostanza, rispondendo alla funzione di meglio descrivere il fatto imponibile attraverso la esplicita esclusione dalla fattispecie dell'imposta di elementi oggettivi e che in essa non rientrano. L'indagine ha anche reso evidente il fastidio che è diffuso in molti per il gran numero di esenzioni, che si sono venute accavallando, e che complicano l'applicazione dei tributi nella nostra legislazione.

Peraltro è opinione prevalente che in sede costituzionale non si possa andare al di là dell'affermazione della generalità e dell'uguaglianza dell'imposta; che non si possa porre un divieto rigido delle esenzioni senza creare un impaccio insuperabile ed ingiustificato all'azione del legislatore ordinario; che allo stato di cose vigente si può e si deve provvedere in sede di legislazione ordinaria, rivedendo, coordinando, eliminando le esenzioni attualmente in vigore.

§ 7. — *Competenza legislativa in materia tributaria.*

Dal punto di vista formale, tutti gli interrogati hanno confermato che la Costituzione deve esplicitamente od implicitamente porre il principio che l'applicazione dei tributi richiede una legge. È interessante peraltro notare che mentre tra gli interrogati coloro che hanno una preparazione prevalentemente giuridica (ad eccezione della sola risposta della Corte di Cassazione) hanno escluso recisamente che in materia di tributi si possa ammettere la facoltà del potere esecutivo di legiferare, gli economisti hanno sottolineato le ragioni che in casi eccezionali possono giustificare l'accoglimento di un principio diverso, pur aderendo in linea di principio alla esclusività del potere legislativo.

La Commissione ritiene che sia opportuno affermare nella Carta costituzionale il principio che l'introduzione dei tributi è materia di esclusiva competenza legislativa. È vero che la consuetudine costituzionale ha sempre ammesso la possibilità dei decreti catenaccio: e che nei momenti di gravi perturbamenti economici o di urgenti necessità, come nel caso di guerra, il procedimento della legislazione ordinaria appare eccessivamente lento ed inadeguato ai bisogni straordinari. Ma si deve considerare come una esigenza inderogabile, quella

di reagire in modo deciso ed evidente alla involuzione costituzionale che si è verificata sotto il fascismo, per la quale con la legge del 1939 la materia tributaria che la consuetudine costituzionale aveva sempre considerato come esclusiva riserva del potere legislativo, veniva invece riconosciuta di competenza del potere esecutivo. La gravità di tale involuzione appare solo se si consideri che l'origine del Parlamento quale ci pervenne attraverso l'evoluzione costituzionale inglese, si deve ravvisare proprio nella necessità del sovrano di riunire i rappresentanti del popolo per ottenere la concessione delle imposte; che l'approvazione delle leggi di imposta e la loro messa in riscossione fu sempre l'arma con la quale il Parlamento difese la propria esistenza e la propria autorità contro l'esecutivo; che il tributo incide sullo esercizio di taluni dei diritti fondamentali della persona, per cui la competenza esclusiva del potere legislativo assume l'importanza di una garanzia di libertà.

Il problema dell'urgenza è certamente un grave e serio problema; ma pare che alle maggiori necessità che esso affaccia può essere provveduto entro la linea delle esperienze fatte in tutti i paesi a regime parlamentare. I decreti catenaccio, cioè i decreti che portano variazioni di tariffe, che se conosciute in precedenza darebbero luogo a speculazioni private ingiustificate ed a forme intese ad evitare l'aggravio, possono essere esplicitamente ammessi nella Costituzione e fatti oggetto di particolare regolamento inteso ad assicurarne la sollecita presentazione e discussione al Parlamento. Invece per le altre ipotesi di urgenza, come nel caso di guerra o di crisi economica, soccorre la delega di poteri: essa, nel mentre fa salva la preventiva valutazione politica dell'urgenza da parte del Parlamento, assicura una sufficiente rapidità di adattamento della legislazione alle necessità insorgenti.

§ 8. — *Regole formali della legislazione tributaria.*

Una certa divergenza di opinioni si è manifestata intorno alle regole formali della legislazione tributaria. Molti ritengono che la particolare materia per la sua importanza e per la sua incidenza rispetto i diritti fondamentali dell'uomo, richieda particolari garanzie costituzionali, e cioè una maggioranza qualificata per l'approvazione delle relative leggi od un *quorum* speciale per la validità delle sedute nelle quali esse vengono discusse. Si può richiamare al riguardo il precedente di talune costituzioni straniere, le quali, come quella irlandese, prevedono un procedimento particolare per l'approvazione delle leggi di imposta.

In tempi nei quali l'intervento diretto dello Stato nell'economia si profila ben più energico e decisivo di quanto non sia quello attuato mediante l'imposizione, può parere ingenuo e fuori della storia insistere esclusivamente sull'interferenza dell'imposizione col diritto di proprietà privata. In realtà accanto ai motivi tradizionali, sono venuti affiorando a sostegno della richiesta di garanzie costituzionali per la legislazione tributaria altre esigenze vive, attuali e largamente sentite.

È universale il rilievo che il sistema della legislazione per decreto legge ha creato una situazione caotica, frammentaria, insostenibile nella legislazione tributaria; che il normale cittadino con una normale diligenza non arriva a conoscere tutti gli obblighi e tutti gli adempimenti che gli sono richiesti dalle leggi d'imposta, per cui nella confusione e complicazione delle norme trova un facile alibi per violare anche gli obblighi essenziali per la buona amministrazione dei tributi: che gli stessi funzionari della pubblica amministrazione si orientano difficilmente nella selva selvaggia delle norme tributarie; che il troppo rapido variare delle regole dei tributi e l'incauta introduzione di nuove forme d'imposta rinnova continuamente gli attriti propri delle nuove imposte, irritando le economie, rendendo instabili gli accomodamenti e gli equilibri dei rapporti, creando e mantenendo nocive ragioni di incertezza nelle previsioni degli operatori.

In sostanza questi rilievi si risolvono e si concludono nell'affermazione che il sistema tributario per essere efficace, e per essere sopportato coi minori inconvenienti, deve avere un fondamentale carattere di permanenza nel tempo, in particolare nella sua struttura formale; e tale permanenza si pensa di realizzare richiedendo forme rigorose per l'approvazione delle leggi d'imposta. Si aggiunge che i caratteri tecnici della legislazione tributaria sono complessi e richiedono per la loro disciplina, esperienza e competenza e non sempre le assemblee legislative per la loro origine politica e per il necessario modo della loro formazione, dimostrano di possedere. Si propone ancora da alcuno che l'opera del legislatore sia preceduta ed affiancata dall'opera di tecnici: e la Commissione ritiene degna della massima considerazione la proposta avanzata dal prof. Tosato nel suo interrogatorio, al quale si rinvia.

La Commissione pensa inoltre di dover segnalare un motivo che è affiorato in molte delle risposte raccolte. Nella legislazione tributaria, si possono nettamente distinguere tre ordini di norme:

*a*) i principi generali dell'imposizione;

*b*) il sistema formale dell'amministrazione dei tributi, com-

prendenti l'accertamento, la messa in riscossione, la percezione della imposta, la tutela dei diritti dei singoli nei confronti dei tributi, ivi compresa la repressione della violazione delle leggi finanziarie;

*c*) le regole sostanziali dei singoli tributi.

È evidente che le norme appartenenti ai primi due ordini hanno la possibilità di una maggiore permanenza nel tempo che non le regole dell'ultimo ordine. Quando le necessità del bilancio o l'opportunità politica consigliano l'introduzione di un nuovo tributo, quello che importa è la descrizione dell'oggetto imponibile e la fissazione della aliquota. Le forme dell'accertamento e della messa in riscossione vengono in genere indicate mediante il rinvio a sistemi di altre imposte già in vigore.

Pare ancora alla Commissione che le necessità e le opportunità politiche e tecniche della legislazione in materia di tributi e quella convenienza di semplificazione e di uniformità che si è più volte ricordata, potrebbero essere risolte da un sistema per il quale:

*a*) nella *Costituzione* si contenesse solo la dichiarazione dello obbligo tributario e la indicazione di eventuali regole particolari sulla formazione delle leggi d'imposta e sulla esclusione o limitazione di forme di legislazione tributaria diverse dalla legge formale;

*b*) si formulasse un *codice o legge fondamentale* dei tributi contenente le regole sui principi generali sulla dichiarazione e sull'accertamento, sulla messa in riscossione, sulla esazione, sui privilegi, sul rimborso dei tributi, sulla giurisdizione e sul procedimento tributario, sulle penalità in materia d'imposta. A questa legge fondamentale si dovrebbe assicurare una certa permanenza nel tempo, sia dandole il carattere di legge costituzionale o fondamentale, se una gerarchia di leggi dovesse essere accolta nella Costituzione, sia richiedendo particolari forme e garanzie per la sua modificazione, sia semplicemente affidandone la difesa contro troppo facili rimaneggiamenti all'autorità che promana da un sistema armonicamente studiato e costituito;

*c*) si procedesse ad una revisione organica delle troppo numerose e contrastanti *leggi d'imposta* per un più razionale coordinamento dei fatti imponibili e delle regole prossime proprie dei singoli tributi, rimettendo invece alla legge del bilancio la determinazione e le modificazioni delle varie aliquote d'imposta (v. § 11), più facilmente mutevoli nel tempo, a seconda del variare delle necessità.

La gerarchia che viene così automaticamente a stabilirsi tra i vari ordini di norme, garantisce, secondo il pensiero della Commissione la chiarezza e la semplicità nell'applicazione dei tributi e nell'inter-

pretazione amministrativa e giurisdizionale delle leggi che li reggono, con grande vantaggio per i cittadini, per lo Stato e per l'educazione civica al rispetto dell'obbligo tributario.

§ 9. — *L'approvazione delle aliquote delle imposte.*

Una questione particolare, ma di notevole rilievo, èquella di decidere se le aliquote debbano essere contenute, come ora avviene, nelle singole leggi d'imposta o se non sia preferibile, almeno per i tributi fondamentali, che esse vengano approvate anno per anno, come allegato della legge di bilancio, così come avviene in Inghilterra.

A molti membri della Commissione pare che il secondo metodo meriti particolare considerazione. Esso presenta il grande vantaggio politico di rendere plastico ed evidente ad ogni cittadino, il rapporto che passa tra un determinato tipo di politica della spesa e l'aggravio tributario; e ciò ha un notevole valore di educazione politica perchè importa un incitamento concreto ai singoli a partecipare attivamente all'azione politica nella società. In secondo luogo l'approvazione delle aliquote in uno con l'approvazione del bilancio, assicura il cittadino contro gli inconvenienti derivanti dalla possibilità che il peso delle imposte venga modificato in qualsiasi momento, il che perpetua uno stato di incertezza presso i singoli operatori economici.

Ma è sopratutto sul primo aspetto che la Commissione insiste, considerando il metodo suggerito come un efficace strumento di discussione dell'interesse alla politica e quindi di educazione alla democrazia (su questo punto si veda anche ampiamente il cap. II par. 7 di questo stesso volume).

§ 10. — *L'iniziativa in materia di leggi finanziarie.*

L'iniziativa in materia di leggi finanziarie è regolata o dall'art. 10 dello Statuto albertino nel senso che ogni legge d'imposizione dei tributi o di approvazione dei bilanci e dei conti dello Stato deve essere presentata prima alla Camera dei deputati e poi al Senato. L'origine storica delle norme è nota. Essa si riallaccia ad una norma della consuetudine costituzionale inglese, la cui giustificazione è incerta nella stessa dottrina costituzionale di quel paese.

Il principio affermatosi agli inizi del secolo XV si ricollega ai contrasti tra Corona, Camera dei Pari e Camera dei Comuni, che erano contrasti sul terreno politico, quando ognuno di questi istituti

tentava di affermare la propria supremazia. La spiegazione più largamente accolta tra i nostri costituzionalisti, è che costituendo la discussione e l'approvazione delle leggi tributarie e del bilancio uno dei mezzi più efficaci di controllo dell'azione del potere esecutivo, l'art. 10 tende a riservare il primato di tale controllo alla Camera elettiva considerata come diretta emanazione del popolo.

In verità l'attenuarsi della concezione meccanica ed esterna della rappresentanza del popolo ha tolto ogni valore attuale alla giustificazione; mentre sono apparsi evidenti gli inconvenienti pratici del principio. Molti ricordano che il ritardo nella approvazione delle leggi di bilancio da parte della Camera dei Deputati obbligava spesso il Senato ad una troppo rapida discussione di essa, sotto l'assillo della necessità di arrivare alla sua approvazione entro il termine prescritto.

La Commissione non sa quale decisione sarà assunta intorno al problema della bicameralità, nè come sarà regolata la formazione della eventuale seconda Camera nè infine come saranno costituiti i rapporti tra le due Camere. In questa incertezza la Commissione non ritiene di poter utilmente approfondire l'indagine sul problema particolare considerando soluzioni concrete. Essa osserva però:

*a*) che se dovesse prevalere il principio di una più ristretta competenza della seconda Camera rispetto alla prima, non vi è dubbio che la materia finanziaria, in particolare per quanto attiene all'approvazione delle leggi d'imposta e delle leggi di bilancio, è materia tanto delicata e grave da imporre l'esame da parte di entrambi i consessi legislativi;

*b*) che è indifferente l'ordine con cui l'esame viene effettuato. Non pare conveniente che vengano introdotte per l'ordine dell'esame delle leggi di finanza norme diverse da quelle che si dovessero fissare per l'esame di tutte le altre leggi.

CAPITOLO II

# FORMAZIONE DEL BILANCIO DELLO STATO

## Importanza costituzionale del bilancio dello Stato.

§ 1. — *Efficacia ed effetti del bilancio in uno Stato costituzionale.*

L'attività dello Stato, come quella di qualsiasi azienda economica, si svolge nel tempo senza alcuna soluzione di continuità. Tuttavia è evidente che per un complesso di ragioni, di carattere giuridico-amministrativo e contabile, è necessario fissare alcuni periodi di tempo (generalmente dodici mesi), che frazionano in « cicli » il flusso continuo della attività statale. Ognuno di questi cicli costituisce l'« *esercizio finanziario* », e per ognuno di essi si determinan in apposito prospetto tutti i movimenti economici dell'azienda statale, elencando tutte le entrate e le spese. Il documento che riassume in un quadro sinottico e raffronta tra loro gli elementi attivi e passivi della gestione statale (espressi in cifre, cioè in valori monetari) costituisce il « *bilancio* ». Esso può essere *preventivo* se si riferisce alla previsione degli elementi attivi e passivi di un esercizio futuro, ovvero *consuntivo* se contempla i risultati di una gestione compiuta. In quest'ultimo caso esso si definisce tecnicamente « *rendiconto* ».

Da quanto si è detto scaturisce l'importanza contabile ed amministrativa del bilancio, in quanto ha funzione di guida (bilancio preventivo) o di riscontro (bilancio consuntivo) per coloro cui è affidata, con il maneggio del pubblico danaro, la direzione di tutta l'attività statale. E tali erano le funzioni esclusive del bilancio dello Stato assoluto, quando la responsabilità degli amministratori si esauriva nei confronti del sovrano (vedi capitolo 3).

Peraltro, con il sorgere del moderno Stato costituzionale, il bilancio viene ad assumere, accanto a quello già delineato, un ulteriore significato ed una ulteriore importanza, da cui scaturisce appunto il valore politico e giuridico del bilancio stesso e della relativa legge di approvazione, valore ed importanza che debbono essere accuratamente delineati, perchè in questa sede acquista concreta rilevanza il problema dei rapporti fra i diversi poteri dello Stato. È noto, infatti, che lo Stato moderno si fonda sul principio della divisione dei poteri (legislativo, esecutivo od amministrativo e giudiziario). Tale principio, inteso all'inizio meccanicisticamente, come sistema dei pesi

e dei contrappesi, è stato successivamente interpretato in senso organico, come *normale* differenziazione di funzioni e come *normale* assegnazione di competenza. Lasciando da parte i compiti e le funzioni del potere giudiziario, la ripartizione di competenza fra gli altri due poteri può atteggiarsi in guise diverse: perchè o si configura — come meglio si vedrà in seguito — un rapporto deciso di supremazia del potere legislativo sull'esecutivo ovvero si configura un rapporto di collaborazione fra questi, su basi più o meno paritarie. A seconda che si accetti l'una o l'altra delle opposte tesi derivano conseguenze notevoli e diverse, che tutte si rispecchiano nella configurazione giuridica del bilancio. Non senza ragione si è detto che la storia del diritto al bilancio è la storia vera delle costituzioni e, malgrado i successivi sviluppi storici, i rapporti suddetti conservano sempre particolare importanza proprio nel campo che qui ci interessa.

§ 2. — *Rapporti fra potere legislativo e potere esecutivo.*

Spetta senza dubbio al potere legislativo, come investito della rappresentanza della volontà popolare, di *dichiarare* il diritto, cioè di porre norme giuridiche contenenti comandi generali la cui osservanza è raccomandata a sanzioni giuridiche. Non è peraltro difficile osservare, come mediante la legge, non solo si eleggano *fini* alla attività dello Stato, ma si predispongano *mezzi* per il conseguimento dei fini eletti, e si pongano *limiti* all'uso dei mezzi stessi. In tal modo l parlamento si pone come « titolare delle scelte » statali e svolge pertanto attività di amministrazione entro una sfera più o meno vasta. Quando il Parlamento, ad esempio, decide quanta parte delle entrate deve essere destinata alla costruzione di edifici scolastici e quanta alla costruzione di strade ferrate, adeguando i mezzi disponibili ai fini prescelti, esso compie vera e propria attività di amministrazione, ponendo dei vincoli alla successiva attività degli organi amministrativi. Il riconoscimento di questa attività amministrativa delle camere non è pacifica; in generale si propende ad escluderla per una interpretazione alquanto rigida della divisione dei poteri. Ma un attento esame della realtà farà riconoscere la effettiva partecipazione del Parlamento all'attività amministrativa, non solo nella forma di sindacato, ma in forma di vera e propria direzione. (La tesi opposta può vedersi nelle monografie Quintavalle e Picozzi pubblicate nel volume delle appendici).

Quanto all'attività del potere esecutivo (o amministrativo) in relazione all'ampiezza dei compiti che si attribuiscono al legislativo può assumersi che spetti ad esso:

*a*) o la pura e semplice *esecuzione* materiale dei comandi legislativi, con scarsa o con nessuna facoltà discrezionale;

*b*) o la *partecipazione*, sia pure in posizione subordinata, alla attività amministrativa del potere legislativo, quindi sempre nei limiti da questo assegnati, ma, entro tali limiti, con ampie facoltà discrezionali;

*c*) o la *intera attività amministrativa* per la esecuzione dei fini posti dal legislatore.

Si inserisce in questo problema la discussione sulla natura giuridica del bilancio: si osserva, infatti, da alcuni, che molta parte della materia del bilancio, sia per quanto riguarda l'entrata, sia per quanto riguarda la spesa, trova fondamento in leggi diverse da quella del bilancio: così le entrate sono disciplinate da leggi loro proprie, le spese per l'amministrazione traggono origine dalle norme relative ai diversi ordinamenti amministrativi e giudiziari, alle forze armate, ovvero alle disposizioni che regolano il debito pubblico, ecc. Da ciò deriva, almeno secondo una parte della dottrina, che il bilancio *presuppone* tutte le leggi esistenti e deve rispettarle, per modo che il suo contenuto risulta essere soltanto la *approvazione* di un conto patrimoniale, nel quale periodicamente si determinano la situazione economica dello Stato e l'uso che si fa delle contribuzioni dei cittadini; da questi rilievi si trae la conclusione che la legge del bilancio sia una legge puramente formale.

Si osserva però, da altri studiosi, che le camere nell'approvare la legge del bilancio non si limitano al semplice esame di un conto, ma svolgono un'attività propria di creazione. È appunto attraverso il bilancio che le camere esercitano lapropria attività amministrativa mediante la quale non solo si pongono in essere nell'ordine giuridico situazioni concrete. ma si attua la forma deliberativa parlamentare, attraverso cui lo Stato si determina a volere determinati atti e pone le condizioni della loro efficacia ed esecuzione.

Con molta acutezza, è stato avvertito che la legge del bilancio è al centro dell'attività parlamentare ed è necessario che questo convincimento entri nell'opinione del pubblico e dei singoli componenti le assemblee legislative, se si vogliono evitare molti dei malanni verificatisi in passato. Ove si pensi che tutta la complessa attività dello Stato moderno, con i crescenti molteplici interventi nel campo dei rapporti economici, si ripercuote sull'equilibrio del bilancio, l'affermazione di cui sopra non sembrerà avventata. Confluiscono così nel bilancio politica delle entrate e politica delle spese, il cui coordina-

mento pone in essere appunto i principali problemi di cui si farà cenno in seguito: dell'equilibrio fondamentale fra attività finanziaria ed attività economica, della unità del bilancio, dell'approvazione delle aliquote delle imposte, ecc.

Ne discende, secondo questa opinione, che per quanto riguarda le leggi di imposta — le quali costituiscono il tributo ed il sistema degli organi e delle funzioni necessarie per la realizzazione di esso — il bilancio fa conseguire all'amministrazione finanziaria lo scopo di tali leggi, mettendo in moto le funzioni necessarie per la loro realizzazione. Per quanto riguarda le entrate provenienti da obbligazioni contrattuali attive dello Stato, sia di diritto privato (locazioni canoni, ecc.) sia di diritto pubblico (concessioni demaniali, di servizi pubblici, ecc.) la legge di bilancio *autorizza* il Governo a fare entrare nelle casse dello Stato le somme ed i proventi dovuti per l'esercizio in discussione.

Occorre però precisare i limiti di impegnatività del bilancio, nei confronti del potere esecutivo. Perchè, ove questo si debba ritenere investito di funzioni puramente esecutive, e la specificazione specialmente per quanto riguarda le spese) sia estremamente spinta, si determina un rapporto di dipendenza strettissimo del Governo dalle camere legislative, alle quali il primo è costretto a rivolgersi continuamente anche per ottenere lo storno di fondi da un capitolo all'altro, pur se questi movimenti non implichino un aumento globale delle spese previste per l'esercizio. Invece l'attività amministrativa richiede almeno un minimo di continuità.

Ove, per contro, si decida di accordare al Governo una certa ampiezza di determinazioni, sempre entro i limiti globali delle spese previste (per esempio staziando nel bilancio del Ministero del Tesoro o anche in quelli dei singoli ministeri adeguati « fondidi riserva » che diano una certa larghezza di manovra), si viene in sostanza a concedere al Governo una delegazione più ampia ad amministrare e quindi gli si assicura una maggiore stabilità.

Insomma, sono da conciliarsi due esigenze contrastanti: quella di conferire al potere amministrativo una certa ampia ma non eccessiva sfera di autonomia e, per contro, quella di non svuotare il sindacato politico del Parlamento sull'azione dell'esecutivo. Si pongono in essere sotto tale riflesso altri problemi notevoli (analiticità del bilancio, elasticità dei capitoli, convenienza di un «fondo consolidato») dei quali, anche, si dirà in seguito.

§ 3. — *Disciplina del bilancio nella Carta costituzionale.*

Da quanto si è detto nei paragrafi precedenti emerge con evidenza la importanza costituzionale del bilancio, e ciò induce a domandarsi se sia opportuno che i principi generali che ad esso si riferiscono debbano essere addirittura inseriti nella carta costituzionale, o se piuttosto sembri sufficiente adottare qualche vincolo costituzionale (maggioranze o *quorum* particolari, deliberazioni a camere riunite, ecc.) per l'approvazione delle leggi che regolano la materia. È noto che lo statuto albertino si interessa scarsamente della disciplina del bilancio : solo l'art. 10 dispone che « la proposizione delle leggi apparterrà al re ed a ciascuna delle due camere. Però ogni legge d'imposizione dei tributi, o di approvazione dei bilanci o dei conti dello Stato, sarà presentata prima alla camera dei deputati;». Solo con le leggi di contabilità generale dello Stato succedutesi dal 1853 fino all'ultima (R. D. 18 novembre 1923, n. 2440, anch'essa modificata da altri provvedimenti susseguitisi) si è provveduto a dare un'organica disciplina al bilancio dello Stato.

Su tale punto i risultati dell'inchiesta eseguita dalla commissione, non hanno condotto ad accertare una prevalenza decisa di opinioni. Infatti, taluni interpellati si sono dichiarati per la negativa, ritenendo che l'accoglimento nella carta costituzionale sia pure dei soli principi generali relativi al bilancio, o la predisposizione di vincoli di carattere costituzionale possano provocare un eccessivo irrigidimento e quindi un inceppo all'attività dell'amministrazione. Per altro non sono mancati coloro che hanno espresso l'opinione che sia bene includere nella carta costituzionale i principi generali in materia di bilancio, o stabilire l'applicazione di un vincolocostituzionale alle norme che regolano la materia. Specialmente nel presupposto di una costituzione rigida — si è fatto presente — è opportuno che i principi generali in materia di bilancio vengano inseriti nella carta costituzionale od in una legge integratrice di pari efficacia.

La prima opinione non nega l'importanza costituzionale del bilancio, ma in un certo senso la lascia nell'ombra, affidandosi esclusivamente alla sensibilità politica del legislatore ordinario. Accogliendo la seconda soluzione (con l'una o l'altra delle alternative proposte) si avrebbe invece il vantaggio di sottolineare il carattere costituzionale dei principi fondamentali relativi al bilancio e di rafforzare, con appositi meccanismi giuridici, la tutela di questi, la quale sempre in definitiva riposa sul costume politico e sulla volontà energica di man-

tenere le libere istituzioni. La precisazione di questi principi generali sarà fatta a termine del presente studio, dopo la discussione dei problemi particolari.

## Equilibrio del bilancio.

§ 4. — *Equilibrio finanziario o contabile.*

Precisato il carattere costituzionale del bilancio è necessario esaminare se le norme vigenti in Italia rispondano alle esigenze di una piena, chiara ed ordinata cognizione dei fatti finanziari e della relativa importanza.

Sia dalle risposte pervenute ai questionari, che dagli interrogatori, risultano due correnti di opinioni. Secondo alcuni deve ritenersi che l'attuale sistema sia nel complesso abbastanza soddisfacente e che eventuali modifiche debbano essere introdotte con molta cautela; si sottolinea però la necessità di vigilare perchè le norme in questione siano puntualmente e rigorosamente rispettate. È, in sostanza, l'opinione della dottrina tradizionale, la quale, per bocca di uno dei suoi più autorevoli esponenti, il Luzzatti, affermava : « Abbiamo la fortuna di avere nella nostra contabilità di Stato ordinamenti organici sani, poderosi ed efficienti e bisogna quindi impedire che degenerino per la inosservanza o per la rilassatezza ».

Secondo altri invece (si veggano in particolare le risposte dell'Istituto di finanza dell'Università di Trieste) deve riconoscersi che le norme relative al bilancio sono esageratamente analitiche e formalistiche, per cui si rendono quasi inapplicabili e « sembrano la risultante di una esercitazione scolastica astratta, che non bada alle esigenze della realtà ». Si desiderano quindi riforme più o meno ardite e radicali; in modo che tutta l'amministrazione (e la contabilità) della vasta gestione statale possa divenire nello stesso tempo più sciolta e più efficiente.

E non è dubbio che se da una parte deve procedersi con grande cautela alla riforma delle norme di contabilità dello Stato, per non sacrificare quanto in esse vi è di buono; deve riconoscersi, d'altra parte, che l'esperienza pratica suffraga altresì l'opinione di quanti auspicano che tale riforma (la quale peraltro fu messa allo studio dalle amministrazioni interessate, ma poi fu abbandonata) venga finalmente attuata, ponendo in essere i nuovi istituti che la sempre crescente sfera di attività statale urgentemente richiede.

Non può tacersi, infatti, che le norme sul bilancio non solo sembrano fatte per epoche ormai tramontate di grande stabilità economica e di limitata attività statale, ma si presentano in taluni punti viziate da eccessivo formalismo e in altre, invece, piuttosto semplicistiche. Così, per esempio, il problema delle scritture contabili non è ancora avviato a soddisfacente risoluzione, malgrado le critiche della dottrina. È noto che le scritture contabili servono per tenere in evidenza i fenomeni finanziari, nei loro risultati numerici e compiono una funzione *sussidiaria*, ma sempre importantissima, accanto alla funzione giuridica ed economica. « *Le scritture elementari* » contengono l'analisi del lavoro amministrativo, le *scritture* « *complesse* » sono la sintesi delle scritture elementari, ma l'applicazione delle scritture complesse a metodo bilanciante nell'amministrazione dello Stato, forma oggetto di un'annosa disputa, sostenendosi da taluni la necessità di arrivare alla formazione di scritture sintetiche, opponendosi da altri che l'attuale sistema, fondato sulle scritture elementari offre tutti gli elementi di fatto e di riscontro che potrebbero chiedersi ad una scrittura metodica. Fin dal 1832 il Cavour fece voti perchè si introducesse anche nella contabilità dello Stato la partita doppia, indispensabile ad ogni buona amministrazione. Si oppongono ancora all'adozione delle scritture a partita doppia anche nella contabilità dello Stato — insieme ad una spiegabile forza di inerzia e di attaccamento ai metodi tradizionali — le difficoltà (peraltro transitorie) di riorganizzare su nuove basi gli uffici contabili, il cui personale, però, potrebbe essere sufficientemente guidato, sia da direttive ministeriali (necessarie per stabilire uniformità di criteri) sia dagli stessi funzionari dei gradi e delle categorie superiori.

Ugualmente deve riflettersi sulla circostanza innegabile che l'eccessivo formalismo delle norme provoca da parte delle amministrazioni attive la tendenza a sottrarvisi, tendenza determinata solo in parte dal desiderio di eludere i controlli, ma più ancora dalle esigenze di una più sciolta gestione. È sintomo di ciò la frequenza con cui vengono emanate disposizioni particolari e leggi speciali che derogano alle norme di contabilità generale, generalmente ampliando, oltre i casi previsti da queste, l'uso delle così dette « aperture di credito » (sugli inconvenienti di tale sistema ai fini del controllo si dirà nel cap. III). Tali deroghe, che si sono moltiplicate nei periodi di congiuntura, erano però già frequenti anche nel periodo anteriore : esse dimostrano appunto che le norme usuali, valide ed efficienti, in periodi di relativa stabilità economica e di limitata attività statale, non sono più sufficienti quando tali condizioni vengono meno (non è necessario

pensare ad un periodo di guerra, ma si rifletta che, per es., una politica attiva congiunturale o una politica di pieno impiego, ed in genere l'estendersi dell'attività statale, al di fuori dei confini tradizionali, richieggono il moltiplicarsi degli interventi governativi) ed è necessario che vengano adattate alle nuove esigenze.

Altrimenti l'amministrazione attiva sarà costretta, dovendo pure esplicare la propria attività a violare *materialmente* la legge, ricorrendo all'uso di fondi riservati, emettendo mandati con indicazioni di causali diverse da quelle effettive, o adottando altri accorgimenti più o meno insinceri.

La commissione ritiene pertanto opportuno insistere perchè il problema della contabilità dello Stato venga messa urgentemente e seriamente allo studio, allo scopo di ottenere una radicale semplificazione dei servizi ed una razionale tenuta delle scritture contabili, non per eludere in qualsiasi modo i controlli, ma al contrario, perchè — conferita maggiore scioltezza all'attività dell'amministrazione attiva — i controlli possano effettuarsi con maggiore efficacia e rapidità.

§ 5. — *Equilibrio economico.*

Secondo il Gladstone i pubblici bilanci non sono soltanto una questione di aritmetica, ma in molteplici maniere interessano la prosperità degli individui, i rapporti fra le classi sociali e la grandezza degli Stati.

Da allora sempre più si diffonde la persuasione che la solidità di una situazione finanziaria non può poggiare unicamente sul pareggio di un elenco di entrate e di un elenco di spese (*equilibrio formale*), esposti in un pubblico bilancio, e che non basti procedere a ritocchi di tributi od a riduzioni di spese per assicurare, al di là di un semplice equilibrio formale, altresì un più *profondo* e *sostanziale equilibrio* fra attività finanziaria ed attività economica in genere. Il fenomeno finanziario non può più essere considerato come un'attività di carattere secondario e marginale da limitare il più possibile, bensì deve essere posto in relazione con l'intera attività economica del paese. Solo inquadrando in tal modo il fatto finanziario è possibile accertare se la politica delle spese e quella delle entrate siano bene indirizzate, se il pareggio del bilancio sia effettivo, se gli espedienti messi in essere per conseguire tale pareggio siano effettivamente idonei allo scopo e quali ripercussioni esplichi, insomma, tutta questa complessa attività finanziaria sul livello del reddito reale della collettività.

È evidente però che le norme relative al bilancio possono assicurare soltanto quello che abbiamo definito l'*equilibrio formale* o finanziario. Quanto all'*equilibrio sostanziale* è altrettanto evidente che esso non può essere conseguito nè garantito attraverso la posizione di norme giuridiche. Unanime, però, da parte degli interpellati, è stato il voto perchè, almeno come prassi costituzionale si disponga che il ministro che presenta il bilancio illustri in una sua relazione tutti gli elementi che assicurano l'equilibrio economico fra bilancio dello Stato e attività economica in genere, fra spese pubbliche e spese private, mettendo in rilievo le conseguenze dell'attività finanziaria e della politica economica in genere.

Pare superfluo sottolineare la sostanziale diversità fra la relazione di cui sopra è cenno e quella, puramente finanziaria, di cui all'art. 80 della vigente legge di contabilità.

Un precedente del genere è offerto dal *White Paper* che, per iniziativa del Cancelliere dello scacchiere Kingsley Wood, da qualche anno accompagna i bilanci di guerra in Gran Bretagna; in esso vengono offerti i dati fondamentali relativi alla situazione economica del paese: livello del reddito nazionale, volume delle spese private e pubbliche, volume degli investimenti pubblici e privati, ecc. Qualche cosa di analogo è ora prevista negli U. S. A., i quali se pure hanno rinunciato all'idea di un « bilancio nazionale per la produzione e l'occupazione », hanno però deciso di compilare ogni anno una « relazione economica » (che si aggiunge ai già documentatissimi messaggi con cui il presidente trasmette al congresso il bilancio), nella quale vengono esposti i dati fondamentali di cui sopra.

Si avverte, insomma, in Italia e all'estero, in strati sempre più vasti, di studiosi e di tecnici, che non è soltanto all'equilibrio, puramente formale, del bilancio che bisogna guardare, semplice allineamento fra entrate e spese, ma al più profondo equilibrio fra l'attività finanziaria che preleva continuamente tributi da un determinato livello di reddito e l'attività economica che quel livello continuamente ristabilisce. La illustrazione di questo equilibrio deve essere offerta attraverso una relazione, corredata di dati statistici, intesa a mettere in evidenza le conseguenze strettamente economiche degli interventi statali, sia in sede di enunciazione di programmi futuri, sia in sede di giustificazione dei programmi attuati, in modo da consentire alle camere (ed alla pubblica opinione) di portare il proprio esame sulle premesse e sulle conseguenze dell'attività governativa, anche per valutare le responsabilità politiche del ministro competente.

La relazione del Ministro responsabile del bilancio avrebbe perciò una duplice funzione: 1) di giustificazione della intera politica economica statale, nelle sue premesse e nelle sue ripercussioni; 2) di documentazione, di fronte alle camere ed alla pubblica opinione, dei risultati dell'attività statale. Tale relazione si presenta tanto più necessaria oggi che l'attività dello Stato in materia economica ed i relativi interventi si svolgono non soltanto attraverso la diretta gestione statale, ma più spesso mediante enti economici, variamente organizzati (enti parastatali, aziende autonome, enti di privilegio, — come l'I.R.I., l'I.M.I., ecc. —, attraverso lo stesso istituto di emissione, sicchè è indispensabile tener conto non solo direttamente delle entrate e delle spese statali, quali risultano dal bilancio, e delle relative conseguenze, ma altresì della complessa attività e della gestione di tutte queste forme di amministrazione indiretta, la cui importanza diventa di giorno in giorno più evidente. Si tratta pertanto di sostituire sempre più ad un semplice bilancio finanziario un vero e proprio bilancio economico.

§ 6. — *La politica dei bilanci pluriennali.*

Proprio perchè l'equilibrio formale del bilancio non è, in fondo, che un artificio contabile, al disotto del quale occorre guardare al più sostanziale equilibrio fra attività finanziaria ed attività economica, risulta evidente quanto si è detto, all'inizio di questa relazione circa il valore puramente convenzionale dei « cicli » o « esercizi » in cui si fraziona l'attività statale. Come questa si svolge nel tempo senza soluzione di continuità, così le conseguenze della spesa pubblica impiegano un certo intervallo di tempo per spiegare i loro effetti. Da ciò deriva, secondo alcuni, che è artificioso richiedere che l'equilibrio di bilancio si consegua puntualmente in ciascuno esercizio e non piuttosto in periodi più lunghi, tanto più che la vita economica (di cui il bilancio statale è, come è noto, un fattore nello stesso tempo determinato e determinante) non si svolge come un flusso uniforme, ma è caratterizzato da ondate alterne di prosperità e di depressione.

Queste fasi alterne dipendono, più che da oscillazioni dei prezzi, le quali non sono che l'aspetto esteriore del fenomeno, da oscillazioni del reddito, nelle quali deve vedersi l'aspetto sostanziale e più profondo delle crisi economiche.

In relazione a tali fatti resta acquisito dalla dottrina il fenomeno della variabilità del gettito dei tributi, in connessione con le diverse fasi del ciclo economico, perchè aumentando o diminuendo il livello

del reddito collettivo, le imposte dirette ed indirette che ad esso attingono ne seguono anch'esse — sia pure con diverso grado di intensità e di prontezza — le oscillazioni in aumento o in diminuzione. A queste fluttuazioni le autorità finanziarie tentano di reagire con una politica tributaria di alleggerimenti od inasprimenti fiscali che difficilmente si palesa la più idonea ad attenuare l'ampiezza del movimento ondoso. D'altra parte è difficile che nei periodi di crisi lo Stato riesca effettivamente a contrarre le sue spese — in armonia con il diminuito gettito fiscale — in quanto in tali momenti forze diverse premono aspramente per ottenere piuttosto una espansione delle spese, per esecuzione di lavori pubblici, per pagamento di sussidi ai disoccupati, ecc. Il canone di un bilancio equilibrato tra entrate e spese viene così necessariamente infranto, dovendosi rinviare a periodi più prosperi il proposito di ristabilire l'equilibrio.

Ma di recente la dottrina ha mosso più decisi attacchi al principio tradizionale dell'equilibrio finanziario, movendo dalla considerazione che le spese pubbliche sono esse stesse suscettibili di provocare incrementi del reddito collettivo, mediante esecuzione di opere pubbliche e le conseguenti ripercussioni sull'occupazione e sul reddito : in sostanza, si dice, le spese statali, costituiscono reddito addizionale per determinati gruppi di imprenditori e di lavoratori, favoriscono maggiori consumi, eccitano nuove attività di produzione, stimolano finalmente la ripresa economica. Ovviamente queste affermazioni vanno accolte con le necessarie cautele, perchè non può farsi a meno di osservare che le spese statali solo in parte costituiscono veramente un reddito addizionale, capace di accelerare la ripresa, mentre un'altra parte — più o meno notevole — si astiene dal circolo ; come non si può fare a meno di osservare che le spese statali, per un complesso di ragioni, si palesano scarsamente ispirate a criteri di economicità e di produttività. Resta sempre la difficoltà pratica di precisare poi una corrispondenza anche approssimativa fra entità e durata di una fase di ascesa ed entità e durata di una fase di depressione.

Anche la politica delle entrate può costituire un ottimo strumento per alleviare ed attenuare la entità delle fluttuazioni cicliche, in quanto mediante accorti alleggerimenti od inasprimenti fiscali può dirigere gli invesimenti privati e stimolare l'attività produttiva in genere. Queste considerazioni sono state recentemente sviluppate e ribadite in occasione degli studi sulla « piena occupazione », osservandosi che il volume dell'occupazione è determinato dall'ammontare globale delle spese e degli investimenti e che, ove spese ed investimenti dei

privati non siano sufficienti, è compito dello Stato anzitutto provocarne con apposita politica fiscale l'incremento e, in definitiva, colmare la differenza eventuale mediante spese pubbliche coperte da prestiti. In base a tali considerazioni non sembra possibile negare, almeno in linea di principio e sia pure entro certi limiti, la esattezza delle accennate affermazioni, le cui indicazioni vanno tanto più favorevolmente accolte, ove si rifletta che sempre è da preferire una politica congiunturale attiva ad un insieme di provvedimenti slegati e dispendiosi che — bene o male — si finirebbe ad ogni modo col prendere durante un periodo di crisi.

L'entità del reddito reale collettivo costituisce il limite della politica congiunturale la quale, pertanto, mentre deve preoccuparsi di attuare una accorta redistribuzione degli oneri derivanti dalla congiuntura, deve avere come fine precipuo, attraverso la politica delle entrate e delle spese, di incrementare appunto il livello del reddito predetto.

Necessariamente occorre procedere con la dovuta cautela al riguardo, perchè — rotto il principio dell'equilibrio nell'ambito di ciascun esercizio — non v'è alcuna garanzia che le spese statali siano effettivamente produttive, ossia riescano ad incrementare o almeno garantiscano il ricostituirsi del reddito nazionale in periodo successivo ; del pari non v'è alcuna sicurezza circa la durata della fase depressiva, la quale potrebbe impegnare troppo a fondo le risorse finanziarie dello Stato, per consentire, poi, che esse si risollevino. In tal senso, cautamente affermative sono state le testimonianze raccolte, mentre generalmente negativo è stato il giudizio circa la politica delle cosidette riserve congiunturali di cassa (accumulazione di fondi nei periodi prosperi per essere erogati nei periodi di crisi). Nettamente contrario il parere del prof. Borgatta (vedi interrogatorio) il quale dubita della possibilità di precisare un concetto di equilibrio tra attività finanziaria ed attività economica e sopratutto di avere dati significativi al riguardo, non accogliendo il presupposto dell'interpretazione e della natura economica del fenomeno finanziario. In senso invece nettamente favorevole è stato il prof. Dominedò (vedi interrogatorio) il quale in sostanza accoglie la tesi più sopra riportata, affermando che l'intervento diretto dello Stato nel campo degli investimenti sia doveroso ed in certi casi conveniente, così come ritiene necessario il coordimento fra attività statale e attività privata nel campo della produzione.

§ 7. — *Il bilancio e l'approvazione delle aliquote di imposta.*

Ove si accettino le precedenti considerazioni sull'equilibrio sostanziale tra attività finanziaria ed attività economica, appare evidente che la predisposizione di un « piano finanziario », correlativo al piano economico dello Stato, esige una rigorosa correlazione fra politica delle entrate (attività finanziaria vera e propria) e politica delle spese (politica economica in senso lato). Attualmente le leggi tributarie sono affatto svincolate dalla legge di bilancio, pur costituendone, per così dire, un presupposto necessario, in quanto la legge di bilancio necessariamente le considera, sia per valutare il gettito presuntivo dei tributi, sia per promuoverne la realizzazione, ma non ne lede altrimenti l'autonomia (infatti la mancata approvazione della legge di bilancio — almeno secondo la teoria prevalente — ha efficacia soltanto sul momento esecutivo delle leggi di imposta, le quali per il resto rimangono in vigore). Questo sganciamento rende meno evidente la correlazione fra entrate e spese nel piano finanziario statale, come invece avverrebbe se si provvedesse, contemporaneamente all'approvazione delle spese stanziate in bilancio, anche alla determinazione delle aliquote delle imposte (di tutte o solo delle principali fra esse). Così appunto si usa fare in Gran Bretagna, almeno per quelle imposte come l'*income tax*, che non entrano a far parte del così detto « fondo consolidato ».

Anche qui le opinioni espresse in sede di interrogatorio e nelle risposte al questionario esprimono due tendenze. Taluni sono contrari alla innovazione, facendo presente che il metodo di approvare le aliquote delle imposte insieme con il bilancio può essere adottato in Gran Bretagna, perchè ivi, in sostanza, esiste una sola grande imposta diretta, in modo che effettivamente la sistemazione del bilancio può essere, quando occorra, sensibilmente modificata con la semplice variazione delle aliquote di tale imposta. La situazione italiana, si è detto, è ben diversa perchè nel nostro ordinamento le imposte dirette sono molteplici. D'altra parte limitare l'approvazione delle aliquote soltanto ad alcune imposte non avrebbe significato pratico. Si mette, infine, in evidenza che tale innovazione potrebbe ingenerare grave incertezza per i contribuenti, e non lievi difficoltà per gli uffici, specialmente per quanto si riferisce alla formazione dei ruoli, la cui compilazione resterebbe sospesa fino all'approvazione della legge di bilancio ed alla determinazione delle aliquote, a meno di non ricorrere alla formazione di ruoli suppletivi che complicherebbero vieppiù il lavoro amministrativo e confonderebbero i contribuenti.

Secondo altri, invece, si ritiene opportuno stabilire il principio che almeno le aliquote delle imposte fondamentali vengano approvate annualmente, insieme con il preventivo. Ciò avrebbe anzitutto un valore politico, mostrando come una determinata politica economica e finanziaria si ripercuota sulle entrate e quindi, in definitiva, incida sul reddito dei singoli cittadini. Costoro d'altra parte si vedrebbero più direttamente interessati al reggimento della cosa pubblica vedendo con maggiore evidenza il rapporto fra le spese pubbliche e le variazioni della pressione tributaria: l'inasprimento o l'alleggerimento delle aliquote delle imposte darebbe al contribuente la sensazione plastica degli effetti della buona o cattiva amministrazione da parte del Governo. Si affinerebbe, insomma, la coscienza politica dei cittadini. A parte questi effetti educativi, ai fini più strettamente finanziari, l'innovazione di cui si discute, ben lungi dall'ingenerare incertezze nei contribuenti, assicurerebbe invece, la stabilità delle leggi di imposta, la cui struttura e la cui disciplina resterebbe immutata, limitandosi la modifica alle sole aliquote. Ed in vero è una pura illusione ritenere che sottraendo la approvazione delle aliquote di imposta alla naturale discussione in sede di bilancio si assicuri una maggiore certezza al contribuente: la realtà è che entrate e spese si determinano a vicenda e, una volta riconosciuta la opportunità o la necessità di affrontare nuove spese, il finanziamento di queste (tranne i casi di ricorso al prestito) non può ottenersi se non con un aumento delle entrate tributarie. Si dovrà sempre, cioè, ricorrere ad un inasprimento delle aliquote delle imposte esistenti, ovvero si dovranno introdurre nuovi tributi, il cui moltiplicarsi finisce col creare un peggior stato di incertezza, e con l'alterare le linee fondamentali del sistema tributario.

Deve tenersi presente che la manovra delle aliquote in sede di preventivo assicurerebbe il vantaggio di procedere agli eventuali ritocchi delle aliquote stesse con una direttiva unitaria e di mantenere una meditata proporzione nella variazione di esse. Infatti mentre attualmente accade che ai ritocchi di aliquote si provveda sporadicamente ed isolatamente, senza alcuna coordinazione fra le diverse leggi di imposte e le rispettive aliquote, con il sistema proposto l'amministrazione finanziaria e le camere avrebbero sott'occhio il quadro completo almeno dei tributi fondamentali e potrebbero adeguatamente considerare le variazioni da introdurre nell'insieme dei gravami tributari.

Del resto, come soluzione di compromesso si potrebbe suggerire almeno che le variazioni delle aliquote delle imposte o la fissazione delle aliquote delle imposte nuove, vengano fatte esclusivamente in sede di discussione di bilancio sia pure con provvedimento a parte,

appunto per evitare i provvedimenti saltuari presi nel corso dell'esercizio finanziario e per non rinunciare al vantaggio della visione unitaria del sistema delle imposte.

Sono state obiettate difficoltà pratiche di attuazione, per quanto riguarda la compilazione dei ruoli. Poichè questi si mettono in discussione all'inizio di ciascun anno solare e poichè è necessario che siano tempestivamente predisposti, sarebbe indispensabile che le nuove aliquote venissero fissate entro il mese di luglio. Ciò implica la opportunità di anticipare la discussione del preventivo e quindi di spostare la decorrenza dell'anno finanziario, facendolo coincidere per esempio, con l'anno solare, innovazione auspicabile anche per altri riflessi (Vedi par. 12). Ad ogni modo sembra che l'inconveniente potrebbe essere superato disponendosi che l'applicazione delle nuove aliquote abbia effetto a partire dal successivo periodo di percezione dei tributi e che se ne tenga conto soltanto all'atto della formazione dei nuovi ruoli.

## Struttura e principî fondamentali del bilancio.

§ 8. — *Bilancio di cassa e di competenza.*

Quanto alla *struttura interna* del bilancio, gioverà ricordare che, secondo il momento giuridico in cui la previsione considera l'entrata e la spesa, il bilancio è di *competenza* o di *cassa.*

Il bilancio dicesi di competenza, quando contempla le entrate e le uscite che si presume di poter accettare o impegnare nell'anno cui il bilancio stesso si riferisce. Dicesi, invece, di cassa, quando riguarda le entrate e le uscite che si ritiene di riscuotere e di pagare effettivamente nell'anno medesimo, sia che si riferiscano ad accertamenti ed impegni propri dell'anno in corso, sia a quelli degli esercizi precedenti (residui), od anche dei successivi (anticipazioni). Peraltro da qualcuno è stato fatto presente che non sarebbe esatto definire il bilancio di cassa come l'insieme delle previsioni per riscossioni e pagamenti e non anche per diritti a riscuotere e per obblighi a pagare. La diversità consisterebbe soltanto nell'estensione delle previsioni, perchè con il bilancio di cassa esse sono limitate a quelle che effettivamente matureranno e si risolveranno in danaro nell'esercizio, mentre col bilancio di competenza, le previsioni abbracciano diritti ed obblighi nella loro interezza, anche se la loro effettuazione avverrà, in tutto od in parte, negli esercizi futuri, e sono indipendenti dal fatto della materiale riscossione e del reale pagamento.

Il bilancio italiano, come quello della maggior parte degli Stati moderni (tranne l'inglese), è bilancio di competenza. Esso peraltro è accompagnato da un vero e proprio bilancio di cassa, elaborato e compilato a cura della direzione generale del tesoro (art. 5 della legge 9 dicembre 1928, n. 2783). A norma di tale articolo, la direzione generale del Tesoro, entro il mese di giugno, compila il preventivo di cassa dell'esercizio finanziario successivo, ripartito in periodi trimestrali; questo preventivo indica :

1) il presunto fondo di cassa iniziale;

2) gli incassi ed i pagamenti di cui è prevista la realizzazione, sia in conto della gestione del bilancio (competenza e residui), sia in conto dei debiti e crediti di tesoreria.

Alla fine di ciascun trimestre il preventivo suddetto è riveduto, per tener conto degli elementi che determinino variazioni nelle previsioni già fatte. Tale documento non ha naturalmente effetti vincolativi per quanto riguarda la spesa, ma ha semplice valore di guida e di norma all'azione amministrativa che provvede ai vasti movimenti di tesoreria, collegati con la gestione del bilancio.

Malgrado la questione sulla preferibilità dell'uno o dell'altro tipo di bilancio sia tuttora aperta in sede teorica, non v'è dubbio che l'opinione prevalente è favorevole al mantenimento dell'attuale sistema (bilancio di competenza con allegato bilancio di cassa) salvo e portare qualche perfezionamento alla legge del 1928. Soltanto uno tra gli interpellati (Istituto di Finanza dell'Università di Trieste) osservando che la differenza fra i due sistemi non è così profonda come a prima vista potrebbe apparire — si dichiara favorevole al bilancio di cassa.

Il bilancio di competenza è certamente meno semplice di quello di cassa, ma presenta notevoli vantaggi in quanto permette una valutazione più esatta e più completa delle condizioni generali della finanza pubblica. Si adduce altresì, a sostegno del bilancio di competenza, che esso si adatta meglio all'indole dello stato costituzionale, perchè limita la facoltà del Governo ad accertare le entrate e ad impegnare le spese, mentre col bilancio di cassa il Governo potrebbe impegnarsi oltre i limiti stabiliti per i pagamenti. Peraltro è stato osservato che sempre questi impegni verrebbero alla discussione parlamentare quando nei successivi esercizi il Governo si vedrebbe costretto a chiedere i fondi per farvi fronte. È vero che, trattandosi di impegni già assunti, il potere legislativo non potrà negare i mezzi relativi, ma sempre il potere esecutivo dovrà assumere una responsabilità politica, che lo farà assai prudente. D'altra parte — è stato osser-

vato — il controllo repressivo derivante dal bilancio di competenza, mentre non riguarda le entrate, riesce scarsamente efficiente anche per ciò che riguarda quelle spese, che o derivano da leggi organiche, da atti dell'autorità giudiziaria, o per loro stessa natura, hanno carattere di ineluttabilità.

In effetti il bilancio di cassa avrebbe il solo vantaggio di eliminare la complessa gestione dei *residui*, cioè di quelle spese e di quelle entrate che, se pure accertate od impegnate nel corso dell'anno finanziario, non sono state però materialmente eseguite e riscosse. Appunto per diminuire l'entità di tali residui *l'esercizio finanziario* è prorogato (in Italia) di un mese, dal 1° al 31 luglio di ciascun anno (v. par. 12) e non coincide con *l'anno finanziario* (che si chiude al 30 giugno). Certo è che la gestione dei residui non è fra le più perspicue (si parlò una volta di « fantasmi contabili ») ma a ciò si potrebbe porre qualche rimedio in sede di riforma (necessaria) della legge di contabilità e potrà formare oggetto di appositi studi in prosieguo.

In conclusione può dirsi che i due tipi di bilancio presentano in pratica differenze meno rilevanti di quelle che a prima vista si potrebbero immaginare, ma non può negarsi che è più veritiero il bilancio di competenza, il quale pone meglio in rilievo la situazione reale della azienda statale.

§ 9. — *Classificazione delle entrate e delle spese.*

È molto importante la classificazione delle entrate e delle spese erariali. La legge piemontese del 1853, confermata per questa parte dalla legge del 1869, comprendeva soltanto due classificazioni: entrate (ed uscite) ordinarie e straordinarie. Poichè in tal modo non era possibile determinare i diversi effetti dei proventi e degli oneri sulla consistenza patrimoniale dello Stato, nel 1874 il Minghetti fece approvare un diverso raggruppamento, distinguendo:

1) entrate e spese effettive;
2) entrate e spese per movimento di capitali;
3) partite di giro;
4) fondi di riserva.

Nel 1879 vennero introdotte anche le categorie delle costruzioni di strade ferrate (categoria soppressa nel 1926).

Attualmente le entrate e le spese sono classificate negli stati di previsione:

1) riguardo alla *periodicità*, separando in due diversi *titoli* le entrate e le spese *ordinarie* da quelle *straordinarie*;

2) riguardo agli *effetti che producono sul patrimonio dello Stato*, separando in diverse *categorie* le entrate e le spese *effettive* (proventi ed oneri che rappresentano reale incremento o consumo di patrimoni) e quelle per *movimenti di capitali* (che traggono origine da semplice *trasformazione* degli elementi patrimoniali).

Il titolo I (entrate e spese ordinarie) comprende la sola categoria delle entrate e spese effettive; il titolo II (entrate e spese straordinarie) comprende le due categorie delle entrate e spese effettive e delle entrate e spese per movimento di capitali.

Inoltre le *rubriche* esprimono, nella loro denominazione, la diversa natura della materia amministrata (ad es.: « Redditi patrimoniali dello Stato »), mentre, infine, *i capitoli* costituiscono *le unità elementari del bilancio* con propria *denominazione e numerazione.*

Ogni capitolo costituisce una unità giuridica a sè stante e tiene luogo di un articolo di legge, atteso che ogni stato di previsione viene approvato capitolo per capitolo. Nello stesso capitolo non possono comprendersi entrate o spese appartenenti a rubriche o categorie diverse.

È necessario chiarire il significato di queste distinzioni:

1) ordinarie possono dirsi le entrate e le spese originate da cause permanenti o dipendenti dal normale andamento dell'amministrazione. Straordinarie tutte le altre. Secondo alcuni però, con maggiore esattezza, non può darsi una distinzione unica per i due tipi di entrate e di spese; questa dipende dalla valutazione di chi fa il bilancio sulla continuità dell'attività finanziaria. Si può dire allora che sono entrate e spese ordinarie quelle destinate e riprodursi nei futuri esercizi finanziari, straordinarie quelle destinate a cessare. È quindi una distinzione non assoluta, ma relativa.

2) Entrate e spese per movimento di capitali sono quelle che riguardano trasformazione degli elementi patrimoniali (ad esempio, la vendita di beni, da cui deriva un'entrata di danaro). Esse si distinguono in entrate ed uscite con riferimento al danaro che entra o esce nelle casse dello Stato, ma è chiaro che fanno semplicemente variare la consistenza dei singoli elementi patrimoniali.

3) Le partite di giro comparvero nel nostro bilancio nel 1883: sono quelle partite per le quali lo Stato diviene contemporaneamente debitore e creditore e quindi non danno luogo a movimento materiale di fondi, ma vengono incassate o pagate solo figurativamente, mediante giri contabili (p. es. regolazione delle ritenute, ecc.). Esse comprendevano, fra l'altro i fitti figurativi (i fitti dei beni demaniali ad uso di un servizio pubblico) e gli interessi sui titoli dello Stato posseduti dal Tesoro.

Entrambe queste partite hanno formato oggetto di critiche da parte della dottrina. Per i così detti fitti figurativi, si è osservato che essi costituiscono un assurdo; l'amministrazione finanziaria — che figura cedere in affitto tali beni — non ha in realtà sui beni dello Stato un potere maggiore degli altri organi amministrativi che li usano; quindi la finzione del fitto è un assurdo (e venne meno infatti quando l'art. 1 della vigente legge di contabilità dispose che i beni immobili dello Stato assegnati ad un servizio governativo dovessero intendersi concessi in uso gratuito ai ministeri interessati). Per i titoli del debito pubblico, poi, lo Stato non può mai assumere la figura del creditore; può diventare debitore solo quando essi siano in proprietà dei terzi, ma fino a quando restino di proprietà dello stato i titoli sono semplici moduli amministrativi senza significato patrimoniale. Le partite di giro potrebbero giovare peraltro per conoscere con maggiore esattezza il costo dei servizi pubblici e la rendita dei beni demaniali.

Per questo appunto è stato suggerito da taluno, fra le persone interpellate dalla commissione, di ripristinare questa categoria, facendovi risultare i reali movimenti di giro veri e propri (escluse le partite figurative).

4) La categoria « costruzione di strade ferrate » fu istituita partendo dal concetto che le strade ferrate costituiscono beni produttivi e che gli oneri corrispondenti si debbono considerare come investimenti patrimoniali, direttamente o indirettamente produttivi. Questa categoria fu soppressa, come si è accennato, nel 1926, forse non del tutto giustificatamente.

§ 10. — *Critica all'attuale classificazione.*

In generale, le risposte date dagli interpellati sono concordi nel ritenere che le distinzioni attualmente in uso fra i diversi titoli e categorie di entrate e di spese meritino di essere conservate, eventualmente ripristinando (come si è detto) le partite di giro (non quelle semplicemente figurative). Deve ricordarsi peraltro che la dottrina ha mosso varie critiche alla categoria « movimenti di capitali ». In realtà solo le entrate e le spese effettive costituiscono il vero bilancio e sarebbe preferibile — si afferma — indicare a parte il movimento di capitali, come situazione patrimoniale, giacchè queste ultime operazioni riguardano il patrimonio e non l'esercizio. Col metodo attualmente in uso i debiti accesi, per esempio, figurano come entrate e quelli estinti come spese: si viene cioè a rovesciare la situazione, indicando come un miglioramento di bilancio, ciò che invece costi-

tuisce un peggioramento patrimoniale, ingenerando una confusione contabile, che nessuna azienda privata tollererebbe.

In contrario, altra parte della dottrina osserva che sopprimere questa categoria significherebbe confondere entrate ed uscite che mutano realmente la situazione patrimoniale, con quelle che invece la lasciano inalterata nel suo valore economico, mentre non v'è pericolo di mascherare la reale situazione di bilancio, una volta che si chiarisca che le trasformazioni di patrimonio possono fronteggiare il deficit effettivo, ma non possono occultarlo. Queste affermazioni peraltro, non sembrano togliere fondamento alle critiche sopra riportate ed una riforma della struttura del bilancio che togliesse di mezzo l'attuale ambiguità di esso, deve certamente ritenersi auspicabile.

Si aggiunga che sembra opportuno altresì mettere in evidenza le spese in conto capitale, cioè quelle spese che non trovano una perfetta corrispondenza nell'accrescimento di elementi patrimoniali, ma la cui utilità, misurata dal maggior reddito (entrata) dello Stato perdura oltre l'esercizio cui esse si riferiscono.

Ciò ha importanza non solo ai fini statistici, come da taluno si è detto, ma proprio per rendersi conto della specifica redditività di talune spese. Ovviamente occorrerà precisare con cura in quali ipotesi una spesa possa essere considerata effettuata in conto capitale. Dallo interrogatorio Borgatta si rilevano i motivi di perplessità circa la precisa definizione di tali spese :

« 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 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 dello 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 dell'impiego a produrre entrate per il bilancio, le spese in conto capitale si confondono con tutte le spese o servizi pubblici *durevoli* cioè capaci di produrre utilità collettivamente 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 che essa ha nel tempo ». Altre notevoli osservazioni sono state fatte nell'interrogatorio Dominedò.

È stato anche osservato che è difficile separare con esattezza le spese in conto capitale dalle erogazioni senza contropartita. Ad esempio nelle spese per opere pubbliche, se fatte allo scopo di assorbire disoccupati, esiste il carattere di spesa di erogazione, accanto al carattere di spesa in conto capitale.

In concusione, mentre si rileva che il problema della struttura del bilancio, di evidente grande delicatezza ed importanza, deve essere ulteriormente approfondita nei suoi diversi aspetti tecnici, giuridici e contabili, anche in connessione con il problema delle scritture contabili dello Stato, sembra opportuno suggerire che si mettano in evidenza da una parte le variazioni degli elementi patrimoniali in modo da evitare le attuali possibili confusioni fra ciò che costituisce un effettivo miglioramento della situazione patrimoniale e ciò che costituisce un semplice miglioramento del bilancio ; sembra ancora opportuno suggerire il ripristino delle partite dette di giro, per meglio mettere in evidenza i costi effettivi di taluni servizi ; come sembra opportuno infine suggerire che vengano messe opportunamente in evidenza le spese in conto capitale, secondo la definizione sopra data.

§ 11. — *I principi fondamentali del bilancio* : a) *veridicità e pubblicità*.

Alcuni principi fondamentali sono stati enunciati in materia di bilancio ; essi riflettono altrettanti requisiti essenziali di questo fondamentale documento della vita amministrativa dello Stato.

Anzitutto la veridicità : nessuna cosa deve essere taciuta od occultata nel bilancio. Questo deve comprendere tutte le spese e tutte le entrate, in maniera razionale, ma piana, in modo che ciascuno possa leggervi e conoscere esattamente l'impiego del danaro pubblico. Ciò implica necessariamente la pubblicità del bilancio ; principio sul quale giustamente la nostra dottrina e i nostri uomini politici hanno sempre insistito. Poichè il bilancio è approvato per legge, esso viene pubblicato nella Gazzetta Ufficiale e quindi il principio della pubblicità è rispettato, ma sarebbe opportuno che si provvedesse anche a divulgare ampiamente questo fondamentale documento contabile, ad esempio, con la pubblicazione di esso in apposito volume da vendere al più basso prezzo possibile. Peraltro, pubblicare il bilancio non basta; occorre altresì provvedere alla pubblicità degli altri documenti contabili periodici, i quali integrano ed illustrano i dati

esposti nel bilancio, come è, ad esempio, del « conto del Tesoro » che illustra i dati relativi a tutto il maneggio di cassa e la cui importanza è veramente fondamentale. A questo proposito non sarà mai sufficientemente raccomandato che il testo del conto del tesoro sia reso più leggibile, giacchè nella sua attuale redazione non può dirsi che risponda al requisito della chiarezza, anzi la sua lettura è veramente assai ardua.

Ben vero che in talune condizioni di emergenza (come nel caso di una guerra) può sembrare opportuno tenere celate le condizioni effettive della pubblica finanza ; però assai spesso tale desiderio non è che una pura illusione, in quanto, i mezzi d'informazione (se non proprio sull'intera situazione finanziaria, quanto meno su molti elementi di essa, ed in genere sulla situazione economica che n'è la base) sono oggi così diffusi e precisi che ben poco gli Stati possono celare al riguardo. Anzi deve rilevarsi che quando mancano notizie precise si dà adito ad interpretazioni pessimistiche, che offrono un quadro spesso peggiore della realtà.

D'altra parte, infranto il principio della pubblicità, è difficile evitare eccessi non solo pericolosi, ma persino assurdi, come insegna la nostra passata esperienza. Anche durante l'ultimo conflitto, le principali potenze belligeranti, compresa la Germania, continuarono a rendere pubblici almeno taluni dati fondamentali della situazione finanziaria. In Italia, invece, subito dopo l'inizio della spedizione in Etiopia il decreto legge 28 ottobre 1935, n. 1801 dispose : « Quando in eccezionali circostanze, esigenze nazionali lo richiedano, il Capo del Governo potrà con suo provvedimento disporre che restino temporaneamente riservati atti e documenti che riflettano o interessino la vita economica e finanziaria dello Stato, e che ne sia sospesa la pubblicazione, anche se eventualmente disposta o prevista da leggi o da altre norme giuridiche ». Da allora la finanza statale italiana si avvolse in un silenzio ermetico ed anche i dati fondamentali della vita economica vennero celati al pubblico ed agli studiosi. Si può dire che le statistiche si riducessero solo a quelle demografiche, mentre venne meno la pubblicazione di documenti ufficiali interessanti la vita finanziaria ed economica del paese, come il conto riassuntivo del tesoro, le situazioni della Banca d'Italia, le situazioni generali del debito pubblico, ecc. Se una simile sorte non toccò anche ai bilanci dello Stato gli è perchè vietarne la pubblicazione sarebbe stata una troppo aperta violazione dello statuto. E dietro questo velo si sentiva lo sgretolamento di tutto il sistema economico e finanziario del Paese, se ne intravedeva la vastità, ma non se ne poteva valutare con esattezza la

portata ; solo la ripresa pubblicazione del « Bollettino mensile » dello Istituto Centrale di Statistica, del conto del tesoro e degli altri documenti suddetti, permette ora di valutare a pieno la entità del disastro.

Di fronte a così impressionante esperienza, occorre chiedersi se questo importante principio della pubblicità, non solo dei bilanci, ma in genere dei documenti contabili periodici interessanti la pubblica finanza, non debba essere accolto nella carta costituzionale, anche ai fini della conseguente tutela giuridica, in quanto l'obbligo della pubblicità potrebbe essere accompagnato da apposite sanzioni. La semplice enunciazione in una legge ordinaria, che a molti sembra sufficiente, si è rivelata all'atto pratico troppo fragile barriera alla volontà di occultare la situazione finanziaria. Da ciò, anche secondo alcuni fra gli interpellati, la necessità di sancire tale obbligo proprio in sede costituzionale.

§ 12. — b) *annualità.*

Quanto al principio dell'annualità, si è già precisato (par. 1 e 6) che esso, per quanto utile ed anzi necessario, è pur sempre convenzionale ed in un certo senso arbitrario. La politica dei bilanci congiunturali è appunto un tentativo per ristabilire, attraverso l'artificiosità degli esercizi, il flusso continuo dell'attività statale. In termini più modesti, ma sempre importanti, si prospetta la opportunità di collegare fra loro i diversi bilanci annuali, con adatte forme tecniche, in modo che ciascun bilancio non risulti avulso da quelli che lo precedono e lo seguono. In generale si ritiene che tale collegamento non può attuarsi in precise forme contabili ; esso deve scaturire, secondo alcuni, nella nota illustrativa del ministro responsabile (par. 5). Per altri (ragioneria generale dello Stato) i collegamenti già esistono :

*a*) in quanto gli stanziamenti di ogni voce di entrata e di spesa del bilancio sono indicati in relazione alle previsioni dell'esercizio precedente, mentre nelle note marginali vengono illustrati i motivi delle variazioni in aumento o in diminuzione apportate alle previsioni stesse ;

*b*) in quanto si dà conto nelle « note preliminari » di ciascuno stato di previsione (par. 15) delle più importanti variazioni introdotte e delle risultanze complessive raggiunte in confronto del precedente esercizio ;

*c*) in quanto, infine, accanto alla gestione della competenza si sviluppa quella dei *residui* (par. 8).

Altri propongono specchi riassuntivi delle spese, o l'iscrizione nel preventivo dell'avanzo o del disavanzo degli esercizi precedenti.

Ma la richiesta di quanti propongono il collegamento dei vari bilanci non è limitata all'aspetto puramente formale di questi collegamenti, bensì mira a ricostituire, come si è detto, sotto lo spezzettamento artificioso degli esercizi, la realtà del continuo flusso dell'azione statale.

È necessario anche soffermarsi sulla questione degli impegni pluriennali di spese, cioè di quelle spese (ad esempio per la esecuzione di lavori pubblici) che vengono ripartite ed effettivamente eseguite in più esercizi successivi (o addirittura eseguite in un solo esercizio, ma imputate a più esercizi consecutivi). Sta in fatto che a tali spese ed alla loro ripartizione si provvede con leggi particolari che si accavallano continuamente in modo che dall'esame del bilancio diviene impossibile conoscere l'ammontare totale degli impegni che in tal modo lo Stato si è assunto, perchè in bilancio risultano, evidentemente, solo le quote che vengono a scadenza nell'anno, ma nulla si sa circa le altre quote che si dovranno pagare negli esercizi futuri.

A tal riguardo è stato proposto da alcuni (ragioneria generale) che l'onere delle spese pluriennali ripartite, riferentisi agli esercizi futuri trovi la sua precisa ed analitica dimostrazione, 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. È stato anche detto (v. interrogatorio Balducci) che bisognerebbe far risultare queste spese non dai conti del bilancio, ma dalle relazioni e che certi debiti che sono stati rinviati al futuro dovrebbero far parte addirittura della situazione dei debiti pubblici. Altri, premesso che gli impegni di spesa pluriennali dovrebbero costituire elementi del tutto eccezionali e straordinari, allo scopo di non vincolare gli esercizi futuri, afferma che non ci si deve limitare alla illustrazione della spesa nel bilancio ed esercizio in cui viene considerata, ma che i bilanci successivi devono indicare 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 ai quali la spesa relativa fa capo, con il relativo ammontare, secondo lo schema seguente (v. risposta Riera al questionario):

cap. 20 — spesa ricostruzione stabili pubblici L. 5 miliardi, ripartiti in dieci annualità (1946-1956) 4ª annualità. . . . . .L. 500 milioni. L'importanza di tali spese ripartita risulta con evidenza dalla tabella riportata a pag. 52 nella quale sono esposti: la situazione risultante al 1º luglio 1945, gli impegni riferibili ai singoli esercizi annuali ed il valore attuale approssimativo di tali impegni.

Stabilito il principio della annualità del bilancio si prospetta la questione della decorrenza dell'esercizio finanziario. L'attuale decorrenza (1° luglio-30 giugno), fissata dopo ripetute esperienze e spostamenti, è il risultato, appunto, di tali esperienze e risponde alla opportunità di evitare che il parlamento debba discutere ed approvare i bilanci durante la stagione estiva, epoca poco adatta ai lavori delle assemblee.

Sarebbe preferibile far coincidere l'anno finanziario con quello solare, perchè in tal modo si avrebbero diversi vantaggi:

1) in primo luogo l'anno finanziario verrebbe a coincidere con il periodo di percezione dei tributi. Ciò interessa specialmente ai fini statistici in quanto fra i documenti finanziari relativi al bilancio e le rilevazioni statistiche riguardanti sia la riscossione delle imposte, sia in genere i fatti più significativi della vita economica del paese, si rileva uno sfasamento che non è privo di inconvenienti;

2) anticipando l'inizio dell'anno finanziario e quindi la discussione del preventivo sarebbe possibile procedere in tale sede alla determinazione delle aliquote (qualora si ritenesse conveniente adottare questo sistema) in tempo utile per la compilazione dei ruoli (par. 7);

3) inoltre l'anno finanziario statale verrebbe a coincidere con quello degli enti autonomi ed autarchici.

Ricondurre l'anno finanziario a coincidere con quello solare è quindi opportuno sotto molti aspetti; l'unico serio ostacolo che ci si oppone è la difficoltà dei lavori parlamentari durante il periodo estivo. Ovviamente è stato fatto notare che l'accoglimento di una decorrenza diversa dall'attuale è subordinata in gran parte ad una semplificazione e ad uno snellimento dei metodi di discussione del bilancio (a proposito dei quali vedi par. 17).

È noto infine, che l'anno finanziario può non corrispondere con l'esercizio dell'anno stesso, in quanto quest'ultimo viene protratto per uno o più mesi (in Italia un mese; in Olanda dieci mesi) allo scopo di ridurre il più possibile i residui, attivi e passivi, cioè le entrate accertate ma non riscosse, per esempio, al 30 giugno e le spese impegnate ma non pagate alla stessa data. È stato proposto da qualcuno di sopprimere questo inutile ed incomodo prolungamento, sia perchè esso è troppo breve, sia perchè non potrà mai risolvere la dibattuta gestione dei residui, sia infine perchè con tale procedura si pone in essere un irrazionale ed artificioso sdoppiamento della vita aziendale a causa dello svolgersi parallelo del vecchio esercizio prorogato accanto al nuovo.

## SITUAZIONE AL 1° LUGLIO 1945 DELLE SPESE FACENTI CARICO A PIÙ ESERCIZI FINANZIARI.
### Valore attuale approssimativo delle medesime.
*(in migliaia di lire)*

| AMMINISTRAZIONI | IMPEGNI RIFERIBILI AGLI ESERCIZI | | | | | TOTALE | VALORI ATTUALI (1) |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 1945-46 | 1946-47 | 1947-48 | 1948-49 | 1949-50 e successivi | | |
| Tesoro | 447.207 | 443.954 | 443.588 | 443.206 | 3.671.214 | 5.449.169 | 4.303.297 |
| Finanze | 2.846 | 2.846 | 2.846 | 2.846 | 40.054 | 51.438 | 10.235 |
| Grazia e Giustizia | 4.349 | 4.279 | 4.266 | 4.261 | 14.833 | 31.988 | 26.527 |
| Pubblica Istruzione | 7.422 | 7.352 | 7.322 | 7.322 | 49.557 | 78.975 | 54.914 |
| Interno | 932.614 | 932.614 | 932.614 | 932.613 | 22.418.217 | 26.148.672 | 12.620.987 |
| Lavori Pubblici | 514.558 | 488.303 | 467.733 | 459.571 | 9.129.737 | 11.059.902 | 5.607.733 |
| Trasporti | 172.822 | 172.822 | 172.822 | 172.822 | 5.055.272 | 5.746.560 | 2.640.424 |
| Guerra | 1.256.808 | 1.256.808 | 1.256.808 | 1.256.808 | 4.826.263 | 9.853.495 | 7.977.768 |
| Marina | 611.224 | 611.191 | 611.191 | 611.191 | 2.184.303 | 4.629.100 | 3.822.165 |
| Aeronautica | 794.542 | 794.542 | 794.542 | 794.542 | 2.860.354 | 6.038.522 | 4.032.850 |
| Agricoltura | 653.913 | 651.637 | 648.871 | 647.283 | 9.794.201 | 12.395.905 | 5.052.263 |
| Industria | 6.000 | 5.000 | 5.000 | 4.000 | — | 20.000 | 16.814 |
| Poste e Telecomunicazioni | 857 | 857 | 857 | 857 | 12.430 | 15.858 | 10.815 |
| Telefoni | 876 | 860 | 847 | 847 | 14.694 | 18.124 | 7.907 |
| | 5.406.038 | 5.373.065 | 5.349.307 | 5.338.169 | 60.071 129 | 81.537.708 | 46.184.699 |

(1) Si intende per valore attuale la somma che sarebbe stata necessaria al 1° luglio 1945 per riscattare l'importo complessivo dell'onere assunto dallo Stato, scontato al saggio del 5%, ovvero a quello particolare stabilito per ciascuna operazione.

§ 13. — c) *universalità ;* d) *unità.*

Il principio dell'unità del bilancio richiede che essendo unica l'azienda statale, unico deve essere il bilancio, ossia non ci devono essere altri bilanci. Il principio della universalità richiede che si mettano in evidenza tutte le entrate e tutte le spese.

Il principio dell'unità non è però universalmente applicato : in Gran Bretagna, ad esempio, il bilancio è parziale, sia perchè esiste i così detto *consolidated fund,* sia perchè i bilanci dele forze armate sono sottratti alla competenza del cancelliere dello scacchiere e presentati separatamente al parlamento, dai rispettivi ministri. Per trovare un riassunto delle previsioni è necessario ricorrere alla esposizione finanziaria che il cancelliere dello scacchiere fa annualmente alla camera dei comuni. Nemmeno gli Stati Uniti di America rispettano completamente il principio dell'unità del bilancio, giacchè questo si divide in diversi fondi.

Quanto al *consolidated fund,* di cui si è fatto cenno, esso rappresenta una istituzione fondamentale del diritto pubblico inglese ed è opinione che rappresenti un utile freno contro i possibili abusi del parlamento e della corona. Da questo fondo sono alimentate quelle spese di carattere fondamentale, per servizi essenziali alla stessa vita politica dello Stato (lista civile, debito pubblico, stipendi alle alte magistrature e poche altre) ed al fondo stesso affluisce una serie di imposte permanenti che possono essere modificate solo con apposita legge. Il fondo — il cui uso fu introdotto in Inghilterra all'avvento al trono del re Guglielmo III, nel 1688 — viene votato definitivamente, una volta per sempre, all'inizio del regno di ciascun sovrano, sicchè questa parte è sottratta alle discussioni annuali ed alle votazioni del parlamento. Peraltro le spese contenute nel fondo consolidato costituiscono in Inghilterra solo una parte modesta delle spese complessive (circa 32 milioni di sterline su complessivi 173 milioni nel 1913-14 ; 329 su 775 nel 1929-30 ; 235 su 908 nel 1935-37, per riferirsi ad esercizi « normali »). Così solo una parte delle entrate viene discussa annualmente, ciò che interessa anche per la modificazione delle aliquote delle imposte che vengono determinate in sede di bilancio (par. 7).

È opportuno introdurre nel nostro ordinamento una categoria di spese consolidate ? Evidentemente la risposta dipenderà in gran parte dalla soluzione (politica) che si intenderà dare ai rapporti fra il legislativo e l'esecutivo e dalla sfera di autonomia che si deciderà di dare a quest'ultimo. La istituzione di un fondo consolidato da votarsi soltanto a notevoli intervalli di tempo, consentirebbe al go-

verno una maggiore stabilità e tranquillità amministrativa. Escluderne, invece, la possibilità, significa sottolineare la dipendenza dello esecutivo dal legislativo. Le risposte pervenute dagli interpellati, pur senza espliciti riferimenti a questa premessa politica evidentemente ne risentono l'influenza, sia che rispondano affermativamente, sia che invece neghino l'opportunità di istituire un tale fondo. In genere si nota una certa perplessità, senza netta prevalenza di una corrente sull'altra. Dal punto di vista tecnico la ragioneria generale dello Stato (che è propensa alla introduzione in bilancio di una categoria di spese consolidate) ritiene che non ci sarebbero particolari difficoltà di attuazione, in quanto la struttura del bilancio potrebbe restare inalterata nella sua divisione in categorie (entrate e spese effettive, entrate e spese per movimenti di capitali) : basterebbe riportare all'inizio di ciascuna delle dette categorie, comprendendole in speciali sottocategorie, le voci di entrate e di spese consolidate. A meno che non si preferisca più semplicemente contraddistinguere le voci stesse, promiscuamente distribuite nelle normali categorie in uso, con la designazione di « consolidata » intesa nel senso e con gli effetti di cui sopra.

Quanto alle spese da comprendere in tale fondo non v'è dubbio che esse debbano essere quelle relative alla stessa vita politica dello Stato (spese per gli organi costituzionali, debito pubblico, stipendi alla magistratura) e forse quelle di carattere obbligatorio e relativamente stabile (stipendi al personale di ruolo, pensioni ecc. (1).

§ 14. — e) *specialità.*

Il principio della specialità prescrive che tutte le entrate e le spese debbono apparire in bilancio specificatamente. Si è visto (Paragr. 9) che il nostro bilancio si divide in titoli, categorie e capitoli, e che in Italia la discussione ed il voto in sede parlamentare si estendono fino ai capitoli, in modo che il governo non può, dopo l'approvazione del bilancio, passare i fondi da un capitolo all'altro. È chiaro che una eccessiva specialità o specificazione delle spese inceppa notevolmente l'attività dell'amministrativo, come si è detto nella prima parte di questo capitolo (par. 2) mentre, per contro, una eccessiva latitudine rende inefficienti i controlli. I Governi in molti paesi sono restii alla specialità ed in Francia, per esempio, si è dovuto combattere per l'introduzione di questo principio (una volta il bilancio si discu-

(1) Si rimanda al capitolo successivo la questione del collegamento fra il bilancio statale e quello degli enti comunque collegati alla finanza dello Stato.

teva e si votava per dicasteri). Ad assicurare una certa autonomia all'esecutivo può giovare l'istituzione del fondo consolidato che — si è visto — sottrae la parte stabile del bilancio alle discussioni periodiche del parlamento.

Nel nostro ordinamento il capitolo, che è stato definito « l'unità elementare » o la « molecola » del bilancio, ha importanza, non solo per la cifra dello stanziamento, ma anche per la denominazione (determinazione della destinazione della somma stanziata) : due vincoli che si costituiscono all'attività governativa, tanto più che, come è noto, sono assolutamente proibiti gli storni di fondi dall'un capitolo all'altro ; questi storni possono essere disposti solo con legge, tranne in un caso particolare (in materia di bonifica, art. 12 della legge 24 dicembre 1938, n. 3134) in cui è ammesso che si provveda con decreto ministeriale.

È difficile determinare con esattezza i limiti di analiticità di ciascun capitolo : esso può considerarsi o un particolare servizio, (vedi interrogatari Orlando e Dominedò) o un distinto cespite di entrata, o una voce distinta individualizzata, ma in questa formula ed in altre proposte, vi è ampia sfera lasciata alla discrezionalità di chi prepara ed approva il bilancio, per cui anche su questo punto potrebbe trasferirsi la lotta politica fra Parlamento e Governo. Per tutte queste considerazioni è parso lecito domandarsi se nella carta costituzionale possa convenientemente accogliersi una norma che stabilisca il principio ed i limiti della analiticità del capitolo. L'opinione prevalente è sì favorevole all'accoglimento di tale principio ma si è messo in dubbio che esso possa essere sancito da una precisa norma giuridica, escludendosi quasi da tutti, in particolare che tale norma possa essere accolta nella carta costituzionale. Si è osservato, non senza fondamento, al riguardo, che si tratta di una questione di costume e di valutazione politica e quindi, se mai, di prassi, costituzionale.

Ove peraltro si ritenesse opportuno formulare, nella carta costituzionale o in una legge ordinaria, una norma giuridica per disciplinare tale punto, potrebbesi enucleare questa norma sulla base della definizione di capitolo sopra enunciata.

## Formazione del bilancio e variazioni successive.

§ 15. — *Preparazione e discussione del bilancio in Italia.*

Secondo il sistema attualmente in vigore in Italia — sistema che trova il suo immediato precedente storico nell'ordinamento piemontese (1848) — la formazione del bilancio di previsione rientra nei compiti del Ministero del Tesoro (per esso della ragioneria generale dello Stato). Questa predispone, uno stato di previsione dell'entrata e tanti stati di previsione della spesa quanti sono i singoli ministeri.

All'uopo le ragionerie centrali dei vari ministeri, in collaborazione con i capi dei diversi servizi ministeriali e sulla base degli stanziamenti approvati con il precedente bilancio di previsione, redigono uno schema di previsione della spesa del proprio ministero e raccolgono gli stati di previsione delle aziende statali autonome che ad esso fanno capo, proponendo le variazioni in diminuzione od in aumento dei precedenti stanziamenti o, quando occorra, nuovi stanziamenti e dando ragione di tali proposte, in relazione alle necessità dei servizi di competenza.

La ragioneria generale dello Stato, a sua volta, sottopone ad un nuovo esame di merito le proposte avanzate dai singoli ministeri e procede, in collaborazione od in contradditorio con i capi delle rispettive ragionerie centrali, alla formazione definitiva del bilancio di previsione, tenendo conto sia delle necessità prospettate dalle amministrazioni interessate, sia delle possibilità finanz arie dello Stato. Prepara altresì un rapporto illustrativo che metta in evidenza, attraverso le risultanze previste per le singole amministrazioni ed i singoli rami di servizio, gli effetti finanziari d'ordine generale della gestione statale; predispone infine, i vari progetti legislativi per l'approvazione del bilancio.

L'insieme di questi documenti viene sottoposto dal Ministro del Tesoro, che ne assume la responsabilità, all'approvazione del consiglio dei ministri. Intervenuta tale approvazione, gli atti passano nel mese di gennaio, insieme col rendiconto dell'esercizio chiuso al 31 luglio precedente, alle assemblee legislative, accompagnati da una «nota preliminare» per ciascuno stato di previsione delle spese e da una «nota preliminare generale» per lo stato di previsione delle spese e delle entrate. Scopo di queste note è di dare ragione delle cause principali che giustificano le variazioni rispetto ai bilanci precedenti. Alla «nota preliminare generale», si accompagnano quadri riassuntivi delle entrate e delle spese.

In allegato agli stati di previsione della spesa dei vari ministeri figurano i bilanci dell'entrata e della spesa di alcune aziende autonome e di aziende speciali (monopoli di Stato, amministrazione delle ferrovie dello Stato, azienda autonoma poste e telegrafi ecc.). Inoltre i vari stati di previsione sono riportati ad unità nel « riepilogo generale » e le risultanze di questo, cioè l'avanzo o il disavanzo finanziario che la gestione nel suo insieme presenta, vengono stabilite da un'apposito articolo della legge che approva il bilancio dell'entrata e quello del Tesoro.

Gli stati di previsione dell'entrata e delle spese ed i disegni di legge relativi sono esaminati per ciascuna delle due camere da apposite commissioni, nominate dai rispettivi presidenti, e queste ne riferiscono poi alle assemblee. Intervenuta l'approvazione da parte delle camere ogni bilancio, a cura del Ministro del Tesoro, è sottoposto alla sanzione da parte del capo dello Stato, e pubblicato insieme con le leggi relative, con la normale procedura, nella Gazzetta Ufficiale, prima dell'inizio del nuovo anno finanziario.

Anche il rendiconto finanziario o conto del bilancio (di cui diremo meglio nel prossimo capitolo) viene approvato per legge ; trattasi però, a differenza del bilancio preventivo, di un'unica legge che comprende il resoconto dell'entrata ed i rendiconti della spesa dei vari ministeri.

Per la importanza che assume nella vita pubblica dello Stato il fatto finanziario e per la crescente entità delle spese e delle entrate pubbliche; i ministri finanziari (da noi il ministro del Tesoro) finiscono necessariamente con l'assumere una certa supremazia nei confronti dei colleghi, non in base ad alcuna legge, ma per prassi costituzionale. Il Ministro del Tesoro coordina fra loro le proposte di spese avanzate dai diversi ministri e può anche modificarle o non accoglierle, salvo, in caso di persistente divergenza di apprezzamento, le decisioni del consiglio dei ministri. Questa preminenza del ministro finanziario è più nitida in Inghilterra, dove il cancelliere dello schacchiere ha il diritto di assoluto controllo e di rifiuto nei riguardi delle diverse proposte fatte dai ministri. Bisogna però ricordare la particolare figura costituzionale del *Board of Treasury* inglese, cui spetta la formazione del bilancio ; esso è composto di sette membri : il primo *lord* della tesoreria è generalmente il capo del Governo o, comunque, *leader* del partito al potere ; il secondo *lord* (cancelliere dello scacchiere) è particolarmente incaricato degli affari finanziari e responsabile verso il Parlamento, in quanto prepara di fatto il bilancio e controlla le spese pubbliche. Tre *Lords juniors* e due segretari della tesoreria,

membri del gabinetto completano la *Treasury*, cui spetta una funzione politica, affidata al primo *Lord* ed ai *juniors Lords*) ed unafunzione finanziaria che incombe particolarmente al cancelliere dello scacchiere, vero Ministro delle Finanze. Ma non è dubbio che la esistenza di un organo collegiale così autorevolmente formato giova a rafforzare il singolare prestigio del cancelliere.

Ci si è domandato se il sistema italiano, relativo alla preparazione ed alla presentazione del bilancio presenti qualche inconveniente ed in particolare se sembri opportuno che il bilancio sia preparato da qualche organo estraneo all'esecutivo. Su quest'ultimo punto in particolare le risposte degli interessati sono state unanimi per la negativa. La preparazione del bilancio, si è osservato, impegna la responsabilità del ministro che lo propone; preparare il bilancio significa appunto amministrare e se è logico che le camere discutano ed approvino il bilancio in quanto esse in tal modo (come si è visto ai par. 1 e 2) partecipano all'attività amministrativa, non sembra altrettanto logico che la preparazione del bilancio venga sottratta all'esecutivo ed affidato ad un organo — qualunque esso sia — che per essere estraneo all'amministrazione attiva non può assumere la responsabilità relativa. Togliere all'amministrazione il potere di preparare il bilancio significa diminuirne la responsabilità e l'efficienza, e non è certo indebolendo l'esecutivo che si può migliorare la compagine statale. Per tutte queste considerazioni, anche in conformità di quanto si pratica presso le altre nazioni si ritiene opportuno che sia l'esecutivo a predisporre il bilancio e ad assumere le relative responsabilità (v. in particolare la risposta della ragioneria generale dello Stato al quesito n. 14 del questionario n. 2).

Valga del resto l'esempio degli Stati Uniti d'America. Quivi, prima della riforma costituzionale del 1921, la formazione del bilancio spettava al congresso. È da notare però che a quell'epoca gli Stati Uniti non avevano un vero e proprio bilancio nel preciso significato tecnico-giuridico che si attribuisce a tale termine; il Parlamento non approvava le entrate dello Stato, ma discuteva soltanto il preventivo delle spese approvato con le molteplici leggi di aperture di credito. Quando si è voluto anche lì organizzare un bilancio vero e proprio il compito della preparazione del bilancio è passato all'esecutivo, che vi provvede mediante il *Bureau of Budget*.

Può invece discutersi sull'organo dell'amministrazione attiva cui spetti in concreto tale compito e precisamente se esso debba sempre essere affidato, come è attualmente, alla ragioneria generale dello Stato, la quale viene a cumulare funzioni meramente contabili e fun-

zioni amministrative della più alta delicatezza, ma di ciò per comodità di esposizione, si dirà nel successivo capitolo, quando si esamineranno i vari compiti di questo importante ufficio della nostra amministrazione finanziaria. Per ora giova discutere qualche punto controverso relativo alla procedura di discussione, votazione ed approvazione del bilancio.

§ 16. — *Problemi relativi alla formazione del bilancio. Poteri di iniziativa e rapporti fra le camere.*

La procedura schematicamente esposta nel paragrafo precedente offre luogo a diversi problemi particolari sui quali giova brevemente soffermarsi.

*a*) A norma dell'art. 10 dello statuto albertino la camera dei deputati ha la priorità cronologica sul senato nella discussione e nella approvazione del bilancio, come accade del resto, per tutte le leggi che hanno per oggetto imposizione di tributi. Si tratta di un obbligo costituzionale preciso (sancito anche in altri paesi, come in Francia, in Gran Bretagna, negli Stati Uniti d'America) che trae origine da motivi d'ordine storico. Ma qualora la nuova costituzione mantenesse un sistema bicamerale meriterebbe considerazione la proposta fatta da qualche studioso di stabilire che — anche ove si dovesse lasciare la priorità cronologica spettante alla camera dei deputati — gli stati di previsione ed i relativi disegni di legge venissero presentati contemporaneamente alle due camere, allo scopo di evitare che il senato ne venga a conoscenza solo molto tardi (dopo l'approvazione della altra camera) e non più in tempo per una esauriente discussione di essi.

*b*) È anche oggetto di discussione l'ampiezza del diritto di emendamento spettante al senato in materia di bilanci e in generale di leggi finanziarie. Per antica consuetudine — pur non essendovi alcuna legge che tolga al senato il diritto di emendamento — la camera alta usa di questo potere con estrema moderazione e non vi ricorre quasi mai. In pochi Stati è accolto il principio della uguaglianza di iniziativa e di competenza finanziaria fra le due camere (Svizzera, Svezia e Belgio). In Gran Bretagna sino al 1911 i Comuni godevano del privilegio della priorità e della più larga iniziativa, mentre alla camera dei *Lords* spettavano poteri effettivi, ma ridotti. Nel 1909 Lloyd George presentò le sue riforme tributarie che furono approvate dai comuni, ma respinte dalla camera alta; si iniziò così una celebre lotta fra il Governo ed i *Lords*, con la conclusione che la legge

18 agosto 1911 consacrò la supremazia assoluta della camera dei comuni in materia di bilancio e di finanza. Le leggi relative (*money bills*) approvate dai comuni passano alla camera dei Lords, perchè li consentano, senza facoltà di emendamento. Trascorso un mese, anche se i Lords non hanno approvato il *bill* ed i comuni persistano nel loro proposito, il progetto è sottoposto ugualmente alla sanzione sovrana; intervenuta la quale la legge è perfetta. Questi rapporti fra le due camere dovranno essere precisati nella nuova carta costituzionale, ove si accolga il principio bicamerale.

*c*) Analogamente meritano di essere precisati i poteri di iniziativa spettanti eventualmente alla camera dei deputati in materia di bilancio e di spese. Secondo una celebre frase del Gladstone l'iniziativa delle spese spetta al Governo e non al Parlamento, la cui funzione è di concedere o di negare; per secoli del resto in Inghilterra è stata considerata come norma fondamentale della costituzione che l'iniziativa della spesa spetti al Governo. Ciò dipende dalla tradizione storica e dalle origini stesse degli organi rappresentativi, i quali sorsero per difendere, nei confronti del sovrano, i contribuenti ed il popolo contro le richieste del fisco e per controllare le spese governative. Il sovrano, insomma, doveva chiedere al Parlamento le somme che gli erano necessarie per le spese pubbliche. Recentemente però la autorità di tale principio è venuta declinando dovunque ed anche nella stessa Inghilterra, trasformandosi o perdendosi l'antica concezione della funzione parlamentare come tutela del contribuente contro le pretese del sovrano e del fisco. A questa concezione se ne sostituiscono di più moderne, che vedendo nello Stato lo strumento per il conseguimento di determinate finalità sociali, volute dal popolo attraverso i suoi rappresentanti, non possono parallelamente rifiutare alle camere questo potere di iniziativa. Si ritiene perciò da taluni che in regime democratico debba affermarsi l'iniziativa parlamentare, senza limitazioni di sorta, bastando prescrivere che essa debba essere messa in relazione all'attività ministeriale echè sia posta allo studio dagli organi del potere esecutivo, allo scopo di prospettare poi al parlamento le conseguenze di tale intervento.

Da parte opposta non deve però trascurarsi di osservare l'importante rilievo, che è stato anche prospettato alla commissione, che — poichè incombe al Governo la responsabilità del bilancio — è necessario che all'esecutivo spetti l'iniziativa delle spese. Autorevoli studiosi hanno insistito nell'osservare che troppo spesso i rappresentanti del paese spingono all'imprevidenza e, non essendo responsabili del buon ordinamento del bilancio, dimostrano una liberalità eccessiva, natural-

mente a spese dei contribuenti. Quindi l'iniziativa parlamentare appare, dal punto di vista finanziario, dannosa.

La soluzione a questa controversia, la quale è di natura squisitamente politica, potrà essere trovata unicamente nel definire con accuratezza i compiti e le responsabilità del legislativo e dell'esecutivo in materia di amministrazione. Ad ogni modo ove si dovesse risolvere la questione nel senso di ammettere la iniziativa della camera (o delle camere) sarebbe addirittura indispensabile prescrivere nella carta costituzionale, ovvero in una legge integrativa di pari efficacia, che le nuove o maggiori spese debbono essere fronteggiate con determinati cespiti di entrata, in modo che l'attività parlamentare trovi un qualche freno all'allargamento delle spese.

§ 17. — *Problemi relativi alla discussione del bilancio.*

Da più parti ed in più occasioni è stata lamentata la scarsa efficienza del sindacato parlamentare sull'attività dell'esecutivo, specialmente in materia di bilancio. Per la loro stessa composizione, per le prevalenti preoccupazioni d'ordine politico le grandi assemblee legislative sembrano scarsamente idonee ad affrontare una discussione di carattere tecnico e minuzioso, quale si richiede per l'approvazione del bilancio. A ciò appunto si è cercato di portare qualche rimedio, sopratutto evitando di portare i disegni di legge relativi al bilancio direttamente alla discussione delle camere, ma facendone precedere l'esame da quello di apposite commissioni parlamentari. Tale sistema, con lievi modificazioni, è in uso dovunque.

Il sistema inglese presenta notevoli pregi di semplicità e di snellezza. La camera dei comuni riunita in « comitato per le spese » (*committee of supply*) esamina, discute ed approva la cifra di ogni capitolo di spesa ; riunita in « comitato per le entrate » (*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*. Questo metodo del *Committee of the whole House* è molto pratico : alle commissioni possono partecipare tutti i membri della camera, evitando in tal modo ingiustificate esclusioni ; in realtà finiscono col prendervi parte i più esperti e volenterosi. Le discussioni si svolgono con grande semplicità, e sono dirette da un presidente nominato dai presenti, il quale, a discussione finita, prepara una relazione verbale, che legge davanti alla camera in regolare seduta.

Col metodo americano, la discussione preventiva avviene nel seno di due comitati, rispettivamente per le entrate e per le spese, nominati dal congresso con elementi tratti da entrambi le assemblee legislative. I due comitati si dividono in sottocomitati, i quali possono sentire direttamente i capi delle amministrazioni interessate.

Secondo il sistema italiano, prima del 1929, vi erano due commissioni, entrambe di nomina elettiva ; la « giunta generale del bilancio » e la « Commissione permanente di finanza » per la camera e per il senato rispettivamente. Queste commissioni hanno dato nel complesso buona prova ; tuttavia è generale la convinzione che, in Italia, la discussione del bilancio proceda troppo a rilento ed a tale lentezza deve ricollegarsi, fra l'altro, l'attuale decorrenza dell'anno finanziario (1° luglio-30 giugno), sicchè uno snellimento della procedura avrebbe fra l'altro il vantaggio di consentire lo spostamento di tale decorrenza, portandola al 1° gennaio come è nei voti di molti (v. par. 12). D'altra parte ove si accedesse alla idea di un « bilancio economico » (secondo quanto si è prospettato nel par. 5) i compiti dell'assemblea legislativa (e dello stesso esecutivo) in merito alla discussione e dall'approvazione del bilancio si farebbero più ampie e delicati.

Merita quindi attenta considerazione la proposta fatta dal professor Riera (v. risposta al quesito n. 14 del questionario n. 2), il quale osserva che l'attuale sistema di predisposizione e presentazione del bilancio al Parlamento offre l'inconveniente che le camere accettano il bilancio così come viene presentato e quindi la redazione di questo fondamentale documento si appalesa unilaterale. Si ritiene opportuno che il bilancio prima della presentazione al Parlamento sia esaminato da consulenti tecnici, i quali debbano rimettere al Parlamento una relazione analitica sul bilancio. Questa proposta trae conforto da quanto si è recentemente disposto negli Stati Uniti d'America. Quivi la recente legge sul riassorbimento della mano d'opera disoccupata, conferisce al presidente l'obbligo di predisporre un programma economico per il « pieno impiego », programma che per le sue caratteristiche e per le modalità con cui deve essere predisposto costituisce un vero e proprio « bilancio economico », da cui si desume l'ampiezza della spesa statale e le stesse direttive della politica fiscale. La stessa legge prevede l'istituzione di una « commissione economica », che dovrebbe da una parte fornire al presidente gli elementi statistici e di studio per il suo programma economico, dall'altra coordinare l'attività delle varie commissioni legislative.

Nulla vieta che anche da noi si predisponga qualche cosa di simile, creando un organo di tecnici (assemblea o consiglio economico

consultivo) con il compito di compiere studi ed indagini, di dare pareri tecnici al Governo in materia di bilancio ed infine di riferire analiticamente all'assemblea legislativa sul bilancio predisposto dall'esecutivo. Un tale consiglio economico avrebbe funzioni utili e di rilevante importanza specialmente in relazione alla opportunità (già prospettata) di mettere in relazione l'equilibrio puramente finanziario del bilancio con le condizioni generali dell'equilibrio economico.

§ 18. — *Variazioni alle leggi di bilancio.*

Ovviamente — sebbene ciascun ministro debba provvedere alle spese in conformità degli stanziamenti disposti in bilancio — è molto probabile che nel corso dell'anno gli stanziamenti (fatti in base a semplici previsioni che per quanto accurate non escludono la possibilità di errori) si dimostrino insufficienti, o che sorga addirittura la necessità di spese che non sono punto previste nel bilancio. In tali ipotesi secondo il sistema vigente occorre provvedere come segue :

1) con decreto del ministro del Tesoro si prelevano le somme occorrenti dall'apposito « fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine », istituto nel bilancio passivo del Ministero del Tesoro, purchè trattisi di provvedere al pagamento di residui passivi eliminati per perenzione o di spese aventi carattere obbligatorio e d'ordine;

2) con decreto reale, su proposta del Ministro del Tesoro, sentito il consiglio dei ministri, si provvede ad iscrivere nel bilancio passivo dei diversi ministeri le somme necessarie per restituire tributi indebitamente percetti, per pagare vincite al lotto, per fare pagamenti relativi al debito pubblico, o per integrare assegnazioni relative a stipendi, pensioni ed altri assegni fissi ;

3) con decreto reale su proposta del Ministro del Tesoro, si può attingere al « fondo di riserva per spese impreviste » istituito nel bilancio passivo del Ministero del Tesoro ;

4) in tutti gli altri casi è necessario ottenere una nuova autorizzazione del parlamento, al quale vengono presentate apposite « note di variazione del bilancio ».

Col sistema attuale la disciplina delle variazioni è piuttosto rigida ; in genere con i decreti reali o ministeriali si può provvedere soltanto al prelevamento dai fondi di riserva, ma quando si tratta di aumentare le spese oltre i limiti previsti dal bilancio è necessaria una legge, eccettuati i casi elencati più sopra, al punto 2. In passato si provvedeva con la così detta legge di assestamento, istituita nel 1883 dal Magliani. Essa consisteva, in fondo, in un nuovo bilancio

preventivo, in quanto conteneva il prospetto di capitoli di bilancio da variarsi, sia per leggi già votate, sia per nuove necessità od altro, nonchè il riepilogo del bilancio rettificato con le modificazioni e le aggiunte risultanti dalle variazioni suddette. Tale legge veniva presentata quattro o cinque mesi dopo l'inizio dell'anno finanziario, tenendo conto delle variazioni avvenute nei primi mesi e delle più precise previsioni circa il restante periodo dell'esercizio. Il bilancio di assestamento ha il vantaggio di ridurre il numero dei provvedimenti di variazione, che specie in periodi di congiuntura si moltiplicano a dismisura e perciò se ne è proposto il ripristino. Dal punto di vista logico il sistema dell'assestamento si presenta opportuno; in pratica, peraltro, esso presenta l'inconveniente che il Governo, sapendo di potere più tardi rettificare le previsioni fatte, è spinto ad una minore precisione nel bilancio preventivo; per esempio, a valutare ottimisticamente le entrate ed a restringere le previsioni delle spese, in modo da presentare al Parlamento in sede di bilancio una situazione più favorevole di quella effettiva. Questo pericolo deve essere valutato attentamente, prima di accogliere la proposta sopra riferita.

Ove si ritenesse opportuno lasciare una certa sfera di discrezionalità e di indipendenza all'esecutivo si potrebbe pensare — accanto alla istituzione di un fondo di spese consolidate — allo stanziamento nel bilancio del Ministero del Tesoro di un fondo di riserva per spese impreviste, più ampio di quello attuale, ovvero allo stanziamento di singoli fondi analoghi nei bilanci dei vari ministeri.

Decidere su questi punti implica una precedente decisione, di ordine politico, sul problema dei rapporti fra legislativo ed esecutivo che non è compito di questa commissione affrontare, bastando richiamare al riguardo le brevi considerazioni di cui ai par. 1 e 2.

§ 19. — *Conclusioni.*

Dalla breve disamina compiuta emerge con evidenza come l'argomento trattato, accanto ad aspetti di carattere prevalentemente tecnico, presenta importanza notevole dal punto di vista costituzionale. Sotto questo aspetto si profila la convenienza — specialmente se ci si dovesse avviare ad una costituzione di tipo rigido — di inserire nella carta costituzionale, o in una legge costituzionalmente vincolata, i principi fondamentali relativi al bilancio, precisando e migliorando il fuggevole cenno di cui all'art. 10 dello statuto albertino. Ove si ritenga di accoglierli nella carta costituzionale, i principi fondamentali, emersi nel corso della discussione, anche secondo la

opinione prevalente espressa dagli interrogati dovrebbero riferirsi :

1) all'obbligo della presentazione annuale del bilancio ed alle direttive fondamentali per la formazione e la discussione di esso nonchè alle norme per le variazioni da apportarsi nel corso dell'esercizio. Questa norma potrebbe sancire appunto l'obbligo della presentazione del bilancio preventivo e consuntivo, indicare che spetta allo esecutivo la responsabilità della formazione del bilancio, precisare i rapporti fra le due camere e delimitare i poteri di iniziativa che si ritenesse opportuno concedere all'una od all'altra ;

2) agli effetti del bilancio come limite e guida dell'attività dell'esecutivo. Il contenuto di questa norma dovrebbe determinarsi in base alle decisioni sulle considerazioni svolte a questo proposito nel corso della relazione; dovrebbe precisare la responsabilità ministeriale per l'esecuzione del bilancio e i limiti di discrezionalità dello esecutivo ;

3) ai principi fondamentali che reggono il bilancio : in questa norma si potrebbe sancire l'obbligo della pubblicità dei documenti contabili periodici di importanza fondamentale ; l'obbligo — almeno come prassi costituzionale — di una relazione non solo finanziaria, ma economica in senso lato da parte del ministro che presenta il bilancio ; la disciplina di un eventuale fondo consolidato.

Potrebbe affidarsi al legislatore ordinario il compito della ulteriore disciplina del bilancio ; in quella sede la eventuale riforma delle norme sulla contabilità di Stato dovrebbe tendere a spogliare il sistema dell'attuale eccessivo formalismo, e introdurre metodi razionali di scrittura contabile, il che implica una riforma accorta, ma radicale dell'amministrazione e della burocrazia.

CAPITOLO III

# CONTROLLO DELLA GESTIONE FINANZIARIA

## Valore costituzionale dei controlli.

§ 1. — *Esecuzione del bilancio. Controllo parlamentare e controllo giudiziario.*

Si è visto nel precedente capitolo che la formazione del bilancio, ben lungi dall'esaurirsi in una semplice questione di contabilità, assume importanza e significato costituzionale, perchè in quella sede naturalmente vengono a realizzarsi in concreto i rapporti fra il potere legislativo e quello esecutivo, determinandosi le rispettive sfere di attività e di competenza (cap. II par. 1 e 3). Peraltro il problema non si esaurisce tutto nella fase della formazione del bilancio; occorre guardare altresì alla successiva fase dell'esecuzione del bilancio, cioè alla estrinsecazione effettiva dell'attività amministrativa, poichè in questa seconda fase si pone il problema dei controlli necessari a vigilare che il potere amministrativo operi in conformità delle direttive e nell'ambito dei limiti posti dalla norma giuridica. Dopo un ventennale periodo in cui lo strapotere dell'esecutivo si è manifestato con caratteri e vastità tali da esautorare gli altri poteri dello stato e specialmente il legislativo, il problema dei metodi atti ad inalveare l'attività governativa e quella amministrativa in genere, entro ben determinati confini, è problema non solo di grande attualità ed importanza politica, ma di rilevante delicatezza ed importanza sotto il profilo economico finanziario, ed assurge, sotto l'aspetto giuridico, a sicura importanza costituzionale.

Non è qui il caso di esaminare e discutere i vari tipi di controllo previsti dal nostro regolamento. Basterà ricordare che un primo ordine di controlli di carattere prettamente politico, viene esercitato dal parlamento, attraverso le interpellanze, le interrogazioni, le mozioni, le inchieste e specialmente, in sede postuma, mediante la discussione, la votazione e l'approvazione del rendiconto generale dello Stato (bilancio consuntivo). A questi controlli si aggiungono quelli giudiziari, affidati alla magistratura ordinaria ed alle giurisdizioni speciali, secondo le rispettive sfere di competenza, determinate dalle vigenti

disposizioni dirette alla tutela dei diritti e degli interessi privati lesi dalla pubblica amministrazione.

Qui interessa invece sottolineare il diverso ordine di controlli, i quali sono diversi da quelli parlamentari, in quanto hanno carattere giuridico ed amministrativo ma non politico; come sono diversi da quelli giudiziari, i quali traggono inizio su istanza dei privati ogni volta che v'è coincidenza tra interesse privato ed interesse pubblico, mentre quelli dei quali si parla vengono attuati esclusivamente nello interesse della collettività e si esercitano per iniziativa degli organi competenti.

§ 2. — *Controllo interno e controllo esterno sull'attività amministrativa.*

In effetti il controllo sull'attività dell'esecutivo tende a stabilire in generale il rispetto della legge da parte dell'amministrazione (si parla perciò di controllo generale di legittimità) ; sotto questo profilo il problema presenta aspetti che sfuggono alla competenza ed ai limiti fissati all'indagine di questa Commissione. In particolare il controllo si esercita sulla gestione del bilancio, sulle entrate e sulle spese, come conseguenza finanziaria di atti amministrativi che ne costituiscono il presupposto (si parla perciò di controllo finanziario). Ad ogni modo in tutti e due gli aspetti il controllo di cui qui si discute è il controllo così detto esterno, che continua e prosegue il sindacato parlamentare sulla formazione del bilancio, nella fase successiva della esecuzione di questo. Questo tipo di controllo, giova insistere, ha lo scopo precipuo di assicurare il rispetto della legge in generale ed in particolare delle leggi finanziarie e di bilancio, da parte dell'amministrazione. Si distingue perciò nettamente dal controllo così detto interno, che è quello predisposto dalla stessa amministrazione attuando nel suo interno i vari mezzi di vigilanza e di riscontro, allo scopo di garantirsi contro eventuali abusi ed irregolarità da parte di organi dipendenti.

Questa distinzione di controlli (che è fondamentale intendere, allo scopo di risolvere la dibattuta questione di una pretesa duplicità degli stessi nell' ordinamento italiano) non aveva ragione d' essere nello Stato assoluto, quando il sindacato sull'attività dell'amministrazione era esercitato nell'esclusivo interesse del sovrano, al quale premeva assicurarsi che tutta la attività amministrativa si svolgesse in conformità dei suoi ordini. Forme embrionali di controllo si ebbero tuttavia, nell'interesse del contribuente, anche in questo tipo di Stato,

sebbene in forma sporadica (come in Francia, con gli Stati generali). Ma solo con il sorgere del moderno Stato costituzionale e con la conseguente divisione dei poteri emerge inconfondibilmente (e rappresenta un presidio di libertà) il controllo sull'esecutivo per il rispetto del diritto obiettivo, come sindacato generale di legittimità e in particolare come sindacato finanziario.

È affermazione costante della letteratura che questo tipo di sindacato (in tutti e due gli aspetti sopra ricordati) sia esercitato per conto e nell'interesse del Parlamento, il quale — non potendo per sua natura esercitare un riscontro continuo sull'operato della pubblica amministrazione, delega un apposito organo, quale sua *longa manus*, ad invigilare l'operato della amministrazione. Questa opinione trova conforto nelle disposizioni di vari Stati, come ad esempio, nella legge belga del 1846, per la quale la nomina e la revoca dei magistrati della Corte dei conti era attribuita alla Camera dei deputati, ovvero nella legge piemontese del 30 ottobre 1859, n. 3706, per la quale le Camere avevano una particolare ingerenza nei provvedimenti con cui i magistrati della corte potevano essere rimossi dalla carica. Altra conferma si trae dalla disposizione, esistente in tutti gli ordinamenti, secondo la quale la Corte ha il compito di segnalare periodicamente al Parlamento le irregolarità rilevate nell'esercizio del controllo sull'attività degli organi amministrativi. Sempre però si ha cura di sottolineare la sostanziale differenza fra il sindacato parlamentare, che — come si è accennato — ha valore e contenuto politico, ed il sindacato della Corte che ha contenuto esclusivamente giuridico, anzi di mera legittimità, come meglio si preciserà in seguito, e quindi si esercita in una sfera di completa autonomia ed indipendenza.

Ove si accentui la concomitante finalità del controllo parlamentare e di quello della Corte, i rapporti fra questa e le camere legislative possono configurarsi come rapporti di effettiva dipendenza della prima dalle seconde ; ove si accentui, viceversa, la sostanziale diversità dei due ordini di controllo si sottolinea il carattere giurisdizionale della Corte dei conti ed i rapporti suddetti possono definirsi, al più, di semplice collaborazione, anche senza arrivare, come da taluno si propone, alla concezione di un quarto potere : il potere di controllo.

La decisione fra le diverse alternative è di natura squisitamente politica; da essa dipendono però notevoli conseguenze circa la posizione dell'organo di controllo nei rispetti del legislativo e dell'esecutivo e negli stessi rapporti fra i due poteri ; quindi, ancora una volta, un problema di carattere costituzionale.

§ 3. — *Disciplina dei controlli nella Carta costituzionale.*

Aver sottolineato l'importanza costituzionale dei controlli, significa, conseguentemente, porre il problema se i principi generali in tale materia debbano essere inseriti nella Carta costituzionale o, almeno, se l'approvazione delle leggi che regolano la materia debba essere sottoposta a qualche vincolo costituzionale (maggioranze o *quorum* particolari, ecc.). Al riguardo, in base alle risultanze degli interrogatori e dei questionari si rilevano due opposte tendenze: secondo alcuni — poichè la Carta costituzionale per essere efficace dovrebbe contenere solo poche norme di carattere generale — non si vedrebbe la ragione di inserirvi la materia del controllo, né di adottare particolari vincoli costituzionali, ma si dovrebbe lasciare al legislatore ordinario il compito di regolare il complesso dei controlli. Da altri si afferma, invece, l'opportunità che la Carta costituzionale sancisca al riguardo i principi generali suddetti, sia per la conseguente tutela giuridica, sia come attestazione solenne della loro importanza. Ed esattamente è stato affermato da alcuno che, nel presupposto di una costituzione rigida, i principi generali regolanti la materia dovrebbero essere inseriti nella Carta costituzionale o in una legge integrativa di questa, di pari efficacia. Secondo taluno, più che inserire nella carta costituzionale i principi generali, si dovrebbe conferire una posizione preminente alla Corte dei conti (che è l'organo massimo del controllo esterno) facendone un istituto di ordine statutario, indipendente dal Governo e dal Parlamento. Senza entrare, per ora, in merito alla proposta, si vede subito che appunto per conferire tale posizione allo organo di controllo sarebbe necessaria o almeno opportuna una norma di carattere costituzionale.

L'importanza costituzionale del controllo in genere e della Corte dei conti in particolare ha trovato energica affermazione nelle risposte ricevute dalle varie persone interpellate (v. in particolare interrogatori Orlando e Tosato).

Lo statuto albertino non contiene alcun riferimento ai principi generali in ordine al controllo nè ai suoi organi (tranne l'accenno incidentale alla Corte dei conti, a proposito della nomina dei senatori). L'art. 95 del vigente testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con R. D. 12 giugno 1934, n. 1214, stabilisce che l'ordinamento dell'istituto non può essere regolato se non per legge e con le forme proprie delle leggi costituzionali, ai sensi dell'art. 12 della legge 9 dicembre 1928, n. 2693. La dottrina prevalente, pure escludendo il carattere costituzionale dell'organo di controllo (in base al criterio

formale della posizione di esso fra i supremi organi costituzionali), riconosce che trattasi però di materia costituzionale, mentre la giurisprudenza della suprema Corte di cassazione a sezioni riunite e quella del Consiglio di Stato hanno più volte affermato la natura costituzionale della Corte dei conti. In conformità di tali affermazioni della dottrina e della giurisprudenza, nonchè in base alle considerazioni precedentemente svolte, si profila l'opportunità che la Carta costituzionale sancisca i principi fondamentali che regolano non solo l'attività di controllo, ma anche la posizione e l'organizzazione dell'organo che vi è preposto (principi, il cui contenuto sarà precisato in seguito). Ove si addivenga a tale soluzione, le norme regolanti la materia dovrebbero poter essere modificate, derogate ed abrogate solo con quelle forme che fossero eventualmente stabilite per la modificazione delle norme di carattere costituzionale.

## Il sistema dei controlli nell'ordinamento italiano - Cenni descrittivi.

§ 4. — *L'organo del controllo « esterno ». La Corte dei conti.*

Si ritiene opportuno premettere alle considerazioni critiche ed allo studio di eventuali riforme, la descrizione dell'attuale ordinamento dei controlli in Italia.

La Corte dei conti è l'organo fondamentale dell'attività di controllo ed ha origini remotissime. L'attuale ordinamento italiano trova il suo immediato precedente storico in quello piemontese, secondo il quale spettava al Senato di « interinare o registrare » gli editti, le patenti ed i rescritti del sovrano, negando l'interinazione e facendo apposita rappresentanza al re, tutte le volte che in detti atti si riconoscesse esservi errore o violazione di legge, o comunque lesione del pubblico interesse. Era riconosciuto un identico potere alla Camera dei conti, in materia demaniale ed erariale. Questa poi finì con l'assorbire anche la sfera di competenza del Senato, in materia di interinazione, oltre la propria competenza ad esaminare i conti, a conoscere le controversie circa il patrimonio dello Stato, ad ispezionare le zecche e così via.

All'atto della unificazione dello Stato italiano, con legge 14 agosto 1862, n. 800, si provvide ad abolire i vari organi di controllo contabile esistenti negli antichi stati, istituendo l'attuale Corte dei conti, le cui funzioni rimasero praticamente immutate fino alla riforma del 1933. Secondo le norme attualmente in vigore, il controllo che abbia-

mo definito esterno è affidato alla Corte dei conti e da questa esercitato in via preventiva e successiva.

Il controllo preventivo si esercita mediante la « registrazione » degli atti qui di seguito elencati:

1) decreti reali, da qualunque ministero emessi ed a qualunque materia si riferiscano, salvo poche eccezioni indicate nel R. D. 27-7-1934, n. 1332;

2) decreti di approvazione dei contratti di importo superiore alle 20.000 lire e le autorizzazioni di spese superiori alle 10.000, quando l'autorizzazione non è contemporanea alla emissione dell'ordine di pagamento;

3) atti di nomina, promozione e cessazione dal servizio degli impiegati ed agenti dello Stato, nonchè gli atti con i quali si conferiscono stipendi ed altri assegni continuativi a carico dello Stato;

4) decreti di liquidazione definitiva delle pensioni, assegni ed indennità di quiescenza e quelli con i quali si provvede al riscatto dei servizi, ai fini del trattamento di quiescenza;

5) ordinativi di pagamento;

6) atti di approvazione, riduzione, trasporto e cancellazione delle cauzioni;

7) decreti del Ministero del Tesoro per il prelevamento di somme dal « fondo di riserva per le spese obbligatorie e d'ordine ».

Tali atti, insieme coi documenti giustificativi vengono rimessi alla Corte, la quale controlla la legalità in genere di essi e particolarmente la loro conformità alle prescrizioni del bilancio, vigilando perchè le spese non superino le somme stanziate in bilancio e queste si applichino alle spese prescritte, perchè non si faccia trasporto di somme non consentite per legge e perchè la liquidazione e il pagamento delle spese siano conformi alle leggi ed ai regolamenti. (Vedi tabella statistica n. 1).

Il controllo viene esercitato di regola per ciascun ministero, da un consigliere appositamente delegato, coadiuvato da un ufficio di riscontro. Quando si ravvisa che l'atto è legittimo, il consigliere delegato vi appone il visto e ne ordina la registrazione. Se invece il consigliere ritiene che il provvedimento sottoposto a registrazione contenga violazione di legge o di regolamento, rifiuta il visto e lo restituisce al ministero, con nota motivata. Ove il ministro insista perchè l'atto venga registrato, si provoca in merito una decisione della sezione di controllo. Insistendosi da una parte nel rifiuto, dall'altra nel voler presentare il provvedimento, questo viene sottoposto al consiglio dei ministri, cui spetta decidere che l'atto abbia ugualmente

corso. In tal caso si effettua una semplice « registrazione con riserva » e la Corte segnala periodicamente al Parlamento i provvedimenti così registrati (vedi tabella statistica n. 2) ; peraltro in tre casi il rifiuto di registrazione è assoluto e annulla il provvedimento amministrativo irregolare. Ciò avviene quando si tratti :

1) di impegno di ordine di pagamento riferentesi a spesa che ecceda la somma stanziata nel relativo capitolo, ovvero imputabile ai residui piuttosto che alla competenza (e viceversa), ovvero ad un capitolo diverso da quello indicato nell'atto ;

2) di decreti per nomina e promozione di personale di qualsiasi ordine e grado, disposte oltre i limiti dei rispettivi organici ;

3) di ordini di accreditamento a favore di funzionari delegati al pagamento di spese, emessi per un importo eccedente i limiti stabiliti dalla legge.

Con tali disposizioni, mentre si consente una sufficiente libertà di azione agli organi amministrativi, si assicura un permanente sindacato di legittimità sui suoi atti, e si pone il parlamento in grado di esercitare efficacemente il suo controllo politico. Deriva da ciò l'importanza costituzionale unanimamente riconosciuta al controllo della Corte.

Il controllo successivo, riguarda invece :

1) i rendiconti dei funzionari a favore dei quali furono emessi ordini di accreditamento ;

2) i prospetti delle riscossioni e dei pagamenti che si fanno dagli agenti del governo nel corso dell'esercizio ;

3) i conti delle casse dello Stato con l'indicazione dei valori e del modo come sono rappresentati.

4) i conti e gli inventari di consistenze dei magazzini e depositi di materie e merci di proprietà dello Stato ;

5) il rendiconto generale dello Stato.

La differenza fra controllo preventivo e controllo postumo non è puramente cronologica, perchè mentre il visto che la Corte dei conti appone ai documenti soggetti al controllo preventivo è condizione per la efficacia giuridica di tali atti (i quali non producono effetti giuridici se non vengono vistati e registrati), il controllo successivo non influisce sugli effetti giuridici dell'atto, ma si riduce ad un sindacato della corte dei conti sull'operato dei funzionari, per accertare le responsabilità d'ordine amministrativo, e per suggerire la linea di condotta da tenere in avvenire.

§ 5. — *Gli organi del controllo « interno ». Ragionerie centrali e ragioneria generale dello Stato.*

Le ragionerie centrali osservano e vigilano perchè siano rispettate le leggi e tutte le disposizioni impartite dal Ministero per il Tesoro per la conservazione del patrimonio dello Stato, per l'esatto accertamento delle entrate, per la regolare gestione dei fondi di bilancio. Esse debbono anche assicurarsi che la gestione del patrimonio e del bilancio sia condotta nei modi finanziariamente più proficui. (Quest'ultima norma, che attribuisce alle ragionerie un penetrante controllo di merito, non sembra abbia avuto pratica applicazione, come in seguito si dirà). I direttori capi delle ragionerie che originariamente dipendevano dai rispettivi ministri passarono poi alle dipendenze della ragioneria generale, per il tramite della quale fanno pervenire al ministro del Tesoro le loro relazioni ed osservazioni sulle questioni di maggiore importanza e su tutto quanto hanno occasione di rilevare nell'adempimento delle proprie funzioni e che interessi il bilancio.

La ragioneria generale dello Stato venne istituita con legge 22 aprile 1896, n. 5026, senza, peraltro, che le fossero attribuite funzioni di controllo, in quanto i suoi compiti si limitavano a quello di tenere le scritture riassuntive relative alla consistenza del patrimonio dello Stato ed alle sue variazioni, alla situazione finanziaria dello Stato (entrate e spese dei singoli ministeri, compilazione del bilancio di previsione, del rendiconto consuntivo e del conto patrimoniale). Con decreto 18 novembre 1923, n. 2440 e con il relativo regolamento (R. D. 23 maggio 1924, n. 827) furono attribuite alla ragioneria generale dello Stato vere e proprie funzioni di controllo ed il compito di vigilare e coordinare l'opera delle ragionerie centrali dei singoli ministeri. Successivamente la legge 26 luglio 1939, n. 1037 organizzò la ragioneria generale su quattro ispettorati generali (di finanza, del bilancio, per gli ordinamenti del personale, e per gli affari economici) affidandole nuovi e delicati compiti di ispezione sulle gestioni della pubblica amministrazione, di predisposizione di tutti i provvedimenti legislativi inerenti al bilancio (variazioni di bilancio, autorizzazione di spese, prelevamenti dai fondi di riserva, ecc.), di revisione di tutte le assegnazioni e richieste di fondi, di esame su tutti i provvedimenti legislativi o ministeriali aventi comunque effetto finanziario. Così dalla primitiva limitata competenza di semplice tenuta di scritture contabili si è passati alla direzione suprema della pubblica spesa, con una conseguente preminenza rispetto a tutte le altre amministrazioni.

In particolare, il controllo su tutti gli impegni di spesa ed i titoli di pagamento, si esercita nel modo seguente:

1) tutti gli atti di approvazione dei contratti o di autorizzazione delle spese, ed in genere tutti gli atti dai quali derivi l'obbligo di pagare somme a carico del bilancio dello Stato, debbono essere trasmessi alla ragioneria centrale la quale, prima di registrare l'impegno, verifica la legalità della spesa e la regolarità della documentazione ed accerta la giusta imputazione della spesa in bilancio, nonchè l'esistenza del fondo disponibile sul relativo capitolo. Inoltre, gli uffici amministrativi debbono comunicare alla ragioneria i provvedimenti dai quali possono derivare impegni di spesa, e la ragioneria prenota in sede separata tali impegni in corso di formazione;

2) tutti i mandati di pagamento (mandati diretti, ordini di accreditamento, ruoli di spese fisse) emessi dagli uffici amministrativi centrali, sono trasmessi alla ragioneria rispettiva. Il direttore capo della ragioneria verifica la documentazione e la liquidazione della spesa, accerta che la spesa sia regolarmente imputata al conto della competenza o a quello dei residui e che vi siano disponibili i fondi sul relativo capitolo del bilancio e, quando nulla trovi da osservare, pone il visto sugli assegni (o altri titoli) e li trasmette, con i documenti giustificativi, alla Corte dei conti.,

A norma poi dell'art. 64 della legge di contabilità (e qui si nota una sostanziale differenza fra il sindacato della ragioneria e quello della Corte dei conti), quando il capo della ragioneria, per qualsiasi motivo di irregolarità, non creda di poter apporre il visto ad un atto d'impegno di spesa o ad un titolo di pagamento, ne riferisce direttamente al ministro. Se il ministro ritiene che, ciò non ostante, l'atto di impegno o il titolo di pagamento debba aver corso, dà ordine scritto in tale senso, firmando personalmente, al capo della ragioneria, il quale deve eseguirlo. L'ordine del ministro viene trasmesso, insieme con l'atto in discussione, alla Corte dei conti. Il ministro, però, non può avvalersi della facoltà suddetta, ove si tratti di spesa che ecceda la somma stanziata sul relativo capitolo di bilancio, ovvero che sia da imputare ad un capitolo diverso da quello indicato, ovvero che sia riferibile ai residui invece che alla competenza o viceversa.

§ 6. — *L'*iter *tipico dei provvedimenti soggetti a controllo.*

A titolo esemplificativo si ritiene opportuno descrivere le fasi attraverso cui i provvedimenti amministrativi, che più interessano la gestione del bilancio, sottostanno al prescritto controllo.

1. - *Contratti.* — Tutti i decreti con i quali si provvede all'approvazione dei contratti, degli atti e delle convenzioni che fanno carico al bilancio dello Stato vengono comunicati dagli uffici amministrativi alle rispettive ragionerie centrali ; le quali verificano la legalità della spesa, la regolarità della documentazione, la giusta imputazione della spesa al capitolo di bilancio, nonchè l'esistenza del fondo disponibile sul capitolo stesso, quindi registrano e passano gli atti alla Corte dei conti. L'apposito ufficio di riscontro della Corte dei conti esamina i decreti di approvazione ed i documenti allegati e, ove li riconosca regolari, dopo aver preso sommaria nota degli estremi essenziali della convenzione, li sottopone al visto del consigliere delegato al controllo e provvede alla loro registrazione, restituendoli pel tramite della competente ragioneria centrale all'amministrazione interessata. Ove non ritenga regolari i decreti in parola, redige apposito foglio di « rilievo », che, sempre pel tramite della ragioneria centrale, viene trasmesso all'amministrazione.

2. - *Mandati.* — I decreti di approvazione, le determinazioni ministeriali, le autorizzazioni di pagamento sono comunicati dalle amministrazioni interessate alle rispettive ragionerie centrali, per le prescritte annotazioni contabili. In questa sede le ragionerie verificano la regolarità della liquidazione, l'imputazione al competente capitolo di bilancio, la disponibilità del fondo su cui deve gravare la spesa. Successivamente trasmettono i provvedimenti alla Corte dei conti. Quivi il competente ufficio di riscontro esamina il provvedimento e la documentazione relativa e dopo averli riconosciuti regolari, vi appone la firma ed il visto e li trasmette alla direzione generale del tesoro per l'inoltro alle competenti sezioni di tesoreria provinciale.

3. — Gli ordini di accreditamento (di cui si dirà con maggiore ampiezza in seguito: par. n. 11) seguono lo stesso corso dei mandati. I funzionari a cui favore sono state disposte le aperture di credito, hanno però l'obbligo di presentare appositi rendiconti amministrativi entro i primi 5 giorni di ogni mese, trasmettendoli alle intendenze di finanza della provincia sulla cui tesoreria sono aperti i crediti. Le intendenze, confrontate le risultanze dei rendiconti con le proprie scritture e riconosciutele regolari, li trasmettono alle rispettive amministrazioni centrali, che, proceduto ad un primo esame, li passano alle ragionerie centrali per una successiva revisione, dopo di che arrivano alla Corte dei conti. Le eventuali osservazioni della Corte dei conti sono trasmesse alle ragionerie centrali e da queste alle rispettive competenti direzioni generali, per il cui tramite pervengono al funzionario delegato.

§ 7. — *Il controllo preventivo esterno negli ordinamenti stranieri.*

Il sistema italiano del duplice ordine di controlli (interni ed esterni) trova efficace riscontro anche negli ordinamenti stranieri.

1) In Gran Bretagna, infatti, accanto al controllo esercitato dal cancelliere dello scacchiere (che sorveglia l'esecuzione del bilancio e l'impegno delle spese tanto per i servizi civili che per quelli militari), vi sono altri due organi di controllo, e precisamente il controllore auditore generale e l'ufficio di revisione (*Audit office*). Il controllore generale, è incaricato delle funzioni con lettere patenti del sovrano, non può rivestire altre funzioni oltre quella conferitagli dalla corona, non può essere rimosso dalla carica se non in base a un indirizzo delle due camere; gode quindi di una effettiva inamovibilità posta in certo modo sotto la salvaguardia del Parlamento. Egli esercita il controllo tanto sulle entrate che sulle spese; in particolare vigila perchè nessun mandato venga emesso dal Ministero delle Finanze, senza il relativo *Royal order*. Anche per i pagamenti a carico del « fondo consolidato » (ved. cap. 2°, par. 13) — per i quali è sufficiente un rescritto ministeriale, con riferimento agli atti parlamentari che autorizzano la spesa — il controllore generale deve accertarsi che il decreto reale che autorizza l'emissione del mandato sia conforme all'ordine reale, alla legge ed alle facoltà accordate dal parlamento. L'*audit office*, che è posto sotto la direzione del controllore generale, provvede al controllo successivo. Il personale addetto allo ufficio non gode dell'autonomia e dell'indipendenza assicurate al controllore generale, ed in genere il controllo postumo è meno rigoroso del preventivo.

Merita ancora di essere ricordato il « comitato dei conti pubblici » (*Committee of public account*), che esercita, per conto e nello interesse del parlamento, un potere di alta vigilanza sull'insieme della gestione dello Stato; esso si compone di 15 membri nominati dal presidente della Camera dei comuni; il presidente e relatore del comitato è, in genere, un membro dell'opposizione e la minoranza vi è largamente rappresentata.

2) Negli Stati Uniti d'America, dopo la riforma del 1921, con la quale il congresso passava all'esecutivo il compito della formazione del bilancio, portando invece nella propria orbita le funzioni di approvazione e di controllo, venne creato un apposito « *General accounting office* » indipendente dal potere esecutivo e retto da un controllore generale, responsabile soltanto dinanzi al Parlamento, assistito da un vice controllore. Entrambi i due magistrati sono nominati dal pre-

sidente, su avviso conforme del Senato, e possono essere destituiti solo con particolare procedura e con l'assenso delle due camere.

Dal 1927 si è introdotto il riscontro preventivo di tutti gli ordini di spesa (« *settlement warrants* »), i quali, firmati dal segretario del tesoro o da un suo sostituto, debbono essere firmati e controfirmati dal controllore generale. All'esame preventivo, sotto il profilo della legalità, da parte del « *General accounting office* » sono sottoposti tutti i contratti che impegnano comunque la finanza pubblica.

Lo stesso controllore generale, per mezzo del suo « *General accounting office* » esercita il controllo successivo. L'« *audit division* » attende all'esame ed alla definizione dei conti di tutte le branche dell'amministrazione (ad eccezione di quelle relative al « *Post office department* », riservata ad uno speciale ufficio).

Il controllore generale è tenuto a fare al presidente, se interpellato, ed al congresso, all'inizio di ogni sessione ordinaria, un rapporto sul lavoro eseguito dal « *general accounting office* », contenente le proprie raccomandazioni circa eventuali riforme legislative, ritenute necessarie per assicurare un perfetto controllo; segnalazioni relative all'entrate ed alle uscite ed all'impiego dei fondi pubblici, nonchè le proposte per conseguire economie sulle spese pubbliche. Riferisce al congresso su tutte le spese eseguite ed i contratti stipulati in violazione alle leggi, esponendo con i propri rapporti il metodo seguito nell'esaminare i conti dei vari dipartimenti ed istituzioni pubbliche.

I risultati finali dell'eseguita verificazione certificati conformi dal controllore generale sono definitivi. Il congresso non verifica nè approva i conti, provvedendo soltanto, ove occorra, a nominare apposite commissioni di inchiesta.

3) Anche la Francia che, in omaggio al principio della divisione dei poteri, è stata in passato restia ad adottare un preventivo riscontro giuridico sull'attività dell'esecutivo, ha in tempi non lontani mostrato di recedere da tale punto di vista. Con decreto del 30 ottobre 1935 si è provveduto, infatti, alla istituzione di un controllo preventivo affidato ad appositi organi di controllo, istituiti presso ciascun ministero. È bensì vero che ancora oggi detti comitati agiscono dentro la sfera dell'amministrazione e non possono quindi considerarsi come organi di controllo esterno, ma la loro istituzione sta appunto ad indicare la tendenza a soddisfare la esigenza di quel controllo preventivo ed esterno che anche in Francia è da tempo auspicato dagli studiosi di diritto finanziario.

4) Secondo l'ordinanento belga, che risale al decreto 30 novembre 1930, nessun titolo di pagamento, tratto sulla cassa dello Stato,

può avere esecuzione senza il visto preventivo della Corte dei conti. Il controllo della Corte non si volge però, come in Italia, anche allo esame generale della legittimità dell'atto, ma ha solo di mira la legittimità finanziaria di questo, cioè la sua rispondenza alla legge di bilancio. Il controllo sull'impegno delle spese è affidato ai rappresentanti della finanza distaccati presso i vari ministeri; essi riferiscono in merito alla Corte dei conti. Questa poi appone il suo visto sui titoli di pagamento, dopo aver verificato il fondamento delle spese e la disponibilità dei fondi; quando rifiuta il visto espone i motivi del suo operato al consiglio dei ministri. Se questo delibera che, ciò non ostante, il titolo debba avere corso, la Corte pone il suo visto con riserva e ne riferisce immediatamente al parlamento.

Quanto al controllo successivo, esso è molto rigoroso e quasi perfetto. Però la Corte non estende i suoi poteri nei confronti dei contabili a materia (cioè di coloro che sono consegnatari di beni mobili) ed il parlamento non esplica un'attività d'indagine contabile, ma si limita a svolgere una funzione politica con l'approvazione della legge della chiusura definitiva del bilancio.

## Cenni critici sull'attuale ordinamento.

§ 8. — *Fini e limiti del controllo sulla gestione finanziaria.*

Avuto riguardo alle particolari caratteristiche del nostro sistema di controllo si è ritenuto opportuno, tanto negli interrogatori che nel questionario n. 3 della sottocommissione finanziaria, di muovere apposito quesito sopra i due punti seguenti:

1) se le attuali norme relative al controllo del bilancio rispondano alle esigenze di garantire la piena legittimità delle spese comunque ordinate ed eseguite, e

2) se dette norme siano altresì tali da garantire, oltre la legalità formale delle spese, anche la migliore gestione economica (proficuità delle spese), dell'azienda statale.

In ordine al primo punto, il complesso delle testimonianze è stato piuttosto concorde nel ritenere che la legittimità delle spese viene sufficientemente garantita con le norme vigenti, insistendosi, peraltro, nel senso di richiedere un effettivo rispetto delle norme vigenti. A tale proposito è opportuno rilevare come da qualcuno (v. interrogatorio Balducci) sia stato fatto presente che il controllo, sia della Corte che della ragioneria, non ha potuto evitare, durante il passato regime,

taluni abusi anche gravi, non tanto perchè si siano violate le leggi relative al controllo, bensì perchè si è fatto frequente ricorso al sistema di disporre gli stanziamenti delle somme in bilancio mediante leggi e decreti legge. È chiaro che nè la ragioneria nè la Corte dei conti potevano rifiutarsi di applicare provvedimenti adottati con norme legislative o a queste equiparate. Insomma, non ha funzionato il controllo parlamentare. Quanto ai provvedimenti adottati con legge, e quindi sanzionati dalle camere, si tratta di una questione prevalentemente politica: evidentemente è nelle assemblee legislative il presidio ultimo delle libertà e della corretta gestione finanziaria; solo esse possono guidare e vigilare l'attività dell'amministrazione nei modi più rispondenti al pubblico interesse. Sembra tuttavia da segnalare l'opportunità che gli stanziamenti di somme in bilancio - fuori dei casi indicati al capitolo II, a proposito delle variazioni di minore importanza - vengano costituzionalmente vincolati, nel senso che ad essi si possa provvedere soltanto con particolari modalità o *quorum* (escludendosi quindi l'uso delle leggi ordinarie e, a maggior ragione, dei decreti legge).

Per quanto più propriamente attiene al quesito proposto dalla Commissione, l'osservazione del prof. Borgatta (il quale ha fatto presente che i controlli attuali sono macchinosi e lenti e non riescono a garantire in modo assoluto il rispetto della legge e l'interesse della collettività) è l'espressione di un convincimento diffuso, che risulta anche da altre testimonianze. Purtroppo, però, le segnalazioni avute presentano piuttosto un valore critico, ma non permettono di ricavare sufficienti indicazioni in senso costruttivo.

Tuttavia a parte i suoi difetti, il complesso delle norme vigenti sembra in generale sufficientemente idoneo a garantire la legittimtià delle spese e in genere degli atti del potere esecutivo, nel senso di evitare i vizi eventuali di incompetenza e di violazione di legge. Ma il problema del controllo riveste — come si è accennato — altresì una questione politica, quella del sindacato parlamentare che nessuna norma giuridica può efficacemente disciplinare, perchè è prevalentemente un problema di costume politico.

Quanto al secondo punto è parso anche evidente, per le risposte ricevute e per la natura stessa della questione, che nessun meccanismo giuridico è in grado di assicurare, oltre la legalità formale della spesa, altresì la migliore gestione economica dell'azienda statale, cioè la proficuità della spesa. Le norme che disciplinano la gestione hanno certo lo scopo di ottenere il migliore e proficuo impiego del pubblico danaro, ma solo in quanto rendono obbligatorie determinate procedure o

impongono determinate garanzie: così ad esempio, le norme relative ai controlli ed alle loro forme (aste pubbliche, licitazione privata, ecc.), quelle relative ai pareri obbligatori dei corpi tecnici; e così di seguito. Ma è chiaro che la proficuità della spesa, per quanto riguarda la natura e la possibilità del controllo, è ben diversa dalla sua legalità formale. Questa può accertarsi in modo obbiettivo, mediante il semplice confronto con le norme di diritto positivo, mentre il giudizio sulla opportunità e sulla convenienza economica di una spesa dipende da un complesso di valutazioni e di apprezzamenti che nessun organo di controllo sarebbe in grado di rifare per suo conto, anche se possedesse le necessarie cognizioni ed attitudine tecniche. Tanto meno poi preventivamente (in modo da condizionare la esecutorietà dell'atto), altrimenti l'organo di controllo si trasformerebbe in organo di amministrazione attiva e, giudicando nel merito, dividerebbe le responsabilità con l'amministrazione attiva, diminuendo appunto la responsabilità dell'esecutivo. Anche la norma contenuta nell'articolo unico del R. D. L. 29 giugno 1924 n. 1036, secondo il quale le ragionerie centrali presso le singole amministrazioni nell'esercitare la loro vigilanza debbono assicurarsi che la gestione statale «sia condotta nei modi finanziariamente più proficui», rimane una sterile enunciazione di principio e non ha (nè forse conviene che abbia) notevole importanza pratica.

Ancora una volta deve concludersi che l'unico controllo veramente efficace in tale senso può essere esercitato dal Parlamento, il quale attraverso le inchieste, le interpellanze, ecc., ma sopratutto in sede di approvazione di bilancio preventivo e del consuntivo, può rendersi conto esatto della proficuità delle spese. Come poi si possa agevolare il compito del Parlamento, si vedrà in appresso.

## § 9. — *Studi e proposte per la riforma del sistema dei controlli.*

È opportuno avvertire che, fin dalle sue origini e durante tutto il suo sviluppo, l'ordinamento italiano non è andato esente da critiche e che una diffusa insoddisfazione si è venuta manifestando, per una serie di ragioni che in seguito si esporranno.

La questione, assai vecchia, è stata più volte affrontata dai passati governi. Si cominciò con un comitato per la riforma della Pubblica amministrazione (Presidente Questa, relatore Ruini) che, nel 1906, propose di sopprimere il riscontro di legalità affidato alla ragioneria, e di limitare, in materia di controllo finanziario preven-

tivo, l'esame della Corte ai soli contratti di maggiore importanza ed ai casi di urgenza.

Uno studio approfondito venne condotto al riguardo all'Abbignente nel 1916. Questi nella sua opera («La riforma dell'amministrazione in Italia») propose di rinvigorire le funzioni ed il prestigio della Corte, attribuendo a quest'organo il controllo su tutta la gestione statale, sulle entrate e le spese pubbliche, ecc. disciplinando i rapporti fra Corte e ragioneria in modo che l'opera di ciascuna non fosse ripetuta in grado superiore.

Nel 1918 una commissione parlamentare presieduta dal Villa, suggerì che si riconoscesse alla corte la funzione di vero e proprio organo di controllo, attribuendo alla ragioneria compiti di collaborazione con gli uffici esecutivi. Nel 1921, ancora, una commissione parlamentare d'inchiesta sull'ordinamento dello Stato presieduta dal senatore Cassis propose l'abolizione del controllo preventivo esterno (della Corte) lasciando in vigore solo quello della ragioneria, affidando alla Corte il controllo consuntivo. Non è fuori luogo notare come le proposte della commissione Cassis — per il tempo in cui furono formulate — risentono evidentemente dello spirito di sfiducia verso le istituzioni democratiche e parlamentari, le quali, mentre fino a quel tempo erano state generalmente apprezzate, furono allora sottoposte a molte critiche, da parte di talune correnti di opinioni. Infatti le proposte Cassis divergono profondamente da tutte quelle formulate dalle precedenti commissioni, ispirate ad un diverso sentire verso gli organi parlamentari e di controllo.

§ 10. — *Alcuni lamentati inconvenienti del controllo.*

Premessi questi cenni sui precedenti del problema di che trattasi, è dato osservare che mentre taluni degli interpellati negano addirittura l'esistenza di una duplicazione di controlli, altri — pure ammettendola in linea di fatto — la ritengono inevitabile e giustificata dalla diversa finalità di ciascun ordine di controllo. È stato anche opportunamente messo in luce l'impossibilità di procedere alla unificazione data la posizione costituzionale dell'organo di controllo esterno e la sua necessaria indipendenza dall'esecutivo. Alcuni hanno proposto (forse riallacciandosi alla ricordata proposta Cassis) di limitare variamente o addirittura di sopprimere il controllo preventivo della Corte, lasciandole solo il controllo postumo; proposta, peraltro, che non eliminerebbe la duplicità dei riscontri, ma solo la sposterebbe nel tempo.

La Commissione riterrebbe di venir meno al suo compito se non riferisse — a integrare le scarse risultanze degli interrogatori e dei questionari — le critiche svoltesi in sedi diverse. Tali critiche si accentrano su quattro punti:

1) duplicità dei controlli;
2) lentezza dei controlli;
3) limitatezza dei controlli;
4) costo degli organi di riscontro.

A tali critiche si è obbiettato, con le argomentazioni seguenti:

1) Logicamente non esiste duplicazione, nè interferenza fra il sindacato della Corte dei conti e quello della ragioneria generale, se si assume come criterio di distinzione fra i due, non la materia su cui si esercitano, ma il fine a cui ciascuno di essi è preordinato, e conseguentemente le garanzie di ordine costituzionale che presidiano il controllo esterno. Il sindacato della ragioneria (si è già detto) è puramente interno ed è effettuato nell'interesse dell'amministrazione medesima, o meglio nell'interesse del Ministro del Tesoro (di cui la ragioneria fa parte) attesa la posizione particolare di questo dicastero nei confronti di tutti gli altri, come si è detto nel cap. 2°, par. 15.

Esso ha lo scopo di assicurare l'amministrazione stessa contro la irregolarità dei propri atti, prima di darvi corso; di porre ordine all'attività amministrativa; di seguirne e riassumerne i risultati finanziari e contabili, per trarne norma al proprio operare e rendersi conto dei limiti delle proprie facoltà, della disponibilità dei mezzi e così via.

Il controllo della Corte ha per scopo di assicurare che l'attività amministrativa non superi i limiti costituzionali; di accertare le responsabilità; di mettere in grado il Parlamento di esercitare più agevolmente il suo sindacato sugli atti di Governo. Tuttavia è immaginabile che una certa duplicazione di funzione esiste in pratica, proprio per il fatto che i due ordini di controllo si esercitano sulla stessa materia; ma d'altra parte non sembra possibile pensare a sopprimere o l'uno o l'altro di essi, in quanto all'amministrazione deve riconoscersi il potere di vigilare sulla regolarità della gestione finanziaria, mentre il controllo esterno ha la sua ragione fondamentale in uno dei cardini del regime democratico: il controllo costituzionale sugli organi del potere esecutivo. La soluzione del problema può trovarsi soltanto in una coordinazione dei due ordini di controllo, come si dirà in seguito.

Circa la lamentata lentezza del controllo, è bene rendersi conto anzitutto della fondatezza o meno di tale critica. Secondo dati rilevati presso la Corte dei conti, è risultato quanto appresso:

*a*) che il tempo medio intercorso fra la data del provvedimento e quella del suo arrivo alla Corte dei conti per il tramite della ragioneria è stato di 43 giorni nel 1943 e di 42 giorni nel 1945 ;

*b*) che il tempo medio intercorso fra la data di arrivo del provvedimento alla Corte e quello della sua registrazione è stato di giorni 10 nel 1943 e di giorni 9 nel 1945 ;

*c*) che il tempo medio intercorso fra la data del foglio di rilievi e quella della risposta dell'amministrazione è stato di giorni 50 nel 1943 e di giorni 41 nel 1945.

Purtroppo non si dispone di dati relativi all'intervallo di tempo necessario per l'adempimento dei riscontri contabili presso le ragionerie centrali, ma poichè è convincimento unanime che tali riscontri non siano eliminabili, i dati esposti sembrano sufficienti per concludere che ritardi e lentezze nell'adempimento dei controlli (se ve ne sono) non sono da imputarsi alla Corte dei conti e l'indugio di qualche giorno presso questo ufficio mentre non incide gran che sulla durata complessiva delle formalità necessarie al controllo è largamente compensato dalla utilità del controllo preventivo esterno (v. anche par. 11). Evidentemente bisogna preoccuparsi che tali controlli vengano adempiuti nel più breve tempo possibile e ciò si potrebbe, forse, ottenere (come si dirà in seguito) anche con opportuni decentramenti degli uffici prepostivi, in modo che il riscontro possa seguire da presso l'attività delle amministrazioni. Parallelamente sembra opportuno insistere perchè vengano snellite le procedure amministrative, dalla cui eccessiva complicazione derivano notevoli cause di ritardo e di errori, e quindi imperfetta formazione degli atti, rilievi dell'organo di riscontro, restituzione del provvedimento all'amministrazione, correzione dell'atto e nuova sottoposizione all'ufficio di riscontro. Su questa direttiva sembrerebbe proficuo insistere, semplificando e razionalizzando l'intera amministrazione statale, evitando complicazioni superflue (si pensi per esempio ai conteggi macchinosi che richiede la liquidazione degli stipendi e delle pensioni, alle intrigate formalità, assai spesso superflue, predisposte per effettuare i pagamenti, anche quelli eseguiti con ruoli di spese fisse). La esigenza di una riforma della pubblica amministrazione è vivamente sentita dalle stesse autorità responsabili, perchè le norme vigenti furono dettate in tempi lontani per regolare l'attività di uffici poco numerosi e svolgenti funzioni amministrative o giudiziarie che solo da lontano interessano lo svolgersi della vita economica ; esse ora non sembrano più sufficientemente adatte a regolare l'attività della sempre più vasta azienda statale. Lo studio

dei mezzi atti a rimuovere gli attuali inconvenienti non rientra nei compiti della Commissione, la quale si limita a sottolineare questo aspetto particolare di un problema della cui importanza, peraltro, si va sempre più diffondendo la persuasione.

Quanto al costo dei controlli, esso non può costituire fondamento per una critica solida. Non è infatti sotto il profilo meramente computistico che deve porsi mente al servizio dei controlli, contrapponendo il costo per il personale e l'amministrazione al complesso delle somme effettivamente recuperate o risparmiate, sia in sede di recuperi giudiziali, sia in sede di correzione degli errori commessi dall'amministrazione attiva, Al contrario, è proprio nel risultato opposto, di evitare gli errori e di assicurare la legittimità generale e finanziaria degli atti amministrativi, che sta il successo del sistema dei controlli, il cui costo deve considerarsi come uno di quei costi generali e non eliminabili della organizzazione statale (salvo, beninteso, la necessaria cura di ridurre questo costo, come tutti gli altri, al minimo possibile).

§ 11. — *Il controllo sulle spese effettuate in base ad ordini di accreditamento.*

Un altro ordine di critiche si riferisce alla limitatezza del controllo della Corte. Per bene intendere questo punto, è necessario ricordare che secondo le attuali norme di contabilità, dopo l'insuccesso dello « assegno di Stato », le forme classiche di pagamento sono due:

1) *mandati diretti* (individuali e collettivi) sulle sezioni di tesoreria provinciale;

2) *ordini di accreditamento* (o aperture di credito) presso le sezioni medesime a favore di *funzionari delegati* (per lo più provinciali).

La prima forma di pagamento doveva costituire la regola e la seconda l'eccezione. Infatti, gli ordini di accreditamento secondo le norme di contabilità, possono essere emessi solo nei casi seguenti:

*a*) spese per la riscossione delle entrate, indicate annualmente dal ministro del tesoro, in allegato al bilancio;

*b*) spese per i servizi ad economia;

*c*) spese fisse ed indennità di ammontare certo;

*d*) spese fisse per l'esercito e per il funzionamento dei corpi ed istituti militari;

*e*) assegni agli appartenenti ai corpi militarizzati;

*f*) spese da effettuarsi all'estero e spese per le rappresentanze all'estero;

*g*) spese per le navi da guerra in viaggio;

*h*) pagamenti in conto, in particolari ipotesi;

*i*) spese da farsi in occorrenze straordinarie, per le quali sia indispensabile il pagamento immediato;

*l*) ogni altra spesa per la quale i regolamenti consentano il pagamento a mezzo di funzionari delegati.

Ciascuna apertura di credito non può, di solito, superare la somma di L. 250.000 (ora L. 2.500.000: D. L. L. 26 marzo 1946 n. 172).

Si deve peraltro notare che, mediante una serie di provvedimenti, sempre più incalzantisi (v. anche cap. 2° par. 4), l'amministrazione ha aperto una larghissima breccia nel sistema tradizionale, capovolgendo il rapporto preesistente fra spese erogate a mezzo di mandati diretti e quelle erogate a mezzo di ordini di accreditamento, nel senso di estendere sempre più quest'ultima forma di pagamento. Attualmente l'eccezione è diventata la regola. Ma, come ha dichiarato il prof. Ingrosso (v. interrogatorio) non la regola, per così dire normale, bensì la regola « patologica »: oltre il 90 % delle spese totali si effettua ora con il sistema degli ordini di accreditamento. La conseguenza è che — mentre si è lasciato formalmente intatto il principio del controllo preventivo — si è venuto di fatto a spostare tale controllo nella sede postuma, con tutti gli inconvenienti che ne derivano. Già da tempo, quando ancora non si era giunti all'attuale stato di cose, la dottrina aveva denunciato questa incongruenza di cose la quale (come è stato rilevato da insigni studiosi e statisti) snatura la garanzia costituzionale del controllo, lo infiacchisce e lo rende quasi nullo, insinuando nella gestione del pubblico denaro un pericoloso stato d'incertezza.

Sta infatti che il sistema degli ordini di accreditamento, trasformando il controllo da preventivo in successivo, dà adito a tutta una serie di gravi inconvenienti, perchè, innanzi tutto, elude la sua funzione di prevenire le spese erronee od ingiustificate, con conseguenti gravi danni per l'erario, attesa la dimostrata scarsa possibilità ed efficacia dei recuperi. Inoltre, non solo l'aumento delle somme erogate dello Stato mediante i suddetti ordini di accreditamento (che sono andati via via crescendo, fino a raggiungere nell'esercizio 1941-42 la media del 70 % del totale delle spese del bilancio ed ora la media del 90 %); ma anche i notevoli ritardi frapposti da parte di funzionari delegati alla presentazione dei rendiconti, e spesso addirittura la mancata presentazione di essi, per cause di forza maggiore derivate dalla situazione di emergenza, hanno messo in notevoli difficoltà le amministrazioni centrali, le ragionerie centrali dei ministeri

e la Corte dei conti, rendendo assai lento e difficile il prescritto riscontro dei rendiconti relativi alle spese effettuate su ordini di accreditamento.

Poichè è evidente che tale stato di cose (si giustifichi o meno, in considerazione delle circostanze eccezionali che l'hanno determinato) non può essere sostenibile, si profila la necessità di apportarvi rimedio:

1) adottando forme più snelle di pagamento, che non escludano la possibilità del controllo preventivo. Non sarà superfluo osservare che le attuali forme di pagamento dello Stato, dopo il fallito esperimento dei vaglia di Stato (soggetti a complicazioni e formalità eccessive) sembrano ancora eccessivamente complicati ed assai poco agevoli; a questo proposito senza anticipare le conclusioni che potranno ottenersi da uno studio approfondito dell'aspetto tecnico di tale problema, la Commissione segnala l'opportunità che si prescrivano al riguardo metodi più semplici;

2) semplificando, secondo l'opinione espressa da alcuni commissari, tutto il complesso delle norme che regolano l'attività amministrativa statale, perchè solo con un'adeguata riforma e semplificazione di tali norme potrà essere soddisfacentemente impostato e risolto il problema dei controlli;

3) riconducendo l'uso degli ordini di accreditamento entro i limiti previsti dalla legge di contabilità generale dello Stato (eventualmente fissando un più elevato limite di somma, in rapporto allo attuale o al previsto potere di acquisto della moneta);

4) semplificando, se del caso anche con un accorto decentramento, il controllo postumo sui conti resi dai funzionari delegati, attualmente macchinoso e complesso, per lo interferire dei diversi organi sindacatori.

Deve ricordarsi che con la vigente legge di contabilità dello Stato, si pensò di introdurre un nuovo e più moderno mezzo di pagamento; l'assegno di Stato. L'esperimento fu fatto inizialmente presso l'amministrazione dei monopoli, ma non dette i risultati che si speravano, tanto che le disposizioni relative al nuovo metodo di pagamento, la cui entrata in vigore era stata più volte prorogata, furono da ultime abrogate e si ritornò ai vecchi sistemi del mandato diretto e dell'ordine di accreditamento.

Le complicate norme che circondavano l'emissione dei vaglia di Stato non eliminavano alcun inconveniente dei mandati diretti, ma ne aggiungevano altri. Appunto per l'esame della questione, una apposita commissione (nel 1925) studiando la possibilità di adot-

tare nuove forme di pagamento, tornò a raccomandare l'uso dei mandati diretti incoraggiando l'uso (del resto già in vigore) della commutazione del mandato in accreditamento in conto corrente, a favore dei creditore, presso la Banca d'Italia.

Secondo le norme vigenti i mandati diretti, gli ordinativi su ordine di accreditamento, gli ordinativi sulle contabilità speciali e gli ordini di restituzione totale o parziale dei depositi provvisori in numerario possono essere estinti, a richiesta degli interessati ed a cura delle sezioni della tesoreria, mediante:

*a*) accreditamento in conto corrente postale a nome del creditore;

*b*) accreditamento in conto corrente a favore della persona del creditore, presso la filiale della Banca d'Italia, coesistente alla sezione della tesoreria, che è in possesso del titolo di spesa;

*c*) accreditamento in conto corrente presso la detta filiale della Banca d'Italia, per conto del creditore, a favore di un determinato istituto di credito designato dal creditore stesso;

*d*) commutazione in vaglia cambiario della Banca d'Italia a favore della persona del creditore.

In tal modo si è inteso di rendere più rispondente alle esigenze del creditore dello Stato l'uso dei mandati diretti. Tuttavia è auspicabile che si introducano forme ancora più snelle, che, senza compromettere le garanzie per l'erario, offrano maggiori facilitazioni e comodità per i creditori dello Stato.

## Riorganizzazione dei controlli in Italia.

§ 12. — *L'organo del controllo « esterno » e le sue caratteristiche costituzionali.*

La discussione delle critiche mosse all'attuale sistema dei controlli, consente di fermare alcuni punti intorno ai quali dovrebbe imperniarsi la eventuale futura riforma.

1) La necessità del controllo esterno, costituzionale, è stata esplicitamente ammessa da tutti gli interpellati. Per le finalità e per le caratteristiche di tale sindacato non sembra dubbio che esso debba essere affidato ad un organo (o meglio ad una magistratura) indipendente dall'esecutivo come dal legislativo, sebbene in rapporti di collaborazione con il Parlamento, nel senso di comunicare a quest'ultimo gli elementi utili per un migliore espletamento del sindacato

parlamentare. La Corte dei conti, organizzata in seguito al monito di Cavour di affidare ad un magistrato inamovibile il controllo sulla gestione del pubblico danaro, si è sempre, per le sue caratteristiche, atteggiata a magistratura speciale, ma il problema della sua posizione costituzionale e della sua organizzazione deve essere risolto in base alle considerazioni politiche che finiranno col prevalere, circa la natura del controllo e la sua posizione costituzionale.

Può infatti accentuarsi il carattere di organo collaboratore e in certo senso dipendente dal Parlamento ed in tal caso si dovrà ammettere la ingerenza delle camere nella nomina dei magistrati addetti al controllo, pur attribuendo ad essi la maggiore autonomia ed inamovibilità. Si può invece accentuare il carattere di magistratura indipendente e perfezionare in tal senso l'ordinamento della Corte, non solo escludendo completamente ogni ingerenza governativa nella nomina dei magistrati di ogni grado, ma altresì estendendo le garanzie di inamovibilità, oggi date solo ai presidenti ed ai consiglieri. Si potrà infine applicare alla Corte dei conti il principio dell'autogoverno, come da più parti è auspicato.

2) Si è già fatto cenno delle proposte avanzate da qualcuno di trasformare il controllo preventivo della Corte, in controllo postumo La proposta ha il pregio di coordinare con semplicità il controllo della ragioneria, che continuerebbe ad essere preventivo, con quello della Corte, che diventerebbe successivo ; inoltre, eliminando, nel momento antecedente alla esecutività dell'atto, una delle attuali fasi di riscontro, renderebbe quest'ultimo più celere e snello. Il riscontro successivo della Corte, avente carattere sanzionatorio, perseguirebbe le eventuali responsabilità dei funzionari amministrativi.

Si pensa da molti che una moderna organizzazione burocratica debba essere sufficientemente sciolta e sollecita, in modo da potere funzionare senza eccessive remore o impacci inutili e si pensa che perciò sarebbe necessario provvedere alla soppressione dei controlli preventivi, rendendo più efficace quello postumo. Il principio della responsabilità personale dei funzionari, rigorosamente perseguita, sarebbe remora sufficiente per ottenere da parte dell'amministrazione la puntuale osservanza della legge.

A tali proposte si è replicato, peraltro, con una osservazione preliminare, che cioè la trasformazione del controllo esterno in controllo puramente consuntivo non risolve il problema della duplicazione dei riscontri, ma lo sposta. Si aggiunga, inoltre, che il controllo successivo può servire solo a constatare il danno, non a prevenirlo, risultato questo che non può conseguirsi se non attraverso il con-

trollo preventivo, in quanto ben scarso affidamento può farsi sulla possibilità di recuperi che offrono gli stipendi degli impiegati, per danni che anche per un solo atto possono raggiungere entità superiore al milione di lire. Senza dire che molte volte la responsabilità non è giuridicamente perseguibile come nel caso dell'errore professionale, per divergente interpretazione della legge. La conferma della scarsa efficacia del controllo successivo ai fini della riparazione del danno, risulta in modo indubbio dalla limitatissima entità dei recuperi attuati per effetto di esso, come può rilevarsi osservando che, ad esempio, secondo dati attendibili, nel gennaio del corrente anno il detto controllo ha portato recuperi per sole L. 30.765, contro L. 3.777.720 recuperate in sede di controllo preventivo. Inoltre la soppressione del controllo preventivo verrebbe a far mancare le garanzie costituzionali di cui sono circondati nell'attuale ordinamento l'accertamento dei residui e la parificazione del bilancio, che si ricavano l'uno e l'altra da un raffronto fra i dati riportati nel rendiconto e quelli che risultano delle scritture della Corte, scritture che non si potrebbero tenere senza il controllo preventivo. Una indicazione della validità di tali motivi si ricava altresì dalla tendenza rilevabile presso gli ordinamenti degli stati esteri di affiancare al controllo interno della amministrazione, il controllo esterno preventivo, affidato ad organi indipendenti dall'esecutivo.

3) Indipendentemente dalla soluzione adottata circa la successione cronologica dei controlli, è stato anche proposto che per rendere quanto più è possibile celere ed efficiente il riscontro, si può organizzarlo in guisa che esso segua da presso la formazione dell'atto amministrativo, con opportuno decentramento degli organi sindacatori.

L'esperienza è del resto già in atto, in particolare per l'amministrazione dei lavori pubblici, presso i cui organi periferici (provveditorati regionali alle opere pubbliche) sono stati opportunamente decentrati uffici della ragioneria centrale e della Corte dei conti. Proseguendo su questa via sembra logico pensare che il sistema possa svilupparsi. In tal modo i contatti fra gli organi di riscontro e l'amministrazione attiva sono più semplici e rapidi, il controllo diviene concomitante al formarsi dell'atto amministrativo e molte cause di ritardo vengono ad essere eliminate. Solo nei casi di contrasto fra l'amministrazione attiva e gli organi di controllo, l'esecutività dell'atto resterebbe sospesa in attesa delle decisioni degli organi centrali di riscontro. Senza anticipare i risultati di tale esperienza è stato però espresso qualche dubbio (v. interrogatorio Balducci) sulla

convenienza del decentramento; si tratta di salvaguardare il principio della collegialità del controllo, senza creare, peraltro, organi eccessivamente macchinosi.

4) Quanto all'estensione del controllo suddetto, esso potrebbe essere stabilito (anche secondo proposte formulate in altra sede) per i seguenti tipi di atti:

*a*) gli atti del Capo dello Stato che abbiano contenuto normativo (decreti legislativi e regolamenti, cioè per gli atti previsti presentemente dagli art. 3 n. 1, e 1 della legge 31 gennaio 1926, n. 100); nonchè per i decreti ministeriali che abbiano anch'essi contenuto normativo;

*b*) i decreti di approvazione dei contratti e le autorizzazioni di spesa, quando superino una determinata somma (da fissarsi tenendo conto dell'attuale e del prevedibile futuro potere di acquisto della moneta);

*c*) gli atti di nomina, promozione o cessazione dal servizio degli impiegati od agenti e quelli con i quali si conferiscono stipendi ed assegni continuativi a carico del bilancio dello Stato;

*d*) i decreti di liquidazione delle pensioni, assegni ed indennità di quiescenza, e quelli con i quali si provvede al mantenimento dei servizi, ai fini del trattamento di quiescenza;

*e*) gli atti con i quali si approvano le cauzioni e quelli di riduzione e cancellazione delle stesse;

*f*) tutti i mandati di pagamento, e gli ordini di accreditamento;

*g*) tutti i provvedimenti con i quali il Ministro del Tesoro (ove gli venga riconosciuta tale facoltà entro i limiti discussi nel precedente capitolo) provveda a prelevamenti da fondi di riserva e, comunque, a variazioni del bilancio.

5) Nei casi in cui si ritenga necessario ricorrersi al controllo postumo, questo deve essere *rapido* e completo: ciò può attuarsi solo imitandolo veramente all'essenziale (a tutto ciò che non può essere lontrollato preventivamente) ed eventualmente decentrandolo, con le cautele suesposte, presso le amministrazioni interessate.

### § 13. — *Eventuali provvedimenti per la maggiore efficacia del controllo esterno.*

Di altri particolari problemi relativi all'organizzazione ed al perfezionamento del sistema dei controlli si è interessata la Commissione, con opportune domande rivolte negli interrogatori od inserite nei questionari. Quanto alla posizione dell'organo di controllo ed

alla sua indipendenza dal potere esecutivo, si è già accennato (par. 3 e 12): basti segnalare la necessità di tale indipendenza e della conseguente inamovibilità di tutti i magistrati della Corte dei conti.

È molto sentita la necessità di un controllo che non sia puramente di legittimità, ma altresì di merito (sulla convenienza ed opportunità della spesa). Ed infatti, anche ad estendere il sindacato di legittimità fino a comprendere oltre i casi di violazione di legge e di incompetenza, anche le ipotesi di eccesso di potere (ipotesi nelle quali l'indagine si approssima sempre più, risalendo ai motivi dell'atto, e talora si confonde con un esame di merito), e premesso che meno efficace è, appunto, la garanzia contro i vizi di eccesso di potere, si potrebbe osservare che il rispetto della forma e delle procedure, in una parola della legalità estrinseca, per così dire, dell'atto, può benissimo unirsi e spesso si è unito a gravi vizi di merito. Ma si è già detto quali sono gli ostacoli che si oppongono ad un sindacato di merito (par. 8), specie preventivo.

Questo in fondo, spetta al potere legislativo e forse si potrebbe proporre che l'organo di controllo, qualora nell'esercitare il sindacato di legittimità tragga dagli stessi elementi comunicatigli dall'amministrazione, motivi di perplessità sulla bontà dell'atto sottopostogli, segnali al Parlamento il provvedimento in questione, senza arrestarne peraltro la esecuzione e senza pronunciarsi al riguardo, per evitare una confusione pericolosa di compiti e di responsabiltà.

E pare così anche opportuno prescrivere per legge che l'organo di controllo trasmetta alle assemblee legislative non soltanto un semplice elenco dei decreti registrati con riserva, con le relative deliberazioni, ma anche tutti gli atti (osservazioni dell'organo di riscontro, deduzioni dell'amministrazione interessata, parere della sezione, ecc.) che hanno portato al rifiuto della registrazione normale. In tal modo il parlamento si troverebbe in possesso, con l'elenco dei provvedimenti ritenuti irregolari dall'organo di controllo, altresì di una serie di atti dai quali i motivi, più o meno gravi, della irregolarità e del dissidio fra amministrazione attiva e amministrazione di controllo risultano chiaramente esposti e documentati.

In genere deve dirsi che il controllo parlamentare sui decreti registrati con riserva ha sempre avuto scarsa efficacia, perchè le Camere non hanno mai portato la dovuta attenzione su di essi. In linea di principio l'istituto della registrazione con riserva ha il merito di conciliare le esigenze amministrative, che in particolari casi richiedono che abbiano corso anche taluni atti sulla cui legalità l'organo di controllo nutre dubbi fondati, con l'opposta esigenza che, comun-

que, almeno in sede politica si accertino le responsabilità relative alla esecuzione dei provvedimenti in discussione. Ma se il controllo parlamentare vien meno, la registrazione con riserva non ha più alcun significato. Appunto allo scopo di rendere più efficiente il controllo delle Camere è stato proposto da qualcuno dei commissari di istituire presso ogni assemblea legislativa un'apposita commissione per l'esame dei provvedimenti per i quali la Corte ha rifiutato la registrazione normale. In tal modo il Parlamento, attraverso la discussione sulle relazioni delle commissioni incaricate, verrebbe ad esercitare effettiva opera di sindacato politico.

E sempre allo scopo di rendere più efficiente il sindacato parlamentare potrebbesi disporre che i vari uffici di riscontro pubblichino annualmente apposite relazioni sull'attività delle diverse amministrazioni controllate, formulando al riguardo particolareggiate osservazioni e proposte. In sostanza si tratta di rendere più completa e più estesa la relazione annuale che già viene attualmente presentata dalla Corte dei conti.

§ 14. — *Il controllo sulle entrate statali.*

Sempre a proposito del controllo che è stato definito « esterno » è osservazione comune che esso si riferisce prevalentemente alle spese, mentre, per quanto riguarda le entrate, esso o non esiste o non funziona.

L'ordinamento attuale attribuisce ai capi delle amministrazioni centrali, compartimentali e provinciali competenti, la responsabilità dell'accertamento, della riscossione e del versamento delle entrate (art. 44 della legge di contabilità generale); attribuisce alla Corte dei conti la vigilanza sulle riscossioni (art. 13 del testo unico approvato con R. D. 12 luglio 1934, n. 1214). Per l'esercizio di tale vigilanza sono forniti periodicamente alla Corte i conti riassuntivi (distinti per capitoli del bilancio di entrata) dai quali risultano il debito degli agenti, le rate scadute, le riscossioni ed i versamenti, le somme rimaste da riscuotere e le differenze a debito degli agenti per le somme riscosse e non versate. Inoltre il controllo assume forma e natura giurisdizionali nei giudizi della Corte sui conti giudiziali, i quali debbono essere presentati da tutti gli agenti dell'amministrazione, che sono incaricati delle riscossioni e dei pagamenti, o che ricevono somme dovute allo Stato, o altre delle quali lo Stato diventa creditore, o hanno maneggio qualsiasi di pubblico denaro, ovvero debito di materie ed infine anche di coloro che si ingeriscono senza legale

autorizzazione negli incarichi attribuiti ai detti agenti (art. 610 del regolamento di contabilità).

Le risposte pervenute alla Commissione su tale punto sono generalmente orientate nel senso di ritenere che le norme predette siano sufficientemente adeguate agli scopi di un efficace controllo, salvo a formulare proposte di miglioramento su punti particolari, come ad esempio fa la ragioneria generale che suggerisce, con qualche reticenza, di affidare alla Corte compiti ispettivi in materia, ovvero come l'istituto di finanza dell'università di Trieste, che — per le entrate la cui riscossione avviene di regola mediante ruoli — ritiene conveniente avvalersi sempre di corpi morali (casse di risparmio, monti di pietà, ecc.). Sono da rilevarsi però le risposte del prof. Ingrosso (vedi l'interrogatorio) e quella del dott. Coppola D'Anna (risposta al questionario n. 3) che decisamente affermano la insufficienza del controllo (esterno) sulle entrate; entrambi peraltro hanno manifestato molta perplessità circa una possibile adeguata riforma di tale controllo.

Al riguardo occorre rilevare che un efficace controllo sulle entrate si riferisce alla fase dell'accertamento e non può essere se non un controllo di merito, il quale non può essere affidato agli organi di riscontro estranei all'amministrazione attiva, perchè dovrebbero in sostanza rifare per loro conto l'accertamento già eseguito, ripetendo tutte le considerazioni di convenienza, di opportunità, ecc., già fatte dall'organo amministrativo. Il rimedio, a parere della Commissione, può trovarsi esclusivamente in un miglioramento della legislazione finanziaria, la quale — perfezionando le norme relative ai singoli tributi, semplificando le procedure, eliminando i frequenti casi di perplessità — renderebbe più agevole ed efficace l'opera degli organi ispettivi già organizzati nel seno della amministrazione delle finanze.

Ad ogni modo deve ritenersi necessario completamento di questo controllo di merito, quello esercitato dalla corte, sia pure in sede postuma, mediante l'esame dei conti amministrativi e giudiziali. E deve rilevarsi che assai poco opportunamente ed in netto contrasto con la necessità di rafforzare il controllo sulla gestione del bilancio, è stato proposto da taluni l'abolizione di questi giudizi di conto, nei casi in cui non ci sia controversia o contestazione.

### § 15. — *Gli organi del controllo interno e la loro sistemazione.*

Si è detto che l'organo di controllo « interno » è costituito dalle ragionerie centrali dei singoli ministeri, le quali per effetto del R. D. 28 gennaio 1923, n. 126 furono poste alla dipendenza della ragioneria

generale. Con tale provvedimento si intese eliminare il vincolo di dipendenza, prima esistente fra il ministro, i cui atti erano sottoposti al controllo, ed il capo della ragioneria, incaricato di controllare gli atti del ministro dal quale dipendeva. In base alle norme del 1884, quando il capo ragioniere riteneva che una spesa non fosse regolare, doveva riferirne al ministro, salvo a darvi corso se questi ne desse ordine scritto. Il capo ragioniere poteva solo comunicare l'ordine del ministro alla Corte dei conti, che registrava l'ordinativo di pagamento. Peraltro anche nell'ordinamento vigente si è conservata la norma per cui il ministro può dare ordine scritto al capo ragioniere di dar corso ugualmente all'atto d'impegno o al titolo di pagamento, ritenuto irregolare, salvo le tre particolari ipotesi ricordate al par. 5.

Il controllo attribuito alle ragionerie ha lo scopo di assicurare la regolarità interna dell'amministrazione ed il regolare svolgimento degli atti di ogni singolo ministero, con particolare riguardo alle responsabilità che risalgono al ministro. Questi organi erano e sono i collaboratori tecnici e finanziari del ministro, partecipando alla formazione del provvedimento amministrativo ed esercitando, insomma, le funzioni di ordine contabile nel seno delle amministrazioni. Dal 1923 è stato loro attribuito formalmente il compito di verificare la legalità della spesa, facendo prevalere, come è stato osservato, la convenienza di attribuire all'organo contabile la funzione di controllo, la quale è venuta ad acquistare sempre più singolare rilievo, ma senza evitare la confusione tra i diversi compiti, per cui le ragionerie, sono, in fondo, controllori degli atti che hanno concorso a formare. Si aggiunga che, ponendo le ragionerie centrali alle dipendenze della ragioneria generale e attribuendo a questa i numerosi compiti che risultano dalla legge di contabilità dello Stato e dalla successiva del 1939 n. 1037, compiti (è bene dirlo subito), di primaria importanza ed essenziali per un ordinato svolgimento della gestione statale, si è venuto però a concentrare in un organo unico la funzione contabile e quella di controllo, per non parlare dei diversi compiti di carattere amministrativo elencati appunto nella legge del 1939 e nelle precedenti (giacchè la collaborazione alla formazione del bilancio è senza dubbio attività di amministrazione).

Si è già detto che il diverso carattere e la diversa finalità dei controlli (interno ed esterno) fanno ritenere che non esista duplicazione fra il riscontro della Corte e quello della ragioneria, e pertanto portano ad escludere la opportunità di riforme tendenti a sopprimere l'uno o l'altro dei due ordini (e dei due organi) di sindacato, o la fu-

sione di essi o la subordinazione dell'uno a l'altro. Si tratta di compiti collaterali che rispondono ad esigenze diverse ed insopprimibili, ma non contrastanti.

Peraltro, rivedendo i compiti della ragioneria generale, potrebbesi esaminare la possibilità di scindere ed affidare ad organi diversi le funzioni contabili, di semplice tenuta delle scritture, da quelli amministrativi che sono andati via via prevalendo.

## Il rendiconto generale dello Stato.

§ 16. — *Preparazione e discussione del rendiconto.*

Basteranno pochi cenni, per amore di completezza, sul rendiconto generale dello Stato.

Alla fine di ciascun anno finanziario, le ragionerie centrali dei diversi ministeri compilano il conto consuntivo del bilancio ed il conto patrimoniale relativo alla propria amministrazione e li trasmettono alla ragioneria, la quale fa luogo ai propri riscontri e vi unisce i vari prospetti riassuntivi del rendiconto finanziario. Il conto generale del patrimonio, insieme con il conto consuntivo del bilancio, viene poi trasmesso alla Corte dei conti, che procede, a sua volta, a verificarlo, in base al conto precedente ed in base agli elementi che sono in suo possesso; quindi con deliberazione presa in seduta pubblica, a sezioni riunite, procede alla « parificazione » del rendiconto, attestando la perfetta conformità della gestione alle cifre risultanti dalle proprie scritture. La deliberazione della Corte è trasmessa al ministro del Tesoro, insieme con ampia e particolareggiata relazione, contenente gli opportuni rilievi sulla gestione passata e gli eventuali suggerimenti per l'avvenire. Dopo di che, nel mese di gennaio, il ministro del Tesoro presenta il rendiconto generale al Parlamento, per la discussione e l'approvazione, con le stesse formalità sancite per il preventivo. Ove si acceda alla proposta di istituire un « consiglio economico », per la compilazione di un bilancio economico (come si è detto al capitolo II, par. 5 di questa relazione), non sembra dubbio che il rendiconto debba essere esaminato anche da tale consesso. Ciò sembra tanto più opportuno, se si tenga presente che, di regola, la discussione sul rendiconto non è così ampia come quella sul preventivo, quando addirittura non è trascurata affatto (è accaduto, talora, che per diversi anni di seguito il rendiconto non fosse approvato e che si procedesse, poi, all'approvazione in blocco e senza discussione di undici rendiconti in una sola volta).

La consuetudine parlamentare di dedicare scarsa attenzione al rendiconto generale dello Stato dimostra ancora meglio la grande importanza del lavoro di parificazione compiuto dalla Corte. Peraltro l'esame *ex post* della gestione statale non può essere considerato come una semplice formalità: è non solo interessante, ma addirittura indispensabile che essa venga compiuta non solo sotto il profilo contabile giuridico della legittimità delle spese e delle conseguenze finanziarie di esse, ma specialmente sotto il profilo economico della proficuità della spesa stessa, anche in relazione alle ripercussioni di questa sulle generali condizioni economiche della nazione e per i riflessi che ne derivano sulla successiva politica finanziaria da adottare. Sotto questo profilo si palesa ancora l'opportunità di un organo competente a compiere tali indagini ed a fare le eventuali segnalazioni agli organi responsabili.

## Le gestioni fuori bilancio.

§ 17. — *La gestione di tesoreria.*

Il servizio della cassa, al quale sono preposti appositi organi, come il direttore generale del Tesoro ed il contabile del portafoglio, rappresenta uno dei rami più delicati e importanti dell'attività finanziaria, in quanto oltre ad effettuare i normali incassi e pagamenti relativi alle due categorie delle entrate e delle spese: effettive e per movimento di capitali (operazioni denominate « di bilancio »), deve procedere sia al procacciamento dei fondi necessari per sopperire alle momentanee deficienze di cassa, sia alla provvista dei mezzi monetari necessari a colmare gli eventuali *deficit* degli esercizi finanziari. A tutto ciò il Tesoro provvede con una serie di operazioni, impropriamente dette fuori bilancio, che si distinguono in:

1) operazioni finanziarie, che si fondano sul credito pubblico, con effetto sul patrimonio dello Stato (emissione di prestiti, riscatto di obbligazioni, e simili). Ciascuna di queste operazioni deve essere autorizzata per legge;

2) operazioni di tesoreria, che servono per i bisogni immediati della cassa, come le provviste e trasferimenti di fondi, emissione di buoni del Tesoro;

3) operazioni di portafoglio, relative ad acquisti e vendite di rendita pubblica, acquisto di fondi e rimessa di fondi all'estero; movimenti di debito e credito nei conti correnti di istituti esteri e nazionali del Tesoro, o incaricati di operazioni per suo conto.

Queste operazioni, sebbene materialmente distinte dalla gestione del bilancio, sempre vi si riferiscono, sia perchè sono le condizioni del bilancio che determinano e condizionano i bisogni della cassa, sia perchè il risultato di talune di queste operazioni determina oneri ed utili a carico del bilancio. L'importanza di queste operazioni si desume dal prospetto allegato n. 3.

Il controllo su queste operazioni merita di essere riveduto, sia per l'imponenza che esse sono venute assumendo, sia perchè molte di esse costituiscono veri e propri mezzi di indebitamento. Così per esempio, i vaglia del tesoro, dapprima limitati alle necessità di cassa per il movimento dei fondi, sono divenuti titoli per pagamenti extra bilancio e per accreditamenti e addebitamenti vari. Essi sostituiscono titoli normali di pagamento, sono adottati per riservarsi in seguito la facoltà di eseguire accreditamenti definitivi e servono, in genere, a coprire partite in corso di regolazione.

Un altro punto su cui è stata richiamata recentemente l'attenzione è l'enorme sviluppo che hanno assunto negli ultimi tempi i conti correnti del Tesoro. Questi servivano, nel nostro ordinamento, per il servizio di cassa che il Tesoro effettuava per conto di talune amministrazioni autonome, sempre però dopo preventiva provvista di fondi da parte degli enti interessati; solo con determinate amministrazioni (cassa depositi e prestiti e poche altre) era ammesso che il Tesoro integrasse i conti correnti passivi, sempre però per bisogni di cassa transitori e non rilevanti. Si trattava cioè di una forma di debito fluttuante. A mano a mano però l'uso dei conti correnti si è andato estendendo, in modo che questi sono diventati strumento di indebitamento a medio termine, il che risulta evidente ove si consideri che, aumentandone il volume, specialmente ora che i conti correnti sono intrattenuti anche con istituti di credito, si viene a formare una massa piuttosto stabile a disposizione del tesoro. Per il volume e per la qualità dei conti correnti, si accentua sempre più il loro carattere di mezzi di indebitamento a media scadenza.

I conti correnti in funzione di debito fluttuante sono i seguenti:

1) conti correnti fruttiferi con la cassa depositi e prestiti e con gli istituti di previdenza da questa amministrati; su di essi affluiscono le somme temporaneamente esuberanti ai bisogni della gestione ordinaria della cassa depositi e prestiti e degli istituti di previdenza;

2) conti correnti fruttiferi con il Banco di Napoli ed altri istituti di credito e finanziari; su di essi affluiscono le disponibilità liquide esuberanti alle loro immediate esigenze. Come è noto l'istituzione di questi conti correnti risponde a due esigenze: di convogliare

al tesoro dello Stato la parte più cospicua della massa fiduciaria e contemporaneamente di offrire agli istituti di credito la possibilità di un impiego remunerativo, a carico del Tesoro, senza rinunciare alla liquidità dell'impiego.

I versamenti sui rispettivi conti correnti vengono effettuati dalle dipendenze dei vari istituti, all'uopo autorizzati dalle proprie direzioni centrali, presso le sezioni di tesoreria, le quali rilasciano in corrispondenza vaglia del Tesoro sulla tesoreria centrale. Detti vaglia vengono quindi trasmessi alla direzione generale del Tesoro, che provvede alle operazioni di accreditamento in conto corrente. I prelevamenti di somme dai conti correnti avvengono su richiesta degli istituti alla direzione generale del Tesoro, che dispone il rilascio, da parte della tesoreria centrale, di vaglia del Tesoro in favore degli istituti stessi, pagabili dalle sezioni di tesoreria.

L'importanza di tali conti correnti risulta dall'annesso prospetto n. 4.

Con recente provvedimento (D. L. L. 10 agosto 1945 n. 510) si è legalizzato l'uso dei conti correnti, ma da qualcuno è stato giustamente osservato che non basta inserire i conti correnti nel nostro ordinamento contabile, se non si sanciscono i limiti ed i controlli alla facoltà attribuita al ministro del Tesoro.

### § 18. — *Enti autonomi ed autarchici ed altri tipi di enti collegati al bilancio dello Stato.*

La necessità per lo Stato di intervenire in settori diversi della vita economica della nazione, assumendosi i compiti di produzione che l'attività privata non è in grado di assolvere, o di controllare determinate attività produttive, ha dato origine a particolari esercizi da parte dell'ente pubblico, il quale però spesso preferisce — dato il carattere diverso dell'attività assunta in proprio o controllata — piuttosto che organizzare i servizi predetti nel seno della propria amministrazione — dar vita a forme particolari di aziende: queste possono assumere diversa struttura economica e diversa disciplina giuridica, passando dalla concessione di servizi ad imprese private, alle aziende pubbliche statali del tipo tradizionale, alle società anonime con capitale interamente dello Stato, alle società anonime miste.

La creazione di queste particolari gestioni ed aziende deriva dalla pratica impossibilità di provvedere ai fini perseguiti con le solite procedure amministrative e sotto il vincolo dei controlli usuali, che

nel caso in questione si presenterebbero impaccianti ; quindi è necessario decentrare talune funzioni presso organismi di carattere diverso, dei quali solo alcuni ripetono, almeno in parte, il tipo di organizzazione statale, mentre i più hanno struttura ed organizzzazione di tipo spiccatamente industriale. Particolare importanza è andata assumendo la forma dello « azionariato di stato », mediante partecipazione totale o parziale dello stato alla formazione del capitale di imprese che assumono la struttura giuridica delle società anonime ed operano secondo le norme del diritto comune ; con tutti i vantaggi e l'efficienza delle imprese organizzate secondo i principi capitalistici. Il giudizio critico su questi tipi di interventi, che formano oggetto di appassionate dispute, sarà dato in altra parte della relazione, dedicata ai problemi industriali.

Non vi è dubbio comunque che, se da una parte le esigenze di una attività di carattere industriale o commerciale impongono la separazione di queste aziende dalla gestione statale vera e propria e l'accoglimento di forme particolari di organizzazione e di amministrazione che tendono a coincidere con le forme privatistiche, deve d'altra parte riconoscersi che esse, sostanzialmente, costituiscono sempre un settore della più vasta azienda statale e che è necessario che sulla loro attività si eserciti ugualmente il controllo politico degli organi parlamentari. Non solo è necessario vedere il risultato di tali gestioni sul bilancio statale, nel quale si ripercuotono i risultati attivi e passivi dell'attività degli enti predetti, ma è necessario ancora che ci si renda conto, sempre in sede politica, della opportunità e della convenienza di estendere o limitare (a seconda dei casi) l'attività dei singoli enti. Da un punto di vista formale, quindi subordinato, ma sempre di grande interesse, si pone il problema del controllo più propriamente giuridico e contabile nelle gestioni separate. Si tratta perciò di conciliare le due esigenze opposte, come sopra indicate : di una gestione più snella e del duplice controllo politico ed amministrativo. Sulla base di tali considerazioni, appunto, la commissione si è posto il problema del collegamento del bilancio di tali enti al bilancio dello Stato (come sarebbe necessario per ottenere un quadro esatto di tutta la gestione finanziaria, dal momento che i risultati attivi e passivi dell'attività di tali enti si ripercuotono più o meno direttamente sulle finanze statali) senza peraltro venire meno alle particolari esigenze di una più spedita amministrazione — dato il carattere industriale di molti di tali enti.

Queste esigenze, che poi hanno consigliato una separazione delle rispettive gestioni, sono state in generale sentite dagli interpellati,

i quali hanno riconosciuto la necessità di mantenere l'attuale separazione delle gestioni e dei bilanci. Peraltro taluno (D'Albergo) ha fatto presente l'opportunità che il paese conosca l'andamento di siffatte gestioni in quanto il loro risultato (attivo o passivo) finisce per influenzare la politica finanziaria statale e quindi l'equilibrio del bilancio generale dello Stato. Altri (Finsider) ha chiesto che almeno i risultati complessivi di tali gestioni siano inclusi nel bilancio statale, con criteri analoghi al « bilancio consolidato » di una *holding company* e quindi con tutti i problemi tecnici e rispettive soluzioni, che nascono dalla compilazione di un tale bilancio.

Senza entrare in particolari tecnici, può dirsi che questo bilancio — almeno secondo la pratica comune — è riferito alla società che controlla il gruppo (nel caso che ci interessa allo Stato) e viene formalmente composto come se la società assorbisse — in base ai rispettivi bilanci di esercizio — tutte le attività e le passività delle società direttamente o indirettamente controllate e determinasse la porzione di capitale netto che ad essa spetterebbe nel gruppo.

Per tal modo il Parlamento nell'esaminare il bilancio dello Stato, potrebbe portare la propria attenzione anche sull'attività degli enti con gestione separata, ma collegati alle finanze statali, rendendosi conto non solo degli effetti di tali gestioni sul bilancio dello Stato, ma anche della portata dell'azione dei singoli enti. Quanto al controllo amministrativo, poichè esso non può evidentemente essere esercitato nelle forme usuali che vigono nei confronti dell'amministrazione statale — attesa la diversa natura di questi vari enti, le diverse funzioni e, quindi, i diversi tipi di organizzazione — l'opinione espressa dalla quasi totalità delle persone interpellate è stata favorevole alla prosecuzione del controllo nelle forme attualmente in atto su gli enti predetti, cioè mediante la partecipazione di rappresentanti dello Stato (non solo funzionari, ma preferibilmente professionisti ed altri esperti nominati dai ministeri), nei consigli di amministrazione e nei collegi sindacali.

Deve però segnalarsi il numero crescente di tali particolari enti e la vastità degli interventi che attraverso di essi vengono posti in essere dallo Stato. A coordinare l'azione statale al riguardo, qualcuno fra i commissari, ha proposto la istituzione di un apposito organo incaricato di vigilare e coordinare l'attività di tutte queste aziende, sulla scorta delle relazioni presentate dai rappresentanti dello Stato nei vari consigli di amministrazione e nei collegi sindacali. Se si addivenisse all'idea di compilare un bilancio economico (cap. II par. 5), l'apposito consiglio tecnico, incaricato di predisporlo, non potrebbe comunque trascurare l'attività delle aziende di cui sopra.

§ 19. — *Conclusioni.*

Come quelli relativi alla formazione del bilancio dello Stato, anche i problemi relativi al controllo della gestione finanziaria presentano, accanto ad aspetti di indubbio carattere costituzionale, aspetti di carattere tecnico e contabile, il cui approfondimento può essere devoluto al legislatore ordinario.

L'aspetto costituzionale del problema è stato messo in luce nella presente relazione e si riferisce in modo particolare ai punti seguenti:

1) importanza costituzionale del controllo generale di legittimità e di quello finanziario in ispecie, come garanzia dell'esatta osservanza delle norme legislative da parte dell'amministrazione e della corretta gestione del pubblico danaro;

2) posizione costituzionale degli organi addetti al controllo esterno, loro rapporti con gli altri organi costituzionali dello Stato ed in particolare con le Camere; riconoscimento del carattere di magistratura indipendente ed inamovibile al corpo di funzionari preposti a tale controllo.

Ove prevalga il principio di accogliere i principi fondamentali in materia di controllo nella Carta Costituzionale o in norme aventi uguale efficacia, i punti suenunciati dovrebbero essere tradotti in apposite norme, disciplinando gli argomenti relativi, secondo le soluzioni che si ritengono preferibili, in ordine ai problemi discussi nel corso della relazione.

*Tabella N. 1*

Lavoro compiuto dalla Corte dei conti durante gli esercizi 1937-38, 1944-45 e 1945-46.

| | 1937-38 | 1944-45 | 1945-46 |
|---|---|---|---|
| Atti di Governo (1) . . . . . | 2.162 | 912 | 2.126 |
| Decreti reali, luogotenenziali e ministeriali . . . . . | 105.401 | 64.974 | 149.073 |
| Mandati diretti e ordini di accreditamento . . . . . | 318.160 | 164.335 | 275.733 |
| Ruoli di spese fisse e fogli di ordine . . . . . | 35.859 | 16.283 | 41.009 |
| Rendiconti esaminati . . . . . | 116.290 | 82.136 | 143.998 |
| Contabilità varie . . . . . | 176.866 | 34.507 | 71.893 |
| Operazioni varie di riscontro . | 10.175.017 (2) | 37.632 (3) | 204.267 (3) |
| Rilievi (4) . . . . . | 18.376 | 12.735 | 29.610 |

(1) La cifra comprende anche semplici atti di amministrazione.

(2) Atti di riscontro e registrazioni relativi a ordini e note di spese fisse e di debito vitalizio; di spese di giustizia; e relativi a mandati estinti e documenti allegati alle varie contabilità.

(3) Oltre ad alcuni milioni di atti di riscontro e di registrazioni relativi a ordini e note di spese fisse e di debito vitalizio; di spese di giustizia e relativi a mandati estinti e documenti allegati alle varie contabilità.

(4) Le cifre indicate si riferiscono esclusivamente a rilievi formali. Ad esse vanno aggiunte alcune altre migliaia di osservazioni su ordini di pagamento in materia di pensioni e altre spese fisse.

*Tabella N. 2-a*

ELENCO DELLE REGISTRAZIONI CON RISERVA EFFETTUATE DURANTE L'ESERCIZIO FINANZIARIO 1937-38.

| | | |
|---|---|---|
| Ministero dell'Interno: | 7 | decreti reali di collocamento a disposizione del Ministero dell'Interno di altrettanti Prefetti in eccedenza al limite stabilito dall'art. 102 del R. D. L. 30 dicembre 1923, n. 2960. |
| Ministero dell'Africa Italiana: | 1 | decreto reale di conferimento ad un Consigliere di Stato delle funzioni di Vice Governatore Generale dell'Africa Italiana, in violazione del 2° comma dell'art. 7 del R. D. L. 1 giugno 1936, n. 1019, che dispone la scelta del Vice Governatore Generale fra i funzionari di grado 2° del ruolo di Governo del Ministero dell'Africa Italiana. |
| Idem Idem | 1 | decreto ministeriale con il quale l'esame per la promozione al grado 8° nel ruolo del personale di Governo dell'Amministrazione coloniale veniva limitato alle sole prove scritte, in violazione del combinato disposto degli artt. 7 del R. D. L. 2 giugno 1936, n. 1 20 e 42 del R. D. L. 30 dicembre 1923, n. 2960. |
| Ministero dell'Educazione Nazionale: | 1 | decreto reale di devoluzione del patrimonio di una istituzione laica a favore dell'Ordine dei frati minimi di S. Francesco ai Monti, per la quale sarebbe occorso un apposito provvedimento di legge. |
| Totale | 10 | |

*Tabella N. 2-b*

ELENCO DELLE REGISTRAZIONI CON RISERVA EFFETTUATE DAL 10 GIUGNO 1944 A TUTT'OGGI.

*Esercizio* 1944-45

| | | |
|---|---|---|
| Ministero dell'Interno: | 51 | decreti reali e luogotenenziali di collocamento a disposizione del Ministero dell'Interno di altrettanti Prefetti in eccedenza al limite stabilito dall'art. 102 del R. D. L. 30 dicembre 1923, n. 2960. |

*Esercizio* 1945-46

| | | |
|---|---|---|
| Ministero dell'Interno: | 29 | decreti reali e luogotenenziali di collocamento a disposizione del Ministero dell'Interno di altrettanti Prefetti in eccedenza al limite stabilito dall'art. 102 del R. D. L. 30 dicembre 1923, n. 2960. |
| Ministero di Grazia e Giustizia: | 15 | decreti luogotenenziali di promozione di altrettanti magistrati trattenuti in servizio dopo il raggiungimento dei limiti di età, in violazione della legge 28 gennaio 1943, n. 33. |
| idem idem | 3 | decreti luogotenenziali di promozione al grado 7° di magistrati del grado immediatamente inferiore, in violazione dell'art. 4 del D. L. L. 19-10-1944, n. 301, che dispone l'assorbimento delle abbreviazioni di termine già godute per benefici demografici. |
| Ministero del Tesoro: | 1 | decreto ministeriale di assegnazione di fondi per due miliardi di lire sul cap. 355 del bilancio della spesa del Ministero del Tesoro mediante decreto ministeriale anzichè con provvedimento legislativo di variazione di bilancio. |
| Presidenza del Consiglio dei Ministri: | 1 | decreto reale di approvazione dello statuto della «Regione siciliana», in violazione dell'art. 3 del Decreto legge luogotenenziale 25-6-1944, n. 151 e dell'art. 3 del Decreto legislativo luogotenenziale 16-3-1946, n. 98. |
| totale | 49 | |

*Tabella n. 3.*

SITUAZIONE DEI DEBITI PUBBLICI AL 31 DICEMBRE 1945.

1. — Ammontare dei debiti provenienti da operazioni finanziarie che hanno effetto sul patrimonio dello Stato:

| | | |
|---|---|---|
| Consolidati e perpetui | milioni | 52.945 |
| Obbligazioni e prestiti redimibili | » | 42.798 |
| Buoni del Tesoro novennali | » | 118.000 |
| Buoni del Tesoro quinquennali | » | 118.348 |
| Biglietti di Stato | » | 7.348 |
| Totale milioni | | 339.439 |

2. — Ammontare dei debiti provenienti da operazioni di Tesoreria:

| | | |
|---|---|---|
| Buoni del Tesoro ordinari | milioni | 178.324 |
| Anticipazioni della Banca d'Italia | » | 330.686 |
| Conti correnti in funzione di debito fluttuante | » | 89.673 |
| Altri conti correnti | » | 27.509 |
| Vaglia del Tesoro | » | 26.960 |
| Contabilità speciali | » | 46.494 |
| Depositi e partite diverse | » | 2.893 |
| Totale debiti di tesoreria milioni | | 702.539 |

Di fronte a questi milioni 702.539 di debito stanno da crediti di tesoreria per milioni 136.458.

3. — Nel citato importo dei crediti di tesoreria sono inclusi crediti per operazioni di portafoglio per milioni 7.234.

*Tabella Statistica n. 4.*

DEBITI DEL TESORO RISULTANTI DAI CORRENTI FRUTTIFERI IN FUNZIONE DI DEBITO FLUTTUANTE AL 31 DICEMBRE 1945.

| | | |
|---|---|---|
| Cassa Depositi e Prestiti | milioni | 59.359 |
| Istituti di Previdenza amministrati dalla Cassa Depositi e Prestiti | » | 1.808 |
| Banco di Napoli ed altri Istituti | » | 28.506 |
| Totale milioni | | 89.673 |

## CAPITOLO IV.

# DEBITO PUBBLICO

§ 1. — *Garanzia costituzionale del debito pubblico.*

Il grande sviluppo del debito pubblico nella finanza moderna conferisce particolare importanza ai problemi costituzionali relativi, che hanno anche in passato formato oggetto delle disposizioni di molte costituzioni. Una prima questione si è presentata alla Commissione, e cioè se la Carta costituzionale debba formulare una garanzia del rispetto da parte dello Stato degli impegni finanziari da esso assunti.

Lo Statuto del 1848, al pari di numerose costituzioni straniere, contiene una norma di questo genere. Infatti l'art. 31 è così formulato: « Il debito pubblico è garentito. Ogni impegno dello Stato verso i suoi creditori è inviolabile ».

Le risposte pervenute alla nostra inchiesta su questo punto sono divise, senza indicare una prevalenza nè per l'opportunità di includere nella Costituzione la garanzia del debito pubblico, nè per la tesi opposta.

Coloro che propongono di rinunciare a una norma come quella dell'art. 31 dell'attuale Statuto, svolgono due ordini di argomenti, entrambi indubbiamente fondati. Da una parte, si dice, la garanzia del rispetto degli impegni finanziari dello Stato, deriva, nella sostanza, dall'interesse di quest'ultimo a non compromettere il proprio credito, e questo interesse è, ovviamente, così forte da agire sugli organi dello Stato come una remora, ben più efficace di qualunque norma costituzionale, contro i propositi di violare i diritti dei propri creditori. Dall'altra, si aggiunge, una garanzia come quella dell'art. 31 può valere contro il ripudio esplicito e totale del debito pubblico, non contro più sottili violazioni del contenuto dell'obbligazione dello Stato verso i propri creditori. In primo luogo, come l'esperienza recente di tutti gli Stati dimostra, la garanzia non vale contro la riduzione del contenuto reale dei debiti pubblici quale si attua mediante la svalutazione monetaria. Né d'altronde, come si dirà più ampiamente in seguito, per la maggioranza degli interrogati sarebbe opportuno che lo Stato assumesse impegni più precisi di quelli di cui all'art. 31 dello Statuto albertino, come ad esempio un impegno di garantire il valore

reale del proprio debito. Infatti le circostanze potrebbero rendere impossibile l'adempimento di questi impegni e allora il fatto che essi fossero sanciti in un documento come la costituzione non farebbe che renderne più clamorosa e grave la violazione.

In contrapposto a questi argomenti si sostiene che una riaffermazione dell'inviolabilità del debito pubblico è particolarmente opportuna in un periodo fortunoso come quello che la finanza italiana attraversa, e da taluno si afferma anzi che, in considerazione dei danni subiti dai creditori dello Stato negli ultimi decenni, sarebbe opportuno dare alla garanzia in questione un contenuto più concreto e preciso di quel che abbia la generica formula dello statuto albertino. Ma sopratutto si rileva che non riprodurre nella nuova Carta costituzionale l'art. 31 dello Statuto o una formula analoga, potrebbe anche essere interpretato come una diminuzione delle garanzie per il debito pubblico, e potrebbe avere conseguenze dannose sul credito dello Stato. Limitandosi per ora soltanto alla garanzia contro il ripudio del debito pubblico (norma dell'art. 31 o equivalente) e riservandosi di discutere tra poco l'opportunità di formulare garanzie più precise e specifiche, la Commissione osserva che l'argomento di maggior peso a favore di un divieto espresso del ripudio è proprio l'esistenza di tale norma nello Statuto albertino.

È vero che tale norma è ormai probabilmente pleonastica, anche se recenti controversie sul riconoscimento dei debiti contratti da amministrazioni comunali fasciste repubblicane, possono avere proiettato in taluni ambienti qualche ingiustificata ombra sulla volontà di rispettare il debito pubblico da parte dello Stato stesso, che pure si è addossato senza alcun indugio ed esitazione i debiti contratti dalla repubblica sociale fascista. È anche vero che la sua soppressione potrebbe trovare una giustificazione generale se rientrasse in una eventuale decisione di eliminare dalla Costituzione tutti gli altri principi ormai stabilmente acquisiti alla vita dello Stato democratico, come l'eguaglianza di fronte alle leggi e così via.

Ma non sembra tuttavia da sottovalutare la possibilità di interpretazioni sfavorevoli del fatto che la nuova Carta costituzionale non contenesse il principio tradizionale dell'inviolabilità del debito pubblico. Tali interpretazioni, se anche espresse soltanto da ambienti limitati, non mancherebbero di ripercuotersi, sia pure temporaneamente, sul credito dello Stato. Pertanto pur convinta che la garanzia più seria degli impegni finanziari dello Stato è l'interesse del medesimo a conservare il proprio credito e che ad essa poco può aggiungere una enunciazione costituzionale, la Commissione ritiene inopportuno non

riprodurre nella nuova Costituzione l'art. 31 dello Statuto albertino o altra norma equivalente.

Prima di discutere la formulazione di tale norma e la possibilità di conferirle maggiore precisione, è opportuno esaminare singolarmente le altre principali disposizioni che esistono già nelle nostre leggi a tutela dei creditori dello Stato, e quelle che potrebbero esservi introdotte.

§ 2. — *Le garanzie del pagamento degli interessi.*

Gli art. 3 e 4 della legge 10 luglio 1861, n. 94, costitutiva del gran libro del debito pubblico, riprodotti nel T. u. 17 luglio 1910, n. 536, sanciscono che « il pagamento delle rendite iscritte nel gran libro non potrà mai, in nessun tempo, o per qualsiasi causa, anche di pubblica necessità, venire diminuito o ritardato » (art. 3) e che « la prima assegnazione da farsi nel bilancio di ciascun anno sarà per il pagamento delle rendite che costituiscono il debito pubblico » (art. 4).

L'art. 4 fu già considerato, a stretto rigore, superfluo durante i lavori preparatori della legge; lo si introdusse tuttavia, per dare una maggiore evidenza all'impegno di pagare in qualunque condizione gli interessi del debito pubblico, mostrando la decisione di anteporre lo stanziamento degli interessi a qualunque altra impostazione in bilancio.

Una forma ancora più stringente di questa garanzia si avrebbe se, come proposto più indietro (Cap. II par. 13) fosse istituito un fondo consolidato di spese sottratte alla discussione annuale del bilancio e in esso fossero compresi gli interessi del debito pubblico. La sede della norma sul fondo consolidato potrebbe anche essere la Carta costituzionale che verrebbe così a rendere obbligatoria, e a sottrarre ad ogni possibilità di discussione, l'impostazione annuale in bilancio degli interessi del debito pubblico.

Comunque la norma dell'art. 4 della legge fondamentale potrebbe essere estesa opportunamente, secondo una proposta pervenuta alla Commissione, in modo da comprendere, oltre al pagamento degli interessi dei titoli, anche il rimborso dei titoli scaduti o sorteggiati.

§ 3. — *Il divieto di conversioni forzose.*

La norma dell'art. 3 della legge fondamentale è importante non tanto perchè impegna lo Stato a pagare puntualmente alla scadenza gli interessi del debito pubblico (e anche qui è stata proposta alla Com-

missione l'estensione al rimborso dei titoli scaduti o sorteggiati), quanto perchè, stabilendo che gli interessi non possono essere diminuiti, pone il divieto delle conversioni forzose. Va ricordato che la conversione di un titolo del debito pubblico in altro portante un interesse minore può essere volontaria o forzosa. È volontaria quando lo Stato offre la scelta tra la conversione nel nuovo titolo e il rimborso del vecchio titolo, profittando di mutate condizioni di mercato e precisamente della riduzione del tasso di interesse ottenibile per titoli analoghi a quelli offerti in conversione.

È forzosa quando lo Stato non offre questa scelta e il creditore è obbligato a subire la riduzione dell'interesse, riduzione che non corrisponde alla situazione del mercato, perchè altrimenti lo Stato non avrebbe ragione di ricorrere alla coazione. Nella pratica italiana non meno che dei paesi stranieri, si ritiene che lo Stato sia libero di offrire conversioni volontarie (fuorchè quando, come avviene con frequenza, all'atto dell'emissione si sia impegnato a non procedere a conversioni), ma non possa imporre conversioni forzose. Il divieto di queste ultime si ricava appunto in Italia oltre che dal principio generale del rispetto degli impegni finanziari, e quindi anche del pagamento degli interessi nella misura stabilita, anche dalla norma specifica dell'art. 4 citato poco sopra.

In massima le risposte pervenute sono favorevoli al mantenimento del divieto delle conversioni forzose e talune propongono anzi che la garanzia sia trasportata dalla legge fondamentale del debito pubblico alla Carta costituzionale. Sono però pervenuti anche pareri risolutamente contrari a un impegno di non convertire forzosamente. Così il Fanno ritiene che in un certo senso tutte le conversioni sono forzose, dato che anche per quelle cosidette volontarie il successo è subordinato a manipolazioni del mercato finanziario da parte dello Stato. La volontarietà quindi si risolverebbe in una mera finzione e verrebbe meno la ragione per vietare le conversioni in cui il carattere forzoso fosse esplicito anzichè implicito.

L'osservazione del Fanno ha certo un notevole peso, in quanto è certamente vero che il ribasso del saggio di interesse, presupposto della conversione libera, può essere almeno in parte determinato dalla politica finanziaria dello Stato, sopratutto nelle condizioni attuali in cui è altissima l'influenza dell'azione delle tesorerie e delle banche di emissione sull'andamento del mercato monetario. La politica del *cheap money*, ossia del denaro a buon mercato, a basso interesse, seguita già da qualche anno prima dell'inizio della guerra in diversi paesi, anche di tradizionale probità finanziaria, come l'Inghilterra,

non solo ha permesso di contrarre prestiti di guerra a basso tasso di interesse, ma ha anche consentito talune conversioni di vecchi prestiti in altri a saggio minore ed altre più ampie ne preparerà probabilmente nei prossimi anni.

Almeno fuori dei casi in cui la riduzione del tasso di interesse è veramente frutto di forze spontanee del mercato, è quindi esatto che, in un certo senso, tutte le conversioni non sono del tutto libere. Infatti se pure lo Stato non obbliga direttamente i suoi creditori ad accettare la conversione, crea però, o contribuisce a creare, condizioni tali che da esse scaturisce la convenienza per il creditore ad accettare la conversione.

Resta comunque la possibilità che lo Stato non possieda un sufficiente controllo del mercato e tuttavia voglia procedere a una riduzione degli interessi del debito pubblico. In questo caso la conversione dovrebbe essere anche formalmente forzosa. Tra questa ipotesi e la precedente di conversione « manovrata », sembra alla Commissione che vi possano essere notevoli differenze dal punto di vista dell'interesse dei portatori e dei riflessi sul credito dello Stato, e che le differenze possano essere di tale entità da consigliare il mantenimento della norma che esclude le conversioni forzose, anche di fronte alla constatazione che le conversioni volontarie possono essere assai più « forzose » di quanto dica la loro apparenza.

§ 4. — *Ancora contro le conversioni forzose.*

Queste preoccupazioni, per le conseguenze di una rottura formale dei patti da parte dello Stato, prevalgono anche sulle considerazioni intorno alla possibilità che le conversioni forzose, consolidando la situazione dello Stato, finiscano col tornare a vantaggio degli stessi debitori (interrogatorio Griziotti) e sulle altre considerazioni intorno alla possibilità di ricondurre le conversioni al profilo di misure tributarie. La riduzione forzosa degli interessi si dovrebbe considerare come un'imposta sui portatori di titoli dello Stato e potrebbe essere giustificata se coordinata con provvedimenti tributari a carico degli altri contribuenti (interrogatorio D'Albergo).

Tutte queste considerazioni hanno infatti un indubbio valore, ma il migliore modo di tenerne conto consiste nel fare un uso più discreto, nelle future emissioni di titoli di Stato, delle clausole di esenzione tributaria.

In passato queste clausole si limitavano a tutelare i titoli di Stato contro imposte speciali, cioè contro imposte gravanii sul loro

reddito in misura maggiore che sul reddito di altri tipi di capitali. Restava quindi aperta la via ad attuare direttamente, e senza violazione di patti, i risultati che si dovrebbero altrimenti raggiungere con la conversione forzosa: nulla vietava, infatti, di assoggettare i titoli dello Stato ai generali aggravi tributari che si rendessero opportuni. Questo non è più possibile — e si pensa quindi da taluno ad ottenere lo stesso risultato con la conversione forzosa — da quando alla formula dell'esenzione da ogni « imposta speciale » si è sostituita quella dell'esenzione da ogni imposta presente e futura, garantendo ai titoli di Stato una assoluta franchigia tributaria.

Se lo Stato, per ottenere per i propri titoli condizioni di emissione più vantaggiose, ritiene di dover ricorrere a queste più ampie clausole di esenzione è in dovere di rispettarle in qualunque circostanza. La gravità delle conseguenze alle quali può condurre il sottrarre alla possibilità d'imposizione, non soltanto speciale, ma anche generale, una notevole parte del reddito nazionale, deve essere pesata contro i vantaggi immediati che possono derivare dalle larghe clausole di esenzione. Se si ritiene che questi vantaggi prevalgano e si concede l'esenzione, non deve essere poi lecito violare i patti proprio quando si presentano quelle circostanze nelle quali l'esenzione dalle imposte generali deve diventare operante e il creditore ricevere il compenso per aver accettato a suo tempo condizioni di emissione più favorevoli per lo Stato.

Se la clausola di esenzione dovesse valere solo nelle circostanze normali in cui è poco probabile un inasprimento dell'onere tributario sul debito pubblico, sarebbe evidentemente più serio non scriverla.

Resta da aggiungere che il problema della conversione forzosa per stato di necessità non si pone per i prestiti a lungo termine attualmente esistenti che ammontano — tra consolidato e redimibile — a meno di 80 miliardi. Qualunque risparmio di interessi — o prelievo fiscale — potesse essere realizzato su queste partite del debito pubblico, sarebbe talmente esiguo rispetto alle altre cifre del bilancio statale da non giustificare assolutamente una violazione delle condizioni contrattuali. La possibilità di procedere eventualmente ad aggravi fiscali, e quindi l'opportunità di clausole ristrette di esenzione tributaria, che escludano la necessità del ricorso alle conversioni forzose, si presenta quindi soltanto per i futuri prestiti a lungo termine e per questi andrà discussa quando se ne fisseranno le condizioni di emissione.

§ 5. — *La garanzia dell'esenzione tributaria.*

Considerazioni parzialmente analoghe sono da svolgere sulla garanzia dell'esenzione tributaria accordata ai titoli del debito pubblico. Essa è contemplata dallo stesso art. 3 della legge del 1861 : « le rendite iscritte nel gran libro non potranno mai, in nessun tempo, o per qualunque causa, anche di pubblica necessità, venire assoggettate ad alcuna speciale imposta ».

Queste espressioni sono state interpretate nel senso che gli interessi dei titoli del debito pubblico fossero esenti da imposte speciali, ma non da un'imposta generale applicabile a tutti gli altri tipi di investimenti capitalistici. Le leggi sull'imposta di ricchezza mobile, a cominciare da quella 7 luglio 1868, si attennero a questa interpretazione, indicando esplicitamente gli interessi dei titoli del debito pubblico tra i redditi soggetti all'imposta.

A partire dal 1894 si diffuse però e divenne infine pratica costante, l'emissione dei titoli con la clausola di esenzione da ogni imposta presente e futura.

Tale clausola fu sempre rispettata ricevendo però una interpretazione restrittiva al sorgere delle nostre prime imposte personali : quella straordinaria sul patrimonio del 1920 e l'imposta complementare progressiva sul reddito. Si disse allora che l'esenzione riguardava le imposte oggettive sui frutti dei titoli (come l'imposte di ricchezza mobile) e non invece le imposte personali nelle quali i frutti dei titoli (o il loro valore capitale) non sono considerati a sè, ma soltanto come un elemento del reddito e del patrimonio complessivo del contribuente. Questa interpretazione restrittiva della clausola di esenzione da ogni imposta presente e futura fu accettata dai contribuenti senza alcuna sfavorevole reazione e può ormai considerarsi pacifica.

Discuteremo brevemente in altra parte di questa relazione (Cap. VII par. 46) la convenienza di continuare a emettere titoli del debito pubblico in esenzione di imposta.

In questa sede la Commissione ritiene di dover soltanto esprimere il parere che, qualora si proceda all'emissione di titoli portanti garanzia di esenzione tributaria, l'esenzione deve essere rispettata in qualunque circostanza. Anche qui, analogamente a quanto s'è detto per le conversioni forzose, gli svantaggi futuri della immunità tributaria vanno pesati al momento dell'emissione. Una volta accordata l'esenzione, questa deve comunque essere rispettata nei suoi precisi termini.

La Commissione ritiene quindi di dover raccomandare di mantenere la norma che esclude una tassazione speciale dei titoli del debito pubblico e di integrarla con una norma che garantisca il rispetto delle più ampie esenzioni accordate, di volta in volta, a singole emissioni.

A maggiore tutela del credito dello Stato la Commissione ritiene conveniente che siano resi espliciti i limiti ai quali nella nostra consuetudine sono sottoposte le clausole di esenzione, e cioè che sia precisato nella legge fondamentale del debito pubblico: *a*) che l'esenzione da imposte speciali non importa esenzione da imposte generali che gravino, nella stessa misura dei titoli dello Stato, tutti gli altri capitali e redditi di puro capitale: *b*) che la esenzione da ogni imposta presente e futura accordata a determinate emissioni copre tutte le imposte oggettive sul valore capitale o sui frutti dei titoli (es. imposta ordinaria sul patrimonio; imposta di ricchezza mobile), ma non comporta l'esclusione dei titoli o dei loro frutti dalla determinazione del patrimonio o del reddito complessivo del loro possessore al fine dell'applicazione di imposte personali. Se per ipotesi, che secondo la Commissione è da scartare, si volessero emettere in futuro titoli esenti anche da queste imposte, ciò dovrebbe essere espressamente sancito all'atto dell'emissione.

§ 6. — *Nominatività obbligatoria dei titoli di Stato.*

Al problema del trattamento tributario dei titoli di Stato è connesso quello della nominatività obbligatoria. Per le ragioni sviluppate più avanti (Cap. VII, par. 46) si ritiene opportuno che i titoli di Stato continuino, anche in futuro, ad essere sottoposti in linea di diritto alle imposte personali e si ritiene anche opportuno che l'accertamento dei titoli e dei loro frutti, quale parte del patrimonio o del reddito tassabile, si attui effettivamente. Al quale fine è necessario il sussidio della nominatività dei titoli, da introdurre non appena sarà possibile senza pregiudicare le condizioni alle quali lo Stato può far ricorso al mercato finanziario.

In conseguenza la Commisione aderisce all'opinione, contenuta in parecchie delle risposte pervenutele, che non sia opportuna una dichiarazione esplicita, inesistente finora nel nostro ordinamento, che vincoli lo Stato a non sopprimere per i propri titoli la forma al portatore. In sostegno di queste conclusioni si ricorda anche, come è stato rilevato nella nostra inchiesta, che il divieto di attuare direttamente la nominatività, potrebbe spingere a realizzarne gli scopi

per vie indirette (presentazione delle cedole con distinta nominativa e così via) veramente preoccupanti per il credito di uno Stato che si fosse impegnato a non ricorrere alla nominatività obbligatoria.

§ 7. — *Garanzia contro il consolidamento forzoso di titoli a breve termine.*

Al tempo in cui fu emanata la legge fondamentale del debito pubblico (1861) e anche in quello del T. U. attualmente vigente (1910), i buoni del tesoro assolvevano esclusivamente la loro funzione propria di copertura degli scoperti di cassa derivanti da temporanei sfasamenti tra le entrate e le spese.

Nel corso di uno stesso esercizio questi sfasamenti finivano col compensarsi, e pertanto i buoni del tesoro potevano essere emessi con scadenza inferiore a un anno e, salvo qualche punta presto riassorbita, potevano in complesso essere mantenuti a un livello modesto rispetto al volume complessivo delle entrate e delle spese.

Fu a partire dalla prima guerra mondiale che a questi buoni del tesoro ordinari a scadenza inferiore ad un anno, si aggiunsero in larga misura buoni del tesoro a scadenza pluriennale (a cinque, sette, nove anni) che, per il fatto stesso di non estinguersi entro i limiti di un esercizio, non avevano più evidentemente la funzione di espediente di cassa, ma quella di veri e propri debiti a medio termine.

Sempre a partire dalla prima guerra mondiale si manifestò una grande estensione dell'impiego dei buoni del tesoro ordinari e ciò per la generale riluttanza degli investitori, e soprattutto degli istituti di credito, ad acquistare titoli a lungo termine nelle circostanze eccezionali di guerra e nelle crisi del dopoguerra. Il buono del tesoro ordinario, anzichè limitarsi a coprire gli scoperti temporanei di cassa, fu largamente emesso per fronteggiare i cospicui disavanzi di bilancio. Funzione questa che avrebbe dovuto esser propria dei debiti a lungo termine, non esistendo la prospettiva di prossimi avanzi da dedicare al rimborso del debito ; ma che, per le tendenze descritte del mercato, si assegnava, e si assegna, all'indebitamento a breve termine, fidando che, o per rinnovo da parte dei possessori, o per compenso tra nuove sottoscrizioni e rimborsi, la massa di questo indebitamento abbia una vita molto più lunga di quella, annuale o meno che annuale, dei titoli che la compongono. Fidando, cioè, che lo Stato non sia mai chiamato a effettuare larghi rimborsi di buoni ordinari in eccedenza alle nuove sottoscrizioni.

Se queste previsioni favorevoli non si verificano e lo Stato si trova ad affrontare una larga ed improvvisa richiesta di rimborsi di buoni ordinari del tesoro, la situazione può diventare critica e lo Stato può essere obbligato ad emettere carta moneta in quantità tale da compromettere l'equilibrio monetario. Volendosi evitare questa soluzione, nel 1926 si ricorse in Italia a quella del consolidamento forzoso dei buoni del tesoro ordinari e poliennali, cioè della loro trasformazione obbligatoria in titoli del debito pubblico consolidato. Secondo molti commentatori quel consolidamento forzoso fu uno degli strumenti più efficaci della difesa della lira. La Commissione ritiene di doversi esprimere con molta nettezza contro i suggerimenti di ripetere nella situazione attuale, che presenta parecchie analogie con quella del 1926, la manovra della conversione forzosa.

E ritiene di non poter convalidare questa propria opinione meglio che riproducendo le conclusioni sugli effetti del consolidamento forzoso del 1926, quali sono contenute in un esame effettuato dalla direzione del Tesoro (1). Conclusioni che assumono particolare valore, oltre che per l'autorità dell'ufficio da cui provengono, per il fatto di essere state espresse durante il regime fascista, che esaltò incessantemente quella difesa della lira.

« In conclusione » — afferma la relazione — « l'operazione fi-« nanziaria, a prescindere dal suo costo, portò al seguente bilancio :

« quattro o cinque miliardi di lire perdute dai possessori di « Littorio » proveniente da buoni del tesoro convertiti, e qualche « altro miliardo dai possessori di altri titoli di Stato che, invasati da « panico per i ribassi susseguentisi dopo la conversione, si disfecero « dei titoli stessi ;

« falle enormi, in conseguenza della generale flessione dei titoli « di Stato, nei bilanci delle Casse di risparmio, dei Monti di pietà, « ed in genere degli istituti di credito che avevano impieghi ingenti « in tali titoli, falle che si dovettero dissimulare, come si è altrove « accennato, consentendo una valutazione di bilancio dei titoli in « parola non conforme alla effettiva quotazione ;

« grave menomazione del credito dello Stato, tanto che si do-« vette per circa 10 anni rinunciare ad emettere buoni ordinari del « tesoro ;

« mancato conseguimento dello scopo per il quale fu fatto luogo « alla conversione. Infatti, per non poter più emettere buoni ordinari,

(1) MINISTERO DELLE FINANZE. *Relazione sui servizi affidati alla Direzione Generale del Tesoro, 1 luglio* 1935-30 *giugno* 1940 (Roma, 1942) pag 700-701.

« il Tesoro fu costretto a premere sulla circolazione attraverso il suo « conto corrente con la Banca d'Italia per il servizio di R. Tesoreria « provinciale. Questo emerge dal fatto che tale conto, mentre aveva « presentato un saldo a credito del tesoro prima dell'emissione del pre- « stito, saldo che dal gennaio al settembre del 1926 aveva oscillato « da un massimo di milioni 2669,7 (marzo) a un minimo di milioni « 632,1 (settembre), a conversione avvenuta discese nel dicembre « 1926 fino a presentare un saldo passivo di milioni 688.

« Esaurito così il fondo di cassa e nella impossibilità di emettere « altri buoni del tesoro, il Ministro dell'epoca Volpi dovette ricorrere « a celate ed indirette forme di prestiti (buoni della Cassa depositi « e prestiti, buoni della Cassa di ammortamento, debiti larvati accesi « per tramite del Comune di Roma e di Milano), forme queste che fu- « rono vivacemente criticate dalla Camera e dal Senato ».

La relazione continua: « Sono state testè riassunte le dannose « conseguenze della operazione finanziaria di conversione effettuata « alla fine del 1926. Da esse l'economia nazionale potè riaversi lenta- « mente solo per il concorso di alcuni fattori favorevoli che la situazione « allora presentava, ma che successivamente anche essi vennero meno. « Ad ogni modo il credito dello Stato era così scosso che l'ecc. Mosconi « nell'assumere la direzione del Ministero delle finanze dovette di- « chiarare: « basta con i debiti; mantenere l'equilibrio del bilancio « senza ricorrere ad aumenti dei debiti dello Stato ». E il Duce stesso « dispose la completa sospensione della emissione dei buoni del te- « soro.

« Di fronte al bisogno si dovette quindi far ricorso a quelle forme « larvate di prestiti — indubbiamente più onerose per lo Stato — costi- « tuiti e dai così detti pagamenti differiti nonchè dai conti correnti, « anche essi onerosi, ove si pensi che quello principale, intercedente « con la Cassa depositi e prestiti, trae il suo alimento dai buoni postali « fruttiferi il cui tasso si eleva dopo un breve periodo iniziale, fino « al 6 % con effetto retroattivo ».

La garanzia contro il consolidamento forzoso di debiti pubblici a breve scadenza in altri a più lunga scadenza o consolidati non è esplicitamente prevista nella nostra legislazione sul debito pubblico. Poichè, come si è detto, si ritiene che operazioni di consolidamento forzoso debbano essere escluse sia per la ragione generale del rispetto dei patti, sia per evitarne le gravi conseguenze sul credito dello Stato e sulla politica finanziaria, la Commissione (anche contro taluni suggerimenti pervenuti nel corso dell'inchiesta di lasciare allo Stato le mani quanto più possibile libere, per poter procedere ad eventuali

consolidamenti forzosi) raccomanda che nella legge fondamentale sul debito pubblico sia esplicitamente espresso l'obbligo dello Stato di rimborsare alla scadenza i propri debiti qualunque sia la forma in cui sono contratti e il divieto di prorogarne in qualunque modo forzosamente la scadenza.

§ 8. — *La garanzia contro le svalutazioni monetarie.*

La Commissione è consapevole che il più grave detrimento ai portatori di titoli di Stato non è venuto — in Italia e fuori, e non solo in questi ultimi decenni — da violazioni delle norme giuridiche regolanti il debito pubblico, ma dagli effetti delle svalutazioni che sostituisce alle lire che furono prestate lire di valore reale minore nelle quali vengono pagati gli interessi e viene eventualmente rimborsato il debito. È quindi indubbiamente esatto che, come è stato sottolineato nella nostra inchiesta, di tutte le garanzie pensabili per i portatori di titoli di Stato la più apprezzata sarebbe quella del valore reale del credito. È anche indubbio che ragioni di equità esistono a favore della conservazione di questo valore reale ad evitare la parziale spoliazione dei creditori; ragioni che discendono dal carattere generale, proprio della svalutazione, di imposta che colpisce alla cieca, senza obbedire ad alcun plausibile criterio distributivo dei costi dell'attività pubblica.

Ma alla concessione di una garanzia di questo tipo da parte dello Stato si oppongono forti ragioni che la nostra inchiesta ha pure illustrate. La decisiva è forse che 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.

Le svalutazioni devono essere prevenute nelle loro premesse, mediante un attento controllo di tutta la politica finanziaria. Ma una volta che siano diventate inevitabili, o siano già in atto, vuoi per reali cause di forza maggiore, vuoi per errori politici, l'esistenza di un elemento di rigidità come l'obbligo di mantenere immutato il peso reale del debito pubblico, non farebbe che peggiorare le cose, appesantendo la situazione finanziaria dello Stato, e obbligandolo con ogni probabilità a espedienti peggiori. Si rileva anche che o il principio della conservazione del valore reale si applicherebbe anche ai rapporti di debito e credito tra privati, o esso sarebbe limitato ai soli rapporti tra lo Stato e i suoi creditori. Nel primo caso non si potrebbe non essere scettici sull'applicazione pratica del principio di fronte a svalutazione di notevole portata. A questo scetticismo induce il sistematico falli-

mento dei tentativi anche parziali di ovviare agli effetti delle svalutazioni sul contenuto delle obbligazioni private espresse in moneta. Nel secondo caso, lo Stato avrebbe una posizione peggiore dei debitori privati che continuerebbero ad essere coperti dal principio nominalistico. Si creerebbe così una posizione di favore per i creditori dello Stato che potrebbe diventare politicamente insostenibile specialmente quando per farvi fronte si dovesse ulteriormente aggravare, vuoi con misure tributarie, vuoi con supplementi di inflazione, la situazione degli altri titolari di redditi fissi (creditori privati, pensionati, impiegati e salariati, ecc.).

L'emissione di debiti pubblici con garanzia reale (per esempio con interessi e valore capitale a misura variabile secondo le variazioni del prezzo del grano o di altri prezzi) è stata proposta alla Commissione (interrogatorio Griziotti). Il sistema potrebbe essere preso in considerazione per singole emissioni purchè non si tralasciasse di valutare con molta cautela le sue conseguenze sull'atteggiamento del mercato verso i titoli di Stato, precedentemente emessi senza garanzia reale, e sulla difficoltà che l'esistenza di questi titoli creerebbe alle emissioni private.

Ma il criterio non potrebbe, per le ragioni esposte sopra, essere esteso senza gravi pericoli a tutta la massa dei titoli di Stato e diventare norma costante.

### § 9 - *Conclusioni sulle garanzie del debito pubblico.*

In conclusione si rileva che le garanzie per i portatori di titoli di Stato dovrebbero avere il contenuto attuale (garanzia contro il ripudio del pagamento degli interessi ed esclusione delle conversioni forzose, garanzia contro le imposte speciali). Dovrebbe essere inoltre esplicitamente contemplato il caso del consolidamento forzoso che dovrebbe pure essere escluso per qualunque tipo di titoli. Queste garanzie potrebbero continuare ad essere espresse nella legge fondamentale sul debito pubblico, che dovrebbe certamente far parte di una eventuale categoria di leggi costituzionalmente garantite, cioè di leggi sottoposte a particolari procedimenti e cautele per la loro modificazione.

Nella Carta costituzionale potrebbe opportunamente essere conservata una norma di carattere generale. La dizione dell'art. 31 dello Statuto albertino (« Il debito pubblico è garentito. Ogni impegno dello Stato verso i suoi creditori è inviolabile ») potrebbe forse essere sostituita da una formula più analitica. Si potrebbe esplicitamente sancire

il rispetto di tutte le condizioni giuridiche, fiscali ed economiche in base alle quali il debito è stato originariamente assunto dallo Stato (v. interrogatorio Borgatta).

§ 10. — *L'autorizzazione parlamentare all'accensione di debiti.*

Problemi di indubbio carattere costituzionale si presentano anche in materia di rapporti tra Governo e Parlamento per quel che riguarda l'assunzione dei debiti pubblici. Lo Statuto albertino non contiene una norma, quale si trova in molte altre costituzioni, diretta a stabilire la necessità dell'approvazione parlamentare per la stipulazione di prestiti pubblici. Però l'art. 2 della legge 10 luglio 1861 disponeva che nessuna rendita poteva essere iscritta nel gran libro del debito pubblico se non in virtù di una legge. Anche per i buoni del tesoro e gli altri debiti non iscritti nel gran libro del debito pubblico fu sempre, fin dall'inizio del regime rappresentativo in Piemonte, richiesta l'autorizzazione del Parlamento per l'emissione. L'art. 56 della legge di contabilità generale del 1869, passato nelle leggi successive e integrato dai successivi regolamenti di contabilità generale, disponeva che « l'emissione dei buoni del tesoro e la somma massima che può tenersene in corso sono stabilite dalle leggi annuali di approvazione dei bilanci e dalle leggi speciali ».

Data l'importanza delle conseguenze finanziarie della stipulazione di prestiti pubblici, il cui servizio di interessi e ammortamenti non solo incide sul bilancio dell'esercizio in cui il debito è contratto, ma anche sui successivi e su tutta la situazione finanziaria dello Stato, appare fuori questione la opportunità di conservare il principio del controllo parlamentare sulla stipulazione di debiti pubblici, quale indispensabile integrazione del controllo che il Parlamento esercita sul bilancio. Può invece essere in questione l'opportunità di trasferire l'affermazione del principio dalle leggi fondamentali sul debito pubblico e sulla contabilità generale dello Stato alla Carta costituzionale. La necessità di reagire a un lungo periodo di malgoverno finanziario, restaurando formalmente e sostanzialmente il controllo parlamentare sui fatti fondamentali della finanza pubblica, offre ragioni a favore dell'inserzione nella Carta costituzionale del principio-sancito, come si è detto, in molte costituzioni straniere — che ogni debito pubblico debba essere consentito da una legge. Comunque, se il principio fosse lasciato nella legge fondamentale del debito pubblico, si avrebbe una ragione di più per includere questa legge in una eventuale categoria di leggi costituzionalmente garantite.

§ 11. — *Modalità dell'autorizzazione a contrarre debiti.*

Altra questione che può essere discussa è se l'autorizzazione alla accensione di debiti pubblici debba essere data per ogni singola emissione (e in questo caso se, e fino a che punto, il Parlamento debba determinare le condizioni dell'emissione) o se il Parlamento possa invece fissare un limite massimo dell'ammontare del debito pubblico, restando il governo libero di emettere prestiti purchè non ecceda il limite prestabilito. I risultati dell'inchiesta su questo punto sono divisi, ritenendo una parte delle risposte necessaria l'approvazione delle condizioni di ogni emissione, e l'altra ritenendo sufficiente la determinazione di un limite massimo, da fissarsi di regola annualmente, entro il quale il Governo sia libero di impegnarsi.

Per quanto sia opportuno che in tutta questa materia il controllo parlamentare sia assai stretto, non si possono sottovalutare le ragioni che consigliano di lasciare al Governo una certa libertà nel fissare il momento e le condizioni di talune emissioni. Soprattutto le condizioni di emissione dei buoni del Tesoro ordinari ed il regime dei conti correnti presso il Tesoro devono seguire da vicino la situazione del mercato, e i loro mutamenti devono agire con immediatezza nel quadro degli indirizzi di politica finanziaria prescelti. La necessità di una rapida decisione da parte del Governo può del resto sorgere anche per i prestiti a più lunga scadenza.

Pertanto, imporre al Governo di richiedere al Parlamento l'autorizzazione per ogni singola emissione e per tutte le caratteristiche tecniche, significherebbe porre un vincolo destinato ad essere in pratica svuotato di contenuto, riducendosi spesso l'approvazione a una inevitabile ratifica di decisioni già prese. Si ritiene quindi più efficace la determinazione legislativa di un ammontare massimo del debito pubblico che il Governo non può superare, restando affidato alla responsabilità del Parlamento di lasciare un margine più o meno ampio all'azione del Governo, fissando il massimo a un livello più o meno lontano da quello raggiunto dal debito pubblico al momento in cui la decisione è presa. L'autorizzazione legislativa a singole emissioni nell'ambito del massimo prefissato può essere opportunamente conservata per i debiti a lungo e forse anche a medio termine. Starà alla pratica parlamentare lasciare al Governo, nell'atto di concedergli l'autorizzazione, il necessario margine di discrezionalità quanto al fissare le condizioni tecniche dell'emissione. Ciò ad evitare che in determinate situazioni il Governo sia costretto a prendere decisioni

prima dell'approvazione parlamentare che potrebbe finire col ridursi a una mera formalità di ratifica.

Può infine discutersi, per quanto riguarda l'indebitamento a breve termine (buoni ordinari del Tesoro, conti correnti presso il Tesoro), se sia possibile introdurre nel nostro ordinamento disposizioni che ne vincolino l'impiego alle funzioni originarie di copertura degli scoperti temporanei di cassa o, quanto meno, che ne sottopongano a uno speciale controllo ogni diverso impiego.

Si è già ricordato che è caratteristico delle finanze degli ultimi decenni il largo uso del debito a breve termine per fronteggiare disavanzi di bilancio, in casi cioè nei quali si ricorreva in passato a debiti a medio e lungo termine. Si è segnalato come al sistena attuale si sia pervenuti per conseguire un miglior sfruttamento delle possibilità del mercato finanziario, che sopratutto in certe cicostanze, può offrire larghe disponibilità a breve termine ed essere invece restio agli investimenti a lungo termine. Si è anche accennato come il sistema sia pericoloso qualora lo Stato non riesca a mantenere un perfetto controllo del mercato finanziario. In questa ipotesi può facilmente accadere che a un certo punto le domande di rimborso dei titoli a breve termine eccedano largamente le nuove sottoscrizioni e mettano lo Stato in difficoltà da cui può non avere altra via di uscita che l'emissione di carta moneta o il consolidamento forzoso. Si tratta di vie di uscita assai pericolose, cosicchè è raccomandabile una grande cautela nel ricorso all'indebitamento a breve termine per fini che non siano quelli tipici di anticipare entrate ordinarie di cui è prossimo e sicuro l'incasso.

Per queste ragioni buona parte delle risposte pervenute concordano nel ritenere che il Parlamento non si deve limitare soltanto a stabilire, secondo quanto si è detto precedentemente, il limite globale del debito pubblico, ma deve fissare regolarmente con la legge di bilancio i limiti massimi dell'indebitamento a breve termine in relazione alle prevedibili punte massime dello sfasamento tra entrate e spese, salvo le modificazioni per legge nel corso dell'esercizio.

Si ritiene tuttavia che gli attuali sviluppi della politica finanziaria non consentano un divieto assoluto di impiegare oltre queste limitate funzioni i buoni del tesoro ordinari e anche, nonostante autorevoli pareri contrari, i conti correnti presso il Tesoro da parte di istituti bancari e assicurativi. Il largo ricorso che si è fatto a questi tipi di indebitamento nella finanza di guerra di tutti gli Stati, ha mostrato che si tratta di strumenti forse indispensabili della politica finanziaria di periodi eccezionali, e di strumenti che, pur delicati e pericolosi,

possono essere convenienti purchè lo Stato mantenga il controllo del mercato finanziario e riesca quindi a regolare la massa dei crediti a breve termine che il mercato è disposto a concedergli.

In conclusione si ritiene che statuire esplicitamente l'impiego dei debiti a breve termine esclusivamente come strumento di copertura degli scoperti temporanei di cassa, significherebbe porre una norma che, a più o meno breve scadenza, le circostanze spingerebbero a modificare o a vidare.

Quindi, fermo restando il principio dell'approvazione per legge dell'ammontare massimo dei debiti a breve termine da emettere in ogni esercizio, pare più opportuno lasciare alla sensibilità e alla responsabilità del Parlamento di valutare l'impiego e le conseguenze di questi debiti e di consentirli quindi di volta in volta anche oltre i limiti delle punte massime degli sfasamenti tra entrate e spese. Al fine di un adeguato controllo parlamentare può essere opportuno stabilire che il Governo, richiedendo l'autorizzazione a contrarre debiti a breve termine, precisi, sulla base del bilancio preventivo e di un eventuale preventivo di cassa, la parte di tali debiti che potrà essere riassorbita nel corso dell'esercizio e la parte che dovrà essere trasmessa agli esercizi futuri.

§ 13. — *Vincoli all'impiego dell'annualità differite.*

Si è accennato più indietro (Cap. II, par. 12) al sistema delle annualità differite, cioè al pagamento scaglionato in una serie di esercizi di spese effettuate in un esercizio. Si è osservato che esse sono un ostacolo alla chiarezza dei bilanci nascondendo la reale entità della spesa impegnata in un esercizio e trasportando sui futuri esercizi oneri la cui misura non viene in sufficiente evidenza. In quella sede si sono discussi appunto i metodi atti ad ovviare a questo difetto di chiarezza. Qui importa dire invece che le annualità differite sono una forma di debito pubblico, e, per la scarsa chiarezza, ne sono sotto certi aspetti la forma più insidiosa. Se è vero, come risulterebbe dalla relazione della direzione generale del Tesoro riportata sopra, che esse furono introdotte nella nostra pratica per l'impossibilità, conseguente al consolidamento forzoso del 1926, di ricorrere alle forme schiette e tradizionali di indebitamento, dovrebbe essere possibile rinunciarvi una volta ristabilita pienamente la fiducia nella correttezza finanziaria dello Stato.

Comunque se anche questa forma di indebitamento non dovesse essere esplicitamente esclusa, non sarà mai raccomandata a sufficienza

la maggiore cautela nel consentire al Governo di ricorrervi. E dovrà essere stabilito nelle leggi fondamentali che regolano la contabilità dello Stato che le annualità differite sono una forma di debito pubblico e pertanto devono essere assoggettate a tutti i vincoli stabiliti per l'accensione di debiti pubblici.

## CAPITOLO V

# ORDINAMENTO DELLA FINANZA LOCALE

### Considerazioni preliminari

§ 1. — *Importanza sociale e politica dell'ordinamento della finanza locale.*

Il numero e il tenore delle risposte pervenute sul questionario relativo all'ordinamento della finanza locale non lasciano dubbi sul vivo e diffuso interesse che questi problemi sollevano nel paese. Al tempo stesso le risposte mostrano come sia giustamente diffusa l'intuizione che, lungi dall'esaurirsi nell'ambito della tecnica tributaria e amministrativa, il finanziamento degli enti locali costituisce un aspetto fondamentale, sia del problema politico delle autonomie, che di quello economico-sociale della giusta ripartizione dei carichi pubblici.

Per quanto riguarda l'interferenza sul piano politico-giuridico con l'ordinamento delle autonomie locali, ci si richiama alle considerazioni già esposte nel primo capitolo della presente relazione. Merita invece qui di essere particolarmente sottolineata l'importanza del profilo propriamente economico-tributario della finanza locale.

Se, come sembra certo, i pubblici servizi localmente amministrati continueranno ad assorbire una cospicua e forse crescente parte del reddito nazionale e ad influire sensibilmente sul benessere e sul tenore di vita dei cittadini, non è dubbio che il problema del giusto riparto delle relative spese fra le varie categorie di enti minori e lo Stato, deve porsi come un problema di giustizia sociale ed interregionale fra i più attuali e gravi.

È essenziale per la stessa saldezza del sentimento di unità nazionale allontanare dall'animo degli abitanti delle singole regioni il dubbio che, attraverso un ingiusto e sperequato riparto delle pubbliche spese, possano rimanere per essi in tutto o in parte neutralizzati i vantaggi di più agevole e meglio difesa produzione del reddito che l'organizzazione statale è intesa ad assicurare.

Sicchè è da auspicare che non vada disgiunto nella discussione il problema del riparto di funzioni e poteri fra Stato ed enti locali da quello del rispettivo finanziamento. Nell'atto stesso in cui si vorranno segnare i reciproci limiti di competenza nell'esercizio delle

pubbliche funzioni, occorrerà si enuncino altresì i criteri informatori del reparto finanziario: appunto perchè solo dal giusto coordinamento tra le soluzioni dei due problemi dipendono l'accettabilità e l'efficenza di entrambe.

## L' ordinamento vigente

§ 2. — *Le entrate degli enti locali.*

Nel sistema delle leggi in vigore (1) le *entrate* degli enti locali sono costituite da:

a) *imposte autonome*

— sui *consumi*: circoscritte a determinati generi (vini e alcoolici, carni, pesci, dolciumi, latticini, gas, energia elettrica, materiale edilizio, profumerie, mobili e pelliccerie);

— sui *redditi* industriali, commerciali e professionali prodotti nel territorio dell'ente, esclusi i redditi di capitale e del lavoro alle dipendenze di altri (cat. $A$ e $C_2$); in questa categoria vanno elencate principalmente *l'imposta comunale sull'industria, i commerci, le arti e le professioni* e la relativa *addizionale provinciale*, applicate entrambe sui singoli redditi delle categorie $B$ e $C_1$ per la quota che gli uffici erariali delle imposte riconoscono prodotta in ciascun comune; oltre all'imposta di *patente*, di *licenza*, sulle *insegne*, e sulle macchine per caffè espresso;

— sul *bestiame* dimorante nel territorio dell'ente e così indirettamente sui *redditi agrari* ivi prodotti;

— sull'*agiatezza* personale del contribuente (dovunque siano prodotti e consumati i redditi) induttivamente e complessivamente valutata (*imposta ai famiglia*) ovvero presunta in base a determinati fatti indici (*imposta sul valore locativo*, sui *cani*, sulle *vetture* e sui *domestici*, sui *pianoforti* e sui *biliardi*);

— sulle *presenze* temporanee (*imposta di soggiorno e cura*);

b) *sovraimposte* fondiarie applicate alle contribuzioni erariali sui terreni e sui fabbricati compresi nel territorio dell'ente;

c) *proventi diversi*

— *tasse* (per occupazione di spazi ed aree pubbliche, sulla circolazione dei veicoli e delle biciclette ed altre minori);

---

(1) T. U. per la finanza locale 14 settembre 1931 n. 1175; T. U. della legge comunale e provinciale 3 marzo 1934, n. 383; D. L. L. 8 marzo 1945, n. 62.

— *diritti* (spese a misura pubblica, banchi pubblici, diritti di stato civile e di segreteria);

— *contributi* (di utenza stradale, di miglioria, di fognatura)

— *partecipazione ai diritti erariali* sugli spettacoli e alla tassa di macellazione dei bovini;

d) *rendite patrimoniali* (*in particolare boschi e pascoli*) *e proventi di servizi municipalizzati;*

e) *rimborsi e contributi dello Stato* per singole spese obbligatorie (limitati a parziali rimborsi delle spese di pochi servizi minori: manutenzione dei cimiteri di guerra, alloggio truppe) o *di altri enti* per servizi di utilità collettiva (contributi speciali alle provincie).

Per un apprezzamento dell'importanza relativa delle elencate fonti di entrate, può ricordarsi che nel 1935 – ultimo anno di finanza normale – sul totale delle entrate ordinarie degli enti locali (comuni e provincie) il gettito complessivo delle *imposte* (lett. a. e b.: imposte autonome e sovrimposte fondiarie erariali) rappresentava il 79, 5 %; quello dei *proventi diversi* (lett. c) il 10,3 %, le *rendite patrimoniali* (lett. d.) il 9,1 % e i *rimborsi dello Stato* appena l'1 %.

Il gettito di tutte le entrate tributarie (imposte, sovraimposte, tasse e contributi) era poi coperto per il 45,63 % dalle sole *imposte di consumo*, seguite dalle *sovraimposte fondiarie* (24,12 %) e poi, a notevole distanza, dalle imposte sulla *agiatezza* (8,77 %) da quelle sui *redditi* industriali e commerciali (7,55 %) e da tutte le altre minori (1).

### § 3. — *Struttura predeterminata ed interdipendenza dei singoli tributi locali.*

*L'elenco* e la *struttura* dei singoli tributi sono tassativamente prefissati per legge. I singoli enti non possono applicare se non i tributi previsti e con le modalità previste. La loro autonomia può estrinsecarsi solo nel senso di applicare o non applicare questo o quel tributo (salvo l'obbligatoria applicazione di taluni tributi minori, per i quali è prevista una partecipazione dello Stato o di altri enti) e sopratutto nel determinare le aliquote entro il limite dei massimi che per ciascun tributo la legge espressamente prevede.

In pratica, peraltro, la insufficienza complessiva delle entrate

(1) I dati sono ricavati dalla pubblicazione del Ministero delle Finanze. *I bilanci dei comuni e delle provincie per* l'anno 1935 (Roma, 1937).

fa sì che l'ipotesi di tributi applicati al di sotto del massimo sia assolutamente eccezionale.

Le aliquote massime sono poi – almeno per molti tributi – fortemente graduate secondo la classe dell'ente (determinata in funzione della popolazione legale) con scarti che giungono al 60 % fra le tariffe delle due classi estreme. E la difformità tra ente ed ente è poi ancora accentuata dalla possibilità di ottenere dall'autorità centrale, nei casi di necessità, l'autorizzazione a superare anche le aliquote massime previste dalla legge per i maggiori tributi (imposte sui consumi, imposte sulle industrie, commerci e professioni, imposta di famiglia e sul valore locativo) per uno scarto fino al 50 %.

Oltrechè la struttura e i limiti di aliquota dei singoli tributi sono altresì regolati per legge generale i reciproci *rapporti di interdipendenza* fra tributo e tributo. In particolare il ricorso alle *sovraimposte fondiarie* (che dopo le imposte sui consumi sono, come si è visto, la maggiore fonte di entrata degli enti locali e danno da sole un gettito sensibilmente superiore a quello di tutte le altre imposte autonome sommate insieme) è condizionato alla previa applicazione di determinati altri tributi, (essenzialmente quelli che colpiscono i *consumi* e l'*agiatezza*). Di più deve essere autorizzato dalla Giunta prov. amministrativa e in ultima istanza dal Ministero dell'Interno di concerto con il Ministro per le Finanze. L'autorizzazione comporta, in ogni caso, non soltanto un discrezionale giudizio sulla necessità ed opportunità della sovraimposizione, ma altresì un *sindacato di merito* sull'intero bilancio di previsione dell'ente. Con che l'autonomia locale è già praticamente vuotata di contenuto.

A seconda poi del limite al quale debba spingersi per far fronte alle necessità del bilancio, la sovraimposta comporta:

— oltre il primo limite (il così detto *limite normale*) e fino ad un *secondo limite*, il trasferimento all'autorità centrale del potere di decidere l'applicazione e di stabilire le aliquote di tutte le altre imposte, tasse e contributi e di autorizzare o vietare tutte le spese facoltative dell'ente, da ridursi in ogni caso a misura inferiore al 10 % delle entrate effettive ordinarie;

— oltre il *secondo limite* e fino ad un *terzo limite*, la sovraimposizione va accompagnata dall'ulteriore applicazione di aliquote addizionali oltre i massimi di legge per le imposte sulla agiatezza (valore locativo e famiglia) fino al 20 % dell'aliquota normale e per l'imposta sulle industrie commerci e professioni fino al 40 e 50 %. Nel contempo le spese facoltative autorizzabili vengono ulterior-

mente ridotte entro il 5 % delle entrate effettive ordinarie. Le stesse spese straordinarie *obbligatorie* sono rinviate se non abbiano assoluto carattere d'urgenza.

§ 4. — *Le spese locali.*

A fronte del complesso di entrate così sommariamente delineate stanno le *spese*: le quali sono dalla legge distinte, come è noto, in spese *facoltative* – che cioè l'ente può liberamente decidere – e spese *obbligatorie*. Sono queste essenzialmente le spese inerenti ai pubblici servizi *obbligatori*, la cui importanza nell'economia degli enti locali è andata continuamente crescendo fino ad assorbire praticamente la più gran parte delle entrate, lasciando quasi ovunque alle spese facoltative un margine estremamente esiguo se non addirittura trascurabile.

I principali servizi obbligatori riguardano:

*a*) per i *comuni*: i servizi dello stato civile, l'alloggio dei carabinieri e delle truppe in transito, la formazione del catasto, gli uffici e servizi di polizia locale, gli uffici e servizi d'igiene, di vigilanza e assistenza zooiatrica, i servizi anti-incendio, la pubblica illuminazione, la costruzione e manutenzione degli acquedotti e fognature, i pubblici macelli, le fiere e mercati, la sistemazione manutenzione e pulizia delle pubbliche strade, l'istruzione elementare e la somministrazione di locali, il riscaldamento e il carico del personale di servizio delle scuole medie di Stato, l'assistenza sanitaria ai poveri e le spese di spedalità, il mantenimento degli inabili al lavoro e i servizi strumentali per il funzionamento del comune (essenzialmente personale e uffici del comune);

*b*) Per le *provincie*: accasermamento dei corpi armati di polizia, servizi di igiene e profilassi contro le malattie infettive, sistemazione e manutenzione delle strade provinciali, riscaldamento, illuminazione e servizi di segreteria per i licei scientifici, istituti tecnici e nautici, assistenza agli infermi di mente, all'infanzia abbandonata, ai vecchi e sordomuti, servizi strumentali per il funzionamento dell'ente (personale e uffici della provincia).

§ 5. — *Pareggio dei bilanci deficitari.*

Se accade – e da tempo è ormai purtroppo divenuta la regola – che, pur spingendo le aliquote e le addizionali fino ai massimi di legge, l'ente non riesca a conseguire il pareggio, il bilancio è « consolidato » per un biennio e la gestione finanziaria passa sotto il diretto controllo

dell'amministrazione statale, la quale (attraverso l'azione combinata della commissione centrale della finanza locale e dei Ministeri dell'Interno e delle Finanze) provvede con amplissime facoltà discrezionali: a comprimere le spese dell'ente fino a promuovere, ove occorra, la costituzione coattiva di consorzi o addirittura l'aggregazione dei comuni deficitari ad altri contermini; a potenziare le entrate, sia modificando i regolamenti per la gestione dei beni patrimoniali e dei servizi pubblici, sia ricorrendo all'applicazione di nuove imposte o di maggiori aliquote al di là di tutti i massimi di legge; e da ultimo a colmare il deficit residuo mediante l'assunzione di mutui sui fondi delle casse postali, o con la concessione di *integrazioni* a carico del bilancio dello Stato.

§ 6. — *Difetti dell'ordinamento vigente.*

Dalle inchieste che la sottocommissione ha condotto sull'argomento, solo otto risposte (1) hanno ritenuto scevro di seri inconvenienti l'ordinamento vigente. Tutti gli altri uffici, studiosi e pratici interpellati, sono concordi sulla necessità di un'organica riforma, pur giustificandosi storicamente l'ordinamento attuale come conseguenza delle difficoltà spesso inestricabili fra cui si è venuta costruendo la finanza italiana: caratterizzata dallo sforzo di adeguare mezzi e risorse troppo limitati a compiti troppo alti ed urgenti.

I difetti più generalmente denunciati – spesso in termini assai vivaci – sono, nell'ordine:

— Eccessiva *molteplicità e mancanza di coordinamento dei tributi* (si troveranno pubblicate in allegato talune risposte al questionario nelle quali si citano cartelle esattoriali con 70, 80 e sino a 90 voci diverse): con conseguente squilibrio interno dell'apparato finanziario locale sperequazioni fra classi e categorie di contribuenti entro l'ambito di ciascun ente, e mancanza di giusto rapporto fra la ripartizione dei carichi e il godimento dei servizi;

— Assoluta *insufficienza* delle entrate ordinarie a fronte delle spese obbligatorie, con conseguente inevitabile indebitamento e dissesto del bilancio ordinario, che conduce alla espropriazione di ogni autonomia locale da parte degli organi di controllo;

---

(1) provenienti dagli uffici comunali di Caltanisetta, Castel S. Pietro d'Emilia, Ferrandina, Firenze, Grottammare, Montecatini, Montefiascone e Novara.

— Ingiusta *sperequazione della pressione tributaria locale da ente ad ente* sicchè a parità di redditi e di servizi i contribuenti delle varie località sopportano carichi assolutamente disparati, per mancanza di un meccanismo compensatore della difforme distribuzione della ricchezza da luogo a luogo;

— *Inefficienza dell'accertamento* rimesso agli organi locali che nel ristretto ambiente del comune o della provincia paiono troppo spesso influenzati da situazioni e interessi politici o di categoria, quando non addirittura personali;

— *Eccessiva uniformità e rigidità delle norme* previste dalla legge generale a fronte della varietà di condizioni e di risorse delle singole economie locali;

— *Inefficienza del sistema dei controlli,* che mentre tende ad eliminare la responsabilità e l'autonomia, d'altro lato non vale a prevenire errori, imprudenze ed eccessi da parte di amministratori incompetenti o interessati.

Si può pensare che taluni dei difetti denunciati riuscirebbero in qualche modo attenuati da una analitica revisione e messa a punto del meccanismo tecnico-giuridico dei singoli tributi locali. Messa a punto cui potrà procedersi – previo un attento e preciso rilevamento delle singole situazioni locali – in sede di legislazione ordinaria, e solo dopo che si sia provveduto a sanare, la situazione di gravissimo dissesto in cui i bilanci locali sono venuti a trovarsi per le eccezionali emergenze della congiuntura.

Ma l'esperienza ormai quasi secolare di una tormentosa e pressochè continua serie di tentativi, progetti parziali, riforme ed esperimenti, sta a dimostrare che in realtà un soddisfacente assetto della finanza locale non può raggiungersi per via di semplici espedienti di tecnica tributaria, se prima non si affrontino decisamente quei più fondamentali problemi che investono i criteri stessi onde il finanziamento dei pubblici servizi localmente amministrati deve articolarsi nel quadro generale dell'ordinamento amministrativo-finanziario dello Stato.

## Riparto delle entrate e perequazione finanziaria delle risorse locali.

§ 7. — *Decentramento dei servizi e decentramento finanziario.*

È ancora diffusa in Italia la tendenza ad associare il *decentramento dei pubblici servizi* ad un corrispondente *decentramento finanziario*: tendenza che *grosso modo* si esprime della formula: ai ser-

vizi generali provveda lo Stato con mezzi finanziari tratti dalle risorse generali (tributi erariali a gestione centralizzata); ai servizi locali provvedano le collettività locali con mezzi finanziari tratti dalle locali risorse (tributi locali a gestione decentrata). Questa associazione tra pubblici servizi e fonti di entrata si richiama, con maggiore o minore consapevolezza, da un lato al principio che ciascuno debba contribuire con le proprie risorse economiche alle spese dei pubblici servizi cui ha interesse, e d'altro lato al presupposto che l'autosufficienza finanziaria sia condizione indispensabile di autonomia.

Questo orientamento di pensiero è invece da tempo superato nell'esperienza dei paesi dove l'amministrazione decentrata dei pubblici servizi costituisce più antica e salda tradizione: e che pur mostrano in atto la tendenza verso una larga e crescente *centralizzazione finanziaria*.

In *Inghilterra* la percentuale del contributo dato dalla finanza centrale nella forma dei vari *grants* sul complesso delle entrate locali passava dal 24,5 % nel 1913 al 36,5 % nel 1925 e al 46,4 % nel 1932.

In *Germania*, nel decennio 1925-1934 – decennio che può ancora considerarsi sufficientemente normale – la percentuale delle entrate tributarie degli enti territoriali autarchici (Stati e enti minori) amministrati dal Reich oscillava tra il 39,5 % e il 45,2 %.

Negli *Stati Uniti* – dove pure la spiccata differenziazione amministrativa dei vari Stati federali fa coesistere ben 49 più o meno diversi sistemi di tassazione – la percentuale delle entrate finanziarie degli enti autarchici minori tratta da tributi locali scende dal 87,1 % del 1925 al 59 % nel 1935, mentre corrispondentemente cresce dal 12,9 % al 41 % la percentuale tratta da contributi (grants-in-aid) corrisposti dall'amministrazione centrale a carico della finanza generale.

Nel *Belgio*, secondo i dati raccolti nel 1930 dalla Commissione di studio per la finanza locale, il 65 % delle entrate comunali proveniva dal concorso della finanza centrale, in forma di sovvenzioni (27 %) o di partecipazioni alle imposte di Stato (38 %).

Al tempo stesso le conclusioni degli studiosi e le aspirazioni dei pratici sono, particolarmente in Inghilterra e in America, nettamente orientate verso una *ancora maggiore centralizzazione* finanziaria: e proprio come esigenza e condizione per tener fermo senza ingiustizie il maggior possibile decentramento amministrativo.

§ 8. — *Limiti ed inconvenienti del decentramento finanziario.*

In effetti questa altrui esperienza conferma il fondamentale rilievo che pure è emerso negli interrogatori di autorevoli competenti (vedansi in particolare gli interrogatori Galamini, Giordano ed Ingrosso): che cioè un totale decentramento delle finanze locali è accettabile solo di fronte ad un *minimum* di decentramento dei pubblici servizi, per cui rimanga caricata alle risorse locali solo una piccola entità di servizi, di utilità *esclusivamente* locale e comunque di importanza *secondaria* e di attuazione *facoltativa*. Superato questo *minimum*, il finanziamento almeno in parte centralizzato dei fabbisogni locali diviene una esigenza tanto più evidente quanto più si spinga il decentramento amministrativo verso la zona dei servizi più importanti e generali. Diversamente, se si vuol circoscrivere entro l'ambito delle sole risorse finanziarie locali il carico di spesa dei pubblici servizi localmente amministrati ne viene che per fronteggiare una medesima spesa di pubblici servizi, a parità di popolazione, i singoli enti saranno costretti a ricorrere ad aliquote tanto più elevate quanto più povere saranno le risorse locali e più basso il livello dei redditi individuali.

D'altra parte alla maggiore povertà di risorse e al più basso livello di vita degli abitanti corrisponde di regola una tanto maggiore urgenza ed un tanto maggior costo per abitante dei servizi più necessari alla vita e all'esistenza dei cittadini (ordine pubblico, assistenza spedaliera, istruzione dei poveri, ricovero dei vecchi, degli orfani e abbandonati, prevenzione delle malattie infettive, ecc.).

I due fattori – del più basso imponibile medio e della più elevata spesa pro capite – sommandosi fanno sì che i *medesimi servizi* (e per avventura proprio i servizi più indispensabili ed urgenti) *dovrebbero essere pagati dai contribuenti di località diverse con aliquote ingiustificabilmente sperequate a danno delle località più povere.*

Si supponga, a titolo di esempio, che in un comune povero la spesa complessiva di assistenza ospedaliera ai non abbienti risulti, in conseguenza della maggiore percentuale di malati poveri, *doppia* di quella di un comune più ricco a parità di popolazione. Si supponga ancora che il livello medio dei redditi risulti nel primo la *metà* che nel secondo. Si avrà allora che i contribuenti del comune povero dovrebbero sostenere a parità di ogni altra condizione una aliquota *quattro volte maggiore* dei contribuenti del comune ricco, per fronteggiare le spese di un identico servizio.

Questa conclusione, sopra tutto per quanto attiene ai servizi

indispensabili per un *minimum* di vita civile, sembra difficilmente conciliabile, innanzi tutto, con le esigenze di quella stessa *unità e solidarietà nazionale*, in nome della quale si sono pure indiscriminatamente chiesti a tutti i cittadini estremi sacrifici di sangue e di affetti.

Va poi subito soggiunto che quando a giustificazione del decentramento finanziario ci si richiama alla considerazione che i pubblici servizi in amministrazione locale debbono far carico ai contribuenti locali perchè rivolti alla soddisfazione di bisogni locali, si dimentica:

*a*) che per poco voglia attuarsi con una certa larghezza il decentramento amministrativo, si troveranno rimessi alle amministrazioni locali importanti settori di pubblici servizi volti a soddisfare bisogni che in realtà eccedono la cerchia dei contribuenti locali: e basti ricordare i servizi della viabilità, dell'illuminazione, dell'igiene, dell'ordine pubblico, che già attualmente coprono la più gran parte delle spese locali e che manifestamente giovano non solo ai residenti localmente organizzati, ma a tutti coloro che alle condizioni di transitabilità, d'igiene e di ordine del territorio nazionale sono legati da ragioni di transito, di commercio o di consumo;

*b*) che anche quei pubblici servizi che appaiono rivolti alla diretta soddisfazione di bisogni più localizzati – come possono essere i servizi di pubblica assistenza, di beneficienza, istruzione e profilassi – in realtà al di sopra del particolare bisogno che direttamente soddisfano fanno capo ad un *interesse generale*: l'interesse ad un più alto livello di coltura e civiltà nazionale, ed a una più sviluppata e sicura produttività nazionale resa possibile da un più alto livello di salute pubblica e da un più civile ambiente di pace e di giustizia sociale.

Ed è precisamente la presenza di questo interesse generale – il quale ovviamente trascende i limiti territoriali del comune, della provincia o della regione – che impone e che insieme giustifica *l'obbligatorietà* del servizio.

Ond'è che proprio in omaggio al principio per cui ciascuno deve contribuire alle spese dei pubblici servizi cui ha interesse, le spese di così fatti servizi vanno almeno pro-quota posti a carico della generalità dei contribuenti e perciò coperte mediante il corrispondente concorso della finanza centrale alle entrate degli enti locali.

§ 9. — *Influenza del concorso statale sulle autonomie locali.*

È da considerare l'obiezione di coloro i quali temono che l'autonomia locale rimanga menomata dalla necessità di attendere dall'amministrazione centrale il finanziamento sia pure parziale delle spese dei pubblici servizi localmente amministrati.

La Commissione osserva che – a parte quanto sarà detto più innanzi circa i naturali limiti dell'autonomia finanziaria – il fondamento e il valore dell'accennata obiezione dipende in modo decisivo dal *modo* in cui si voglia realizzare il concorso. L'esperienza degli altri paesi mostra in atto molteplici e diverse forme di regolamentazione del concorso statale, in talune delle quali la discrezionalità e il controllo dell'amministrazione centrale sono estremamente limitati, fino a sparire del tutto là dove la quota di concorso viene rigorosamente *predeterminata per legge* in base a criteri oggettivi, così da costituire un definitivo e incondizionato *diritto soggettivo* per l'ente beneficiario, completamente sottratto all'apprezzamento dell'esecutivo centrale e svincolato da qualsiasi forma di controllo o di sindacato, sul quale esso sa di poter contare alla stessa guisa che su qualsiasi altro bene o diritto patrimoniale dai quali ritrae parte delle proprie entrate. A questo punto potrebbe dunque considerarsi fuori questione ogni seria preoccupazione per l'autonomia dell'ente: salva l'opportunità di adottare adeguate garanzie formali di stabilità delle norme legislative che definiscono e determinano la quota di concorso.

Sembra quindi di poter concludere che riconosciuta l'esigenza di un parziale concorso dello Stato alle entrate locali, il problema si sposta sull'opportunità di conciliare un massimo di salvaguardia dell'autonomia locale con la desiderabile elasticità della finanza centrale oltrechè con un sufficiente rispetto del principio della responsabilità e la soluzione del problema dipende essenzialmente dal regolamento che vorrà adottarsi per la determinazione in concreto delle quote di concorso.

§ 10. — *Meccanismi tecnici di perequazione finanziaria delle riserve locali.*

I diversi meccanismi tecnici che si trovano applicati per realizzare il concorso della finanza centrale alle entrate degli enti locali possono abbastanza agevolmente raggrupparsi in quattro tipi fondamentali:

1) *le integrazioni di bilancio;*

2) *la compartecipazione alle imposte erariali;*

3) *i contributi, sia specifici* (grants-in-aid) *che forfetari* (block-grants);

4) *i fondi di ripartizione* o *fondi comuni.*

Per i fini della presente relazione sarà sufficiente riassumere le caratteristiche essenziali di ciascun sistema, posto che non certo può rientrare nei limiti della Carta costituzionale la concreta e dettagliata regolamentazione del concorso; nè d'altra parte la rapida inchiesta condotta dalla Commissione sarebbe sufficiente a formulare un tranquillante giudizio sulla soluzione che possa riuscire meglio idonea in concreto alla reale situazione del nostro paese.

§ 11. — *Le integrazioni di bilancio.*

Il sistema delle *integrazioni di bilancio,* che la nostra legge prevede come misura del tutto eccezionale, ma che negli ultimi anni ha preso notevole sviluppo sotto l'urgenza della necessità, rimette alla amministrazione centrale il compito di colmare a carico della Finanza dello Stato il *deficit* di bilancio dei singoli enti che non riescono con le proprie risorse patrimoniali e tributarie a pareggiare le entrate alle spese.

Ovviamente questo sistema presuppone un rigoroso sindacato *di merito* da parte dell'autorità centrale così sulle entrate come sulle spese degli enti che chiedono l'integrazione, la cui autonomia ne risulta quindi praticamente sospesa da quello stesso momento.

D'altra parte l'esperienza insegna che l'amministrazione centrale s'induce a concedere l'integrazione solo come *extrema ratio* e dopo esaurita ogni altra possibilità di maggiorare le entrate e di ridurre le spese. Il che, se da un lato consente di ridurre al minimo l'entità delle quote di concorso che rimangono a carico della finanza centrale, dall'altro lato riduce corrispondentemente, se addirittura non annulla, la funzione e l'efficacia perequativa del meccanismo.

§ 12. — *La compartecipazione locale alle imposte erariali.*

Il sistema della *compartecipazione alle imposte erariali* è caratteristico dell'ordinamento finanziario belga e, dal 1920, di quello tedesco.

Consiste nella parziale *redistribuzione* a favore dei singoli enti

locali del gettito di un tributo generale imposto con aliquote uniformi in tutto il territorio dello Stato, per cui ciascun singolo ente riceve una *percentuale* dell'imposta localmente riscossa dallo Stato, ma la percentuale varia da ente ad ente in funzione di determinati indici variamente rappresentativi del *bisogno* dell'Ente (per es. reddito medio pro capite, estensione della rete stradale, popolazione scolastica ecc.)

Con ciò la uniformità dell'aliquota con cui l'imposta è levata in tutto il territorio dello Stato assicura la parità di sacrificio dei contribuenti a parità di condizioni e nel contempo la diversa percentuale di redistribuzione serve a perequare più o meno incisivamente la disparità delle situazioni locali.

L'incidenza del sistema della compartecipazione sull'effettiva autonomia locale, dipende essenzialmente da ciò che la determinazione della percentuale di redistribuzione sia più o meno direttamente rimessa all'apprezzamento discrezionale dell'amministrazione centrale o sia invece ancorata ad elementi e criteri oggettivi rigidamente stabiliti *dalla legge*; e a seconda che, in quest'ultima ipotesi, la legge ricolleghi o meno il livello della percentuale all'osservanza di determinati vincoli nell'amministrazione locale (applicazione di altri tributi autonomi col massimo dell'aliquota, riduzione delle spese facoltative entro determinati massimi e simili).

In ogni caso la nota caratteristica del sistema della compartecipazione è che la quota di integrazione percepita da ciascun ente, concretandosi nella parziale acquisizione di somme di imposta *lovolmente* prelevate rimane vincolata nell'entità assoluta alla maggiore o minore produttività di determinate fonti locali d'imposta, il cui gettito potrà in estrema ipotesi essere interamente stornato a favore della finanza locale per le località meno provviste, nonperò in nessun caso oltrepassato. Che se invece la quota di redistribuzione venisse svincolata dal provento locale dell'imposta erariale e potesse quindi anche eccederlo, si passerebbe allora al sistema dei *fondi di ripartizione* di cui appresso.

Il principale *vantaggio* della compartecipazione è quello di ottenere con notevole semplicità di mezzi un'automatica ed elastica regolazione del peso imposto alla finanza dello Stato: nel senso che ad ogni variazione del gettito dell'imposta erariale corrisponde automaticamente la diminuzione dei contributi di integrazione ad essa rapportati *pro-quota*. Il che consente di svincolare largamente l'applicazione del meccanismo dall'apprezzamento discrezionale e quindi dall'ingerenza dell'amministrazione centrale sulle autonomie locali.

Il *difetto* del sistema sta essenzialmente nella *limitatezza* della sua reale efficacia perequatativa e integratrice. L'esperienza di paesi come la Germania e l'Olanda dove pure la varietà di risorse regionali oscilla entro limiti di gran lunga più ravvicinati che in Italia, dimostra che anche spingendo fino a quote elevatissime (l'80 e 90 %) la percentuale di redistribuzione per le località più povere ed applicando la compartecipazione anche a tributi di primaria importanza non si giunge ad ottenere per le regioni più povere di risorse locali una perequazione sufficiente. E per questo motivo il sistema della compartecipazione si trova in pratica affiancato con altri strumenti di finanza centralizzata (fondi di ripartizione, contributi specifici o forfetari).

Un ulteriore difetto del sistema è poi quello di caricare sul singolo ente locale il rischio di eventuali *crisi locali* nel gettito delle particolari fonti su cui incide l'imposta base della compartecipazione.

Da ultimo, se la compartecipazione è applicata ai tributi di maggiore importanza – come è pur necessario per assicurare alla perequazione un *minimum* di efficacia – ne risulta appesantita la manovra della finanza centrale, perchè ad ogni spostamento della aliquota d'imposta si altera profondamente l'equilibrio dell'intero orientamento finanziario.

## § 13. — *I contributi specifici.*

Il sistema dei contributi *specifici* (grants-in-aid) è, come quello dei contributi *forfetari* col quale si trova praticamente combinato, caratteristico delle finanze anglosassoni (Inghilterra e Stati Uniti). Lo Stato si assume con esso una quota di concorso nella spesa di determinati servizi: e la quota può essere volta a volta *discrezionale* (cioè rimessa all'apprezzamento dell'amministrazione centrale) ovvero determinata dalla legge in misura *fissa* o *progressiva*, (cioè crescente col crescere della spesa).

Applicato in base a quote *discrezionali* il sistema ha essenzialmente il vantaggio di consentire il massimo adattamento ai reali bisogni dell'ente e quindi il massimo di economicità. Ha però il difetto di corrispondentemente incidere sull'autonomia dell'ente beneficiario, poichè la discrezionalità del contributo presuppone il sindacato di merito della spesa. E più o meno inevitabilmente l'amministrazione centrale tenderà poi ad estendere il sindacato anche

oltre i limiti dello specifico servizio sovvenzionato. Nè deve essere sottovalutata la difficoltà di assicurare un'assoluta imparzialità di applicazione e di evitare sperequazioni particolarmente indesiderabili in così delicata materia, in cui è in gioco la suscettibilità regionale.

Se invece il contributo sia determinato in base a quote *fisse* o *progressive*, il sistema dei contributi specifici, oltre a fare salva l'autonomia locale, risponde bene allo scopo di incoraggiare le amministrazioni locali verso un maggiore sviluppo di pubblici servizi di particolare interesse generale. Merita però di essere considerato con particolare cautela nei paesi di scarse risorse finanziarie, posto che tende a ridurre il senso di responsabilità degli amministratori locali e la sensibilità degli stessi amministrati di fronte al crescere della spesa dei servizi a contributo, nella lusinga di profittare sempre più largamente del contributo statale. Se poi il contributo copra una quota notevole della spesa – come è necessario per una seria efficacia perequativa – allora l'applicazione non può andare disgiunta da un contemporaneo sindacato di merito, con conseguente limitazione della autonomia locale nell'amministrazione del servizio sovvenzionato.

## § 14. — *I contributi forfetari.*

Nel sistema dei contributi *forfetari* (block-grants) il concorso dello Stato alle entrate dell'ente locale non è più legato alla spesa di questo o quel servizio, ma è complessivamente determinato su una formula intesa a rapportare il contributo al *bisogno* dell'ente, in base ad indici idonei (popolazione assoluta e relativa, reddito medio *pro-capite*, sviluppo della rete stradale, percentuale di disoccupazione). Il sistema riunisce i due vantaggi: di un'azione perequatrice intensa quanto si voglia e di un completo rispetto dell'autonomia locale, quando la formula per la determinazione del contributo escluda l'apprezzamento discrezionale dell'amministrazione centrale, e si fondi esclusivamente (come appunto è nel sistema inglese) su dati oggettivi. Ha il difetto di una rispondenza solo approssimata alla reale graduatoria dei bisogni e delle risorse locali, sotto pena di dover ricorrere a formule eccessivamente complesse e di difficile applicazione. Inoltre, nella forma in cui il sistema è applicato nei paesi anglosassoni, l'onere imposto alla finanza centrale risulta rigido perchè l'entità dei *block-grants* è del tutto svincolata dal gettito delle imposte erariali: che anzi la formula tende a dare valori crescenti col decrescere del reddito medio

pro capite, sicchè ad una flessione del reddito nazionale (e quindi delle entrate tributarie erariali) corrisponde un aumento dell'onere di concorso alle finanze locali. Inconveniente in parte attenuato dalla coesistenza con i *blockgrants*, dei *grants-in-aid* (contributi specifici) più elastici e manovrabili (specie quelli discrezionali).

Va comunque segnalato in atto anche in Inghilterra e in America un largo dibattito con tendenza – specie in America – a restringere la zona di applicazione dei *grants-in-aid* a favore dei *block grants*. Movimento che peraltro non va disgiunto dalla contemporanea tendenza ad una progressiva estensione delle aree di produzione di taluni fra i pubblici servizi di maggiore rilievo (istruzione, manutenzione stradale) per consentire una più economica gestione e una più ampia attrezzatura d'impianto.

§ 15. — *I fondi di ripartizione o fondi comuni.*

Il sistema dei *fondi di ripartizione* o *fondi comuni*, applicato con larghezza nella finanza belga e francese, consiste nella ripartizione a favore degli enti locali, con criteri analoghi a quelli che informano il sistema dei contributi – e cioè in base ad una formula idonea a rapportare al *bisogno* dell'ente la quota di ripartizione – di fondi costituiti mediante apposite addizionali e determinate imposte erariali, eventualmente integrate da un contributo fisso a carico del Tesoro.

L'aliquota delle addizionali che stanno alla base del fondo è tendenzialmente uniforme in tutto il territorio dello Stato, allo scopo di parificare, a parità di condizioni, il sacrificio individuale dei contribuenti, laddove la quota di ripartizione varia da luogo a luogo, rapportandosi al bisogno: donde la funzione perequatrice del «fondo». Come è chiaro si tratta in sostanza di una combinazione del sistema della compartecipazione e di quello dei contributi. Il vantaggio di questa combinazione è essenzialmente quello di rapportare elasticamente l'entità complessiva dei concorsi al gettito tributario erariale.

A questo vantaggio si contrappone il difetto di una inevitabile *limitatezza* dell'intervento perequatore (difetto qui peraltro meno accentuato che nel sistema della compartecipazione) e quello di una certa complicatezza dell'amministrazione e ripartizione dei fondi, oltre ad un appesantimento del meccanismo finanziario centrale.

§ 16. — *Sistemi combinati di concorso.*

La conclusione che può trarsi da questa sommaria disamina dei principali meccanismi tecnici per una parziale centralizzazione delle entrate locali è che difficilmente la soluzione ottima si troverebbe nella scelta di un unico sistema. Ci si dovrebbe piuttosto orientare – come d'altronde accade presso a poco dovunque – verso una opportuna combinazione di diversi sistemi.

E sembra alla Commissione particolarmente meritevole di studio la possibilità di utilizzare largamente il meccanismo dei contributi *forfetari,* introducendo però nella formula di determinazione delle quote di concorso un coefficiente che ne rapporti l'entità al complessivo andamento della finanza erariale.

Con che si combinerebbero insieme i vantaggi della relativa semplicità *e del totale rispetto delle autonomie locali,* propri dei *block-grants,* con quello della elasticità ed economicità propri della compartecipazione e dei fondi di ripartizione.

Il sistema andrebbe poi presumibilmente completato con un opportuno meccanismo di integrazioni di bilancio o di contributi discrezionali, per meglio sovvenire ai casi *marginali* di particolari deficenze e *deficit* di bilanci altrimenti insanabili.

§ 17. — *Enunciazione nella Carta costituzionale del principio della perequazione finanziaria.*

È sicuramente da escludere che il concreto regolamento delle quote di concorso – posto che si ammetta l'esigenza della perequazione finanziaria delle economie locali – possa trovar luogo nella stessa carta costituzionale.

E bastano a persuaderne il carattere tipicamente tecnico di un tale regolamento e la prevedibile necessità di adattarne la messa a punto alla concreta situazione del paese attraverso graduali esperienze.

Va d'altra parte segnalato il voto pressochè unanime delle amministrazioni locali interpellate (81 % delle risposte pervenute alla Commissione) perchè la delicata materia del riparto finanziario fra Stato ed enti locali sia tolta dallo stato di permanente incertezza e confusione in cui dalla fondazione del regno l'hanno mantenuta le continue e alterne oscillazioni di una legislazione estremamente instabile, dominata dal conflitto tra l'amministrazione centrale e le

amministrazioni locali e quasi sempre empiricamente ispirata a valutazioni contingenti o addirittura a semplici preoccupazioni di cassa.

Nè può negarsi, in contrasto con il silenzio in argomento dello Statuto albertino, che è fra i precipui compiti della Carta costituzionale quello di definire i rapporti tra gli enti pubblici minori e lo Stato in una materia di così fondamentale importanza; come già si è ricordato nel primo capitolo della presente relazione.

Sembra dunque che per quanto in particolare riguarda il grave problema delle perequazioni finanziarie delle economie locali, la soluzione dovrebbe trovarsi nel rinviare le norme per la concreta determinazione delle quote di concorso ad una legge fondamentale per l'ordinamento della finanza locale, con carattere di *legge complementare alla costituzione* e pertanto assistita da rigorose forme per l'approvazione e le successive eventuali modificazioni; e frattanto accogliere nella Carta costituzionale l'enunciazione del principio ispiratore della materia. Il quale dovrebbe sostanzialmente affermare *il diritto di tutti i cittadini ad ottenere a parità di aggravio tributario in tutto il territorio dello Stato quanto meno i pubblici servizi obbligatoriamente rimessi alle amministrazioni locali e che corrispondono ad uno standard minimo indispensabile alla vita civile; col corrispondente obbligo dello Stato di perequare il fabbisogno finanziario locale, secondo le norme dettate dalla legge, perchè le relative spese possano essere fronteggiate a parità di aliquote.*

## Delimitazione e contemperazione delle potestà tributarie dello Stato e degli enti locali.

### § 18. — *Concorrenza e limite delle diverse imposizioni.*

Si è fin dal primo capitolo della presente relazione rilevato che il problema della contemperazione delle diverse potestà tributarie, dello Stato e degli enti locali, presenta un aspetto *formale* attinente al modo in cui dovranno essere emanate e coordinate sul piano giuridico le norme regolatrici dell'imposizione erariale e locale, e un aspetto *sostanziale*, facente capo alla necessità di tener conto di ciò che l'una e l'altra imposizione vanno a concorrere sulla unica e delimitata capacità contributiva dei medesimi soggetti.

Questa necessità impone in modo perentorio una attenta coordinazione sia della *struttura* dei singoli sistemi tributari – per evi-

tare deprecabili vuoti d'imposta e inammissibili duplicazioni – sia, e forse prima ancora, della manovra delle rispettive *aliquote*.

Su questo punto, unanime è il pensiero espresso negli interrogatori e nelle risposte pervenute alla commissione, che cioè, quale sia per essere la soluzione che vorrà darsi al problema delle autonomie, debba porsi ben chiaramente alla base della delimitazione delle diverse potestà tributarie, il concetto fondamentale che unico è il contribuente, al quale contemporaneamente si dirigono gli ordini di imposta del Comune, della Provincia, della regione e dello Stato; e che unica e tutt'altro che indefinita è la sua capacità contributiva.

Dalla rilevata identità del contribuente e dalla rigidità dei limiti della capacità contributiva individuale sulla quale insieme concorrono le diverse imposizioni, discende un duplice ordine di conflitto d'interesse: conflitti *verticali* fra Stato e regione, fra regione e provincia fra provincia e comune e conflitti orizzontali fra regione e regione, fra provincia e provincia, fra comune e comune. Questi conflitti assumono diversa *forma* giuridica, secondo che sul piano formale il problema delle autonomie sia risolto delegando ai singoli enti una frazione del potere legislativo, ovvero riservando loro solo una più o meno ampia facoltà di ordinare e applicare in concreto singoli tributi già preordinati dalla legge generale nelle loro fondamentali caratteristiche strutturali.

Ma per il mutare della forma non mutano i termini sostanziali del conflitto: i quali si riassumono in ciò che non potendosi andare oltre determinati e non superabili limiti nell'incidenza complessiva del prelievo fiscale sulla capacità contributiva individuale, ad ogni più d'imposte assorbite dal sistema tributario centrale corrisponde un meno a disposizione dei concorrenti sistemi locali che fanno capo ai medesimi contribuenti e viceversa; e altrettanto naturalmente accade poi entro l'ambito di ciascuna singola circoscrizione minore.

Ond'è che ovviamente quei conflitti si fanno progressivamente più gravi man mano che la complessiva incidenza del prelevamento fiscale si avvicina ai massimi praticamente realizzabili.

### § 19. — *Il principio della separazione delle fonti.*

Ha per lungo tempo dominato in Italia il convincimento che la soluzione dei conflitti verticali e orizzontali di imposizione potesse essere cercata solo in una per quanto possibile netta separa-

zione delle fonti: assegnando cioè a ciascun singolo sistema tributario cespiti imponibili propri e distinti da quelli di ogni altro concorrente sistema. Nè mancano tuttora convinti sostenitori di questa teoria, i quali hanno espresso l'opinione che per tale via sia possibile realizzare un massimo di autonomia locale e al tempo stesso assicurare una soddisfacente completezza nello sfruttamento di tutta la materia imponibile.

Alle quali considerazioni si è però certamente aggiunta, a determinare in passato il successo della teoria la circostanza ch'essa offriva agevole giustificazione nel vario atteggiarsi della politica finanziaria, a provvedimenti intesi a spostare verso la finanza statale una parte del gettito, escludendo o limitando la partecipazione degli enti locali ai maggiori tributi, ovvero ad aumentare la complessiva incidenza tributaria sul reddito nazionale senza inasprire le aliquote dei maggiori tributi erariali, istituendo accanto ad essi nuovi e secondari tributi da assegnarsi alla copertura dei pubblici servizi demandati con crescente larghezza agli enti locali.

Sta di fatto che nella pratica della vigente legislazione l'ossequio al principio della separazione delle fonti risulta piuttosto apparente che reale. E per vero:

a) *le sovrimposte fondiarie*, — che da sole coprono un quarto circa di tutte le entrate tributarie locali (imposte, sovraimposte, tasse e contributi) si commisurano direttamente agli imponibili accertati agli effetti delle corrispondenti imposte erariali, corrispondendo alla più tipica applicazione dell'opposto principio della *coincidenza* delle fonti.

b) *l'imposta comunale sulle industrie, i commerci, le arti e le professioni*, con la relativa *addizionale provinciale* e l'imposta di *patente* (8,55 per cento del totale delle entrate tributarie) colpiscono, insieme, la medesima materia imponibile dell'imposta di ricchezza mobile di categoria $B$ e $C_1$.

c) *l'imposta di famiglia* – testè estesa a tutti i comuni e sulla quale si appuntano le speranze delle amministrazioni locali, che tenterebbero a farne, insieme alle imposte sui consumi, il fulcro della finanza locale – non è che un duplicato dell'imposta complementare, come questa intesa a colpire il reddito complessivo del contribuente, sinteticamente e induttivamente valutato.

d) *l'imposta sul bestiame* – e sostanzialmente una imposta sul reddito agrario, indirettamente e irrazionalmente commisurata sul solo indice delle scorte vive.

e) le stesse *imposte di consumo*, infine, incidono su una parte della materia imponibile che più generalmente colpisce l'imposta erariale sulle entrate. E tutti concordano nella necessità di estendere da un lato l'ambito dell'imposizione locale sui consumi fino a coprire la maggior parte della spesa locale, e di correggere dall'altro lato il meccanismo dell'imposta sulle entrate fino ad ottenere che essa colpisca, a sua volta, tutta la spesa ed una volta soltanto.

Sicchè, in definitiva, le imposte che effettivamente attuano il principio della separazione delle fonti devono ricercarsi sopratutto in quella congerie di tributi minori dei quali è generalmente auspicata la soppressione, sia perchè il gettito è praticamente del tutto inadeguato alle spese di accertamento e riscossione, sia perchè nella sostanza duplicano con le imposte sull'agiatezza e sul reddito.

## § 20. — *Critiche alla teoria della separazione delle fonti.*

La larga inchiesta eseguita presso le amministrazioni locali ha dato, sull'argomento, risultati interessanti. Contrariamente a ciò che si poteva attendere il 66 % delle risposte che auspicano una sostanziale riforma del sistema tributario locale è in vario modo orientato verso una maggiore *concentrazione* e *coincidenza* delle fonti e solo il residuo 33 % è invece indirizzato ad una più accentuata separazione; la cui possibilità viene peraltro espressamente condizionata ad una decisa riduzione della sfera dei pubblici servizi localmente amministrati; che consenta una corrispondente contrazione del fabbisogno finanziario.

La più grave obiezione che le amministrazioni locali oppongono alla teoria della separazione delle fonti è che con essa da un lato risulta impossibile assicurare agli enti minori una finanza sufficientemente redditizia, snella e di agevole applicazione, posto che i cespiti maggiori e più appetibili vengono inevitabilmente riservati alla finanza statale, come l'esperienza dimostra - e dall'altro lato non si realizza una distribuzione della pressione tributaria fra le varie classi e categorie di contribuenti, ugualmente giusta e perequata entro l'ambito dei vari sistemi tributari.

Decisamente a favore di una radicale evoluzione nel senso della *coincidenza* delle fonti, sono risultati gli interrogatori Galamini e Giordani (di particolare interesse quest'ultimo, per la eminente posizione dell'interrogato nell'amministrazione della finanza locale).

La commissione osserva preliminarmente che, sebbene sia possibile – e probabilmente auspicabile – esonerare le amministrazioni locali da taluni servizi del tutto privi di un particolare interesse locale (servizi statistici, servizi attinenti alle forze armate), tuttavia è prevalente l'opinione che una complessiva riduzione delle spese di competenza degli enti locali non sia prevedibile, nè consono alla tendenza generale verso una costruzione più largamente decentrata dall'organizzazione statale e alle autorevoli e forti correnti d'opinione che indicano importanti zone di pubblici servizi (istruzione, assistenza sanitaria, edilizia popolare, sorveglianza dell'attività economica, ecc.) come particolarmente idonee alla gestione decentrata.

Si è quindi indotti ad assumere come ipotesi attendibile per il prossimo avvenire, piuttosto una espansione che una contrazione dei fabbisogni locali. E se anche a questa espansione potrà contrapporsi, come si auspica, una accentuata politica di perequazione finanziaria, attraverso un sostanziale apporto di contributi statali alle entrate locali, non v'ha dubbio che l'imposizione locale dovrà conservarne una funzione di grande rilievo e continuerà ad assorbire percentuali importanti del reddito locale. In queste condizioni non si saprebbe vedere come porre rimedio alla universalmente conclamata insufficienza delle entrate locali, se volesse seriamente attuarsi una effettiva separazione delle fonti, che non fosse puramente nominale ed illusoria, tale da risolversi nel colpire in definitiva la medesima materia imponibile solo con nomi diversi e con diverse regole formali (come per gran parte attualmente si verifica) accrescendo allora inutilmente le difficoltà e le spese di applicazione dei tributi, il disagio e il disorientamento dei contribuenti, la macchinosità della legislazione.

In effetti non sono molti gli indici razionali e decisivi per un giusto e agevole riparto delle pubbliche spese di un ente pubblico – sia esso lo Stato o un ente minore – fra i singoli interessati alla sua esistenza e al suo funzionamento. E tali indici sono essenzialmente il reddito, il patrimonio, il consumo. Sulla base del reddito, del patrimonio e del consumo si effettua il riparto delle spese dello Stato, e sulla medesima base, salvo il diverso ambito territoriale, dovrà in definitiva necessariamente assidersi anche il riparto delle spese della regione, della provincia e del comune. Il che spiega perchè, come si è innanzi rilevato, la separazione delle fonti risulti superata prima ancora sul piano delle realizzazioni pratiche che sù quello della enunciazione teorica.

D'altra parte una appena attenta considerazione persuade a

seriamente dubitare che il sistema della separazione delle fonti realmente giovi – come dai suoi fautori si assume – sia ad eliminare i conflitti di imposizione, sia a consentire il massimo rispetto delle autonomie locali. .

Sotto il primo aspetto è difficile non riconoscere che il fatto stesso di segnare un limite fra la materia imponibile assegnata agli enti minori e quella riservata allo Stato, lungi dal ridurre moltiplica invece i conflitti fra le opposte tendenze ad ottenere in un senso o nell'altro uno spostamento del limite in sede legislativa o a diversamente interpretarlo in sede esecutiva. E l'esperienza della nostra storia finanziaria, non meno che quella dei paesi a costituzione decentrata, sembra confermare questa osservazione. Nel nostro paese, in presenza di un regime costituzionale decisamente centralizzato, il conflitto di interessi fra l'amministrazione centrale e le amministrazioni locali è sboccato nella già lamentata instabilità della legislazione, con un pressochè continuo rimaneggiamento della struttura dell'imposizione locale: si ricordi da un lato l'« omnibus finanziario » Sella (1870) e la successiva, continua restrizione delle facoltà di sovrimposizione locale, malgrado gli ordini del giorno della memorabile discussione parlamentare del 1870 confortati dall'autorità del Pescatore; dall'altro lato lo stillicidio delle riforme approdate alla introduzione di ingombranti e poco redditizie imposte minori: sui domestici (1866), sulle vetture (1866), sul bestiame (1868), di esercizio 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 biliardi (1917), fino al recentissimo d.l.l. 8 marzo 1945, n. 62 che così gravemente investe la struttura e l'equilibrio dell'intero sistema finanziario (particolarmente con la nuova regolamentazione dell'imposta di famiglia).

Corrispondentemente, nei paesi retti da costituzioni a tipo confederale, ove la potestà tributaria degli stati minori è rimessa ai rispettivi organi legislativi, ma limitata a determinati cespiti imponibili, i conflitti orizzontali e verticali di attribuzione della potestà d'imposizione, e le duplicazioni e irrazionalità che ne derivano hanno condotto ad una situazione che viene denunciata come ormai intollerabile. E sulla base di queste esperienze pratici e teorici, in quei paesi, sembrano concordemente orientati ormai verso un deciso superamento della teoria della separazione delle fonti. Sommamente interessante ed istruttivo, in questo senso, il rapporto pubblicato nel 1937 (« Facing the tax problem ») dal Comitato

speciale per la tassazione composto di competenti uomini d'affari e insigni studiosi americani in seno al *Twentthy Century Fund.*

Sotto l'altro aspetto, della conciliabilità con un massimo di rispetto delle autonomie locali, è chiaro che la restrizione delle fonti d'imposizione locale, con esclusione di quelle riservate allo Stato – che sono inevitabilmente le più importanti e di più agevole sfruttamento – costituisce già per sè stessa una gravissima limitazione dell'autonomia locale. Nè d'altra parte l'assegnazione alle finanze locali di separati cespiti consentirebbe – a meno che non si trattasse di cespiti assolutamente secondari e suscettibili di dare un gettito rigidamente delimitato – di lasciare poi illimitata la facoltà dell'ente di imporre quei cespiti senza ulteriori vincoli di sorta per quanto attiene ai criteri e soprattutto alle aliquote dell'imposizione e quindi alla complessiva incidenza del prelievo sulla capacità contributiva individuale.

Torna qui il fondamentale rilievo della unicità del contribuente e della conseguente imprescindibilità che le concorrenti imposizioni risultino attentamente coordinate, sia nelle strutture che nelle rispettive incidenze. È impossibile considerare l'imposizione dei redditi dei terreni come affatto indipendente da quella dei fabbricati e questa da quelle dei redditi mobiliari e tutte insieme da quelle del patrimonio e della spesa ; e viceversa. Ond'è che, pur concentrate le diverse potestà tributarie su diversi settori, l'assenza di una ulteriore disciplina dei criteri e delle aliquote di imposizione può essere consentita solo quando il complessivo prelievo tributario rimanga praticamente lontano dai limiti della capacità contributiva individuale. Situazione da tempo superata anche nei paesi più ricchi, dando luogo appunto a quel generale processo di revisione degli ordinamenti finanziari impostati sulla separazione delle fonti testé ricordato.

Si comprende perciò, che pur tra i fautori della separazione delle fonti, dei quali la commissione ha raccolto l'opinione, nessuno abbia mostrato di dubitare della necessità di una ulteriore delimitazione dei criteri e delle aliquote applicabili pur entro l'ambito dei singoli settori d'imposizione assegnati alle diverse potestà tributarie

Con che peraltro il sistema della separazione delle fonti finisce a concretarsi soltanto in una ulteriore e non necessaria restrizione della autonomia dell'imposizione locale, che verrebbe in definitiva limitata *anche* nella estensione della materia imponibile.

Per queste ragioni, e per altre secondarie sulle quali sembra inutile dilungarsi, la commissione ritiene che la separazione delle

fonti debba considerarsi anche per il nostro paese uno strumento praticamente superato e non utilmente impiegabile; e che debba invece consentirsi che la imposizione locale possa fare liberamente capo, nell'ambito del territorio dell'ente, ai medesimi indici di riparto – e quindi ai medesimi fatti imponibili – sui quali si distribuisce l'imposizione erariale, con un'opportuna disciplina per il coordinamento dei criteri e delle aliquote.

§ 21. — *Sovrimposizione e coimposizione locale.*

La critica del sistema della separazione delle fonti rende imprescindibile un sia pur breve esame delle obiezioni che si muovono all'altro modo di concorso di diverse potestà tributarie, che sostanzialmente rappresenta l'alternativa della separazione delle fonti: il sistema cioè della sovra-imposizione, per cui *sugli stessi cespiti imponibili* si fa luogo al prelievo e dell'imposta erariale e dell'imposta locale.

Si fa carico a questo sistema di rendere da un lato pesante e rigida la manovra della finanza centrale e dall'altro di paralizzare l'autonomia finanziaria locale, facendo dipendere il gettito delle sovrimposte dal gettito dell'imposta principale (erariale). E queste critiche hanno nel nostro paese trovato particolare alimento per ciò che in pratica, sotto l'urgenza delle necessità contingenti – e a dispetto della imperante teoria della separazione delle fonti – le sovraimposte fondiarie locali sono rapidamente e constantemente cresciute di importanza e di peso, fino al punto che l'entità delle addizionali è giunta a superare di 10-15 volte l'entità dell'imposta principale erariale.

Si è venuti così nella situazione in qualche modo assurda che la manovra e il gettito delle sovrimposte fondiarie – perno ormai fondamentale della finanza locale – rimane alla mercè dell'amministrazione centrale, la quale per contro ha un interesse relativamente accessorio alle sorti dell'imposizione fondiaria (e le conseguenze di questa situazione sono particolarmente evidenti nel preoccupante dilagare dell'esenzione edilizia); mentre d'altra parte la stessa amministrazione centrale si trova poi immobilizzata nella manovra delle aliquote dell'imposta principale per le macrosocpiche ripercussioni che ogni variazione verrebbe a produrre sulla imposizione locale.

È però facile rendersi conto che i rilevati, e senza dubbio gravissimi inconvenienti, dipendono esclusivamente dal *modo*, con cui,

ad imitazione del sistema francese, la sovra-imposizione si trova intesa e regolata nella vigente legislazione italiana: nella quale difatti la «sovrimposta» locale è giuridicamente configurata come un accessorio dell'imposta erariale. Come tale è espressa in un determinato numero di centesimi addizionali per ogni lira di imposta: con la fondamentale conseguenza che ad ogni esenzione dall'imposta erariale corrisponde automaticamente un correlativo vuoto nella sovrimposizione e ad ogni variazione di aliquote erariali una corrispondente e proporzionale variazione della pressione e del gettito delle addizionali. Dal che appunto deriva quella rigida subordinazione della finanza locale alla manovra della finanza centrale che giustamente si depreca.

Se ne conclude che le critiche mosse alla sovra-imposizione valgono a dimostrare non già la necessità che l'imposizione locale si commisuri a cespiti diversi da quelli dell'imposizione centrale, bensì e soltanto l'opportunità che, pur commisurandosi ai medesimi cespiti, le due imposizioni *siano indipendenti sul piano giuridico e quindi nel reciproco funzionamento.*

Si tratta in altri termini di sostituire alla sovra-imposizione la *co-imposizione*; lasciando cioè coesistere l'imposta erariale e quella locale sui medesimi cespiti, *ma l'una dall'altra svincolata*; sicchè alle variazioni di aliquota dell'una non corrisponda necessariamente una variazione del gettito dell'altra: nè l'esenzione di un determinato cespite e la determinazione di un certo minimo agli effetti dell'imposizione erariale debbano automaticamente giocare anche agli effetti dell'imposizione locale e viceversa.

### § 22. — *Altre soluzioni proposte per il contemperamento delle potestà tributarie.*

Le considerazioni che precedono consentono di valutare con sufficiente tranquillità la interessante proposta di devolvere completamente agli enti locali l'imposizione reale e proporzionale sui singoli redditi fondiari e mobiliari di categoria *B* (industriali e commerciali), con esclusione di quelli degli enti tassabili in base a bilancio, insieme ad una più generalizzata imposizione del consumo da applicarsi all'atto dell'ultimo passaggio dal dettagliante al consumatore; e di riservare invece allo Stato l'imposizione personale progressiva sul reddito complessivo individuale, nonchè l'imposizione del consumo, applicata all'atto del primo passaggio dal produttore al dettagliante o dall'importatore al commerciante.

Il sistema non realizzerebbe sul piano economico il principio della separazione delle fonti: chè in definitiva ai medesimi redditi e ai medesimi consumi rimarrebbero commisurate, l'una dopo l'altra, e l'imposizione locale e quella erariale. Avrebbe invece il vantaggio di realizzare l'indipendenza giuridica delle due imposizioni.

Ma come si è innanzi rilevato non sembra necessario, per realizzare tale indipendenza, precludere allo Stato la imposizione reale sui singoli redditi fondiari e mobiliari, nè agli enti locali quella sui redditi delle società e sui redditi di capitale e di lavoro.

Per contro, la soppressione della imposizione erariale sui singoli redditi fondiari, industriali e commerciali, esigerebbe che lo Stato fondasse la propria finanza pressochè esclusivamente sulla imposta personale progressiva: il che non sembra agevole realizzare, per le ragioni ampiamente svolte nel capitolo della presente relazione dedicato al sistema tributario.

Nè certo gioverebbe all'educazione ed all'orientamento del contribuente la netta contrapposizione che verrebbe a porsi in evidenza fra le due imposizioni antiteticamente imperniate l'una esclusivamente su imposte reali e proporzionali, e l'altra prevalentemente invece su imposte personali e progressive; l'una programmaticamente escludendo dal riparto delle pubbliche spese e l'altra includendo, i redditi di capitale e quelli di lavoro sicchè l'una delle due dovrebbe necessariamente apparire al contribuente ingiusta e sperequata in un senso o nell'altro.

In conclusione il pensiero della Commissione è che, dimessa la pregiudiziale di una rigorosa separazione delle fonti, difficilmente potrà costringersi la finanza locale entro il quadro di un rigido e preconcetto schema teorico. Sicchè l'imposizione locale dovrebbe prevalentemente far capo alla *co-imposizione* dei medesimi cespiti imponibili della finanza erariale, realizzata però sulla base di una totale indipendenza giuridica delle due imposizioni; affiancata, da un lato da imposte autonome minori, che risultino particolarmente redditizie in relazione a peculiari atteggiamenti della situazione locale, e dall'altro lato da un efficiente sistema di concorso della finanza centrale con funzione perequatrice, secondo i rilievi esposti nel precedente paragrafo.

§ 23. — *Enunciazioni costituzionali sulla delimitazione delle diverse potestà tributarie.*

Riconosciuta da un lato l'imprescindibile necessità di una attenta coordinazione delle diverse potestà tributarie e dall'altro lato

l'inopportunità e l'insufficienza a questo scopo del sistema della separazione delle fonti, si pone il quesito del se e quali enunciazioni convenga accogliere in materia nella Carta costituzionale.

Si riproduce qui una situazione per molti aspetti analoga a quella già considerata a proposito dei criteri informatori del concorso dello Stato alle entrate locali.

Va cioè segnalata la viva e diffusa istanza che la delicata materia sia in qualche modo sottratta alla possibilità di troppo frequenti rimaneggiamenti, operati con criteri più o meno empirici e inspirati a ragioni spesso affatto contingenti; e nel contempo non può non riconoscersi l'estrema difficoltà di cristallizzare in poche e solenni enunciazioni rapporti così complessi e così direttamente condizionati dalla situazione economica.

Pare certo indispensabile che in particolare il rapporto di incidenza delle varie imposizioni sull'unica capacità contributiva del contribuente debba poter essere successivamente adattato all'evolversi del bilancio economico nazionale. E per contro occorre impedire che, come è troppe volte è accaduto in passato, l'intera struttura della finanza locale venga ad ogni momento sconvolta, nel solo intento di fronteggiare una transitoria necessità di bilancio o di cassa, cui ben potrebbe provvedersi con una semplice variazione delle aliquote; occorre raffrenare la naturale e tante volte dimostrata tendenza del governo centrale a presentare sotto l'aspetto di parziali riforme strutturali il sostanziale intendimento di comprimere puramente e semplicemente il gettito delle imposizioni locali; occorre infine evitare il pericolo che la discussione parlamentare rimanga polarizzata su provvedimenti parziali, presentati e deliberati fuori del quadro di una generale valutazione del complesso sistema finanziario in cui sono destinati a funzionare.

La commissione ritiene che una conciliazione delle due opposte esigenze, della *stabilità* e della adeguata *manovrabilità* del sistema finanziario, possa essere raggiunta:

*a*) enunciando in sede costituzionale – quale che sia la *forma* giuridica che rimarrà stabilita per l'esercizio della potestà tributaria in relazione alla soluzione che rimarrà accolta per il problema delle autonomie (su di che si richiama quanto osservato in argomento nel primo capitale della presente relazione) – il principio che quella potestà dovrà essere esercitata in conformità ai criteri che saranno disposti nella legge fondamentale per l'ordinamento della finanza locale ai fini di realizzare l'indispensabile coordinamento tra l'imposizione centrale e le varie imposizioni locali;

*b*) riconoscendo a questa legge fondamentale il carattere di *legge costituzionale o di legge complementare alla costituzione* (se questa o simile gerarchia di norme si riterrà di accogliere) e come tale circondandone di particolari cautele la promulgazione e le successive modificazioni;

*c*) rinviando invece alla legge ordinaria (ciò che sarà compito della legge fondamentale di cui sub *b*) la determinazione delle *aliquote massime* applicabili in sede di imposizione locale: materia quetsa particolarmente suscettibile di mutamento, in relazione alla contingente situazione economica del paese. La sede più idonea per queste successive variazioni di aliquote potrebbe essere la stessa legge del bilancio, se si accoglierà la proposta, riferita in altra parte della presente relazione, che appunto alla legge del bilancio siano altresì riservate le variazioni delle aliquote proprie della stessa imposizione erariale.

§ 24. — *Il principio della libera circolazione delle merci.*

In molte costituzioni straniere del tipo confederale (Stati Uniti, Svizzera, Germania) si trova enunciato il divieto di imposizioni locali dirette a colpire il transito o l'importazione o esportazione interna di merci e prodotti e comunque idonee a costituire mercati chiusi ed ostacoli alla più economica dislocazione dei centri di produzione nel territorio nazionale.

Fra le risposte pervenute alla Commissione sul quesito relativo alla opportunità di accogliere un analogo principio nella Carta costituzionale, è prevalente il giudizio – che la commissione condivide – che sebbene non sia dubbia la sostanziale bontà e l'importanza della regola in questione, essa è però lungi dall'esaurire quelli che potranno essere i criteri e principi fondamentali cui dovrà ispirarsi la struttura dell'ordinamento della finanza locale. Non ritenendosi d'altronde possibile, per le ragioni già accennate, accogliere nella stessa Carta costituzionale una codificazione sufficientemente completa e organica di quei criteri e principi, non sembra ci sia ragione di includervi la sola regola del rispetto della libera circolazione delle merci; regola, la cui preminente importanza meglio si comprendeva in atti costituzionali che volevano avere carattere di veri e propri patti di associazione fra Stati distinti e sovrani, e che peraltro è ormai riconosciuta del tutto insufficiente in quelle stesse confederazioni di Stati. Ovviamente l'esigenza di far salva la libera circo-

lazione delle merci e la più economica dislocazione dei centri di produzione e di scambio dovrà essere tenuta in adeguata considerazione nell'atto di predisporre la legge fondamentale per l'ordinamento della finanza locale che dovrà appunto segnare in concreto e con ben precise disposizioni la delimitazione e il coordinamento reciproco delle diverse imposizioni.

§ 25. — *Il principio della territorialità della imposizione locale.*

Più complessa questione è quella dell'opportunità di inserire o meno nella Carta costituzionale l'enunciazione del principio della *territorialità* delle imposizioni locali: per cui ogni ente locale può esercitare la potestà tributaria *limitatamente ai redditi, ai cespiti patrimoniali e ai consumi localizzati entro l'ambito territoriale dell'ente.*

L'importanza intrinseca del principio, e il fatto che si tratta qui di propriamente definire e delimitare il *contenuto* stesso della potestà agli enti locali, piuttosto che di stabilire una semplice regola circa il modo in cui quella potestà tributaria debba essere concretamente esercitata, sono argomenti che potrebbero pesare in favore dell'opportunità di accogliere nella stessa Carta costituzionale, anzi che rinviarla alla legge fondamentale per l'ordinamento della finanza locale, la enunciazione del principio della territorialità.

Ma ovviamente la questione dovrà essere decisa in armonia alla struttura generale della Carta, ai criteri programmatici della sua impostazione e al carattere più o meno normativo e vincolante delle sue formulazioni. Merita comunque di essere qui rilevato che nella sua pratica applicazione il principio della territorialità non lascia luogo a seri dubbi, relativamente ai cosiddetti tributi *reali*, oggettivamente e proporzionalmente rapportati ai singoli redditi, ai singoli consumi, o ai singoli cespiti patrimoniali.

Le difficoltà di accertamento che il principio comporta per i redditi di industrie, commerci e professioni la cui sfera di esercizio ecceda l'ambito territoriale del comune, della provincia o della regione, sono abbastanza agevolmente superate affidando il compito della ripartizione *pro quota* del reddito complessivo ad un organo imparziale e indipendente dalle singole amministrazioni cointeressate.

Meno chiara è invece la situazione per quanto attiene ai tributi *personali*, rapportati cioè alla capacità contributiva individuale determinata secondo indici soggettivi e in concreto applicati con ali-

quote progressive secondo il complessivo reddito, o la complessiva spesa individuale del contribuente, tenendo conto anche della sua situazione di famiglia.

È diffuso convincimento che, per cotali tributi, l'attribuzione dei contribuenti ai singoli enti locali debba essere necessariamente dominata dal criterio del domicilio o della residenza del contribuente. E si parla così di una tassazione dei *residenti* in contrapposto alla tassazione dei *possidenti*.

In realtà una meno superficiale apprensione dei veri termini del problema induce a seriamente dubitare dell'accettabilità della tassazione dei residenti, intesa come attribuzione al luogo di residenza e di domicilio *dell'intera capacità contributiva* del singolo contribuente.

Con un tale principio, per vero, la moderna tendenza alla espansione dei tributi a carattere personale e progressivo in sostituzione della imposizione oggettiva e proporzionale di singoli redditi o di singoli consumi, si tradurrebbe in un massiccio spostamento di disponibilità finanziaria a favore dei centri urbani e in particolare delle grandi città, dove risiede ormai la grande maggioranza dei contribuenti di media o alta capacità contributiva. È probabilmente per ovviare a questo manifesto inconveniente, più assai che per fare omaggio alla teoria della separazione delle fonti, che si è autorevolmente suggerito di escludere senz'altro dall'ordinamento della finanza locale i tributi a carattere personale e progressivo. Soluzione che ha indubbiamente il grande pregio della semplicità, accanto però al difetto di rinunziare, per quanto riguarda la ripartizione della spesa dei pubblici servizi locali a quei criteri di giustizia e di perequazione sociale che si ritengono invece indeclinabili a proposito dello analogo riparto delle spese dei pubblici servizi generali.

Ovviamente l'apprezzamento della gravità di questo difetto dipende in gran parte dal livello della pressione tributaria locale.

Se tale livello può mantenersi in limiti sufficientemente modesti, una imposizione locale impostata sulle sole imposte oggettive e proporzionale può essere accettata senza eccessive perplessità.

Ma quand'anche, col crescere del livello della pressione tributaria locale dovesse avvisarsi la necessità di inserire anche nel sistema della finanza locale imposte personali ad aliquota progressiva – come molte delle risposte pervenute alla Commissione hanno auspicato e come è stato già attuato nella vigente legislazione con l'imposta di famiglia – il principio della territorialità sembrerebbe pur sempre applicabile e decisivo per una giusta soluzione dei conflitti orizzon-

tali di imposizione. Dovrebbe allora determinarsi *l'aliquota* di applicazione del tributo nei confronti di ciascun contribuente in rapporto alla capacità contributiva individuale desunta dal *complessivo* reddito, dal *complessivo* patrimonio e dalla *complessiva* spesa in tutto il territorio dello Stato e dalla sua personale situazione di famiglia; ma al tempo stesso l'applicazione dell'aliquota così determinata dovrebbe rimanere limitata da parte di ciascun singolo ente locale alla *quota parte* di reddito, di patrimonio e di spesa localizzata entro l'ambito territoriale rispettivo.

Non sembra in ogni caso necessario scendere ad una più approfondita discussione di questa o quella singola soluzione tecnica. La costituzione dovrebbe difatti limitarsi, in ipotesi, ad enunciare il principio che *ciascun ente locale esercita la propria potestà di imposizione in conformità alla legge, limitatamente ai redditi prodotti, ai beni posseduti, o ai consumi localizzati entro l'ambito del rispettivo territorio*. Fissato il principio, dovrebbe poi provvedersi ad applicarlo adottando l'una o l'altra delle soluzioni testè sommariamente accennate. nell'atto di determinare in concreto con la legge fondamentale sull'ordinamento della finanza locale la struttura del sistema tributario locale.

§ 26. — *Giurisdizione sui conflitti.*

Sulla necessità che in sede di costituente sia considerata l'opportunità di prevedere il procedimento e l'organo competente per la soluzione dei conflitti verticali e orizzontali di imposizione, si fa richiamo a quanto già rilevato in proposito nel primo capitolo della presente relazione (par. 7 lett. *c*).

§ 27. — *Controlli.*

Rimane da accennare all'importante problema dei controlli. Il vigente ordinamento degli enti locali non soltanto sottopone a sindacato di legittimità e di merito – e cioè volto a controllare così la regolarità formale, come la sostanziale opportunità e convenienza dell'atto – da parte dell'autorità tutoria, pressochè tutti i singoli provvedimenti, atti e contratti dai quali dipendono le entrate e le spese degli enti locali, ma dispone altresì che alla appro-

vazione *vincolante* del potere statale siano assoggettati *i bilanci preventivi:* nei quali devono essere analiticamente indicate *tutte* le entrate e *tutte* le singole spese che rappresentano la competenza di ogni singolo esercizio annuale, come pure le eventuali variazioni che in corso di esercizio vengono apportate al bilancio preventivamente approvato.

Gli amministratori sono poi personalmente responsabili della puntuale applicazione del bilancio ed in particolare rispondono in proprio « se ordinano spese non autorizzate in bilancio ».

È ovvio che se queste o analoghe disposizioni dovessero essere conservate, difficilmente si potrebbe riconoscere l'esistenza di una effettiva autonomia locale.

Le risposte pervenute alla Commissione sul quesito relativo all'opportunità di mantenere o meno il controllo statale sui bilanci degli enti locali, mentre sono pressochè unanimi nel consentire il controllo di *legittimità*, inteso ad assicurare la regolarità formale delle spese e delle entrate del bilancio, presentano invece una radicale discordanza per quanto attiene al controllo di *merito*. Il 33,1 % delle risposte è per la *integrale soppressione* del controllo di merito, ritenendolo assolutamente incompatibile con il principio dell'autonomia. Il 46,5 % è invece per l'*integrale mantenimento* del sistema vigente – sia pure semplificato e sveltito nella forma — per la preoccupazione delle conseguenze cui potrebbe condurre la inesperienza, la imprudenza e lo spirito di parte degli amministratori locali lasciati liberi di agire fuori del rigoroso binario del bilancio superiormente approvato. Il residuo 20,4 % patrocina infine varie soluzioni di compromesso e cioè la limitazione del controllo di merito da circonscriversi agli enti più piccoli, o ai soli bilanci che importano un'imposizione eccedente i limiti normali, ovvero alle sole entrate e spese straordinarie, o infine alla sola ipotesi di bilanci deficitari.

La Commissione pensa che la questione del controllo dei bilanci locali è strettamente condizionata a quella del controllo dei singoli provvedimenti che comportano entrate e spese, la cui discussione esula dalla sua competenza e che rientra nel più generale problema delle autonomie.

Deve tuttavia essere qui sottolineato:

*a*) che se un sindacato *di merito* si vuole efficacemente attuare, sia pure limitatamente ad una determinata categoria di provvedimenti, la seria valutazione dell'opportunità di un'entrata o di una spesa postula di regola di essere inquadrata nell'esame dell'intero *bilancio* dell'ente.

*b*) che d'altra parte non si può parlare di effettiva autonomia di un ente, se l'approvazione del suo bilancio preventivo sia rimessa con efficacia vincolante all'apprezzamento *discrezionale* di un altro ente superiore, che attraverso il controllo del bilancio viene inevitabilmente ad assumere il controllo dell'intera gestione dell'ente sottoposto.

Da queste due proposizioni può nascere il quesito dell'opportunità di rimettere il controllo dei bilanci locali, nei limiti in cui si ritenga necessario mantenerlo, anzichè agli organi dell'amministrazione centrale o di altro ente territoriale di ordine superiore, ad una *magistratura indipendente*, che dovrebbe esercitarlo nel solo interesse *degli stessi cittadini amministrati dall'ente locale soggetto al controllo*, facendo così salvo, entro limiti ragionevoli, il principio dell'autonomia locale.

Nell'incertezza della soluzione che sarà per ricevere l'ordinamento delle autonomie – e che sarà decisivo sia agli effetti della soluzione del quesito testè posseduto, sia agli effetti di valutare l'opportunità di affrontarlo o meno in sede di costituente – pare sufficiente aver qui segnalato la questione e sottolineato la grande importanza dell'argomento.

§ 28. — *Necessità di approfondite indagini economico-statistiche sulla reale situazione degli enti locali.*

Per questa stessa incertezza la Commissione non ha ritenuto che potesse a questo punto essere utilmente estesa ed approfondita l'indagine, in merito alla concreta struttura che potrà accogliersi per i singoli sistemi di imposizione locale.

Si vuole tuttavia concludere la presente esposizione, sottolineando la necessità che una organica riforma della finanza locale sia preceduta:

da un lato dal risanamento finanziario delle situazioni gravemente deficitarie in cui versano pressochè tutti i bilanci degli enti locali: senza di che nessun nuovo ordinamento riuscirebbe ad entrare efficientemente in funzione;

dall'altro lato da una approfondita indagine analitica dell'oggettiva situazione economica di ciascun singolo ente locale, onde avere sott'occhio un quadro completo della reale distribuzione delle

risorse economiche e finanziarie e dei reali bisogni localizzati per ciascun singolo comune, provincia e regione. Solo sulla base di una tale previa indagine economico-statistica, la struttura dell'ordinamento finanziario locale e il necessario meccanismo di coordinamento delle diverse imposizioni potranno poi essere disegnati con qualche seria garanzia di giungere a realizzare una giusta distribuzione e un economico impiego delle tanto scarse e perciò tanto preziose risorse finanziarie del nostro paese.

CAPITOLO VI.

## LA TUTELA GIURISDIZIONALE DEL CITTADINO NEI CONFRONTI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

### § 1. — *Formulazione nella Carta costituzionale dei principî in materia di difesa giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria.*

La tutela del cittadino nei confronti della pretesa tributaria, formulata dall'ente impositore, costituisce uno degli aspetti più delicati dei rapporti tra cittadino e Stato e, in genere, tra cittadino ed ente impositore, specie in un ordinamento democratico, ove le esigenze di un pronto e sollecito conseguimento dei tributi debbano essere equamente contemperate con i principî fondamentali della difesa giurisdizionale dei diritti dei cittadini. Si presenta, pertanto, il problema in merito alla opportunità di formulare addirittura nella carta costituzionale o, quantomeno, in leggi munite di particolari garanzie costituzionali (maggioranze o *quorum* particolari, deliberazioni delle due Camere riunite, ecc.) i principî generali relativi alla difesa giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'ente impositore.

Naturalmente la soluzione di tale problema dipende in parte dal modo in cui si risolverà il quesito pregiudiziale circa l'ampiezza e l'ambito da darsi alla Carta fondamentale del nuovo Stato, nonchè alla struttura concreta che si vorrà attribuire al sistema di difese giurisdizionali, riconosciute al cittadino (v. in proposito sotto par. 5 e seg.). Fin da ora, peraltro, si ritiene di dover sottolineare l'estrema importanza, sotto il profilo costituzionale, di una affermazione programmatica la quale sia destinata a vincolare il futuro legislatore in modo che questi non possa escludere, nelle leggi d'imposta, la possibilità che il cittadino ricorra all'organo giurisdizionale contro la pretesa tributaria. Benchè tale problema non sia peculiare ed esclusivo dalla sola materia tributaria, in quanto fa parte del più ampio problema, relativo ai rapporti del citta-

dino con la pubblica amministrazione, ed in particolare alla difesa del primo contro la pretesa della seconda, tuttavia, data la vastità dell'attività tributaria e la profonda incidenza di essa nella vita dei privati cittadini e nei loro diritti patrimoniali, sembra a questa Commissione di dover richiamare l'attenzione di chi sarà chiamato a dare al Paese la carta costituzionale perchè in questa ultima vengano stabiliti, quantomeno, i principî generali in materia, in modo di attuare un valido limite, nel senso sopraindicato, all'attività del legislatore ordinario.

A tale proposito, va tenuto presente che al cittadino non deve essere garantita solamente l'astratta esperibilità di rimedi giurisdizionali contro la pretesa dell'ente impositore, ma altresì deve essere assicurato che i rimedi stessi costituiscano effettiva garanzia per il cittadino medesimo. Tale precisazione non sembrerà superflua quando si rifletta che attualmente al contribuente non è dato sempre adito a veri e propri organi giurisdizionali, godenti di autonomia e di indipendenza nei confronti della pubblica amministrazione. Così, ad esempio, in materia di dogane e di contributi di miglioria v'è il rimedio del ricorso al Ministro che in tali ipotesi funge anche da giudice; in materia di controversie di valutazione, concernenti l'imposta sul capitale delle società straniere e sul plus valore dei titoli azionari, è previsto il ricorso ad un collegio peritale, la maggior parte dei cui componenti è scelta tra i funzionari dell'amministrazione finanziaria; in materia di catasto al privato contribuente è interdetto il ricorso contro le tariffe, e ciò significa togliere ad esso buona parte di tutela contro la pretesa del fisco, poichè al contribuente medesimo è dato solo insorgere contro il classamento, cioè contro l'applicazione a ciascuna particella delle qualità e della classe prefissata. Le stesse commissioni amministrative per le imposte dirette ed indirette costituiscono un ibrido istituto, più prossimo ancora alla amministrazione che alla giurisdizione (in proposito v. monografia di A. D. Giannini n. 9).

In tali casi, la garanzia giurisdizionale non è, dunque, effettiva poichè l'organo che esercita la funzione di rendere giustizia o è lo stesso Ministro delle Finanze od un organo da lui nominato, oppure l'esame del giudice non può estendersi a quella parte di attività dell'amministrazione finanziaria che si estrinseca, appunto, nella determinazione della base sulla quale viene poi commisurata in concreto l'imposta. Parte delle critiche predette può essere mossa, come s'è accennato, anche al sistema delle commissioni amministrative per le imposte dirette ed indirette, la cui dipendenza dal

Ministro delle Finanze è stata da più parti sottoposta a critiche severe e, a parere di questa Commissione, fondate. Al fine, appunto, di assicurare al contribuente una difesa giurisdizionale effettiva e che investa la pretesa del fisco nel suo complesso, sia relativamente al fondamento giuridico del tributo (*an*), sia rispetto alla misura dello stesso (*quantum*), sembra opportuno che in sede costituzionale venga formulata una norma con la quale *al contribuente venga riconosciuto il diritto di adire, contro il fondamento e la misura della pretesa del fisco, ad organi giurisdizionali, indipendenti, nella loro nomina e nel loro funzionamento, dalla amministrazione finanziaria o, comunque, dall'ente impositore.*

Una più precisa determinazione del contenuto di questa norma non può essere qui dato, perchè essa dipende in buona parte dal sistema di contenzioso tributario che si crederà di dover adottare. Qualora, infatti, si addivenisse alla soluzione di attribuire tutte le controversie in materia tributaria alla competenza di organi specializzati della giurisdizione ordinaria, sarebbe bene fissare già nella costituzione che la difesa giurisdizionale del contribuente deve essere affidata ad organi della giurisdizione ordinaria. Qualora, invece, si ritenesse opportuno devolvere il contenzioso in questione a giurisdizioni speciali, le quali offrano garanzie adeguate di indipendenza e di autonomia, potrà essere sufficente una formula del genere di quella sopra proposta senza ulteriori specificazioni (v. proposizione in corsivo). Se, infine, si volesse assicurare al contribuente l'intervento dell'organo giurisdizionale ordinario, quanto meno nel grado più elevato, è stato suggerito di includere nella disposizione costituzionale relativa un esplicito riferimento alla esperibilità di un ricorso per cassazione contro la pronuncia degli eventuali giudici speciali tributari.

Più di tanto non sembra, tuttavia, possibile e conveniente specificare nella Carta costituzionale. Una norma del contenuto sopra deliberato potrà essere formulata in una apposita disposizione della Carta costituzionale oppure potrà trovare posto — come molti hanno proposto — là dove si determineranno il contenuto ed i limiti del potere di imposizione dello Stato e — se del caso — di altri enti pubblici, od ancora in occasione dell'eventuale riproduzione dell'art. 25 dello Statuto albertino, secondo il quale tutti i cittadini « contribuiscono indistintamente, in proporzione dei loro averi, ai carichi dello Stato ».

§ 2. — *I principî fondamentali del processo tributario e la loro attuazione nella legislazione ordinaria.*

Al di fuori della formulazione di un principio generale il quale ribadisca, rispetto alla pretesa dell'ente impositore, il diritto del cittadino ad ottenere tutela da organi effettivamente indipendenti dall'ente stesso, non è sembrato opportuno, alle persone interpellate dalla Commissione, introdurre in sede costituzionale altri principî in materia di difesa giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria. Con ciò non si esclude, tuttavia, che non si sia riconosciuta la necessità di formulare concretamente le linee del sistema di garanzie giurisdizionali in leggi fondamentali che potranno, eventualmente, essere munite di speciali garanzie costituzionali (sempre che tali garanzie siano previste dalla costituzione). È superfluo osservare che senza una legislazione la quale attui i principî formulati nella Carta costituzionale, questi avrebbero un'assai scarsa rilevanza pratica.

Al riguardo, alla Commissione viene segnalata l'esigenza, accusata dalla dottrina e dalla pratica, di portare un ordine, oltre che sostanziale (su di che v. par. 5 e segg.), anche formale nella tribolata materia tributaria, con la creazione di una legge fondamentale tributaria la quale contenga, altresì, i principî in materia di contenzioso, così come fu fatto in Germania nel 1919 con la *Reichsabgabenordnung* e con la recente legge messicana. In tale legge o « codice tributario » potrebbero trovare luogo gli svolgimenti concreti del principio posto nella Carta costituzionale, e ciò sia che si intenda continuare nel sistema attuale di molteplici giurisdizioni tributarie (v. par. 4) sia che, invece, si accolga talune delle proposte (di cui ai par. 6 e 7) di unificazione della giurisdizione in materia di tributi. Al riguardo, va ricordato che la stessa amministrazione finanziaria ha già da qualche anno sentito il bisogno di dare una organica sistemazione alla materia tributaria, preparando il testo unico delle imposte dirette ed indirette, cui doveva precedere una parte generale, nella quale avrebbero potuto essere fatte rientrare anche le disposizioni generali concernenti il contenzioso.

Una legislazione *ad hoc*, quindi, in funzione di attuazione dei principî formulati nella Carta costituzionale, è dunque necessaria, anche al fine di togliere di mezzo quell'incertezza, in determinate situazioni giuridiche, che porta con sè l'inefficenza del diritto stesso; ciò che si verifica, appunto, in materia di contenzioso tributario, ove la molteplicità degli organi giurisdizionali e l'intersecarsi delle

reciproche sfere di competenza costituiscono oggetto di eleganti controversie, assai poco apprezzate dal contribuente.

§ 3. — *Sistema attuale del contenzioso tributario e suoi inconvenienti.*

Prima di esporre sistematicamente le varie proposte di riforma dell'attuale ordinamento del contenzioso tributario è necessario analizzare quelli che, secondo la dottrina e la pratica, sono i principali inconvenienti dell'ordinamento medesimo poichè da questo esame possono trarsi utili insegnamenti per la stessa formulazione delle proposte di riforma. Per tale via si eviterà di dare alle proposte stesse un valore meramente accademico, il che accadrebbe qualora ai principî enunciati nella Carta costituzionale non corrispondesse una concreta attuazione di essi nelle leggi fondamentali sul contenzioso tributario.

Volendo sintetizzare le manchevolezze e gli inconvenienti più gravi dell'attuale sistema, quali sono stati prospettati dalla maggioranza degli interpellati, tra i quali vi sono anche numerosi dipendenti dalle pubbliche amministrazioni finanziarie, è necessario sottolineare che il sistema stesso è apparso difettoso sia sotto il profilo della eccessiva molteplicità di organi giurisdizionali e amministrativi — commissioni per le imposte dirette, per i tributi locali, commissioni censuarie, giunta provinciale amministrativa; Consiglio di Stato, Ministro delle Finanze, Ministro dell'Interno, autorità giudiziaria ordinaria, comitato peritale per la valutazione dei titoli, commissione di borsa, camere di commercio — tra i quali è riparitta la competenza delle controversie di imposta, sia sotto il profilo dell'attuale composizione degli organi stessi e, quindi, in definitiva, della non sempre sufficiente garanzia da essi offerta.

Sotto il primo aspetto, ha costituito oggetto di critiche quasi unanimi il sistema del doppio ordine di giurisdizione in materia di imposte dirette e di imposte sugli affari. È stato posto in rilievo, al riguardo, l'abnormità del sistema per il quale, dopo aver adito l'organo supremo della giurisdizione speciale (cioè la commissione centrale) è reso possibile il ricorso ad un organo inferiore della giurisdizione ordinaria (il tribunale), con la conseguenza che il sistema delle difese giurisdizionali ha almeno sei gradi — salvo giudizi di rinvio — alcuni dei quali poi (in materia di imposta sugli affari) possono essere tralasciati *ad libitum* del contribuente. D'altro canto, un siffatto ridondante sistema non sembra offrire tutte quelle garanzie che sono coessenziali con l'attribuzione della

decisione della controversia ad un organo giurisdizionale vero e proprio.

Si viene, così, al secondo punto, rispetto al quale si esercitano precipuamente le critiche più severe, e precisamente all'attuale formazione degli organi della giurisdizione speciale tributaria; organi la cui originaria natura amministrativa è ancora troppo evidente per dare al cittadino tutte quelle garanzie di indipendenza che si è soliti ricercare in organi giurisdizionali veri e proprî. Garanzie che mancano là dove i membri degli organi giurisdizionali speciali sono nominati dal Ministro delle Finanze e possono da quest'ultimo essere revocati. Manca, allora, uno dei requisiti essenziali che caratterizzano l'organo giurisdizionale e cioè la sua estraneità dai rapporti controversi; ciò che non può essere pienamente, laddove la stessa amministrazione finanziaria si fa giudice oppure subordina a sè quell'organo che dovrebbe giudicare sul suo operato. Circostanza che, come s'è detto, non solo si verifica con la nomina da parte del Ministro delle Finanze di molti membri di collegi giudicanti in materia tributaria, ma addirittura con l'esercizio della funzione giurisdizionale da parte dello stesso ministro. Va, d'altro canto, riconosciuto che da parte di tutti si è fatto omaggio specie alla commissione centrale delle imposte, per la obiettività con cui essa ha sempre esercitato le proprie funzioni. Ciò, tuttavia, costituisce una conferma delle critiche dianzi esposte, dato che il supremo organo della giurisdizione speciale tributaria è costituita da elementi che, per preparazione tecnica, danno quelle garanzie che non sempre sussistono rispetto agli altri gradi della giurisdizione speciale tributaria.

È stato, inoltre, rilevato che mentre l'esercizio della giurisdizione in materia civile, penale e amministrativa costituisce una funzione alla quale si dedicano persone che offrono particolari garanzie di indipendenza e di cultura, buona parte della giurisdizione in materia tributaria è affidata ad organi composti di persone le quali dedicano solo una piccola parte del loro tempo e della loro attività alla decisione di controversie le quali, per la loro complessità e per le rilevanti conseguenze pratiche, non sono certo meno importanti di controversie di altra natura. Ne consegue che, specie in materia di valutazione, la difesa del contribuente è affidata ad organi non del tutto indipendenti e, comunque, costituiti da persone che vi dedicano una esigua parte del loro tempo.

§ 4. — *Vantaggi dell'attuale sistema di contenzioso tributario.*

Non va, peraltro, dimenticato che l'attuale sistema del contenzioso tributario specie in tema di imposte dirette ed indirette, così come si è venuto formando attraverso successive stratificazioni, spesso dettate dalla pratica ed imposte da situazioni contingenti, difficilmente eliminabili, offre dei vantaggi che sono stati posti in rilievo da taluni degli interpellati, per i quali il sistema stesso assicurerebbe al contribuente una tutela giurisdizionale completa, per quanto formalmente sovrabbondante. Si fa presente, al riguardo, che la duplicità di ordini giurisdizionali rende possibile un pieno svolgimento e una completa cognizione delle controversie d'imposta sia per quanto concerne l'esistenza del diritto all'imposizione, sia per quanto riguarda la misura del tributo.

Si sottolinea, inoltre, che il procedimento avanti le commissioni presenta vantaggi per la sua snellezza e la sua rapidità nonchè per il suo moderato costo. Anche taluni istituti particolari che hanno dato luogo a numerose critiche, quale quello della presenza del funzionario delle imposte alla deliberazione in camera di consiglio, hanno pure trovato difensori i quali hanno posto in rilievo come, specie nei centri minori, il rappresentante del fisco sia spesso l'unico in grado di dare una impostazione giuridica esatta alle questioni sottoposte alle commissioni tributarie, con vantaggio per gli stessi contribuenti.

La netta maggioranza dei pratici e dei cultori del diritto tributario auspica, tuttavia, riforme più o meno radicali dell'attuale contenzioso tributario tanto nel senso di realizzare l'unificazione dei molteplici rimedi, distribuiti attualmente tra vari organi giurisdizionali speciali ed il giudice ordinario, quanto nel senso di conformare l'organo giurisdizionale e il procedimento davanti ad esso, in modo che la difesa giurisdizionale del contribuente offra tutte le garanzie che sono proprie di quella forma di tutela statuale.

Al fine di meglio valutare i vantaggi e gli svantaggi dell'attuale sistema, specie delle commissioni per le imposte dirette ed indirette, in relazione alle proposte di riforma, di cui ai paragrafi seguenti, è necessario aver presente che alla loro origine le commissioni avevano carattere elettivo e attraverso esse si intendeva far esercitare al cittadino un controllo politico sull'atto di accertamento del tributo. Tale carattere è, poi, venuto meno sia perchè l'organo di controllo politico, sempre nell'ambito amministrativo, si è lentamente — per quanto imperfettamente — trasformato in

organo giurisdizionale, sia perchè i membri delle commissioni stesse sono stati nominati dal Ministro delle Finanze e non più direttamente dai cittadini.

Come si vedrà più oltre, le proposte di riforma tendono tutte, invece, ad accentuare il carattere giurisdizionale degli organi del contenzioso tributario, anche quando gli organi stessi vengano formati, in tutto o in parte, con giudici laici, scelti fra determinate categorie di cittadini. Essi, pertanto, entrano a far parte di veri e propri organi giurisdizionali e, quindi, come tali, non possono esplicare funzioni di controllo politico, che debbono essere, eventualmente, demandate ad appositi organi, le cui funzioni di collaborazione e di controllo della pubblica amministrazione debbono svolgersi sul terreno prettamente amministrativo (v. par. 8). In conclusione, quindi, il sistema attuale delle commissioni, se riportato alle sue origini, può offrire un controllo politico alla formazione dell'accertamento, mentre esso lascia a desiderare dal punto di vista dell'attuazione del diritto da parte di organi indipendenti ed autonomi dall'ente impositore. Queste due esigenze fondamentali — controllo democratico nella fase di accertamento, controllo giurisdizionale da parte di giudici tecnicamente preparati — sono state presenti anche a quanti hanno avanzato proposte di riforma, come apparirà dai paragrafi seguenti.

§ 5. — *Proposte di riforma: criteri generali.*

Le varie proposte di riforma tendono tutte, sia pure con diversa intensità, a conciliare taluni vantaggi, derivanti dall'attuale sistema delle commissioni tributarie e della possibilità di ricorso anche al giudice ordinario, con i vantaggi offerti dalla creazione di organi giurisdizionali unitari specializzati i quali offrono le necessarie garanzie di indipendenza dell'amministrazione finanziaria e di competenza tecnica. In tal modo il procedimento evolutivo, tuttora in corso, che ha portato le attuali commissioni dalla loro primitiva natura di organi puramente amministrativi, a conformarsi quali organi giurisdizionali, sia pure speciali, verrebbe sospinto verso la sua naturale soluzione, dando luogo ad un vero e proprio sistema di giurisdizione tributaria. In conformità, peraltro, con la tendenza alla unificazione della giurisdizione e, quindi, a contenere il più possibile la creazione di nuove giurisdizioni speciali, si è raccomandato da più parti di utilizzare al massimo gli organi giurisdizionali, vuoi ordinari vuoi speciali, tuttora esistenti. Le nume-

rose proposte di riforma del contenzioso tributario si svolgono, pertanto, su una delle direttive seguenti: *a*) mantenimento dell'attuale sistema delle commissioni, opportunamente integrate in modo che risultino composte da membri elettivi e da giudici togati; *b*) creazione di organi giurisdizionali specializzati della giurisdizione ordinaria oppure di organi, affatto autonomi, di giurisdizione speciale.

§ 6. — A) *Sistema misto delle commissioni speciali e del ricorso all'autorità giudiziaria ordinaria.*

Le proposte sulla linea indicata ad *A*) intendono contemperare i vantaggi, offerti da un sistema unitario di giurisdizione tributaria speciale, con quelli propri del controllo dell'autorità giudiziaria ordinaria. Tali proposte partono dalla constatazione che allo stato attuale non è agevole riformare completamente la materia del contenzioso tributario, mentre sembra più opportuno unificare gli organi giurisdizionali speciali, almeno nei gradi inferiori, e dare la possibilità di un ricorso all'autorità giudiziaria ordinaria, quanto meno nel suo grado più elevato — cioè la Corte di cassazione — e possibilmente già in sede di appello. Da taluni il sistema ora delineato è considerato come il gradino necessario, attraverso il quale sarà possibile, in prosieguo di tempo, addivenire ad una giurisdizione speciale tributaria, affatto autonoma in tutti i suoi organi ed in tutti i gradi.

La realizzazione di quest'ultima, tuttavia, si osserva, può incontrare non poche difficoltà di ordine finanziario, poichè la retribuzione di numerosi giudici togati *ad hoc* importerebbe un aggravio non indifferente alle finanze dello Stato, mentre l'attuale situazione dei ruoli della magistratura ordinaria non permette di addossare a quest'ultima nuove funzioni che essa non sarebbe in grado di esercitare con la necessaria preparazione e ponderatezza. Non va, infatti, dimenticato che le controversie d'imposta, specie nella fase di valutazione, sono assai numerose e che la litigiosità in tale materia non sarà certo in diminuzione nel prossimo futuro, quando si prospetta la necessità di nuovi sensibili aggravî fiscali per il contribuente.

Al fine, appunto, di contemperare i vantaggi di un vero e proprio organo giurisdizionale, indipendente dall'ente impositore, con i vantaggi che si possono trarre dall'attuale sistema delle commissioni e del ricorso all'autorità giudiziaria ordinaria, si è proposto da più parti di mantenere le attuali commissioni, almeno per il

primo grado, dando ad esse, eventualmente, competenza mandamentale, sottraendole all'ingerenza del Ministro delle Finanze e facendo loro seguire la sorte che spetterà agli altri organi della magistratura ordinaria e speciale (dipendenza dal Guardasigilli, dal primo presidente della cassazione, autogoverno...).

Tali commissioni di primo grado dovranno essere formate in parte da giudici elettivi, in parte da giudici togati. Nel seno di tali collegi misti, i giudici laici potranno esplicare particolarmente le proprie funzioni in relazione all'accertamento della misura della ricchezza e fornire al giudice togato il sussidio della propria esperienza diretta nelle diverse branche della vita economica e della conoscenza di determinati ambienti, mentre al giudice togato spetterà di applicare il diritto alla situazione di fatto così accertata e valutata, alla stregua dei sussidi forniti anche dai giudici laici. Questi ultimi, invece (e si richiama quanto è stato osservato sopra al par. 4), non hanno, in sede giurisdizionale, alcuna funzione di controllo politico — di perequazione tributaria dell'operato amministrativo — funzione che può trovare espressione, come s'è detto, in altri organi (v. par. 8).

I giudici elettivi potranno essere scelti da appositi albi, formati e tenuti dal presidente del tribunale o della corte di appello, su designazione delle categorie interessate (camere di commercio, camere del lavoro, libere associazioni professionali, ecc.) oppure nominati direttamente dai cittadini con le modalità, ed in occasione, se del caso, delle elezioni amministrative. Per tale via si potrà attuare una riforma democratica del contenzioso tributario, dando modo agli stessi cittadini di scegliersi le persone che dovranno giudicare dell'azione della finanza nella ripartizione dei carichi tributari. La commissione di primo grado dovrà, quindi, sostituire i comitati tributarî istituiti con D. L. L. 8 marzo 1945, n. 77, ed attualmente in via di formazione. Non va, peraltro, taciuto che il giudice elettivo in materia tributaria potrebbe presentare dei pericoli, quale espressione di determinati interessi locali coalizzati; in senso contrario deve, tuttavia, essere rilevato che la nomina di esso su larga base elettiva dovrebbe togliere la maggior parte dei pericoli al riguardo.

Davanti a tale commissione dovrebbero essere portate tutte le controversie d'imposta, attualmente attribuite alla competenza di molteplici organi, comprese, quindi, anche quelle relative ai tributi locali. Se del caso, la composizione della commissione potrebbe variare secondo le materie ed essere articolate in sezioni, ciascuna delle quali con propria competenza.

Tali commissioni, in quanto organi giurisdizionali, debbono essere sottratti al controllo e, comunque, all'ingerenza dell'amministrazione attiva e davanti ad esse il procedimento dovrebbe svolgersi con agilità di forme ed economicità tali da permettere di assicurare al contribuente una giustizia sollecita ed a buon mercato. Il fatto poi, che in tal modo si creerebbe, almeno per un grado, una giurisdizione speciale non sembra costituire per taluni degli interpellati fonte di inconvenienti, poichè se è encomiabile la tendenza a ridurre al minimo le giurisdizioni speciali, non bisogna poi cadere nell'eccesso opposto e disconoscere talune necessità che determinano il sorgere di simili giurisdizioni, al fine di permettere la decisione di particolari controversie, implicanti questioni di valutazione e di diritto, tecnicamente complesse, da parte di giudici particolarmente qualificati. È del resto, una constatazione di tutti i giorni che la comune preparazione giuridica dei magistrati ordinari non è sufficiente per decidere controversie, rispetto alle quali è necessaria una specifica esperienza: e le questioni di valutazione in materia tributaria rientrano appunto in tale categoria.

Contro la pronuncia della commissione di prima istanza deve essere data al contribuente la possibilità di impugnativa davanti ad un organo della giurisdizione ordinaria che, secondo talune autorevoli proposte, può essere una sezione speciale della Corte d'appello, formata da giudici togati, assistiti da esperti, tratti da appositi albi, formati presso la stessa sede di Corte d'appello con uno o più dei criteri di scelta sopra indicati. Anche questo giudice di secondo grado deve avere, secondo alcuni degli interpellati, la stessa competenza di quello di primo grado e poter conoscere, quindi, anche di questioni di mera estimazione. Contro la sua pronuncia si prevede il ricorso per cassazione per motivi sostanzialmente identici a quelli che legittimano attualmente il ricorso avanti alla commissione centrale delle imposte, e pertanto non per sola legittimità (come avviene nel processo civile), ma anche per questioni, relative alla estimazione complessa dei redditi, e cioè per quelle che richiedono l'analisi di elementi di fatto e di diritto.

Come si vede, con le proposte di cui ad *A*) si tende a cogliere quanto c'è di buono nell'attuale pletorico sistema di contenzioso tributario, contemperando razionalmente l'esigenza di far decidere la controversia in primo grado da un organo specializzato e democraticamente eletto, con l'esigenza di sottoporre la controversia stessa anche ad organi della giurisdizione ordinaria, pur senza riprodurre il doppio ordine di giurisdizioni, come oggi si verifica.

§ 7. — *B) Sistema delle giurisdizioni speciali o degli organi specializzati della giurisdizione ordinaria.*

Contrariamente alle proposte, sintetizzate sub *A*), quelle raccolte in questo numero tendono tutte, sia pure per varia via, alla creazione di una unitaria giurisdizione tributaria, senza passaggi da organi speciali agli organi della giurisdizione ordinaria. Da un lato, infatti, si auspica la creazione di una unica giurisdizione amministrativa alla quale dovrebbe essere affidata anche tutta la materia tributaria, dall'altro si auspica la creazione di una autonoma gerarchia di organi giurisdizionali specializzati che, secondo molti degli interpellati, debbono essere costruiti non già come organi di giurisdizioni speciali, bensì come organi specializzati della giurisdizione ordinaria, quale era la magistratura del lavoro e quali sono attualmente i tribunali regionali delle acque il cui ottimo funzionamento è stato posto in evidenza da più parti.

Contro l'attribuzione di tutte le controversie tributarie ad un giudice amministrativo cui dovrebbero altresì essere deferite anche le altre controversie, relative ai rapporti tra privati e pubblica amministrazione, si è osservato che un organo siffatto mentre sarebbe gravato da un notevolissimo lavoro, d'altra parte non offrirebbe quelle garanzie di specifica competenza tecnica che sole possono giustificare, come si è detto anche nel precedente paragrafo, la creazione di giurisdizioni speciali o, quantomeno, di organi specializzati da affiancarsi alla giurisdizione ordinaria.

A ciò si aggiunga che le controversie tributarie, comunque queste vengano intese, implicano non già interessi legittimi dei cittadini, ma veri diriti subiettivi. Esse importano delicate questioni circa l'attuazione del diritto obiettivo che investono tutti i cittadini e possono difficilmente essere poste sullo stesso piano delle altre controversie tra privato e pubblica amministrazione. Va, ancora, sottolineato che il giudice amministrativo non sembra il meglio attrezzato per procedere alla valutazione, che tanta importanza ha nelle controversie tributarie.

Rispetto alle altre due soluzioni sopra affacciate si è osservato che la creazione di una giurisdizione speciale, con appositi organi, importa una spesa non indifferente, mentre la destinazione di taluni magistrati alle sezioni speciali tributarie potrebbe aggravare ulteriormente la già estrema penuria di magistrati disponibili per le altre cause. Per quanto tali rilievi abbiano un fondamento di verità, non bisogna, d'altro canto, sottovalutare il significato di una giurisdizione

tributaria, rispondente alle più elementari esigenze di giustizia, nonchè il fatto che, in tal modo, vengono sottratte agli organi giurisdizionali ordinari numerose cause che attualmente sono portate davanti ad essi; così che, in definitiva, la creazione di organi specializzati della giurisdizione ordinaria non dovrebbe aggravare ma, al contrario, potrebbe alleviare l'attuale critica situazione degli organi ordinari.

Sia come organo speciale, sia come organo specializzato della giurisdizione ordinaria, il giudice tributario deve, secondo le proposte qui riferite, ricalcare i tre gradi tradizionali di quest'ultima e contro la definitiva pronuncia del supremo organo giurisdizionale non è data alcuna ulteriore possibilità di impugnativa, la quale non avrebbe alcun senso, quando la causa d'imposta è già stata sottoposta a tre gradi di giurisdizione e decisa da organi i quali offrono tutte le garanzie di indipendenza e di obiettività. Solo nell'ipotesi in cui si configuri il giudice tributario come organo di una giurisdizione speciale dovrà essere ammesso, secondo le regole generali, un ricorso alla Corte di cassazione per violazione di legge e per incompetenza. Quanto alla conformazione di tali organi giurisdizionali, si dubita sull'opportunità che essi possano essere formati da un giudice singolo, almeno nel grado più basso. È vero che un giudice singolo potrebbe permettere una più capillare distribuzione territoriale della tutela giurisdizionale ma la delicatezza delle controversie di imposta nonchè la loro complessità, fanno preferire l'opposto sistema di conformare anche il giudice di primo grado (sia che esso venga considerato quale organo specializzato della giurisdizione ordinaria, sia che venga inteso quale organo giurisdizionale speciale) quale organo collegiale. Pur riconoscendo che in tal modo si corre il pericolo di allontanare il giudice dal contribuente, specie da quello piccolo e meno abbiente, attribuendo il primo grado ad un organo che dovrebbe corrispondere agli attuali tribunali, va rilevato che a questo inconveniente si può ovviare, creando un giudice collegiale di primo grado per ogni mandamento. Al fine di superare tale ostacolo è stato pure proposto, d'altra parte, di configurare le commissioni mandamentali come organi amministrativi, contro le cui decisioni sarebbe dato ricorso ad un giudice la cui circoscrizione potrebbe essere quella del tribunale o, secondo alcuni, quella della Corte d'appello (v. par. 8).

Il giudice di secondo grado, sempre secondo le proposte, deve corrispondere alle attuali circoscrizioni delle Corti d'appello ed essere formato da uno o più giudici togati e da uno o più esperti, eletti in uno dei modi indicati al par. 6. Al proposito, l'esperienza dei tribunali delle acque potrà dare assai utili suggerimenti.

Quanto, poi, al supremo organo della giurisdizione in materia tributaria, si presentano anche qui due soluzioni: o creare una o più sezioni della Corte di cassazione, oppure mantenere l'attuale commissione centrale, che ha dato ottimi risultati. Nella prima ipotesi, si potrebbe pensare di conformare le sezioni speciali della cassazione con criteri, simili a quelli con cui è formata la commissione centrale, dando la presidenza ad un giudice ordinario.

Tra i diversi gradi ora indicati, la competenza dovrebbe essere distribuita in modo che il giudice di primo e di secondo grado abbiano entrambi il potere di conoscere tanto di questioni di valutazione, quanto di questioni di diritto, togliendo ogni preclusione nel passaggio dal primo al secondo grado. Il supremo organo giurisdizionale, secondo autorevoli proposte, dovrebbe avere una competenza più ampia di quella attuale della cassazione civile ed essere configurata o addirittura come un giudice di terza istanza, con piena cognizione di tutte le questioni di fatto e di diritto, o, quantomeno, come l'attuale commissione centrale per le imposte la cui cognizione si estende non solo alle questioni di diritto, ma anche a quelle di fatto, escluse quelle di semplice estimazione (v. in proposito la monografia di A. D. Giannini n. 10 lett. *A*).

Comunque voglia conformarsi l'organo giurisdizionale e unitario cui dovrà essere devoluta la cognizione di tutto il contenzioso tributario, è opinione della maggioranza degli interpellati che l'organo stesso dovrà avere tutte quelle prerogative di indipendenza che gli permettano di svolgere nel modo migliore la funzione ad esso deferita. Al riguardo, vanno ripetute le considerazioni, già esposte al par. 6.

§ 8. — *Rapporti tra amministrazione finanziaria e giudice tributario.*

Assai delicati sono i rapporti fra funzione della amministrazione attiva nell'accertamento del tributo e funzione giurisdizionale, esplicata dal giudice tributario. Da più parti si auspica che siano istituiti effettivamente al più presto i consigli tributari i quali debbono assistere gli uffici tributari nella determinazione della misura del tributo. Tali consigli, nominati direttamente dai cittadini elettori dei vari comuni, hanno l'importantissima funzione di portare una collaborazione e un controllo in forma democratica già nello stadio di formazione dell'accertamento amministrativo del tributo, assicurando così un controllo politico dei cittadini e pertanto una giustizia tributaria sostanziale con il concorrere all'equa ripartizione dei carichi

tributari tra i contribuenti. I consigli tributari hanno infatti il compito: di tener aggiornato l'elenco dei contribuenti, soggetti alle imposte dirette, facendo proposte per nuove iscrizioni; di fornire all'ufficio delle imposte gli elementi di fatto per la identificazione e per la valutazione della materia tassabile, relativamente ai singoli contribuenti, agli effetti delle imposte dirette, nonchè, a richiesta dell'ufficio stesso, notizie sulla situazione generale delle singole classi di contribuenti; di denunciare al comitato tributario (che sostituisce la commissione distrettuale delle imposte) gli accertamenti proposti dall'ufficio o concordati nel caso in cui gli accertamenti stessi siano difformi dagli elementi forniti dai consigli medesimi. I consigli compiono le operazioni istruttorie in seduta pubblica, a meno che sussistono circostanze, ne escludono la necessità o la opportunità.

Taluni degli interpellati si sono dimostrati scettici in merito al funzionamento di questo organo amministrativo per la perequazione tributaria, mentre altri che si sono dichiarati favorevoli, ritengono che i consigli stessi potrebbero anche sostituire il giudice tributario di primo grado, così che la controversia di imposta potrebbe essere portata, dopo la decisione amministrativa da parte dei consigli mandamentali amministrativi, davanti al giudice tributario che potrebbe essere o una commissione provinciale (se si accoglie una delle soluzioni di cui al par. 6) oppure una sezione del tribunale od un organo giurisdizionale a base provinciale (corrispondente al tribunale o, secondo taluni, alla Corte d'appello, se si accoglie invece una delle soluzioni indicate al par. 7). Ad ogni modo è esigenza fatta presente da più parti che, oltre ai rimedi giurisdizionali, indicati nei par. 5 e 6, sia attuato un sistema di ricorsi gerarchici nell'ambito della stessa amministrazione finanziaria, in modo da attuare, il più ampiamente possibile, la giustizia tributaria nel quadro della stessa attività amministrativa, così da sollecitare la pubblica amministrazione a mantenersi nella più corretta osservanza della legge. A tale scopo è stata fatta presente l'opportunità che contro l'accertamento amministrativo debba essere data la possibilità di impugnativa o avanti alla stessa amministrazione attiva (eventualmente allo stesso ministro), oppure alle commissioni o consigli di cui sopra. La decisione di questi ultimi dovrebbe, secondo alcuni, essere impugnabile davanti agli organi giurisdizionali da parte della stessa amministrazione. Queste commissioni, quindi, pur rimanendo amministrative, costituirebbero un controllo efficace sull'operato della pubblica amministrazione, sia pure sotto il profilo della perequazione tributaria, salvo al contri-

buente (ed eventualmente alla stessa amministrazione) la facoltà di far valere in sede giurisdizionale le proprie pretese.

Sembra a questa commissione opportuno sottolineare la necessità che organi amministrativi di accertamento (sia pure di controllo) ed organi giurisdizionali restino ben distinti, al fine di non perpetuare una ambiguità di funzioni che attualmente caratterizza i rapporti tra siffatti organi. Per questi motivi da taluno non si ritiene conveniente riconoscere al giudice tributario la facoltà, attualmente spettante alle commissioni amministrative di primo grado, di accrescere gli accertamenti, effettuati dagli uffici, facoltà che, secondo essi, importano l'esercizio di un vero e proprio potere di imposizione che è bene rimanga riservato all'amministrazione attiva. Al fine di favorire la possibilità che quest'ultima adegui l'accertamento del tributo, pur in pendenza del processo davanti agli organi giurisdizionali, si propone di riconoscere all'amministrazione finanziaria la facoltà di modificare gli accertamenti per tutta la durata del processo. Naturalmente in tali ipotesi il processo dovrà tornare avanti al giudice di primo grado, qualora penda in un grado superiore ed il contribuente intenda resistere alla nuova pretesa del fisco. A taluni però, la critica sopra riferita al potere del giudice tributario di aumentare l'accertamento, effettuato dagli uffici amministrativi, non sembra sufficiente a fare abbandonare siffatto sistema, perchè il processo tributario deve tendere alla scoperta della verità materiale, talchè se nel corso del processo il giudice accerta maggiori valori imponibili non pare opportuno togliere al giudice stesso la possibilità di procedere alla *reformatio in pejus* dell'accertamento della finanza. Ciò che, del resto, può costituire anche una remora contro la presentazione di reclami infondati da parte del contribuente.

A seconda, quindi, della valutazione dell'opportunità di conservare o meno al giudice tributario il potere anzidetto di aumentare gli accertamenti, è stata pure diversamente apprezzata la proposta di attribuire al giudice il potere di rimettere gli atti all'ufficio impositore quando rileva l'esistenza di elementi che facciano presumere l'esistenza di una maggiore ricchezza imponibile. Mentre, infatti, da un lato si è osservato che al contribuente sarebbe dato ricorrere davanti a quello stesso giudice il quale, in certo senso, si è già pronunciato almeno su una parte della pretesa del fisco, ritenendo l'estimazione inferiore alla realtà, dall'altro si è ritenuto che questo inconveniente è superabile dando ricorso ad altro giudice come avviene nel giudizio di rinvio.

§ 9. — *Struttura del processo davanti al giudice tributario.*

Un ulteriore problema che si presenta nella delimitazione dei rapporti tra fase amministrativa e fase contenziosa giurisdizionale è quello relativo al modo di costruire il processo davanti al giudice tributario. Da un lato, infatti, si vuole atteggiare l'accertamento, effettuato dagli uffici finanziari, eventualmente con la collaborazione degli organi elettivi sopra indicati, come la domanda giudiziale con cui si inizia il processo, nell'ipotesi in cui il contribuente non si acquieti all'accertamento stesso e ricorra al giudice tributario, dall'altro, invece, si considera l'azione del contribuente quale impugnativa dell'atto amministrativo di accertamento, talchè il contribuente medesimo sarebbe attore nel giudizio che ne consegue. La questione (comunque essa debba essere risolta rispetto all'attuale sistema) non sembra peraltro avere una eccessiva importanza, dato che nel processo avanti al giudice tributario speciale, sopra tratteggiato, la posizione di attore o di convenuto non riveste di quell'importanza che essa ha nel processo civile.

Sembra, pertanto, opportuno che il giudice tributario sia svincolato dall'osservanza di principi quali l'*actore non probante reus absolvitur*, lasciando al giudice medesimo la più ampia libertà di formarsi il proprio convincimento. La mancanza di regola del giudizio (quale quella contenuta nell'art. 2697 c. c.) importa che la posizione di attore e di convenuto perde molto del suo significato e così pure il carattere inquisitorio del processo in materia tributaria deve consigliare ad escludere da esso quelle preclusioni, che impediscono la presentazione di eccezioni nuove, preclusioni che importano in genere una limitazione alla scoperta della verità e che hanno dato luogo a tante questioni in merito alla struttura del processo avanti le commissioni. Questioni che hanno proprio lo scopo precipuo di fare apparire il contribuente quale convenuto nel giudizio instaurato dalla finanza, sia al fine di far ricadere su quest'ultima l'onere della prova, sia per configurare quali eccezioni, e quindi proponibili per la prima volta in sede di impugnativa, le nuove istanze avanzate dal contribuente.

Sotto il profilo della prova, oltre a quanto si è osservato più sopra, va osservato che l'onere della pubblica amministrazione di giustificare il proprio provvedimento si estrinseca precipuamente nella fase amministrativa e la mancanza o l'insufficienza di tale giustificazione costituiscono, appunto, i motivi per i quali il contribuente ricorre all'autorità giudiziaria. Ne consegue che, se il giudice rimane

in dubbio sulla fondatezza della imposizione del contribuente, si potrebbe affacciare una delle seguenti soluzioni: o stabilire espressamente un equivalente tributario dell'*in dubio pro reo* ovvero *in dubio pro debitore* (art. 479 cod. proc. pen.), oppure applicare l'art. 2697 c. c. e respingere la pretesa del contribuente o lasciare decidere al giudice di caso in caso a chi far sopportare l'onere dell'incertezza. Dal punto di vista pratico è stata da più parti raccomandata l'adozione del primo principio, e perciò di gravare l'amministrazione finanziaria delle conseguenze del dubbio in cui il giudice sia rimasto nel giudizio promosso dal contribuente, impugnando l'atto amministrativo di accertamento, con la conseguenza che quest'ultimo deve cadere e l'amministrazione deve rinnovarlo.

A tale proposito, va affacciato il problema, relativo all'opportunità o meno di sancire, eventualmente in una parte generale del diritto tributario, l'obbligo per l'ente impositore di motivare, e non solo in modo formale, l'atto di accertamento. La formulazione di tale obbligo (che dovrebbe essere ovviamente esteso anche alle decisioni delle commissioni amministrative mandamentali ed a quelle intendentizie e del ministro), gioverebbe secondo alcuni alla migliore determinazione della materia del contendere, e, oltre che al contribuente, finirebbe di essere vantaggiosa anche per la pubblica amministrazione. D'altro canto, si è fatto, tuttavia, presente che tale obbligo della motivazione corre il rischio di divenire solamente formale, dato che in pratica non è agevole dare una motivazione adeguata ed analitica di tutti gli accertamenti.

§ 10. — *Poteri del giudice tributario.*

Quanto alla struttura del processo che si svolgerà avanti il giudice tributario speciale, è opinione prevalente che essa dovrà essere ispirata al principio di dare al giudice ampi poteri istruttori, così da permettergli di esercitare nel miglior modo la funzione ad esso devoluta. I poteri, attualmente assegnati alle commissioni, sembrano, in linea di massima, sufficienti per il raggiungimento di tale scopo, ma pare necessario raccomandare che l'acquisizione degli elementi di fatto su cui poi il giudice dovrà fondare la propria decisione, avvenga in modo che il contribuente sia messo in grado di difendersi, portando a sua conoscenza gli elementi stessi. L'adozione di un processo, fondamentalmente basato sul principio inquisitorio, non dovrà costituire una diminuzione delle garanzie del cittadino, mentre le ampie

facoltà di indagine, di accesso e di ispezione, conferite al giudice tributario assicureranno una giustizia sostanziale nell'imposizione, attuando una perequazione tributaria che non sarebbe certo raggiungibile attraverso un processo, conformato come quello civile.

Per tutti questi motivi, il processo tributario dovrà essere inceppato il meno possibile da preclusioni, decadenze ecc. le quali hanno sì, il vantaggio di accelerare la macchina processuale, ma importano un intralcio sensibile al raggiungimento di quella verità che il giudice tributario si prefigge di conseguire. Per le stesse ragioni, sembra opportuno lasciare che il processo si atteggi di volta in volta secondo le necessità attuando un'auspicabile elasticità del procedimento la quale permetta al giudice di arrivare alla decisione secondo la esigenza del caso concreto. Occorrerà, di conseguenza, esaminare se ed in quali limiti sia il caso di conservare l'istituto del giudice istruttore, qualora si addivenga alla creazione di organi speciali della giurisdizione ordinaria.

Quale ovvio corollario dell'esigenza, da tutti accusata, di atteggiare l'organo giurisdizionale tributario come vero e proprio giudice, dovrà essere espressamente sancito l'obbligo della motivazione della pronuncia, in modo da dare al contribuente la più completa garanzia.

Non sembra, invece, il caso, data la specialità della materia, di riconoscere al giudice tributario il potere di giudicare non secondo lo stretto diritto, ma secondo equità. Il giudizio secondo equità in materia tributaria sembra, invero, assai pericoloso perchè se si svincola il giudice dalla osservanza di precisi precetti di legge, si corre il rischio di impedire sostanzialmente l'attuazione della legge d'imposta e di legare il contribuente mani e piedi all'arbitrio del giudice. Sembra, pertanto, più rispondente alle esigenze della certezza del diritto e di una sostanziale perequazione tributaria, ammettere solo il giudizio secondo diritto, così che, accertata una determinata situazione di fatto, questa debba essere sussunta sotto la norma giuridica che regola quella fattispecie.

Il riconoscere al giudice tributario il potere di decidere secondo equità importa che il giudice medesimo nel caso concreto avrebbe la facoltà di giungere a conclusioni diverse da quelle previste dalla legge, in considerazione delle peculiarità del caso singolo: valutazione, quest'ultima, che, come s'è detto, apre una porta troppo grande all'arbitrio dell'organo giurisdizionale. L'equità potrà, peraltro, determinare l'attività di accertamento e di imposizione della amministrazione finanziaria, specie allo scopo di permettere il raggiungimento di un concordato.

§ 11. — *Spese del processo tributario.*

Nella disciplina concreta del processo davanti al giudice tributario l'attenzione degli interpellati è stata attirata in modo precipuo sui seguenti punti, assai intimamente connessi con l'esigenza di fare del processo in esame un efficiente strumento di tutela per il contribuente. In primo luogo, ci si deve preoccupare che il giudizio non debba essere costoso per il contribuente ed in proposito è stato osservato che l'adozione del principio secondo il quale le spese seguono la soccombenza significherebbe, in molti casi, escludere dalla giustizia tributaria una larga schiera di contribuenti i quali non sarebbero in grado di sopportare l'onere di un giudizio. Si è proposto, al riguardo, o di dare al giudice tributario un ampio potere di procedere alla compensazione delle spese o, addirittura, di fare sostenere le rispettive spese da ciascuna delle parti in causa, in modo da creare, anche per tale via, un'efficace remora ai litiganti di malafede.

La particolarità e la delicatezza della materia sembra, infatti, costituire un valido argomento per derogare al principio generale, secondo il quale le spese seguono la soccombenza: seguendo, del resto, quella che è una prassi, affermatasi presso il Consiglio di Stato. In ogni caso, bisogna cercare di diminuire in tutti i modi il costo del processo (per cominciare dal bollo a tutte le altre tasse giudiziarie).

§ 12. — *Solve et repete ed esecutività della pretesa tributaria.*

Particolare considerazione merita ancora la questione, relativa al precetto del *solve et repete* contro il cui mantenimento sono state quasi concordi le critiche.

In base al *solve et repete*, l'esperibilità dell'azione del contribuente davanti agli organi della giurisdizione ordinaria è subordinata al previo pagamento del tributo, talchè il precetto stesso porta ad un notevole aggravio della situazione del contribuente che intende impugnare l'accertamento e, in definitiva, una diminuzione non lieve delle garanzie giurisdizionali, previste attualmente a favore del contribuente stesso.

Il precetto in questione, si osserva, avrebbe in un ordinamento processuale tributario del genere di quelli proposti ai par. 5, 6 e 7, ancor minore giustificazione che non rispetto al sistema attuale ove l'eccessivo prolungarsi della controversia attraverso due ordini di giurisdizioni sembra ad alcuni costituire una parvenza di giustificazione

per venire incontro alle esigenze insopprimibili delle pubbliche finanze.

D'altra parte la maggioranza degli interpellati ha fatto presente che il precetto del *solve et repete* è ingiusto anche nell'attuale sistema del contenzioso tributario, perchè la esecutività della pretesa tributaria — e cioè la possibilità di escutere il contribuente in base all'atto di accertamento non ancora divenuto definitivo, procedendo all'iscrizione a ruolo — potrebbe già costituire per la finanza una sufficiente garanzia, dato che la finanza stessa è in grado di pretendere l'adempimento anche in via esecutiva, dopo che la commissione di primo grado si è prounciata. In realtà la finanza non vuole avvalersi della facoltà di iscrivere a ruolo i tributi contestati davanti alle commissioni amministrative e preferisce attendere il contribuente al traguardo, costituito dalla impugnativa avanti al giudice ordinario. Va, peraltro, notato che quest'ultimo molto spesso avverte la profonda ingiustizia del *solve et repete* e cerca di eluderne l'applicazione con espedienti vari che trovano scarsa giustificazione nel diritto positivo e rappresentano un'indubbia aspirazione verso la sostanziale abolizione del precetto in questione. Si dice, così, di frequente che il *solve et repete* non è applicabile, quando la pretesa della finanza è *ictu oculi* infondata, è, cioè, manifestamente ingiusta. In tal modo il giudice ordinario anticipa, almeno in parte, il giudizio sulla fondatezza della pretesa della finanza all'esclusivo scopo di permettere al contribuente di difendersi senza soggiacere all'obbligo, spesso gravissimo, del pagamento di un tributo che resulta non dovuto (vedi monografia A. D. Giannini, n. 17).

In un sistema processuale più semplice, il *solve et repete* può essere soppresso senza timore di produrre inconvenienti, ma sembra opportuno disciplinare in modo migliore l'esecutività dell'accertamento d'imposta, sottraendola alla discrezionalità della amministrazione finanziaria, come è attualmente, e rimettendola al prudente apprezzamento del giudice.

Si è, di conseguenza, proposto di introdurre anche nel processo in materia tributaria, l'istituto dell'esecuzione provvisoria della decisione del giudice di primo grado (comunque, poi, esso verrà costituito), riconoscendo efficacia esecutiva alla decisione di secondo grado, anche in pendenza dell'impugnativa davanti al giudice di terzo grado (cassazione o commissione centrale). Dovrebbe, pure, essere ammessa la possibilità di ottenere la sospensione dell'esecuzione da parte del giudice superiore, investito dal gravame, così come avviene nel processo civile. Una riforma in proposito nel senso sopra

indicato si manifesta necessaria, secondo molti, anche nell'ipotesi in cui si intenda conservare, nelle sue linee, il sistema attuale. In ogni caso, è stato suggerito che se si introduce l'istituto dell'esecutività provvisoria, è d'uopo predisporre un opportuno meccanismo, affinchè la finanza non lasci andare per le lunghe il processo pendente, specialmente in modo da impedire che gli uffici finanziari facciano ostruzionismo contro il sollecito svolgimento del processo che può giungere anche ad un risultato contrario alla finanza. A tale scopo si è proposto di stabilire un termine perentorio entro il quale il processo davanti al giudice tributario deve essere proseguito, altrimenti la pretesa del fisco perde l'esecutività provvisoria, o addirittura un termine perentorio la cui inosservanza, sempre da parte della finanza, importi l'estinzione di tutto il processo, compresa la decisione favorevole alla finanza stessa, talchè quest'ultima dovrebbe riproporre al contribuente il proprio precedente accertamento, già impugnato dal contribuente.

Un ulteriore punto assai delicato e che si riconnette con l'esecutorietà dell'atto di accertamento — o della pronuncia del giudice tributario — anticipata sulla definitività dell'accertamento medesimo, è quello relativo alla opportunità di stabilire espressamente che, in caso di restituzione del tributo che risulti non dovuto, l'ente impositore debba corrispondere al contribuente anche gli interessi compensativi. È ingiusto che il contribuente debba sopportare gli oneri, spesso assai gravosi, derivanti dalla attuazione pratica (mediante pagamento volontario da parte del contribuente, sia pure fatto con riserva, oppure mediante l'esecuzione forzata) della pretesa tributaria la quale si manifesti, poi, infondata.

Nell'ipotesi in cui venga accolto il principio anzidetto, occorre, però, rivedere anche l'analogo problema, relativo alla opportunità di far corrispondere dal contribuente moroso anche gli interessi moratori, oltre all'indennità di mora, od in luogo di essa, dato che quest'ultima non è commisurata alla durata del ritardo nell'adempimento. In tal modo, del resto, si applicherebbe anche alla materia tributaria il principio, ora enunciato dall'art. 1282 c. c., secondo il quale « i crediti liquidi ed esigibili di somme di denaro producono interessi di pieno diritto ».

§ 13. — *Esecuzione privilegiata esattoriale.*

In tema di esecuzione privilegiata di crediti di imposta, non si ritiene in massima che l'attuale sistema debba essere modificato,

in quanto sembra che il fondamento del credito di imposta necessiti di una procedura più rapida di quella ordinaria, procedura che dovrebbe essere possibilmente lasciata anche ad organi dipendenti dalla stessa amministrazione attiva, come avviene oggi appunto con il sistema dell'esecuzione esattoriale, che costituisce, in sostanza, una particolare forma di tutela diretta da parte della stessa pubblica amministrazione, che ha emesso l'atto amministrativo di accertamento.

Non sono, tuttavia, mancate proposte, volte a portare miglioramenti di dettaglio all'attuale procedura privilegiata. Così si è osservato che l'obbligo per l'esattore di esperire previamente la procedura mobiliare prima di iniziare l'espropriazione degli immobili costituisce un relitto storico senza più alcun significato; anzi, tale obbligo crea una situazione di inferiorità della procedura esattoriale rispetto a quella normale che è fonte di infinite opposizioni da parte del contribuente, a mero scopo dilatorio. Si dubita inoltre sull'opportunità di lasciare ancora alla trascrizione dell'avviso d'asta la funzione di pignoramento immobiliare, mentre forse sarebbe il caso di riprodurre anche qui l'apposita ingiunzione — a somiglianza di quanto disposto dal nuovo cod. proc. civ. — in modo di anticipare il pignoramento immobiliare ad un momento anteriore. Si ritiene da taluno opportuna l'adozione, anche per la esecuzione esattoriale, del criterio, fissato dal cod. proc. civ., per la determinazione del prezzo minimo d'asta (moltiplicazione per 200 del tributo diretto verso lo Stato), anzichè conservare l'istituto della perizia dell'ufficio tecnico erariale, in base alla quale tale prezzo deve essere oggi fissato, in virtù dell'art. 16 L. 16 giugno 1939, n. 942. Si è fatto, però, presente che attualmente la commisurazione del valore base dell'immobile, giusta la disposizione del cod. proc. civ., può essere svantaggiosa per lo stesso contribuente, dato il forte aumento degli immobili e la non ancora avvenuta adeguazione dei redditi immobiliari agli attuali valori commerciali. D'altra parte si è osservato che querti ultimi sono oscillanti, tanto che in altri tempi la base di commisurazione del prezzo d'asta, fatta con riferimento al reddito, fu considerata eccessiva, rispetto ai valori di mercato.

Si propone ancora di modificare la particolare esecuzione presso terzi per i fitti e le pigioni dovute al contribuente, facendola rientrare nell'esecuzione ordinaria; di togliere l'obbligo di escutere il contribuente moroso anche se in istato di fallimento dichiarato, giacchè tale obbligo mentre turba il carattere universale dell'esecuzione fallimentare, non da in pratica alcun soddisfacente risultato. Degni

di riforma sono poi stati considerati altri punti delle attuali leggi di riscossione esattoriale, in particolare il principio del riscatto e il trattamento dei beni invenduti all'asta, ma non si sono in proposito avanzate specifiche proposte di riforma. Come concetto generale, cui attenersi nella futura eventuale riforma dell'esecuzione privilegiata, si è indicato quello di atteggiare quest'ultima sul modello dell'esecuzione ordinaria, togliendo e svecchiando istituti che hanno scarsa ragione d'essere e che rappresentano assai spesso inutili complicazioni.

§ 14. — *Violazione delle leggi finanziarie.*

Il sistema di repressione delle violazioni delle leggi tributarie, quale risulta dalla legge fondamentale 7 gennaio 1929, n. 4, e dalle singole leggi di imposta, sembra meritevole, secondo molti, di opportune semplificazioni sia nel senso di ridurre le sanzioni, civili e penali, unificando quelle assai numerose sparse nelle leggi speciali, sia nel senso di rendere più efficienti le sanzioni esistenti, commisurandole in modo di assicurarne la effettiva applicazione (ciò che oggi non avviene). Nei casi più gravi, ad esempio, di morosità fraudolenta (che si verifica quando taluno si mette dolosamente in condizione di non poter essere escusso dalla finanza), si auspica da più parti l'introduzione anche di pene restrittive della libertà personale. Non si vede, infatti, la ragione perchè la frode al pubblico erario debba essere punita in modo più lieve della frode al privato. In tal senso da taluni si vedrebbe l'opportunità di introdurre pene detentive anche per dichiarazioni false.

Si sottolinea in particolare la necessità di addivenire anche alla unificazione dell'attuale sistema di repressione delle violazioni in materia di tributi locali (t.u. 14 settembre 1931, n. 1175) non sempre ben coordinate con quello della L. 7 gennaio 1929, cit. Non va, infine, dimenticato che, mentre si è pure proposto di comminare nei casi più gravi delle pene detentive, si è da molti auspicata la riduzione di tutte le altre sanzioni penali (multe ed ammende) ed amministrative (pene pecuniarie e sopratasse) ad un unico genere di sanzioni non penali, che potrebbe esser appunto la sopratassa, la quale dovrebbe essere determinata dagli uffici impositori, al momento dell'accertamento dell'infrazione. Contro tale unificazione si è fatto, tuttavia, presente che l'irrogazione di vere e proprie pene, di sanzioni civili ed amministrative deve avvenire secondo la natura in-

trinseca dell'illecito, talchè anche in tema di violazione di leggi finanziarie vi sono fatti la cui punizione mediante l'irrogazione di pene vere e proprie si impone, e quest'ultime, quindi, non possono essere ridotte a mere sanzioni civili, le quali non permettono quella valutazione complessa del soggetto, delle circostanze subiettive ed obiettive dell'illecito che consentono di spaziare tra un minimo ed un massimo, secondo il potere discrezionale che spetta al giudice in sede penale, giusta gli art. 132 e 133 cod. pen.

Contro questo modo di vedere è stato, peraltro, osservato che non sempre è possibile determinare la natura ontologica dell'illecito in via puramente astratta, dato che l'illecito diventa penalmente rilevante, in quanto il legislatore irroga una pena anzichè una sanzione civile, e non già perchè la sua essenza è quella di un reato. In altri termini, il reato è creazione del legislatore, con la conseguenza che spetta a quest'ultimo, secondo i criteri contingenti di politica legislativa, di configurare la violazione delle leggi finanziarie come un illecito civile o amministrativo o come un illecito penale.

Quanto al contenzioso conseguente alla violazione delle leggi penali e finanziarie, mentre da un lato si considera soddisfacente l'attuale ordinamento, e, in particolare, si sottolinea la buona riuscita del decreto dell'intendente di finanza, dall'altro si auspica che tutte le violazioni delle leggi penali fiscali siano demandate alla competenza del giudice speciale tributario, eventualmente creando un decreto rimesso alla competenza del presidente dell'organo collegiale tributario anzichè all'intendente. Da altri, però, mentre si riconosce la necessità di devolvere al giudice speciale tributario la cognizione di tutte le violazioni le quali importino la irrogazione di multe o ammende, si ammette la conservazione dell'ordinanza intendentizia per le pene pecuniarie. Altri ancora ritengono che il solo giudice ordinario penale sarebbe il più idoneo a conoscere delle violazioni penali vere e proprie, mentre al giudice speciale tributario potrebbe essere devoluta la cognizione delle altre violazioni di carattere civile, o quanto meno, al giudice penale ordinario dovrebbe essere devoluta la cognizione di quelle violazioni le quali importino pene detentive sole od unite a pene pecuniarie aventi natura penale e non di illecito amministrativo. Da altri ancora si propone la creazione di un organo giurisdizionale tributario distinto da quello che deve eventualmente decidere in materia di accertamento del tributo, organo al quale dovrebbe essere devoluta la cognizione dei veri e propri illeciti penali.

Va, da ultimo, ricordato che nell'ipotesi di concordato tributario si suole procedere al condono delle sopratasse, eventualmente

irrogate. Al riguardo, si fa presente che, sotto un certo profilo, tale condono può essere contrario ai principi dato che la sopratassa costituisce la sanzione di un illecito effettivamente commesso e che non viene necessariamente annullato dal concordato. D'altro canto, si osserva che quest'ultimo importa una chiarificazione di tutti i rapporti tra fisco e contribuente, così che sembra opportuno a taluno togliere di mezzo, in quell'occasione, anche la sopratassa, eventualmente irrogata.

CAPITOLO VII

# IL SISTEMA TRIBUTARIO

## Premesse dell'indagine

§ 1. — *Sistema tributario e ambiente economico.*

La struttura di un sistema tributario è condizionata molto strettamente all'ambiente economico nel quale esso opera (soprattutto al volume e alla distribuzione del reddito nazionale) e alla politica finanziaria generale (soprattutto al volume delle spese pubbliche, e al loro rapporto al reddito nazionale). In conseguenza, perchè possa raggiungere qualche concretezza una indagine su quello che potrà essere il sistema tributario più opportuno quando la nostra economia abbia ritrovato un assetto normale, occorre che siano precisate in qualche misura le condizioni economiche e finanziarie nelle quali il sistema svolgerà la sua azione. A questo fine erano dirette le prime tre domande del questionario n. 7 della Sottocommissione per la Finanza, dedicato appunto al sistema tributario.

§ 2. — *Volume del reddito nazionale.*

Quanto al volume del reddito nazionale, le valutazioni statistiche che sono state tentate sono abbastanza concordi nel ritenere che il reddito dell'Italia sia sceso attualmente a circa il 55-65 % di quello del 1938; cioè, calcolando in lire con potere di acquisto eguale a quello del 1938, da 115-125 miliardi nel 1938 a 70-80 miliardi.

Queste valutazioni lasciano molte perplessità, soprattutto perchè le vicende dell'economia italiana dall'inizio della guerra ad oggi sono state talmente eccezionali che è estremamente difficile cercare di misurarne le conseguenze sul volume del reddito nazionale.

Non si può neppure escludere che le stime del reddito per

questi ultimi anni siano gravemente errate per eccesso, come è stato anche autorevolmente sostenuto argomentando dall'enorme consumo di capitali cui abbiamo assistito e assistiamo (distruzioni belliche; depauperamento dei terreni; sospensione di ammortamenti e di rinnovi di capitali e in genere di scorte ecc.).

Comunque a titolo puramente indicativo ricordiamo che per il Barberi, che ha recentemente tentato una ricostruzione delle vicende del nostro reddito nazionale dal 1914 al 1945 (in *Bollettino mensile di statistica*, febbraio 1946) siamo passati da 117.5 miliardi (sempre in lire 1938) nel 1914 a un massimo di 139.2 miliardi nel 1935. Nel 1938 si era già scesi a 125.0; la guerra accelerò la discesa: si era a 93 nel 1943 e si passò a 87.2 nel 1944 e a 70.5, cioè circa 1600 miliardi di lire attuali, nel 1945, in conseguenza dell'annata agricola eccezionalmente cattiva.

Bisogna poi tener conto che, per effetto del contemporaneo aumento della popolazione, il reddito medio per abitante è diminuito in misura ancora più sensibile. Ancora secondo il Barberi, il reddito per abitante nel 1945 rappresenterebbe appena 322 lire con potere di acquisto eguale a quello della lira nel 1914: sarebbe cioè un po' meno della metà del reddito medio nel 1914, calcolato allora a 667 lire.

Questo enorme regresso rispetto alle condizioni del 1914, che erano già, esse stesse, condizioni di relativa povertà, importerebbe indubbiamente, qualora dovesse continuare, una profonda trasformazione della nostra politica finanziaria e del nostro sistema tributario, che li allontanerebbe dalle linee seguite fin qui per avvicinarle ai tipi dei paesi a economia più arretrata.

Invece le risposte ai nostri questionari prevedono tutte, sia pure in più o meno larga misura e con maggiore o minore gradualità, un raffinamento dei nostri ordinamenti tributari rispetto ai prebellici. Esse presuppongono dunque (e lo indicano spesso esplicitamente) che in un periodo di anni non troppo lungo il volume del reddito nazionale ritorni almeno al livello raggiunto nel 1938. Possiamo così stabilire una prima premessa della nostra indagine: il sistema tributario che in essa si delinea potrà attuarsi se il reddito del paese si riporterà a un livello almeno approssimativamente eguale a quello del 1938. In caso contrario non pochi dei perfezionamenti prospettati saranno inattuabili e ogni riforma del nostro sistema tributario in tanto sarà possibile e opportuna, in quanto non urterà contro gli ostacoli che l'impoverimento del paese pone anche al miglioramento degli istituti tributari.

§ 3. — *Distribuzione del reddito nazionale.*

Per quanto riguarda la distribuzione individuale del reddito nazionale è asserzione comune che prima di questa guerra essa era, come si dice in linguaggio statistico, assai poco concentrata. Che, cioè, a una moltitudine di redditi piccoli o attorno alla media, tra i quali si distribuiva la parte di gran lunga preponderante del reddito complessivo, corrispondeva soltanto un numero relativamente ristretto di redditi elevati, per una quota modesta del reddito complessivo. Le statistiche dei redditi iscritti a ruolo nel 1943 per il pagamento dell'imposta complementare sul reddito ci offrono i seguenti dati (sono esclusi i redditi degli impiegati pubblici che pagano per ritenuta con aliquota proporzionale):

| Classi di reddito | Numero dei contribuenti | Reddito accertato (milioni) | Percentuale dei contribuenti al totale | Percentuale del reddito al totale |
|---|---|---|---|---|
| fino a 17.300 lire . . . . . | 1.045.118 | 10.012 | 78,8 % | 52,0 % |
| da 17.300 a 48.250 » . . . . . | 229.528 | 5.144 | 17,3 % | 26,7 % |
| da 48.250 a 99.500 » . . . . . | 33.381 | 1.866 | 2,5 % | 9,7 % |
| da 99.500 a 175.000 » . . . . . | 12.744 | 987 | 1,0 % | 5,1 % |
| da 175.000 a 765.000 » . . . . . | 4.699 | 1.047 | 0,4 % | 5,4 % |
| oltre 765.000 » . . . . . | 283 | 220 | 0,02 % | 1,1 % |

Il reddito medio era di 14500 lire. Del reddito complessivo il 78,7 % andava a 1 milione 275 mila contribuenti, con un reddito non superiore alle 4000 lire mensili, che costituivano il 96,1 % del numero totale dei contribuenti.

Si deve certo tener conto che l'evasione fiscale, insieme con imperfezioni tecniche, impedisce che le statistiche rivelino appieno il numero e l'entità dei maggiori redditi e che quindi la concentrazione dei redditi è maggiore di quel che risulta dalle statistiche. Tuttavia un'ampia serie di dati e di impressioni sulla struttura economica e sociale dell'Italia concordano nel far ritenere che il nostro sia effettivamente un paese a bassa concentrazione di redditi.

È difficile prevedere in che misura la distribuzione dei redditi esistente negli anni prebellici differirà da quella che risulterà dopo l'inflazione, con le sue ampie categorie di arricchiti e di impoveriti, e dopo le eventuali misure di finanza straordinaria, con la conseguente decurtazione dei maggiori patrimoni. Si può tuttavia ritenere come l'ipotesi più probabile che, alla fine della rivoluzione dei redditi, la distribuzione sarà nelle grandi linee ancora analoga

a quella prebellica. Infatti, sembra da escludere una ulteriore riduzione della concentrazione per la quale non c'è molto margine in un paese così povero. D'altra parte sembra improbabile che, senza un aumento del reddito medio, semplici trasferimenti di ricchezza da gruppo a gruppo possano creare quelle vaste schiere di individui a reddito elevato che sarebbero necessarie per aumentare sensibilmente la concentrazione dei redditi.
Del resto gli interrogatori e le risposte pervenuteci, ritengono in generale che la bassa concentrazione dei redditi sia destinata a persistere in futuro e a determinare in larga misura la caratteristiche del nostro sistema tributario.

§ 4. — *Spese pubbliche.*

Ancora più difficili sono le previsioni sullo sviluppo futuro della spesa pubblica, legato, oltre che a condizioni obiettive, a dati e a determinazioni di ordine politico, sui quali ogni tentativo di anticipazione è di necessità largamente arbitrario. Di conseguenza non può essere predeterminato, con qualche pretesa di avvicinarsi alla realtà futura, il rapporto tra spesa pubblica e reddito nazionale. La maggior parte delle risposte pervenute alla Commissione sembra presupporre comunque che un certo aumento delle spese civili controbilancerà nei prossimi anni la prevedibile diminuzione delle spese militari rispetto al livello prebellico. Ne emerge di conseguenza l'ipotesi che nei nostri futuri bilanci normali le spese staranno, rispetto al reddito nazionale, in un rapporto dello stesso ordine di grandezza di quello prebellico. Nel 1938 le spese dello Stato – al netto delle spese eccezionali – e quelle degli enti locali ammontavano a circa 35 miliardi, cioè a circa il 30 % del reddito nazionale. Che col ritorno alla normalità il rapporto tra spese e reddito si mantenga intorno a questo valore (con differenze, probabilmente in meno, non molto ampie e con un sensibile aumento della parte delle spese civili), è dunque l'ipotesi che può considerarsi alla base della maggior parte delle proposte ricevute dalla Commissione circa la struttura tributaria postbellica.

Se quel rapporto dovesse, in realtà, radicalmente trasformarsi nel senso di una diminuzione o di un aumento assai rilevanti, molte delle proposte e delle opinioni espresse dovrebbero essere corrispondentemente riviste.

§ 5. — *Entrate tributarie, patrimoniali e creditizie.*

Con lo stesso limitato significato di porre in evidenza le ipotesi che stanno alla base delle opinioni raccolte dalla Commissione, e senza la pretesa di anticipare quello che sarà in realtà lo sviluppo dei fatti, può anche dirsi che è prevista in generale l'opportunità che sia mantenuta o anche accentuata la prevalenza delle entrate tributarie nella copertura delle spese pubbliche. Non manca chi ritiene probabile una espansione delle entrate patrimoniali, come conseguenza di nazionalizzazioni di servizi pubblici e di grandi industrie, di assunzione da parte dello Stato di nuove partecipazioni industriali e così via. Tutto questo aumenterebbe il patrimonio mobiliare dello Stato e potrebbe aumentare le entrate che lo Stato ricava direttamente dalla gestione del proprio patrimonio. Ma secondo altri anche una larga politica di nazionalizzazione non potrebbe diminuire sensibilmente l'attuale preponderanza delle entrate tributarie.

Una espansione delle entrate creditizie, e cioè del finanziamento delle spese mediante il debito pubblico per stimolare l'attività economica durante le depressioni e per una politica sistematica di attenuazione delle fluttuazioni cicliche (periodi di espansione e di crisi) non ha trovato in generale molto favore tra gli interrogati. Si veda però la difesa che di questo tipo di politica finanziaria ha fatto il prof. V. Dominedò nel suo interrogatorio; tutta la questione è trattata più ampiamente indietro (Cap. II, par. 6).

§ 6 — *Fini fiscali ed extrafiscali delle imposte.*

Come si è già accennato (Cap. I, par. 4), è andata ormai attenuandosi sensibilmente la contrapposizione che è stata un tempo usuale negli studi finanziari tra imposte con fini puramente fiscali e imposte con fini extrafiscali; tra imposte aventi come unico obiettivo e risultato di procurare una entrata all'erario e imposte usate invece come strumenti di politica economica e sociale, e in primo luogo, di redistribuzione della ricchezza. Si è sempre più ampiamente riconosciuto che l'attività finanziaria importa sempre sottrazione di ricchezza da certi impieghi e destinazione ad altri impieghi, alterazioni più o meno dirette e rilevanti dei prezzi, prelievi dai contribuenti cui corrispondono benefici che stanno in vario rapporto con i prelievi. Di conseguenza certi contribuenti e

certe situazioni economiche sono favorite, o in assoluto o relativamente ad altri contribuenti e situazioni.

Per questi motivi il problema che la nostra Commissione ha posto (questionario n. 7 della Sottocomm. per la Finanza, domanda 2) non è stato se all'imposta dovesse assegnarsi una funzione redistributiva ma se questa funzione potesse o dovesse essere una funzione specifica o diretta, una redistribuzione cioè perseguita con più immediatezza e più consapevolezza della redistribuzione che è inerente ad ogni sistema fiscale.

In particolare si è chiesto se lo strumento fiscale potesse avere un impiego diretto nell'attuazione di ampie riforme economiche e sociali. Quest'ultimo problema fu particolarmente suggerito dalla sottocommissione per l'Agricoltura che desiderava elementi sul possibile contributo degli strumenti fiscali nella redistribuzione e nel frazionamento della proprietà fondiaria, e li desiderava sopratutto perchè è convinzione diffusa tra gli studiosi delle vicende della nostra agricoltura, che la vasta trasformazione della proprietà fondiaria verificatasi in Italia dopo la guerra 1914-1918, con l'ascesa di gran numero di contadini alla condizione di proprietari, sia dovuta, in parte rilevente, alla pressione esercitata sulla proprietà fondiaria dall'imposta straordinaria sul patrimonio del 1920.

Le risposte ricevute ammettono in generale che, in qualche misura, ogni sistema fiscale esercita una azione redistributrice della ricchezza e del reddito. Le opinioni sono invece divise per quanto riguarda l'opportunità che queste azioni redistributrici siano svolte di proposito (per esempio con imposte successorie, patrimoniali o sul reddito fortemente progressive; con imposte straordinarie o ordinarie sugli incrementi patrimoniali). La maggior parte delle risposte sono in linea di massima contrarie (si veda però, negli interrogatori, la risposta nettamente favorevole del prof. S. Scoca) o quanto meno raccomandano cautela per due ordini di motivi. Vi è un motivo tecnico: la difficoltà di perseguire efficacemente i fini redistributivi e le grandi riforme economiche e sociali con lo strumento fiscale, la cui azione è prevedibile soltanto entro certi limiti, data la difficoltà di anticipare con esattezza molte delle ripercussioni economiche delle imposte. Per di più l'esperienza mostra che l'azione di imposte che si propongono fini ampiamente redistributivi trova un limite nel costo di amministrazione generalmente molto più alto per le imposte dirette fortemente progressive che non per altri tipi di imposta. Vi è un motivo psicologico, sottolineato in parecchie delle risposte ricevute: un sistema tribu-

tario che si indirizzi direttamente alla revisione di certe posizioni economiche si presta ad essere interpretato dai contribuenti come uno strumento punitivo e a creare o perpetuare reazioni e diffidenze contro la legge e l'amministrazione tributaria, che, dati sopratutto la tradizione e l'ambiente italiano, è necessario evitare con ogni cura.

Specialmente negli ambienti più disposti a profonde trasformazioni economiche e sociali, un largo impiego degli strumenti fiscali è guardato con diffidenza, ritenendosi tali strumenti insufficienti ad operare effettivamente le trasformazioni desiderate, alle quali ci si vuole accingere per vie più dirette che non quelle fiscali (si veda l'interrogatorio Pesenti).

Tale diffidenza è forse eccessiva poichè non si può escludere che certe misure fiscali possano avere profondi effetti sulla struttura economica e sociale. Sono per esempio frequenti i casi di ampi contributi portati dall'alta tassazione del reddito e delle successioni al frazionamento della proprietà, sopratutto fondiaria; alla liquidazione di grandi patrimoni familiari; e, anche in conseguenza di questi fatti, alla pratica eliminazione della classe politica che nell'800 fondava in buona parte sulle disponibilità economiche la propria prevalenza nella partecipazione alla vita dello Stato. Ai fini redistributivi è sopratutto opportuna la combinazione della politica dell'entrata con la politica della spesa, sviluppando i servizi che vanno a prevalente beneficio dei più poveri e ponendone il carico prevalentemente sui più ricchi. In questo modo è effettivamente possibile – ed esistono anche di questo molti esempi probanti – effettuare larghi trasferimenti di reddito reale (cioè di beni e di servizi godibili) dai più ricchi ai più poveri.

È invece vero che le trasformazioni attuate mediante gli strumenti fiscali devono avere, in generale, una maggiore gradualità di quelle attuate direttamente e che quindi la scelta di tali strumenti può essere opportuna solo se si sia deciso in favore di riforme graduali e contro trasformazioni rapide. Ed è anche vero che una accentuata azione fiscale redistributrice non può restare al margine di un sistema economico, senza investirne i motivi essenziali. Chi, ad esempio, voglia la conservazione di un sistema nel quale il movente del profitto individuale abbia una funzione molto larga o preminente nel determinare l'indirizzo della produzione, il volume e la distribuzione del risparmio e degli investimenti, non deve illudersi che questo sistema possa sopportare, fuori di limiti piuttosto ristretti, l'azione di imposte redistributrici. Intaccando il

profitto e diminuendo gli incentivi a risparmiare e ad affrontare i rischi di nuove iniziative, in un sistema capitalistico è inevitabile uno di questi due risultati - o i due insieme - : una riduzione del reddito nazionale ; oppure un largo trasferimento delle funzioni dell'imprenditore dai privati, che non trovano più conveniente assumerle, ad enti pubblici, in varie forme spesso mascherate. La storia del protezionismo, delle economie di privilegio (consorzi, monopoli, ecc.), dei salvataggi industriali, è, in Italia e fuori, anche la storia della rinuncia degli imprenditori a svolgere le proprie funzioni, perchè la convenienza ne è ridotta o annullata per i gravami fiscali. Così l'azione fiscale, ben lungi dal limitarsi a modificare i risultati del sistema economico al quale si applica, ne muta profondamente la struttura e i motivi.

§ 7. — *Principali categorie di tributi nella finanza italiana.*

Prima di accennare ai risultati della nostra inchiesta sui rapporti fra tributi diretti ed indiretti, diamo qualche cenno sulla parte che nel nostro sistema tributario hanno avuto ed hanno le principali categorie di tributi.

Nel complesso delle entrate effettive dello Stato (cioè nel complesso delle entrate, al netto di quelle derivanti da accensioni di debiti) le entrate tributarie sono di gran lunga la parte prevalente. La loro percentuale al totale in esercizi normali rappresentava intorno all'85 % : così nel 1913-14 e nel 1929-30, e si scostava generalmente assai poco da tale cifra anche in esercizi assai perturbati. Il resto spettava ai redditi del patrimonio dello Stato ai proventi dei servizi pubblici, ai rimborsi e concorsi nelle spese e a entrate diverse di varia natura.

Nei nostri documenti finanziari le entrate tributarie sono raggruppate in quattro principali gruppi : imposte dirette ; tasse e imposte indirette sullo scambio della ricchezza ; dogane ed imposte indirette di consumo ; monopoli e lotto.

Il primo gruppo comprende le tradizionali imposte dirette reali (fondiaria, fabbricati, ricchezza mobile) alle quali si sono aggiunte dopo la guerra 1914-18 l'imposta complementare sul reddito, l'imposta sui celibi (ora soppressa), l'imposta sui frutti dei titoli, l'imposta ordinaria sul patrimonio ed altre minori. Comprende inoltre negli esercizi nei quali sono state in riscossione, le imposte dirette straordinarie (imposta straordinaria sul patrimonio dopo il 1920,

imposta sui sopraprofitti di guerra durante e dopo ciascuna delle due guerre mondiali, imposte straordinarie patrimoniali del periodo 1936-38).

Le tasse ed imposte sugli scambi della ricchezza comprendono un gruppo di imposte piuttosto eterogeneo: si va dalle imposte sulle successioni, che sono imposte patrimoniali differite e quindi hanno un significato economico identico a quello delle imposte dirette, alle imposte sullo scambio e, adesso, sull'entrata, che sono almeno in taluni aspetti e casi affini alle imposte di consumo. È quindi di non semplice interpretazione il peso di questo gruppo di imposte nel rapporto complessivo tra imposte dirette ed indirette.

Nel gruppo delle imposte indirette di consumo prevalgono quelle prelevate col metodo dei dazi doganali e delle imposte di fabbricazione, per le quali i generi di maggior gettito sono gli spiriti e lo zucchero.

Infine i principali monopoli sono, come è noto, quelli del tabacco e del sale. Sul complesso delle entrate dai monopoli e dal lotto, il lotto rappresenta nei vari esercizi dal 10 al 12 %.

Salvo qualche eccezione negli anni nei quali fu molto elevato il gettito delle imposte straordinarie, e quindi quello complessivo delle imposte dirette, la proporzione nella quale le varie categorie di entrate partecipava al totale è notevolmente costante. Nel 1913-14 le imposte dirette (aggiungendo al loro gettito quello delle imposte di successione e di manomorta) rappresentavano il 31,50 % delle entrate tributarie; le imposte sullo scambio della ricchezza poco più del 14 %; le dogane e imposte di consumo il 32 %; i monopoli e il lotto il 22,50 %

Nel 1929-30, ultimo esercizio del periodo tra le due guerre che può considerarsi normale, essendo poi sopravvenuta la grande crisi subito seguita dall'inizio della finanza di guerra, tali percentuali erano pressochè inalterate: le imposte dirette a poco meno del 31 %; le imposte sullo scambio della ricchezza al 18 %; le imposte di consumo al 31 %; i monopoli e il lotto a poco più del 20 %. L'unica variazione sensibile, l'aumento della parte delle imposte sullo scambio della ricchezza era d'altronde dovuto alla introduzione della tassa di bollo sugli scambi, che funzionava in parte come imposta di consumo, cosicché si aveva per questa via un compenso alla leggera diminuzione segnata dalle forme tradizionali di tale imposizione (dogane, monopoli, ecc.).

Secondo i dati provvisori dell'ultimo esercizio (1945-46) tali proporzioni risultano invece molto alterate. Le imposte dirette sono

scese al 20 % (malgrado al loro gettito contribuiscano imposte straordinarie, per 2487 milioni su un totale di 27139 milioni); le imposte sullo scambio della ricchezza sono salite al 46 %; le imposte sui consumi sono scese al 6 % e i monopoli e lotto sono saliti al 28 % (si vedano dati più analitici nell'allegato 1).

§ 8. — *Rapporto tra imposte dirette ed indirette.*

La Commissione ha posto il quesito, se, superata la situazione attuale i cui elementi di anormalità non hanno bisogno di essere descritti, si debba ritornare nella distribuzione del carico tributario tra imposte dirette e indirette a un rapporto analogo a quello prebellico (inteso come quello che può considerarsi normale nel periodo dal 1913-14 al 1929-30) o se esso debba modificarsi e come e con che conseguenze sul complessivo riparto del carico tributario tra categorie di contribuenti.

Uno dei più notevoli risultati emersi dalle risposte è la diffusa svalutazione della tradizionale, netta antitesi tra effetti delle imposte dirette e delle imposte indirette sulla distribuzione del carico fiscale: in questo senso si vedano specialmente gli interrogatori Pesenti e Scoca e anche, sia pure in senso alquanto diverso, la monografia Griziotti.

È nota la posizione tradizionale, caratteristica dei movimenti di riforma sociale nella seconda metà del secolo scorso e nei primi decenni di questo. Si osserva che le imposte dirette si commisurano in generale al reddito o al patrimonio del contribuente e il loro peso è quindi proporzionale alla ricchezza del contribuente o, addirittura, cresce più che proporzionalmente col crescere di questo, quando esse siano applicate con aliquote progressive. I ricchi pagano, in proporzione al reddito, quanto o più dei poveri.

Le imposte indirette (e ci si riferisce in questo caso prevalentemente ai vari tipi delle imposte di consumo) colpiscono invece manifestazioni di consumo e per assicurarsi un largo gettito devono sfruttare generi di uso molto comune: generi, cioè, (si pensi ad esempio, al sale, o al grano e suoi derivati) che entrano in una misura proporzionalmente maggiore nei bilanci dei più poveri rispetto a quelli dei più ricchi. Infatti questi ultimi offrono più abbondanti margini per beni di lusso, di cultura, ecc. Di conseguenza le imposte di consumo prelevano, nei bilanci dei più poveri somme abbastanza vicine in valore assoluto, a quelle prelevate dai più ric-

chi, e quindi sensibilmente più elevate se rapportate al reddito. Mentre, dunque, le imposte dirette sarebbero proporzionali al reddito o progressive col crescere del reddito, le imposte indirette sarebbero progressive alla rovescia, cioè graverebbero proporzionalmente di più i redditi più bassi.

In realtà, a parte minori riserve che sono state fatte contro questa netta contrapposizione tra i due tipi di imposte, sta il fatto che sono scarsamente possibili conoscenze precise intorno agli effetti ultimi di un sistema tributario e di singoli gruppi di imposte, cioè alle variazioni complessive dei prezzi, e in particolare dei redditi, da ricondursi all'esistenza di date imposte (e delle spese pubbliche correlative) in un dato ambiente economico. Non si è quindi in grado di dire, se, quando un sistema tributario sia consolidato da un certo decorso di tempo, la prevalenza delle imposte indirette e la progressività a rovescio nella ripartizione del carico tributario non siano compensate dall'esistenza di prezzi più favorevoli ai più poveri (per esempio di salari più alti) di quelli che si avrebbero se al posto delle indirette ci fossero state delle imposte dirette e una distribuzione proporzionale o progressiva del carico tributario. In conclusione la bontà di un sistema tributario, dal punto di vista dell'equa distribuzione dei carichi non si misura necessariamente dall'alta percentuale in esso riservata alle imposte dirette. Anche un sistema in cui un alta quota del gettito sia dovuta alle imposte indirette può essere un buon sistema tributario sopratutto se la politica della spesa pubblica favorisce le classi più povere, fornendo prevalentemente ad esse i benefici dei servizi pubblici (per esempio scolastici, sanitari, assicurativi). Con la maggiore partecipazione delle classi più povere ai benefici della spesa pubblica ci si può infatti garantire contro l'eventualità che anche gli effetti ultimi delle imposte indirette non siano equi nei riguardi dei più poveri.

Quando le imposte indirette siano ordinate in modo da consentire una corretta distribuzione del carico tributario la loro funzione nel sistema tributario si può presentare molto opportuna sia per la semplicità con cui possono applicarsi, sia per i rapporti di integrazione che possono istituirsi tra esse e le imposte dirette. Infatti la coesistenza di imposte di struttura assai diversa come appunto le dirette e le indirette, sembra condizione perchè si attui un qualche compenso tra le evasioni e le deficienze di accertamento nelle quali si può incorrere nei singoli settori del sistema tributario. Se si avesse un unico tipo di imposte, che for-

nisse tutto il gettito tributario, le conseguenze degli errori sarebbero molto più gravi che avendone parecchi tipi, ognuno dei quali dà solo una frazione del gettito: nel primo caso, chi evade, per esempio, alle imposte sul reddito sfuggirebbe del tutto al dovere tributario; nel secondo vi sfugge solo in parte, e per un'altra parte è colpito dalla imposte, per esempio sui suoi consumi o sui trasferimenti di ricchezza che opera.

§ 9. — *Una politica di sgravi di imposte indirette.*

Se, come si è detto, sono incerti gli effetti ultimi di un sistema di imposte, è però noto che gli effetti dell'introduzione o dell'abolizione di qualunque imposta richiedono un certo tempo per svolgersi pienamente e che quindi per quel tempo i contribuenti danneggiati in via diretta dall'imposta non avranno benefici indiretti pienamente compensativi. Per esempio l'operaio subirà immediatamente l'effetto dannoso di un aumento del dazio sul grano, ma solo alla lunga avrà, se, mai lo avrà, un compenso mediante un aumento del proprio salario o per altra via indiretta. È quindi esatto che diminuzioni delle imposte sui consumi più diffusi ed aumenti delle imposte sui redditi più elevati apportano per un certo tempo un beneficio ai più poveri e viceversa.

Da questo punto di vista il sistema tributario italiano, con la prevalenza che in esso hanno avuto, fin dalla sua formazione le imposte indirette e con la larga parte che tra queste hanno avuto le imposte su generi di largo e necessario consumo (grano, sale, zucchero ecc.) presenta indubbiamente prospettive molto favorevoli per una politica di graduali sgravi tributari a favore dei consumi popolari, capace di tradursi in un effettivo miglioramento del reddito reale delle classi più povere.

Una tale politica è generalmente auspicata nelle risposte raccolte dalla nostra Commissione. Tuttavia le dichiarazioni in questo senso sono spesso accompagnate dalla considerazione che le circostanze attuali e del futuro non molto lontano non si prestano ad effettuare un sensibile spostamento dell'onere tributario dalle imposte indirette alle imposte dirette. Si osserva infatti che il largo ricorso alle imposte dirette è proprio delle economie ricche nelle quali il reddito medio è elevato, ed elevato è il numero di persone con un reddito cospicuo, alle quali tali imposte possono applicarsi con

un rendimento tale da giustificare i costi amministrativi e gli attriti in sede di accertamento e riscossione che esse sempre comportano. A questo proposito la Commissione coglie l'occasione per raccomandare che il costo di amministrazione delle singole imposte o gruppi di imposte e il suo rapporto col ricavo formi oggetto di accurate e sistematiche analisi. D'altronde nelle imposte dirette minimi imponibili alquanto elevati sono – anche prima che un esigenza tecnica – una esigenza politica fortemente sentita, cosicchè un sistema ben costruito di imposte dirette rischia di lasciar fuori, in un paese a basso reddito medio, buona parte del reddito nazionale e di mancare quindi della base necessaria per raggiungere un gettito cospicuo. Invece le imposte indirette sui consumi possono essere congegnate in modo da applicarsi, con attriti e costi amministrativi limitati, alla generalità dei contribuenti, ricchi e poveri che siano. Questa caratteristica, ove si prescinda dalla possibilità che l'onere delle imposte indirette sia dal consumatore trasferito ad altri soggetti (produttori delle merci consumate, datori di lavoro, proprietari di capitali ecc.) si presta a obiezioni dal punto di vista distributivo. Ma è d'altra parte la ragione per la quale le imposte indirette (e proprio quelle sui generi di largo consumo) sono uno strumento indispensabile nella finanza dei paesi poveri. Per questi potrebbe essere un tentativo inutile e costoso cercare di fondare il sistema tributario prevalentemente sulle imposte dirette. Può invece essere assai più opportuno da una parte cercare di ridurre l'area delle imposte indirette tanto quanto è consentito da una razionale espansione delle imposte dirette; dall'altra cercare di organizzare le imposte indirette in modo da ridurne i difetti distributivi.

In conclusione sembra chiaro che nel nostro paese e nei prossimi anni una politica diretta a sostenere il reddito reale delle classi più povere mediante sgravi di imposte indirette sui consumi più diffusi sarà senz'altro possibile se avrà il suo presupposto in una riduzione delle spese pubbliche. Ma se vorrà invece trovare tale presupposto in un aggravio delle imposte dirette sarà possibile – oltre limiti piuttosto modesti – soltanto a patto che il reddito medio e in genere le condizioni economiche del paese migliorino sensibilmente non solo rispetto al livello attuale, ma anche rispetto al periodo tra le due guerre. Altrimenti un deciso sgravio di imposte indirette provocherebbe inasprimenti delle imposte dirette che in parte rimarrebbero sulla carta (o per accentuarsi delle evasioni, o per vero e proprio difetto di materia imponibile) e per il resto in grau parte si tradurrebbero in aumento delle imposte dirette pagate dai

contribuenti piccoli e medi i quali anzichè essere sollevati dal peso delle imposte indirette finirebbero per subirne l'equivalente, in una forma più fastidiosa.

Quella che è invece senz'altro possibile e opportuna è una politica che, oltre a dedicare a sgravi delle imposte indirette i margini che potranno sorgere dalla riduzione delle spese antieconomiche dell'apparato statale, provveda a un miglioramento tecnico delle imposte indirette, rendendone l'amministrazione meno costosa o gravosa; cercando di spostare il loro onere dai consumi che hanno parte maggiore nei bilanci dei più poveri, ad altri consumi; ed anche cercando di passare da imposte su singoli consumi, che sono per necessità imposte su consumi popolari, a imposte generali sul consumo (al quale tipo si possono avvicinare le imposte sugli scambi o sull'entrata) che seguono più da vicino le condizioni economiche del contribuente. In questo senso si veda specialmente l'interrogatorio Borgatta che accentua la necessità di un preliminare ritorno dell'imposizione dei consumi, dal livello assai basso al quale è sceso durante la guerra, al livello prebellico e a non meno del 50 % delle entrate tributarie totali. Va però osservato che la ripresa delle imposte di consumo è ormai in atto: i dati per i primi sette mesi dell'esercizio in corso indicano che il gettito dei monopoli, dogane, imposte di consumo, rappresenta il 34 % del gettito tributario totale. Se a questo si aggiunge l'imposta sull'entrata che rappresenta il 33 % dell'entrata tributaria complessiva, e che in parte funziona come una vera imposta di consumo, la percentuale indicata dal Borgatta si può considerare già raggiunta.

### § 10. — *Conclusioni sulle premesse della nostra inchiesta sul sistema tributario.*

Da quanto precede risulta che le considerazioni sulla struttura delle nostre imposte dirette ed indirette, contenute nelle risposte da noi vagliate e qui di seguito riassunte, sono ispirate alle seguenti premesse generali.

In primo luogo si ragiona come se debba finire col ristabilirsi il rapporto tra tributi e reddito nazionale che si ebbe negli anni normali del periodo tra le due guerre, e comunque come se le variazioni di tale rapporto non siano per essere tanto ampie da impedire di riferirsi al sistema tributario prebellico come base di discussione.

In secondo luogo si ritiene opportuno che l'uso delle imposte,

a fini redistributivi e di riforma sociale sia piuttosto cauto, e a questo criterio ci si ispira nel considerare la struttura del sistema tributario e delle singole imposte.

In terzo luogo si prevede una relativa costanza del rapporto prebellico tra imposte dirette ed imposte indirette, con tendenza però all'aumento della parte delle dirette, compatibilmente con la riduzione delle spese pubbliche e con lo sviluppo del reddito nazionale.

Queste premesse non sono, naturalmente, comuni a tutti coloro che ci hanno risposto, ma sembra tuttavia che rappresentino abbastanza bene l'opinione media sulle linee generali nelle quali vanno inquadrate le singole osservazioni e proposte.

## Le imposte dirette

§ 11. — *Il sistema delle imposte dirette.*

Il sistema delle imposte dirette erariali è costituito attualmente in Italia — trascurando alcuni tributi minori — da quattro imposte reali sul reddito, un'imposta personale sul reddito, una imposta reale sul patrimonio. Ogni reddito secondo la sua natura è sottoposto a una delle imposte reali : imposta sul reddito dei terreni, imposta sul reddito dei fabbricati, imposta sul reddito di ricchezza mobile, imposta sul reddito agrario. Questa ultima si può considerare ormai autonoma, per metodi di accertamento e misura di aliquote, rispetto al ceppo della ricchezza mobile che l'ha originata. Le quattro imposte reali prescindono dal considerare le condizioni personali dal percettore del reddito, fuorchè per alcune disposizioni di non grande importanza come i minimi esenti, assai modesti, per le categorie *B* e *C* della ricchezza mobile. Perciò appunto questa prima fase della tassazione del reddito è detta reale. Siamo di fronte, infatti, per riprendere una nota espressione, a una « tassazione disgiunta di cose » : il fondo, il fabbricato, l'azienda ecc. sono colpiti singolarmente in quanto producono un reddito, senza ricostruire la situazione economica complessiva dei loro possessori. Alla fase reale segue la fase personale (imposta complementare progressiva sul reddito) in cui non vengono più tassati i redditi di singoli cespiti, ma il reddito globale di ogni persona fisica, in quanto superi il minimo imponibile. Si tiene anche conto dei carichi di famiglia e di passività ed oneri (come ad esempio le spese di assicurazione) non computati agli effetti delle imposte reali.

Le aliquote delle imposte reali sono calcolate in modo che i redditi di puro capitale (ad esempio interessi di un mutuo) paghino più dei redditi misti di capitale e lavoro (redditi di impresa) e questi più dei redditi di lavoro (distinti a loro volta in redditi professionali e in redditi fissi: stipendi, salari, ecc.). La discriminazione è nata con l'imposta di ricchezza mobile: attualmente, in ricchezza mobile la categoria *A* (redditi di puro capitale) paga il 30 %, la cat. *B* (redditi misti) il 26 %, la cat. $C_1$ (redditi professionali) il 16 %, la cat. $C_2$ l'8 % (impiegati) e il 4 % (operai).

Questa differenziazione di aliquote non esiste nell'imposta personale, nella quale il reddito globale è sottoposto allo stesso trattamento, qualunque sia la parte che in esso hanno i redditi di lavoro e quelli di capitale o misti. Ma la si può considerare approssimativamente surrogata dall'esistenza dell'imposta ordinaria sul patrimonio, che costituisce appunto un onere supplementare sui redditi di puro capitale e sui redditi misti. Questa surrogazione è però imperfetta perchè l'imposta ordinaria sul patrimonio, anzichè personale come la complementare, è anch'essa reale, e cioè colpisce distintamente singoli cespiti e non il patrimonio complessivo del contribuente.

### § 12. — *Caratteristiche fondamentali del nostro sistema di imposte dirette.*

Le caratteristiche fondamentali del sistema descritto sono le seguenti:

1) peso prevalente delle imposte reali rispetto alle personali. In conseguenza, poichè la progressività non trova praticamente applicazione (salvo qualche eccezione di limitata portata) nelle imposte reali, nelle quali d'altronde non potrebbe trovare normalmente una giustificazione logica, la maggior parte del gettito delle imposte dirette è dato da imposte proporzionali: il 92 % nel 1941-42, contro l'8 % per imposte progressive. Nel 1945-46 l'imposta complementare e quella sui celibi hanno dato 2399 milioni, cioè il 10 % del totale delle imposte dirette permanenti (al netto delle addizionali); ma va considerato che quasi la metà, e cioè 1172 milioni, derivano da riscossioni di imposta complementare per ritenuta, e cioè secondo aliquota proporzionale;

2) largo impiego dell'accertamento catastale, cioè della valutazione obiettiva dei redditi ordinari e della applicazione automatica di tali valori alle unità imponibili, anzichè della valutazione analitica

dei redditi effettivi, in contraddittorio coi singoli contribuenti. Nella imposta sul reddito dei terreni il sistema ha una tradizione che risale al '700. Con la riforma del 1939 è stato esteso a buona parte dei redditi dell'impresa agraria (esclusi cioè, quelli degli affittuari) e ai redditi dei fabbricati, per i quali però il sistema catastale non è ancora in atto per quanto in stadio di avanzata predisposizione. Sistemi che obbediscono in parte alla stessa logica del sistema catastale sono applicati anche nell'imposta di ricchezza mobile. In tutto il settore dell'imprese industriali e commerciali in forma non azionaria, data la mancanza di documenti contabili sui quali si possa fare affidamento e la mancanza dell'obbligo per il contribuente di fornire una dichiarazione analitica di tutti gli elementi di guadagno e di spesa, si finisce di fatto con l'accertare redditi medi anzichè i redditi effettivamente realizzati dalle singole imprese. Il procedimento consiste nel valutare l'importanza dell'impresa in base, di solito, a un accertamento più o meno diretto dal giro degli affari, ma talvolta anche ad altri indici esteriori (operai occupati, strumenti installati ecc.) e nell'attribuire alle singole imprese il reddito corrispondente in media alle imprese delle stesse dimensioni ed importanza. Come si è detto, il sistema obbedisce alla stessa logica del catasto (distribuzione della unità imponibile in classi e applicazione ad ognuna di un reddito medio della propria classe), ma non è disciplinato con la meticolosa precisione e oggettività con cui si attua l'accertamento catastale, e fa sempre salva almeno la possibilità di tassare il reddito effettivo quando esso sia noto e risulti che si scosta sensibilmente dal medio;

3) larga applicazione dell'accertamento e della riscossione alla fonte che è resa possibile dal predominante carattere reale. Molti redditi sono cioè colpiti presso coloro che li pagano (società, imprenditori ecc.) anzichè presso coloro che li percepiscono (obbligazionisti, azionisti, salariati, ecc.), salvo la rivalsa dei primi sui secondi. In questo modo il fisco anzichè a una moltitudine di soggetti si rivolge a relativamente pochi enti od imprese. Il sistema offre enormi vantaggi amministrativi per sicurezza e facilità di accertamento e di riscossione, ed è diffusa opinione che alla sua larga applicazione sia dovuta in parte notevole l'eccezionale fortuna dell'imposta sul reddito inglese.

Il sistema può in realtà applicarsi anche a imposte personali (e l'*income tax* inglese ne è un esempio) ma in modo assai meno semplice. In questo caso si può infatti stabilire che chi paga il reddito, indipendentemente da considerazioni di minimo imponibile o di carichi di famiglia, trattenga l'aliquota dell'imposta, se questa è proporzionale, o un'aliquota media, se è progressiva. Ma la trattenuta

può in questo caso funzionare soltanto da anticipo. Infatti coerentemente alla natura dell'imposta personale, l'ufficio dell'imposta deve in seguito valutare il reddito globale del contribuente (del quale i proventi che sono stati sottoposti alla ritenuta sono spesso soltanto una parte) e considerare diritti ad esenzioni di quote minime o a detrazioni per carichi di famiglia od altri titoli. Si perviene così alla liquidazione dell'imposta complessivamente dovuta (o all'accertamento del diritto all'esenzione) e su questa base si dispone il pagamento di un residuo di imposta oppure il rimborso di quanto pagato in più del dovuto, a seconda che l'imposta pagata per ritenuta sia inferiore o superiore a quella definitivamente liquidata.

Finchè si tratta di imposte personali che si applicano a un numero relativamente ristretto di contribuenti, il sistema funziona discretamente e dà vantaggi che sono ancora apprezzabili, se pur minori che non nel caso di imposte reali, in cui la riscossione alla fonte ha carattere definitivo. Ma se la base dell'imposta si allarga a un gran numero di contribuenti, i confronti tra riscossioni parziali e provvisorie e valutazioni definitive, nonchè le pratiche per i rimborsi o le riscossioni dei saldi, diventano talmente numerosi e intricati da rendere praticamente impossibile il funzionamento del sistema. Così in Inghilterra, quando in occasione della recente guerra si sono ridotti i minimi imponibili in modo da sottoporre all'*income tax* gran parte dei salariati, portando i contribuenti all'imposta ad oltre 10 milioni, il sistema tradizionale di tassazione alla fonte ha dovuto essere sostituito per i salariati con un altro che evita la necessità della posteriore liquidazione dell'imposta, ma a patto di complicazioni amministrative assai onerose per le imprese chiamate ad applicarlo, cosicchè si è molto perplessi sulla sua continuazione.

## § 13. — *Prospettive delle nostre imposte sul reddito.*

Le prospettive che si presentano per il nostro sistema delle imposte sul reddito sono, secondo i risultati della nostra inchiesta in sostanza tre.

La prima è la conservazione del sistema attuale, cioè di un gruppo di imposte reali e proporzionali che attuano una prima fase della tassazione del reddito, e alle quali si sovrappone una imposta personale e progressiva. Naturalmente in questo caso alle varie imposte si potrebbe apportare una serie di miglioramenti tecnici, alcuni dei quali si trovano indicati nella monografia Borgatta.

La seconda consiste nel mantenere le due fasi della tassazione, unificando però in una sola imposta le diverse imposte reali. Però perchè la riforma non avesse un puro valore formale occorrerebbe che le due fasi non fossero contraddistinte ancora dalla realità e dalla personalità, ma soltanto dalla proporzionalità e progressività, estendendosi anche all'imposta proporzionale di base i caratteri delle personalità. Si tratterebbe cioè di passare a un sistema analogo a quello inglese, in cui l'*income tax* si applica con aliquote proporzionali a tutti i redditi superiori al minimo imponibile, ma si hanno larghe detrazioni alla base per cui i redditi si tassano previa deduzione di una somma fissa cosicchè l'imposta proporzionale sui redditi tassati è in realtà progressiva sui redditi effettivi. È inoltre presa in considerazione la situazione famigliare che può dar diritto a maggiori minimi imponibili e detrazioni. La *surtax* completa la tassazione per i contribuenti con oltre 2000 sterline annue di reddito e si applica con aliquote progressive che giungono fino al 97.50 %.

La terza soluzione consisterebbe nel rinunciare anche a quel residuo di distinzione — che rimane nella seconda — tra due fasi di tassazione e colpire il reddito con un unica imposta personale e progressiva. È il sistema che ha avuto la sua espressione più tipica nella *Einkommensteuer* tedesca, alla quale però s'erano in seguito affiancate imposte autonome sui salari (*Lohnsteuer*) e sui redditi di capitale (*Kapitalertragsteuer*) per non perdere i vantaggi della riscossione alla fonte propri dei sistemi precedentemente descritti.

A prima vista la terza alternativa s'impone per la sua apparente semplicità e per la possibilità che sembra evidente di attuare con essa un massimo di giustizia distributiva avendosi un'unica imposta con la quale commisurare i prelievi all'entità del reddito e alle condizioni personali del contribuente. In realtà ad essa si oppongono alcune gravi obiezioni : una generale e altre derivanti della situazione italiana.

## § 14. — *Obiezioni all'imposta unica sul reddito.*

L'obiezione generale è che un'imposta unica progressiva elimina praticamente la possibilità dell'accertamento e della riscossione alla fonte. Abbiamo visto sopra che anche nel sistema inglese a due fasi l'enorme aumento del numero dei contribuenti ha reso quanto mai difficoltoso l'impiego della riscossione alla fonte. Eppure sussiste ancora una fascia di tassazione proporzionale, che consente di evitare in molti casi liquidazioni dell'imposta successive alla riscossione alla

fonte. Quando l'imposta fosse progressiva in tutto il campo dei redditi la riscossione alla fonte diverrebbe impossibile o inutile, perchè gli uffici dovrebbero liquidare nuovamente le imposte per tutti i contribuenti, con un costo amministrativo non minore che se la tassazione alla fonte non esistesse.

L'abbandono della tassazione alla fonte è molto grave se si pensa che tale abbandono comporta per ogni contribuente la necessità di una procedura di accertamento per via d'ufficio, con dichiarazioni, contestazioni, accordi, ricorsi, ecc. anche nei casi, di gran lunga prevalenti, di contribuenti che hanno un modesto reddito da un unica attività e che quindi potrebbero assolvere il loro debito tributario alla fonte con estrema facilità e con un minimo di costi amministrativi. Si pensi al caso degli impiegati e salariati che non hanno altra fonte di reddito che il loro lavoro.

Delle obiezioni peculiari alla situazione italiana la prima è ancora di carattere amministrativo. Un'imposta unica progressiva, come rende impossibile la tassazione alla fonte, così, priva di buona parte della sua utilità l'applicazione di metodi automatici come il catasto. Esporremo in seguito gli argomenti che sono emersi nella nostra inchiesta pro e contro il catasto. Anticipiamo qui il giudizio in linea di massima favorevole che può considerarsi prevalente e osserviamo che se si adottasse l'imposta unica progressiva sul reddito, il metodo catastale potrebbe anche permanere per la valutazione di certi redditi, ma scomparirebbe il suo principale vantaggio amministrativo, ossia l'eliminazione di una attività di accertamento rispetto ai singoli individui. Infatti se l'imposta è proporzionale e reale, la valutazione catastale si può senz'altro applicare alle singole unità censite. Se è progressiva e personale, occorre, se anche non si ritorna sulla valutazione, compiere l'accertamento individualmente per ogni contribuente, ad ognuno dovendosi applicare l'aliquota corrispondente al suo reddito e alle sue condizioni personali. Vedremo in seguito che la situazione italiana, con l'enorme numero di proprietari coltivatori, sconsiglia l'accertamento individuale del reddito fondiario anche in sede di imposte reali e proporzionali. Per le stesse ragioni si deve sconsigliare l'introduzione di un'imposta unica progressiva che renderebbe pur essa necessario l'accertamento individuale del reddito, nelle forme complesse richieste da un tributo personale, rispetto a molti milioni di contribuenti che non hanno alcuna tradizione ed esperienza di tali metodi di tassazione.

A questa obiezione si potrebbe rispondere che tutto sta nel fissare un minimo esente abbastanza elevato da escludere dalla imposi-

zione i minori contribuenti, alleggerendo così gli uffici di una gran parte del lavoro, ed evitando gli accertamenti rispetto ai contribuenti meno in grado di affrontarli.

Ma si andrebbe così incontro alla seconda obiezione che dalle condizioni italiane sorge contro un imposta unica sul reddito.

Si è detto più indietro che sono assai bassi il reddito medio e la concentrazione del reddito (cioè il numero dei contribuenti a reddito elevato e la porzione del reddito complessivo del paese ad essi spettante). Ne consegue che i minimi esenti abbastanza elevati che sarebbero necessari per evitare la tassazione dei minori contribuenti, lascerebbero fuori una parte cospicua del reddito complessivo e condurrebbero a una perdita di materia imponibile.

Di questa perdita il fisco non riuscirebbe a rivalersi sui maggiori contribuenti e sulla porzione del reddito del paese ad essi spettante — che come si è detto è piuttosto ridotta — neppure spingendo le aliquote dell'imposta sugli alti redditi ad aliquote proibitive.

Abbiamo riportato più indietro le statistiche sulla distribuzione dei redditi risultanti dall'imposta complementare. Da esse risulta che nei ruoli per il 1943 il 79% del reddito complessivamente accertato apparteneva a contribuenti con un reddito annuo di meno di L. 48.250; il 52% apparteneva a contribuenti con un reddito annuo di meno di L. 17.300. E queste percentuali sono probabilmente inferiori al vero.

Esisteva infatti certamente una larga evasione negli alti redditi per cui il valore assoluto — circa 4,1 miliardi — del reddito accertato ai contribuenti con più di L. 48.250 annue andava senza dubbio aumentato. Ma difficilmente poteva essere in realtà di tanto maggiore da compensare l'aggiunta che alla somma dei redditi inferiori va fatta:

*a*) dei redditi di cat. *D* (dipendenti statali) che non figurano in quelle statistiche e che avrebbero ingrossato, nella loro maggiore parte lo scaglione fino a 17.300 e nella quasi totalità lo scaglione fino a 48.250;

*b*) dei redditi inferiori a 17.300 (e rispettivamente a 48.250) lire che evadevano in tutto o in parte l'imposta;

*c*) dei redditi inferiori al minimo imponibile, che naturalmente non figurano nella statistica.

In conclusione si resta forse al di sotto del vero, affermando che intorno al 1940 il 60 % del nostro reddito nazionale andava a contribuenti con un reddito inferiore a 1.500 lire mensili, e più dell'80 % a contribuenti con un reddito inferiore a 4.000 lire mensili.

Gli elevati minimi imponibili necessari ad evitare la difficoltosa

amministrazione dell'imposta unica nei riguardi dei minori contribuenti sottrarrebbero quindi tanta materia imponibile che il gettito dell'imposta unica sarebbe molto inferiore, per quanto se ne forzassero le aliquote sui redditi più elevati, a quello raggiungibile con un sistema misto di imposte progressive e proporzionali. Il minor gettito non potrebbe essere compensato che da un aumento dell'imposizione indiretta. Questa soluzione è stata difesa davanti alla Commissione (si vedano l'interrogatorio e la monografia Griziotti) e meriterebbe certo di essere presa in buona considerazione, se ci si potesse valere di imposte di consumo a largo gettito, che avessero costi e difficoltà di amministrazione inferiori a quelli delle attuali imposte dirette reali; e che inoltre riguardassero consumi incidenti sui bilanci dei più ricchi almeno quanto su quelli dei più poveri, ad evitare che nella transizione dal sistema attuale al nuovo i redditieri più poveri fossero maggiormente gravati.

§ 15. – *Imposta unica e distribuzione del carico fiscale.*

Ritornando per un momento all'ipotesi di un'imposta unica progressiva a larga base e perciò a basso minimo imponibile, si deve aggiungere che le difficoltà amministrative di accertamento e di riscossione non sembrano neppure trovare un sufficiente compenso in una migliore distribuzione del carico fiscale raggiungibile in tale ipotesi. Infatti, sempre per le condizioni dell'ammontare e distribuzione del reddito del nostro paese, l'imposta unica dovrebbe applicarsi con un'aliquota abbastanza elevata sui redditi appena superiori al minimo imponibile. Altrimenti il suo gettito si ridurrebbe a livelli che probabilmente non giustificherebbero il suo costo. Ma d'altra parte sui redditi medi le aliquote non potrebbero essere molto elevate. Si avrebbe così una fascia nella quale la progressione delle aliquote sarebbe assai lenta : l'esistenza di questa fascia è d'altronde prevista esplicitamente nei lineamenti di un'imposta unica progressiva di cui nell'interrogatorio Scoca. Questa fascia comprenderebbe la grandissima maggioranza dei contribuenti e la maggior porzione dei redditi accertati. È allora evidente che la funzione della progressività sarebbe troppo modesta in questa zona per giustificare l'imponente sovrastruttura di un imposta progressiva a larga base. Per esemplificare ricordiamo che secondo le statistiche per il 1943 il 78,70 % degli accertamenti in complementare riguardavano contribuenti con reddito inferiore a 48.250 lire annue. Si istituivano cioè 1 milione e 275 mila accerta-

menti per graduare l'onere di imposta dall'1 % per redditi netti di 3.000 lire annue; all'1,61 % per redditi netti di 10.000 lire; al 2,12 % per redditi di 20.000 lire; al 3,05 % per redditi di 50.000 lire. Già da queste cifre risulta che la differenziazione tra i redditi minori e maggiori, ha un valore assoluto assai basso (2 %, su un campo di redditi assai vasto). Ma anche in valori relativi la differenziazione risulta appena sensibile quando a tali aliquote si aggiungono quelle delle imposte reali. Anche calcolando queste a un 8 % (inferiore in quasi tutti i casi alle aliquote effettive nel 1940 e di tutto il periodo tra le due guerre) gli effetti della complementare si riducono a differenziare l'onere complessivo delle imposte sul reddito da circa il 9 % per redditi di 3.000 lire, a circa il 12 % per redditi di 50.000 lire.

I risultati sembrano evidentemente sproporzionati alla mole di lavoro amministrativo necessario per ottenerli.

### § 16. — *Il sistema delle imposte sul reddito - Risultati della nostra inchiesta.*

Nell'escludere il passaggio da un sistema di imposte sul reddito ad un'imposta unica personale sul reddito, almeno finchè non mutino profondamente il volume e la composizione del nostro reddito nazionale, concorda la quasi totalità delle risposte pervenute alla Commissione, per quanto non manchino autorevoli eccezioni (interrogatorio Griziotti e Scoca).

Tra le altre due alternative possibili (prospettate nel par. 13) e cioè il perfezionamento del sistema attuale o il passaggio al sistema inglese (imposta progressiva sovrapposta ad un'unica imposta proporzionale) la differenza è più che altro di grado.

La differenza fra i due sistemi non sta nel fatto che in Italia si ha un insieme di imposte reali ed in Inghilterra un'unica imposta proporzionale che in realtà si fraziona in varie cedole, ognuna delle quali comprende una diversa categoria di redditi (fondiari, agrari, mobiliari, di lavoro); cosicchè, per questo rispetto la struttura non è molto diversa che in Italia dove alle varie cedole dell'*income tax* corrispondono in parte imposte autonome ed in parte le categorie dell'imposta di ricchezza mobile.

Le differenze sostanziali del sistema inglese rispetto a quello italiano derivano invece dal fatto che gli accertamenti a carico dello stesso contribuente per diverse cedole dell'*income tax* confluiscono nell'accertamento del reddito complessivo del contribuente, cosicchè

l'*income tax*, sia pure come somma degli accertamenti di diverse cedole, ha un carattere unitario e personale che consente una larga applicazione delle discriminazioni per carichi di famiglia e delle detrazioni alla base.

L'applicazione della *surtax* si riduce poi all'applicazione di una aliquota progressiva ad un reddito personale già accertato ai fini dell'*income tax*. Invece in Italia le imposte proporzionali hanno un carattere autonomo e reale e l'accertamento del reddito personale complessivo avviene solo in sede di imposta complementare.

Abbiamo detto che la differenza tra la prospettiva di un miglioramento dell'attuale sistema italiano e quello del passaggio al sistema inglese è una differenza di grado. Infatti, tutte quelle innovazioni che si introducessero nel nostro sistema attuale, (sviluppando in parte elementi già in esso contenuti) per tener conto di situazioni familiari, per elevare i minimi esenti e per concedere detrazioni ai redditi appena superiori al minimo, ci avvicinerebbero nella sostanza al sistema inglese. Questo, a differenza del sistema dell'imposta unica che è giudicato senz'altro inattuabile, è considerato con simpatia nella maggioranza delle risposte pervenute che sottolineano in generale l'opportunità che la nostra imposizione del reddito venga avviata lungo quella linea.

Tuttavia le risposte non mancano di rilevare che notevoli ostacoli si oppongono a introdurre rapidamente nelle nostre imposte sul reddito le caratteristiche più tipiche del sistema inglese: non solo, cioè, l'unità formale dell'imposizione proporzionale, in luogo della nostra attuale molteplicità di imposte, ma sopratutto l'estensione dall'imposta progressiva sul reddito all'imposta proporzionale di elementi di personalità come la considerazione dei carichi di famiglia e le detrazioni alla base.

Gli ostacoli sono, in parte, quelli che si oppongono all'introduzione dell'imposta unica progressiva sul reddito, e cioè il pericolo che detrazioni alla base e per carichi di famiglia ed innalzamento dei minimi imponibili possano compromettere il rendimento dell'imposizione del reddito.

Sono meno gravi gli ostacoli amministrativi, perchè il sistema di accertamento e di riscossione alla fonte che è incompatibile con l'imposta unica progressiva, può sussistere con un'imposizione a due fasi, di cui una proporzionale. Come si è accennato indietro, anche se in entrambe le fasi vi siano ampi elementi di personalità, l'accertamento alla fonte può essere impiegato con vantaggio nella fase proporzionale, sia pure con gravi difficoltà che l'esperienza inglese di guerra dimo-

stra, ma che potranno forse essere alquanto diminuite con opportuni espedienti.

Un'altra difficoltà nel passaggio dall'attuale sistema di imposte reali all'imposta proporzionale unica, sorge per l'esistenza dell'accertamento catastale, che è sensibilmente diverso nella logica e nei risultati dai metodi di accertamento usati per le altre categorie di reddito. Tuttavia non si tratta di una difficoltà insormontabile : il legislatore italiano ha già previsto, nell'ordinamento dell'imposta complementare, il cumulo di redditi catastali e di redditi accertati direttamente.

In conclusione, al processo di unificazione e personalizzazione delle attuali imposte reali si oppongono talune delle difficoltà che contrastano l'imposta unica sul reddito. Però tali difficoltà risultano meno sensibili nell'ipotesi del mantenimento della doppia fase di imposizione — reale e personale — sopratutto per il maggior campo che ha in questo caso l'accertamento alla fonte.

Comunque una politica diretta ad avvicinare il sistema delle nostre imposte dirette al sistema inglese, quale è largamente auspicata dalle risposte pervenute, dovrebbe tenere presente :

*a*) che la concessione di elevati minimi esenti e di sostanziali detrazioni per carichi di famiglia ecc. resta condizionata ad un elevamento del reddito medio ;

*b*) che è fondamentale per uno snello funzionamento del nuovo sistema che si riesca ad attuarvi su vasta scala e in modo soddisfacente l'accertamento alla fonte, soprattutto per i redditi di lavoro.

## § 17. — *La tassazione delle società : sistema attuale.*

Lo sviluppo degli enti collettivi, e in primo luogo delle società per azioni, nella vita economica moderna conferisce grande importanza alle questioni relative all'imposizione di tali enti, e particolarmente all'imposizione del loro reddito.

Nel sistema italiano attuale le società per azioni e altre categorie di enti sono tassati nella fase reale con le stesse norme che regolano la tassazione degli altri contribuenti. Soltanto la tecnica dell'accertamento è alquanto diversa : infatti, essendo gli enti tenuti ad avere un bilancio, questo documento, che non esiste o non viene preso in considerazione per gli altri contribuenti, costituisce la base del loro accertamento.

Per il resto, i redditi prodotti dalle società hanno lo stesso tratta-

mento di quelli prodotti dalle imprese individuali : una sola è la definizione del reddito imponibile, una sola l'aliquota applicabile.

L'accertamento del reddito a carico della società esclude la tassazione del socio per gli utili distribuiti e per la sua quota degli utili non distribuiti. È infatti sufficiente il pagamento da parte delle società perchè il reddito da queste prodotto assolva l'imposta sul reddito nella fase reale. Un'ulteriore imposizione effettuata al nome del socio rappresenterebbe una duplicazione di imposta, se rientrasse ancora nella fase reale. In questa, infatti, come si è già detto, tutti i redditi prodotti devono l'imposta una e una sola volta.

Si giustifica invece la tassazione a carico del socio nella fase personale, poichè questa costituisce un momento distinto dell'imposizione del reddito, nel quale i redditi che hanno già pagato l'imposta reale possono essere nuovamente tassati. Ma anche qui ogni reddito non può, a pena di duplicazioni, essere tassato che una sola volta. Se nella fase reale ragioni di comodità di accertamento fanno preferire la tassazione presso la società a quella presso il socio, in quella personale la logica di questo tipo di imposizione richiede invece che si tassi il socio e non la società.

## § 18. — *Imposizione speciale delle società.*

Notevoli correnti dottrinali sostengono però da tempo l'opportunità di una tassazione delle società diversa e maggiore di quella delle imprese individuali. Tali proposte sono riprese anche in talune risposte pervenute alla Commissione e si fondano in generale sulla tesi che la capacità contributiva degli enti collettivi è una cosa completamente diversa da quella delle persone fisiche che partecipano all'ente o, in altri termini, che gli enti collettivi rappresentano forze economiche che non sono eguali alla somma delle forze economiche che le compongono. Così si giustificherebbe l'imposizione delle società accanto e oltre a quella dei soci.

La Commissione rileva che il problema della tassazione delle società non ha avuto finora in Italia una discussione ampia e accurata, come la sua importanza meriterebbe. Lo scarso numero di risposte ricevute su questo punto lo conferma. La Commissione ritiene quindi di dover sottolineare l'opportunità di una attenta considerazione del problema.

Il sistema italiano di tassazione delle società, che abbiamo descritto sopra, ha certo grandi pregi di semplicità e di omogeneità.

Va tuttavia notato che gli ultimi decenni hanno visto diffondersi la tassazione speciale dei redditi delle società in paesi disparati come la Germania, gli Stati Uniti, il Giappone, l'Austria, la Cecoslovacchia, ai quali forse si aggiungerà in questo dopoguerra la Gran Bretagna con qualche trasformazione dell'imposta sui sovraprofitti di guerra. Tendenze legislative così diffuse consigliano di studiare con attenzione se si debba prevedere nel nostro sistema tributario, con carattere di permanenza, un onere maggiore per i redditi prodotti dalla società rispetto a quelli prodotti da imprese individuali. Se si rispondesse affermativamente alla questione, occorrerebbe studiare una razionale applicazione del principio — vuoi con imposte autonome, vuoi con una apposita disciplina delle imposte sul reddito e sul patrimonio. Infatti se si vuol fare un trattamento tributario differenziale alle società, è opportuno che esso non sia fatto senza una attenta valutazione delle sue ragioni e delle sue conseguenze. Importa soprattutto evitare che discriminazioni pro e contro le società non si sviluppino, come è avvenuto nella recente storia tributaria italiana, sotto la pressione di esigenze momentanee e senza una valutazione unitaria del problema.

Contro le società agiva l'imposta sui frutti dei titoli, ora soppressa, da quando essa cessò di essere un semplice strumento per ottenere la conversione al nome dei titoli al portatore. Questa funzione, che essa assolveva tassando i titoli al portatore e lasciando esenti quelli nominativi, venne meno con l'introduzione della nominatività obbligatoria dei titoli, che rendeva inutili gli stimoli fiscali alla nominatività. Continuando ad applicarsi ai titoli azionari resi obbligatoriamente nominativi, l'imposta sui frutti dei titoli attuò una vera e propria imposizione speciale degli utili distribuiti dalle società azionarie, gravati dall'imposta di ricchezza mobile e dall'imposta sui frutti dei titoli, mentre gli utili delle imprese individuali erano gravati dalla sola imposta di ricchezza mobile.

Non mancano viceversa esempi di trattamento tributario più favorevole per le società che per le imprese individuali: si veda quanto si dirà avanti sulla tassazione del reddito di lavoro degli imprenditori (v. par. 25) e sulla maggiore possibilità di compensare profitti e perdite di diversi esercizi per le società che non per le altre imprese.

§ 19. — *Ancora la tassazione delle società: reddito prodotto o reddito distribuito.*

Abbiamo visto come il nostro sistema si basi sulla tassazione, per le società come per le imprese individuali del reddito prodotto. È stato insistentemente proposto, nel corso degli ultimi decenni, di sostituire a questa base, per le società, il reddito da esse distribuito ai soci. Il sistema avrebbe il vantaggio indubbiamente notevole, di sostituire per le società a una base di tassazione come il reddito prodotto, incerta, perchè risultante dall'interpretazione del bilancio, sempre almeno in parte, arbitraria, una base più certa, poichè l'ammontare del reddito distribuito è più facilmente determinabile in modo obiettivo, sia che consista di soli dividendi, sia che a questi si aggiungano altri benefici, come azioni gratuite ecc.

Anche di fronte alla Commissione la tesi della tassazione del reddito distribuito ha trovato autorevoli difensori. Ad essa si è opposta da altri, più che la preoccupazione circa i risultati che potrebbe avere per il fisco il mutamento di base, la considerazione che tassare le società secondo il reddito distribuito, significherebbe far loro una posizione più favorevole in confronto alle imprese individuali.

È noto infatti che il nostro sistema di tassazione del reddito è largamente fondato sul principio dell'autonomia dei risultati economici dei singoli esercizi annuali. Se un'impresa guadagna 1000 in un anno e perde 1000 nel secondo, nel complesso dei due anni non fa nè guadagni nè perdite, ma tuttavia è integralmente tassata sulle 1000 che risulta guadagnare in uno degli esercizi considerato isolato. Questo criterio dell'autonomia degli esercizi, almeno nella estensione con cui è applicato in Italia, è certo difficilmente giustificabile. Comunque, finchè esso è mantenuto, le imprese individuali — tassate necessariamente secondo il reddito prodotto — non hanno possibilità di difesa, mentre alle società, qualora si adottasse per esse il sistema del reddito distribuito, sarebbe possibile sfuggirvi in parte, accantonando, come d'altronde è loro uso, parte del reddito guadagnato negli anni buoni per compensare la perdita negli anni cattivi. Così, nell'esempio precedente, una società distribuendo 600 nel primo anno e compensando gli altri 400 con la perdita del secondo anno, pagherebbe l'imposta su 600 anzichè su 1000 come accadrebbe alla impresa individuale, per quanto al pari di questa non realizzi nè profitti nè perdite nell'insieme dei due anni.

In conclusione la Commissione ritiene che il passaggio al sistema del reddito distribuito, a parte altre obiezioni, potrebbe essere consi-

derato soltanto quando fosse convenientemente temperato il criterio dell'autonomia degli esercizi fiscali: temperamento che, naturalmente, importerebbe una diminuzione del complesso dei redditi tassabili e per il quale quindi dovranno certo attendersi condizioni più propizie per le pubbliche finanze.

Taluni temperamenti esistono già nel nostro sistema tributario: così le disposizioni varie sui fondi di ammortamento e sui fondi ricostituzione impianti, che permettono in una certa misura il trasporto di utili da un esercizio ad altri. Esse si applicano in teoria tanto alle società che alle imprese individuali, ma per quest'ultime trovano in pratica scarsa applicazione poichè, come si dirà, l'imposta si applica per esse prevalentemente su valori medi sui quali le vicende delle singole imprese hanno scarsa rilevanza.

Comunque se anche alle imprese individuali potessero concretamente applicarsi le norme sugli ammortamenti, la loro posizione sarebbe sempre meno favorevole di quella delle società che fossero tassate secondo il reddito distribuito. Infatti la tassazione secondo il reddito distribuito lascerebbe le società pienamente libere di compensare profitti e perdite di differenti esercizi, mentre le norme sugli ammortamenti permettono tale compensazione soltanto entro limiti ben definiti.

Ne segue che i temperamenti al criterio dell'autonomia degli esercizi necessari perchè la tassazione del reddito distribuito non faccia alle società una posizione di privilegio, dovrebbero essere molto più larghi di quelli attualmente esistenti.

§ 20. — *Per la precisione degli accertamenti delle società.*

Come abbiamo detto, le opinioni raccolte dalla Commissione propendono per la conservazione del sistema attuale: tassazione in r.m. dei redditi prodotti dalle società al pari di quelli prodotti dalle imprese individuali, tassazione personale dei redditi percepiti dai soci. Diremo tra poco, trattando delle discriminazioni fra redditi di lavoro e redditi di capitale, di una proposta di differenziare l'aliquota nella r. m. tra società ed imprese individuali.

Qui aggiungeremo soltanto che alla Commissione risulta diffusa anche tra i sostenitori del mantenimento del sistema attuale, l'impressione che la tassazione in base a bilancio, se pure più precisa della tassazione nei confronti dei privati, sia tuttavia ancora suscettibile di una migliore applicazione al fine di approssimarsi

maggiormente ai redditi effettivi. Secondo autorevoli opinioni (si veda tra l'altro l'interrogatorio Fazzi) le deficienze nell'accertamento si avrebbero tanto per le grandi quanto per le piccole società, vuoi per le difficoltà di interpretazione dei risultati del bilancio, vuoi per la mancanza di quei frequenti controlli sulla contabilità delle società che dovrebbero garantire la rispondenza dei bilanci alle situazioni effettive.

L'una e l'altra difficoltà dovrebbero trovare un principio di superamento con l'istituzione recentemente decretata (d.l. 8 marzo 1945 n. 77) di un ruolo di verificatori contabili, designati a compiere le indagini necessarie a garantire agli uffici accertatori la conoscenza della effettiva situazione economica dei contribuenti tassati in base al bilancio.

Nelle risposte pervenute l'istituzione dei verificatori contabili, è giudicata con favore ed è considerata come un passo importante verso un più soddisfacente accertamento degli enti collettivi, fornendo all'amministrazione i sussidi di un personale altamente specializzato; e si confida che l'esperienza permetterà ulteriori miglioramenti.

Se le deficienze di accertamento riguardano indistintamente le grandi e le piccole società per azioni, le risposte pervenute alla nostra commissione segnalano come un settore nel quale gli accertamenti in base a bilancio sono particolarmente difficili e insoddisfacenti, quello delle società a tipo familiare e in generale quelle a piccolo numero di soci. In esse è naturalmente più facile l'accordo tra i soci per l'impiego di artifici contabili e l'occultamento degli utili. Taluno propone di ovviare a questa situazione dando agli uffici la facoltà di accertare l'imposta nei confronti delle piccole società prescindendo dai risultati del bilancio e ricorrendo ai sistemi di accertamento vigenti per i privati. Si propone anche di conglobare nel reddito di categoria *B* gli stipendi distribuiti agli azionisti maggiori, che, pur essendo spesso una distribuzione mascherata di utili, sono ora inclusi nella categoria *C* soggetta a una aliquota molto minore.

### § 21. — *Minimi esenti nelle imposte proporzionali sul reddito.*

Quanto si è detto sopra sulla struttura generale dell'imposizione diretta del reddito contiene già i risultati delle nostra inchiesta su taluni problemi particolari di tale imposizione. Così si

è già detto che per la fase proporzionale di tale imposizione l'opinione prevalente è per mantenere almeno temporaneamente il sistema attuale di una pluralità d'imposte reali. Compatibilmente con il miglioramento delle nostre condizioni economiche, e con la soluzione di taluni problemi di tecnica fiscale, è generalmente auspicata la graduale introduzione di elementi di personalità (minimi esenti, detrazioni alla base, ecc.). L'amministrazione finanziaria si è già messa su questa strada, a partire dalla riforma delle imposte dirette di cui al D. L. L. 19 ottobre 1944. Ma talvolta i provvedimenti sono stati troppo timidi ; altra volta sono stati più decisi, ma hanno lasciato una sensazione di scarsa organicità : ci si riferisce qui sopratutto a una serie di misure prese nel maggio-giugno 1946 per alleviare gli oneri tributari dei lavoratori e delle minori imprese.

Anche la fusione delle attuali imposte reali in un'unica imposta proporzionale con carattere decisamente personale sul tipo dell'*income tax* inglese trova, come s'è detto, notevole appoggio, ma si sottolinea, in generale, che questa riforma richiede da parte della finanza la possibilità di consentire minimi imponibili abbastanza elevati e una tassazione moderata dei redditi appena superiori al minimo imponibile.

A questo proposito va però avvertito che dall'interrogatorio Fazzi, risulta confermata la sensazione assai diffusa che, in notevole misura, l'addensarsi dei redditi accertati nella zona appena superiore al minimo imponibile è, sopratutto in ricchezza mobile, conseguenza dell'elevatezza delle aliquote. Gli uffici fiscali sono i primi a essere convinti dell'impossibilità di applicare, almeno in tempi normali, a redditi modesti le aliquote previste dalle leggi. Pertanto si accontentano di accertare in questi casi redditi alquanto inferiori al reale (ma naturalmente superiori al minimo imponibile) in modo da accordare in sede di valutazione del reddito quella mitigazione che non è possibile in sede di applicazione di aliquote, dato che queste sono fissate tassativamente dalla legge. Quanto sopra vale sopratutto per la cat. $B$ e $C_1$ dell'imposta di ricchezza mobile e cioè per i redditi industriali, commerciali e professionali. In queste condizioni un aumento anche notevole dei minimi imponibile difficilmente avrebbe risultati sfavorevoli per la finanza, in quanto i contribuenti accertati oggi appena sopra il minimo imponibile hanno molto spesso in realtà redditi superiori a tale minimo di tanto da renderli assoggettabili all'imposta anche se il minimo fosse sensibilmente aumentato. C'è piuttosto la preoccupazione che l'aumento del minimo, obbligando gli uffici ad accertare redditi più

vicini alla realtà, si traduca in un onere troppo pesante per i minori contribuenti, i quali pagherebbero elevate aliquote su redditi calcolati con assai minore longanimità. Risulta comunque da quanto s'è detto che un aumento dei minimi imponibili e una contemporanea riduzione delle aliquote, avrebbero probabilmente per conseguenza un aumento della massa dei redditi accertati tale da compensare, in tutto o in buona parte, gli effetti della diminuzione di aliquote. E la finanza ne ritrarrebbe il vantaggio di una maggiore serietà di accertamento e di una attenuazione dello stimolo all'evasione che è costituito dall'altezza delle aliquote.

§ 22. — *Struttura dell'imposta complementare.*

Anche per l'imposta personale progressiva – l'attuale complementare – l'esposizione precedente fissa la caratteristica essenziale: la base ristretta. Su questo punto vi è una concordia assai notevole nelle risposte pervenute che non propongono mai, come punto di partenza della complementare, redditi inferiori a 10.000 lire prebelliche.

Non pochi degli interrogati propongono redditi anche molto superiori: fino a 50-60.000 lire, sempre in termini di prezzi 1938. Le ragioni per fissare minimi imponibili così elevati sono state illustrate nelle pagine precedenti: alti costi amministrativi dalle imposte progressive, che le rendono convenienti soltanto per redditi cospicui; inopportunità di applicare la progressività a redditi modesti, nell'ambito dei quali una differenzazione nella partecipazione ai carichi pubblici – rispetto al criterio della proporzionalità – non ha grandi giustificazioni e comunque sarebbe, di necessità, assai limitata.

Qualche membro della Commissione ha rilevato che un'imposta progressiva a base molto ristretta (ridotta a poche decine di migliaia di contribuenti), definendo una limitata categoria di cospicui redditieri e rendendoli facili soggetti di invidia, può rischiare di diventare strumento di finanza di classe. La Commissione rileva però che dalle risposte pervenute non risulta che tali timori siano sentiti dagli esponenti di categorie economiche che ad essi dovrebbero essere particolarmente sensibili. Infatti le risposte dei presidenti della Confindustria e della Confederazione degli agricoltori (Costa e Sansoni) e degli esponenti della Associazione tra le società per azioni

(Frè, Galamini, Coppola d'Anna) sono concordi nell'auspicare una imposta personale progressiva a base molto ristretta.

Per una analisi di taluni problemi più particolari dell'imposizione personale del reddito si rimanda alla monografia D'Albergo. Ci si limita qui a sottolineare che sono pervenute dichiarazioni di studiosi e di pratici a favore, più o meno condizionato, della trasformazione dell'imposta personale sul reddito dalla base del reddito prodotto a quella del reddito consumato. Si tratta di un problema alquanto trascurato nelle recenti discussioni in materia fiscale e la Commissione suggerisce l'opportunità di approfondirlo ulteriormente.

Si segnala infine che le opinioni raccolte sono in generale favorevoli a conservare nell'accertamento della complementare il metodo indiziario: ossia l'accertamento in base a indizi (principalmente risalendo dal tenor di vita al reddito che si stima necessario per mantenerlo) quando manchi una sufficiente conoscenza analitica del reddito guadagnato. Sono pervenute alcune proposte nel senso che la natura degli indizi a cui l'amministrazione può ricorrere e la loro valutazione vengano meglio precisati dalle leggi riducendo l'incertezza e la discrezionalità nell'applicazione del metodo.

### § 23. — *Discriminazione tra redditi di capitale e di lavoro.*

Si è ricordato più indietro (par. 12) che è caratteristica del sistema italiano delle imposte dirette la discriminazione tra redditi di capitale e redditi di lavoro. I primi sono gravati più dei secondi, sia perchè sono soggetti ad aliquote maggiori nella fase reale dell'imposizione del reddito, sia perchè i capitali da cui provengono sono soggetti all'imposta ordinaria sul patrimonio, che naturalmente non grava i redditi di lavoro. I cosidetti redditi misti di capitale e lavoro (redditi di impresa) hanno una posizione intermedia. Nessuna discriminazione esiste nell'imposta personale sul reddito.

Le risposte pervenute sono in favore del mantenimento della discriminazione, che trova la sua giustificazione più generalmente accettata nell'opportunità di gravare meno i redditi di lavoro – i cosiddetti redditi non fondati – rispetto ai redditi fondati su un capitale materiale al quale si attribuisce una durata maggiore che non alle capacità di lavoro di un uomo. Cosicchè i redditi non fondati sarebbero meno disponibili per il loro percettore che redditi fondati di pari ammontare. Infatti consumando integralmente que-

sti ultimi la capacità di reddito della loro fonte (il capitale), può presumersi che rimanga pressochè inalterata e permanga quasi indefinitamente. I primi invece comportano la necessità di una quota di risparmio quando si voglia costituire una fonte di reddito per il periodo in cui sarà esaurita la capacità di lavoro, quando cioè si voglia rendere il reddito, di cui il lavoratore gode, perpetuo, in tutto o in parte, quale il reddito di capitale.

Un'altra spiegazione si trova nel fatto che chi possiede un reddito fondato può realizzarne sul mercato il valore capitale. Soprattutto in periodi fortunosi avere un reddito al quale corrisponde un capitale che può essere realizzato sul mercato (ad esempio un terreno) costituisce una posizione economica più solida che avere un reddito uguale, che però non si traduce in un capitale realizzabile sul mercato. Quindi l'opportunità di un trattamento più favorevole dei redditi di lavoro rispetto ai redditi fondati.

Le risposte pervenute sono, come s'è detto, concordi per il mantenimento della discriminazione. Taluni ritengono però che nel differenziare le aliquote si sia andati ormai troppo oltre: dal 20 %, 14 %, 12 %, 8 % prebellici, rispettivamente per i redditi di puro capitale, misti, professionali, di lavoro dipendente, si è passati attualmente al 30 %, 26 %, 16 %, 8 % per le stesse categorie di redditi. E inoltre si è aggiunto sui redditi delle prime due categorie l'onere dell'imposta ordinaria sul patrimonio. Anche a prescindere da questo fattore, si vede che l'aliquota per i redditi di capitale è aumentata di una metà, quella per i redditi misti è poco meno che raddoppiata, quella per i redditi professionali è aumentata di un terzo e quella per i redditi di lavoro è rimasta inalterata. Anche lasciando a parte l'aliquota per i redditi di capitale, è certo che, qualora fosse pari l'esattezza degli accertamenti, la differenza tra il trattamento dei redditi misti e quelli professionali e di lavoro sarebbe assai forte e difficilmente giustificabile. Sembra effettivamente opportuno che le diverse aliquote vengano ravvicinate, provvedendosi piuttosto con larghe detrazioni alla base ad evitare eccessivi oneri sui minori redditi di lavoro e professionali.

## § 24. — *Il trattamento dei redditi misti di capitale e lavoro.*

Si è detto sopra che nell'imposta di ricchezza mobile accanto alla categoria dei redditi di puro capitale (interessi di mutui) e a quella dei redditi di puro lavoro (salari) vi è la categoria dei red-

diti misti di capitale e di lavoro, cioè dei redditi dell'impresa che si considerano dovuti all'impiego del capitale investito e all'opera dell'imprenditore.

L'aliquota per i redditi misti è fissa: non tiene conto cioè della parte che il capitale (i cui redditi se puri sono tassati al 30 %) e il lavoro (i cui redditi se puri sono tassati al 16 %, nell'ipotesi che si tratti di lavoro indipendente) hanno nel produrre il reddito dell'impresa.

Questa indifferenza per la composizione del reddito di impresa deriva molto probabilmente dal fatto che nel periodo in cui si fissarono i lineamenti dell'imposta di ricchezza mobile (dal 1864 al 1877) le imprese si mantenevano generalmente in limiti modesti e avevano quindi una struttura relativamente uniforme.

Con lo sviluppo delle forme economiche quest'uniformità è venuta meno ed oggi coesistono imprese a struttura molto diversa. Vediamo le conseguenze di questa diversità sul trattamento tributario dei redditi di impresa. Si supponga che per l'impresa A – a largo investimento di capitale e limitata attività dell'imprenditore – il reddito di 1 milione sia da attribuire per 800.000 lire al capitale e per 200.000 lire all'opera dell'imprenditore. Per l'impresa B, invece – fondata su un limitato impiego di capitale – il reddito di 1 milione sia da attribuire per 200.000 lire al capitale e per 800.000 lire all'imprenditore.

Se fosse possibile distinguere nel reddito d'impresa la parte dovuta al lavoro e la parte dovuta al capitale, applicando alle due parti le aliquote proprie dei redditi di lavoro e di capitale (attualmente 16 % e 30 %), l'impresa A liquiderebbe un'imposta di L. 240.000 più 32.000: in complesso 272.000 con un'aliquota complessiva del 27 % assai vicina a quella del reddito di capitale puro.

L'impresa B dovrebbe un'imposta di L. 60.000 più 128.000: in complesso L. 188.000 con aliquota complessiva del 18,80 %, assai vicina a quella dei redditi di lavoro puro. Se, come nel sistema italiano, a tutte le imprese si applica un'aliquota unica, intermedia tra quella per i redditi di lavoro e quella per i redditi di capitale (adesso del 26 %), si graveranno di più rispetto al metodo precedentemente descritto i redditi nei quali ha parte più larga il lavoro e di meno quelli più capitalistici. Nel nostro caso l'impresa A. pagherà 260.000 lire, invece di 272.000 e l'impresa B 260.000 invece di 118.000.

Questo problema assume particolare importanza nei rapporti tra tassazione delle società e delle imprese individuali, sia perchè le

società, avendo in generale dimensioni maggiori hanno anche, per lo più, investimenti relativamente più larghi di capitale, sia per il diverso trattamento fiscale dei compensi del lavoro direttivo nei due tipi di imprese, trattamento che diminuisce ancora la parte del lavoro nel reddito delle società.

Infatti nelle imprese azionarie (e in generale nelle imprese nella quali le funzioni direttive sono affidate, in tutto o in parte, a persone stipendiate), una parte più o meno larga dei compensi del lavoro direttivo in quanto pagati ai dirigenti sotto forma di redditi fissi, di stipendi di direzione, sono dedotti dal reddito di impresa e tassati, a carico dei dirigenti, con l'aliquota dell'8 %. Nell'impresa individuale i compensi per le stesse funzioni sono compresi nel profitto globale dell'imprenditore e sono soggetti all'aliquota del 26 %. La condizione di favore fatta alla società è evidente. Come è stato rilevato, essa è sfruttata dolosamente dalle società minori, sopratutto da quelle a carattere famigliare, che spesso distribuiscono parte degli utili agli azionisti sotto forma di stipendi, facendo apparire un reddito di lavoro in luogo di una componente del proprio profitto e sostituendo così una imposizione dell'8 % a una del 26 %.

## § 25. — *Possibili riforme del trattamento dei redditi misti.*

Da parecchie parti è stata segnalata l'opportunità di modificare questa situazione. Un primo rimedio può consistere nel classificare diversamente i redditi nelle categorie dell'imposta di ricchezza mobile, trattando in cat. $C_1$ (redditi professionali), anzichè in cat. $B$ i redditi delle imprese nelle quali è massima la parte del lavoro. È la via seguita dal recente decreto che passa alla categoria $C_1$ certi redditi artigianali, che per la parte minima svolta dal capitale nella loro produzione male si inquadravano nella cat. $B$, delle aliquote tanto onerose.

Analogo provvedimento è in corso per quanto riguarda i piccoli affittuari di fondi rustici. Questa via però, se giova ad eliminare talune più stridenti durezze nell'imposizione di redditi dovuti pressochè interamente al lavoro, non affronta il problema della diversità di composizione – tra lavoro e capitale – dei redditi che restano classificati in categoria $B$.

Un'altra soluzione parziale di questo problema, sempre mediante ricorso a una diversa classificazione dei redditi, risulta dalla pro-

posta (interrogatorio Scoca) di sdoppiare l'attuale cat. *B* facendone due categorie distinte per i redditi societari e per i redditi di imprese individuali. Ai primi si applicherebbe un'aliquota maggiore che ai secondi, per tener conto del carattere più capitalistico che essi hanno in generale

Limitatamente a quest'ultimo fine si potrebbe anche ricorrere a una di queste due vie (interrogatorio Galamini ) : o tassare come reddito di lavoro anche il salario di direzione dell'imprenditore isolato ; o tassare come parte del profitto il salario di direzione pagato dalle imprese maggiori. Entrambe le soluzioni presentano difficoltà amministrative non insormontabili, ma tuttavia da valutare attentamente .

Un metodo più generale per differenziare i redditi misti a seconda della parte di essi che deriva dal capitale e dal lavoro è contemplato dalla proposta (v. monografia D'Albergo) di classificare le imprese secondo il tipo di attività e le dimensioni, attribuendo a ciascun tipo o dimensione una determinata composizione di reddito.

Il reddito globale si scinderebbe così in una parte presunta reddito di capitale e in un'altra presunta di lavoro : a ciascuna parte si applicherebbero le aliquote proprie dei redditi di capitale e di lavoro. La proposta si richiama al sistema seguito nell'imposta straordinaria sul capitale delle aziende industriali e commerciali (d.l. 9 novembre 1938, n. 1720) per determinare la parte di reddito attribuito al capitale e quindi capitalizzabile al fine di ottenere l'imponibile : le presunzioni erano che la parte del capitale fosse tanto più grande quanto più grande era il reddito e che fosse più grande nelle imprese industriali che nelle commerciali.

Ma anche questo metodo ridurrebbe l'arbitrio senza eliminarlo. L'eliminazione si avrebbe se la parte del lavoro nel reddito complessivo non fosse presunta – sia pure in misura diversa da tipo a tipo di impresa – ma fosse valutata direttamente, caso per caso. Però si è assai perplessi sulla possibilità pratica e la convenienza amministrativa di questo metodo.

Un'altra via per eliminare presunzioni arbitrarie starebbe nell'abbandonare la discriminazione con le aliquote dell'imposta sul reddito e nell'affidarla esclusivamente all'imposta sul patrimonio : i redditi di lavoro pagherebbero le sole imposte sul reddito, e i redditi di capitale e misti le imposte sul reddito – come i redditi di lavoro di pari ammontare – e inoltre l'imposta sul patrimonio per il capitale da cui derivano. A questo modo, una volta fissata l'aliquota

delle imposte sul reddito e quella dell'imposta sul patrimonio, i redditi misti pagherebbero, almeno teoricamente, l'imposta sul reddito secondo un'aliquota unica che non discriminerebbe più tra redditi di capitale e di lavoro e pagherebbero in più l'imposta sul patrimonio per il valore capitale che corrisponde al reddito di capitale in essi conglobato.

L'onere tributario sui redditi misti più o meno capitalistici si differenzierebbe automaticamente e la misura della differenziazione sarebbe affidata alla manovra delle aliquote dell'imposta sul patrimonio.

Condizione perchè questa funzione dell'imposta sul patrimonio si svolga effettivamente è però che l'imposta sul patrimonio accerti direttamente i valori capitali.

Non si svolge se manca l'accertamento diretto del valore capitale e ci si rimette alla capitalizzazione del reddito, perchè allora a un dato reddito misto corrisponderà sempre la stessa imposta sul patrimonio, tanto se deriva da un grande capitale quanto se deriva da un capitale più piccolo. Se poi si ricorre a tassi di capitalizzazione diversi a seconda dei tipi di impresa, si avrà un sistema analogo, nella sostanza, a quello ricordato sopra di fissare a *forfait* le percentuali del reddito di lavoro e del reddito di capitale nel reddito dei vari tipi di impresa.

## § 26. — *Funzioni dell'imposta ordinaria sul patrimonio.*

A questo punto è opportuno discutere più in generale la funzione dell'imposta ordinaria sul patrimonio nel nostro ordinamento tributario. Questo tributo fu introdotto nel 1940, insieme ad altre misure di finanza di guerra, e gli fu data come giustificazione prevalente quella di attuare un'ulteriore discriminazione contro i redditi fondati, oltre quella esercitata dalla struttura delle aliquote delle imposte reali. Ciò in considerazione dell'eguale trattamento fatto nell'imposta complementare ai redditi fondati e ai redditi non fondati. In sostanza il sistema delle imposte dirette si sarebbe completato così: imposta reale sul reddito con differenziazione di aliquote, imposta personale senza differenziazione di aliquote, ma affiancata da un'imposta portante un onere supplementare sui redditi di capitale.

La giustificazione è, in realtà, alquanto manchevole, poichè l'imposta ordinaria sul patrimonio è ordinata come imposta reale, non si estende a tutti i cespiti patrimoniali, e quindi male si presta

a integrare un'imposta globale e personale sul reddito. In realtà la giustificazione non detta dell'imposta sul patrimonio stava nella possibilità di colpire con essa certi cespiti (principalmente i fabbricati godenti di esenzione venticinquennale dall'imposta sul reddito) che non potevano essere raggiunti da nuove imposte sul reddito o da aumenti delle vecchie imposte.

Comunque l'imposta sul patrimonio — sopratutto per il suo semplice ordinamento reale — si inserì facilmente nel nostro sistema tributario, non suscitò eccessive reazioni dei contribuenti e prese un posto notevole nel quadro delle nostre imposte dirette permanenti. Secondo dati provvisori per l'esercizio 1945-46 ha fruttato 2,9 miliardi su un totale di 23,5 miliardi, di cui 16,4 per la ricchezza mobile e 2,3 per la complementare.

Le più grosse preoccupazioni dei contribuenti, e le più vibrate obiezioni degli studiosi, si sono avute con l'accentuarsi della svalutazione monetaria e col grande incremento dei valori di molti cespiti patrimoniali, sopratutto degli immobili, il cui reddito restava pressochè costante causa le disposizioni di blocco. L'adeguamento degli imponibili dell'imposta sul patrimonio ai nuovi valori è stato limitato da apposite disposizioni legislative. Ma tuttavia in molti casi, l'imposta veniva a rappresentare una percentuale assai rilevante del reddito bloccato, ritraibile dal cespite aumentato di valore per effetto della svalutazione. Si avanzò così il timore (si veda la monografia Borgatta) che l'imposta sul patrimonio da tributo ordinario, pagabile senza eccessiva difficoltà col reddito annuo, diventasse un tributo straordinario insostenibile e richiedente una vasta liquidazione di patrimoni.

Un'altra critica sorge per il metodo di accertamento. Secondo la legge si deve procedere alla valutazione diretta del valore di mercato dei cespiti patrimoniali. In pratica molto spesso si ricorse alla valutazione mediante capitalizzazione del reddito. In questo modo, si osserva, l'imposta sul patrimonio diventa in gran parte un inutile doppione delle imposte sul reddito poichè si commisura allo stesso imponibile di queste e può molto semplicemente essere sostituita da un aggravio delle aliquote delle imposte sul reddito.

A queste due principali critiche sono ispirate le proposte largamente pervenute alla Commissione per una abolizione dell'imposta ordinaria sul patrimonio o, quanto meno, per una diminuzione del suo onere rispetto a quello delle imposte sul reddito.

La Commissione ritiene tuttavia, che abbiano maggior peso le ragioni favorevoli a un mantenimento dell'imposta ordinaria sul

patrimonio e anzi a una estensione della sua funzione nel nostro ordinamento tributario.

Questo richiede naturalmente in primo luogo una manovra attenta e prudente delle aliquote che eviti la trasformazione dell'imposta in tributo straordinario, possibile finchè non sarà normalizzato il mercato dei capitali e il regime dei fitti. In secondo luogo che l'imposta ordinaria sul patrimonio sia attentamente coordinata con l'eventuale imposta straordinaria sul patrimonio. In terzo luogo che si possa generalizzare l'accertamento dell'imposta in base ai valori capitali, senza del quale il ricorso al criterio della capitalizzazione del reddito renderebbe effettivamente l'imposta un doppione poco giustificato delle imposte reali sul reddito.

Qualora si verifichino queste condizioni l'imposta ordinaria sul patrimonio si presenta come un'utile integrazione del sistema tributario. Abbiamo già visto che essa ha la possibilità di differenziare l'onere tributario sui redditi misti con più esattezza di quanto non possa fare la diversità di aliquote nelle imposte sul reddito.

Inoltre la suddivisione dell'onere tributario tra imposta sul patrimonio e imposta sul reddito favorisce, rispetto a un sistema di sole imposte sul reddito, gli investimenti più rischiosi a danno dei più sicuri. Infatti a parità di reddito un investimento più rischioso ha un valore capitale minore di uno meno rischioso e pertanto paga una minore imposta sul patrimonio. Quindi poichè si può dimostrare che un sistema di sole imposte sul reddito, ad aliquote elevate, tende a deprimere l'iniziativa e la volontà di assumere rischi, il passaggio ad un sistema misto di imposta sul patrimonio e sul reddito ha una azione compensatrice particolarmente utile in una economia povera come l'italiana, in cui è utile favorire entro un certo limite gli elementi più dinamici (questo punto è stato particolarmente illustrato dal Cosciani).

Infine l'imposta sul patrimonio può colpire i beni infruttiferi mediante accertamento del loro valore di mercato, cioè in modo più preciso di quanto non possa farsi nelle imposte sul reddito per le quali ci si può basare tutt'al più su una redditività potenziale.

La Commissione tiene anche ad anticipare il suo parere decisamente favorevole, — che sarà illustrato più avanti — a percepire mediante l'imposta ordinaria sul patrimonio, in tutto o in parte, l'attuale provento delle imposte di registro.

Quanto alle condizioni viste sopra perchè l'imposta sul patrimonio svolga utilmente queste sue funzioni, due di esse dipendono semplicemente dalla manovra delle aliquote. Più delicata è la terza :

e cioè l'accertamento sulla base del valore di mercato anzichè della capitalizzazione del reddito. Le risposte degli esperti, sopratutto dell'amministrazione finanziaria, tendono a concludere che l'accertamento del valore di mercato è più difficile di quello mediante capitalizzazione del reddito. La Commissione ritiene però che su tale opinione abbia influenza la maggiore esperienza che l'amministrazione delle imposte dirette ha di quest'ultimo metodo rispetto al primo. Pur non escludendosi che in qualche settore (minori imprese industriali e commerciali), essendo infrequenti i trapassi e avendo le aziende una individualità molto spiccata,l'accertamento del valore di mercato sia in realtà molto difficile, pare che in molti altri casi (imprese in forma sociale, immobili) questo valore che è un dato abbastanza obiettivo, sia almeno accertabile con altrettanta facilità e con non minore sicurezza che non il reddito, la cui misura può risultare soltanto da complesse definizioni e valutazioni. Non si ritiene, in conclusione, che sia fuori delle possibilità amministrative organizzare una buona imposta ordinaria sul patrimonio, basata sulla rilevazione del valore capitale dei cespiti.

Nel caso che l'imposta sul patrimonio venisse conservata, in alcune risposte si suggerisce di trasformarla da imposta reale quale è attualmente, in imposta personale. La trasformazione richiederebbe una estensione dei cespiti ai quali l'imposta si applica ; infatti non risponderebbe alla logica dell'imposizione personale un'imposta che lasciasse esenti cespiti come i titoli di Stato, i depositi a risparmio e in conto corrente, ecc. Naturalmente l'estensione dei cespiti richiederebbe anche una estensione dei mezzi di accertamento (nominatività dei titoli di Stato e così via).

La progressività dell'imposta ordinaria sul patrimonio risponde al criterio politico di frenare la concentrazione delle ricchezze. La Commissione ritiene comunque che, per le stesse ragioni esposte nel caso delle imposte sul reddito, la personalità e la eventuale progressività dovrebbe essere limitata ai grandi patrimoni, conservandosi per gli altri il semplice regime attuale. Prima di introdurre nell'imposta patrimoniale il criterio della progressività andrebbe però attentamente valutato il pericolo che esso inducesse a frazionamenti fittizi di patrimoni in frode all'imposta (v. interrogatorio Biamonti). Si ricorda, infine, che sono pervenute alla Commissione proposte di differenziare le aliquote dei cespiti soggetti all'imposta ordinaria sul patrimonio colpendo più lievemente i beni destinati alla produzione rispetto ai beni infruttiferi.

Alla imposta patrimoniale, come alle altre imposte dirette, si

applicherebbe infine la proposta, pure pervenuta alla Commissione, di un trattamento tributario più favorevole per la piccola proprietà coltivatrice e per la proprietà edilizia limitata alla casa di abitazione. Questa proposta risponde alla stessa logica di quella per la progressività dell'imposta patrimoniale: favorire la formazione e la conservazione della piccola proprietà e frenare le concentrazioni di ricchezza al di sopra della media.

§ 27. — *Metodi di accertamento delle imposte dirette.*

A conclusione di quanto si è detto sul sistema delle imposte sul reddito e sul patrimonio resta da accennare ai criteri di accertamento di tali imposte. Due metodi fondamentali, a tacere di questioni particolari, si contendono il campo: quello che mira a redditi e valori effettivi e quello che mira a redditi e valori ordinari. Il primo si propone di accertare i redditi effettivamente conseguiti dal contribuente nel periodo di tassazione; il secondo di accertare redditi ordinari, redditi cioè di imprese, di economie tipiche, rispetto alle quali i risultati particolarmente brillanti o particolarmente sfavorevoli di singole imprese possono cosiderarsi eccezionali.

Così, per il reddito fondiario, si legge nella classica relazione Messedaglia sul catasto: « Non si ha riguardo a quel maggiore prodotto che può dipendere da una coltivazione eccezionalmente accurata, ossia da una straordinaria diligenza, attività o copia di mezzi del coltivatore, nè, viceversa, a quel prodotto minore che deriva da una insolita trascuranza. Nessun riguardo parimenti a culture eccezionali, di carattere transitorio; ossia che escono dall'uso e dalla destinazione ordinaria e stabile del fondo ».

Spesso il criterio dell'ordinarietà si combina con quello della media nel tempo e l'accertamento mira al reddito di unità tipiche nella media di un periodo di tempo sensibilmente più lungo del periodo di tassazione (che è di regola l'anno).

Questa combinazione di criteri informa appunto l'accertamento catastale italiano, applicato, con precedenti fin dal '700, all'accertamento del reddito della proprietà fondiaria ed esteso recentemente (1939) al reddito dell'impresa agraria condotta a mezzadria o direttamente dal proprietario, nonchè al reddito edilizio per il quale l'applicazione non si è ancora avuta per quanto tutti i provvedimenti necessari siano stati predisposti.

Va però osservato che per il reddito edilizio la valutazione cata-

stale dovrebbe essere, a norma di legge, soltanto una base dalla quale l'accertamento potrebbe scostarsi quando il reddito effettivo risultasse sensibilmente maggiore o minore.

A favore dell'accertamento del reddito o di valori effettivi si adduce principalmente che esso solo permette di adeguare completamente il carico tributario alla capacità economica del contribuente. Inoltre esso permette di raggiungere l'omogeneità nel trattamento dei vari cespiti poichè il metodo dei valori ordinari difficilmente può applicarsi a tutti i cespiti e comunque non può applicarsi a tutti con gli stessi criteri. Si pensi alla impossibilità di determinare con gli stessi procedimenti il reddito medio di un fondo e quello di una grande impresa industriale.

A favore del metodo dei valori ordinari si adducono principalmente una ragione amministrativa ed una economica. La ragione amministrativa è che esso permette di attribuire nei singoli accertamenti valori tipici calcolati in modo obiettivo e quindi riduce assai le contestazioni tra contribuenti e uffici finanziari e praticamente le elimina quando il metodo possa essere spinto fino al grado di automaticità proprio del catasto italiano. Questa ragione ha gran peso sopratutto quando si tratta di imposte che non prevedono minimi esenti o li prevedono assai bassi e che si applicano in un ambiente economico in cui sono molto numerosi i piccoli contribuenti. Allora il metodo dei valori medi (e sopratutto il catasto) riduce la determinazione dell'imponibile nei singoli casi all'applicazione di tariffe prestabilite ed elimina praticamente l'intervento del contribuente, l'attrito tra contribuenti e uffici e i costi amministrativi del singolo accertamento, che sarebbero spesso fuori di proporzione con l'esiguo gettito delle singole partite. Se le aliquote non sono eccessive, questi vantaggi amministrativi permettono di trascurare il minore adeguamento degli accertamenti alle singole situazioni concrete e gli scarti tra reddito accertato e reddito effettivo.

La ragione economica — largamente illustrata dagli economisti italiani negli ultimi due secoli, dal Carli al Cattaneo, all'Einaudi — è che il metodo del reddito ordinario tassando al pari del contribuente medio i contribuenti più o meno diligenti, intraprendenti e operosi, premia i migliori e penalizza i peggiori che pagano la stessa imposta su redditi effettivi, rispettivamente maggiori e minori.

Questo risultato diventa ancor più rilevante, se agli altri caratteri dell'accertamento dei valori ordinari si aggiunge la lunga stabilità nel tempo. Allora i miglioramenti o i peggioramenti della proprietà o dell'azienda del contribuente hanno effetto sull'imposizione soltanto

a partire dalla revisione dei redditi: vi è cioè un periodo in cui i miglioramenti sono esentati dall'imposta e i peggioramenti non danno luogo a sgravio.

§ 28. – *Conclusioni sui metodi di accertamento.*

La Commissione ha raccolto opinioni favorevoli e sfavorevoli all'accertamento secondo il metodo dei valori medi. Le ragioni svolte brevemente più sopra sono state variamente illustrate. Il maggiore favore si riscontra tuttora per l'accertamento catastale del reddito fondiario. Si può affermare che in questo senso è una notevole maggioranza delle risposte. Va però avvertito che buona parte dei fautori dell'accertamento catastale sottolineano la necessità di migliorare e rivedere di frequente il classamento, cioè l'attribuzione delle singole unità fondiarie alla classe che loro compete per tipo di cultura e per fertilità di terreno.

È anche sottolineata da molti fautori del catasto l'opportunità che l'amministrazione si metta in grado di seguire da vicino le variazioni dei redditi fondiari. Rivedere annualmente gli imponibili catastali non è possibile, nè è desiderabile data la natura ciclica dell'attività agraria. Tuttavia si raccomanda da varie parti di procedere a frequenti revisioni dei redditi per evitare quei profondi sfasamenti tra redditi effettivi e redditi catastali che sono addebitati al catasto come uno dei suoi maggiori difetti. Si aggiunge che esperienze straniere mostrano come non manchi la possibilità tecnica di rivedere frequentemente i redditi catastali, senza necessità di operazioni troppo complicate.

La Commissione rileva che l'insistenza per le frequenti revisioni degli estimi deriva evidentemente dalla situazione eccezionale di questi ultimi anni, che ha visto rivoluzioni di culture e di redditi e quindi enormi deviazioni dei redditi dai valori catastali. Quando si ritornasse a condizioni normali sarebbero meno gravi e sentiti gli inconvenienti di valutazioni catastali stabili per un tempo piuttosto lungo.

Del resto la Commissione rileva che se da una parte è sentita vivamente la opportunità di un frequente aggiornamento delle valutazioni catastali, non manca d'altra parte chi ritiene ancora valide le ragioni economiche descritte sopra a favore di una lunga stabilità degli accertamenti catastali.

In prevalenza favorevoli sono anche le opinioni circa l'opportu-

nità di conservare il metodo catastale per l'accertamento dei redditi agrari, cioè dei redditi dell'impresa agraria distinti da quelli della proprietà.

La ragione fondamentale in questo senso è che, dato il gran numero di piccoli contribuenti ai quali l'imposta si applica, si finisce comunque col rinunciare ad accertare caso per caso i redditi effettivi e ad applicare valutazioni indiziarie del reddito agrario, basate su presunzioni circa i rapporti tra questo e il reddito fondiario, accertato in catasto, variabili da zona a zona e da cultura a cultura. In tale senso è l'esperienza amministrativa italiana. Ma questo rappresenta in sostanza un metodo catastale grossolano, che non ha alcuno dei vantaggi dell'accertamento del reddito effettivo e che è senz'altro opportuno sostituire con l'esplicito ricorso a una applicazione ben disciplinata del catasto.

Si raccomanda però, per ragioni di omogeneità, che il metodo catastale sia esteso a tutti i redditi agrari, senza lasciar fuori, come è oggi, i redditi degli affittuari. Si lamenta poi diffusamente che le attuali valutazioni catastali conglobino molto spesso nel reddito agrario tassabile redditi che sono di puro lavoro, anzichè i soli redditi del capitale di esercizio e dell'attività imprenditrice. Quindi si raccomanda una revisione dei criteri con i quali si è formato il catasto. Infine per la maggiore variabilità nel tempo che i redditi dell'impresa agraria presentano rispetto a quelli fondiari, sono senz'altro raccomandabili frequenti revisioni delle valutazioni.

Meno numerosi sono invece i sostenitori dell'accertamento catastale del reddito edilizio, poichè le peculiarità che influiscono nel determinare il valore locativo dei singoli fabbricati sono maggiori e meno facilmente riducibili a ipotesi tipiche, che non nel caso dei redditi fondiari. La Commissione ritiene però che non si possa escludere l'utilità dell'applicazione del catasto anche ai fabbricati, naturalmente prevedendo, come fa la legge attuale, la possibilità di accertare il reddito effettivo quando questo si scosti sensibilmente dal reddito catastale. Questa differenza rispetto all'imposta fondiaria deriva appunto dalla minore tipicità del reddito edilizio rispetto a quello fondiario. Il catasto edilizio si giustifica quindi in quanto offre l'accertamento definitivo nella maggior parte dei casi e offre invece una base di partenza per l'accertamento dei redditi che, a motivo di caratteristiche peculiari dei fabbricati, si scostano sensibilmente dalla media.

Anche per il catasto edilizio si raccomandano frequenti revisioni, che dovrebbero tra l'altro evitare che l'imposta, applicandosi su im-

ponibili stabili nel tempo, gravi sempre più pesantemente sui fabbricati man mano che essi invecchiano e il loro reddito netto diminuisce, sia perchè se ne possono ritrarre minori fitti, sia perchè richiedono maggiori spese.

Una funzione analoga a quella esposta sopra per i fabbricati, svolgono già, come si è accennato, i metodi di accertamento per valori ordinari nella imposizione mobiliare. Essi mirano infatti a dare una base all'attività di accertamento, per quel che riguarda i redditi di determinati tipi di attività economica e per imprese di date dimensioni. Ma resta ferma la possibilità di variazioni in più o in meno attorno alla base quando l'ufficio o il contribuente riescano a dimostrare che il reddito effettivo è maggiore o minore dell'ordinario: in pratica tuttavia non sono frequenti i casi in cui gli accertamenti si scostano dai valori ordinari.

Anche questo tipo di valutazione, usato nel settore mobiliare, è considerato con favore dalla maggior parte delle risposte pervenute. È però espresso in parecchie risposte il desiderio che il ricorso a questo metodo sia disciplinato da norme precise, anzichè essere abbandonato quasi totalmente, come è adesso, alla pratica amministrativa. La Commissione ritiene però che presenti motivi di preoccupazione abbandonare per i redditi mobiliari una applicazione di questo metodo in base a pure istruzioni di massima elaborate in sede amministrativa, e passare ad una applicazione strettamente disciplinata da norme di legge. Infatti per i redditi mobiliari il sistema del reddito ordinario non può raggiungere la elevata oggettività del metodo catastale, fondato tutto su accertamenti delle quantità prodotte per unità di superficie, dei prezzi di vendita e delle spese. Per i redditi industriali e commerciali i rapporti tra unità di produzione e di vendita, struttura aziendale e reddito netto, non sono definiti con altrettanto rigore e devono in buona parte essere basati su mere presunzioni. Resterebbe quindi, ampio gioco agli egoismi di categoria per influire su queste presunzioni, a vantaggio di determinati settori economici e tipi di imprese e a danno di altri. Si potrebbero ripetere in questa sede i contrasti di interesse che si agitano nella formazione delle tariffe doganali. Pertanto la Commissione raccomanda che nel campo dei redditi industriali e commerciali il ricorso all'accertamento di valori ordinari sia ammesso e disciplinato con molta cautela.

§ 29. — *Metodi catastali e accertamento delle imposte personali.*

Si è già detto che una delle principali obiezioni che si fanno alla conservazione dei metodi catastali è la mancanza di omogeneità, che ne deriverebbe negli accertamenti dell'imposta personale globale sul reddito. Questi, in certi casi dovrebbero risultare dalla somma di redditi valutati con metodi diretti (certi redditi industriali e professionali, redditi di capitali mobiliari, ecc.) e di redditi valutati con metodi catastali (redditi dei terreni, ecc.). La difficoltà è forse più sensibile in teoria che in pratica, tanto che il legislatore italiano l'ha superata, come pure si è detto, nell'ordinamento dell'imposta complementare. Del resto, qualunque accertamento tributario e in particolare qualunque accertamento di imposte personali, deve prevedere larghi margini di approssimazione. E in questi margini possono rientrare senza troppa difficoltà anche gli scarti tra accertamenti di redditi effettivi e di redditi ordinari.

D'altronde se si adottasse il criterio dell'imposta personale a base molto ristretta (elevato minimo imponibile e ridotto numero di contribuenti) si potrebbe disporre, ai fini dell'imposta personale, la valutazione del reddito effettivo anche per i cespiti già sottoposti ad accertamento catastale. In questo modo, restando fermo l'accertamento catastale per la massa dei contribuenti, si procederebbe, per un ristretto numero di essi, ad un accertamento analitico suppletivo, che permetterebbe di conferire omogeneità a tutti gli accertamenti presi in considerazione ai fini dell'imposta personale.

Questo sistema era già previsto nel progetto di riforma delle imposte dirette che si intitolò al ministro Meda nel dopoguerra scorso. Per quanto anche esso si presti a qualche obiezione, potrebbe forse costituire una soluzione accettabile qualora non si credesse di conservare il sistema attuale dell'imposta complementare.

§ 30. — *Le imposte sulle successioni.*

Le successioni sono attualmente colpite da due tributi. Uno è la tradizionale imposta sulle quote ereditarie e i legati, con esenzione fino a centomila lire, per le successioni in linea retta o tra coniugi e con aliquote variabili dall'1 all'80 % a seconda del grado di parentela e il valore dei beni trasferiti.

Nelle successioni in linea retta non si supera mai il 25 %; l'80 % si raggiunge soltanto per l'ammontare che eccede i 30 milioni nelle

successioni tra parenti oltre il terzo grado od estranei. Con D. L. 8 marzo 1945 n. 90 sono state abolite le differenziazioni di imposta a seconda della composizione della famiglia del defunto o dell'erede, introdotte dal regime fascista per ragioni di politica demografica.

Il secondo tributo, introdotto con D. L. 4 maggio 1942, n. 434, è l'imposta sul valore netto globale delle successioni, sull'asse ereditario, con esenzione fino alle 250.000 lire e con aliquote variabili dall'1 % al massimo del 25 % per lo scaglione dell'asse superiore ai 30 milioni.

Sulla tradizionale imposta successoria, quella delle quote ereditarie, non sono emerse dalle nostre indagini esigenze di modificazioni profonde. Non si sono raccolte che scarsissime indicazioni favorevoli a un ristabilimento dell'esenzione dall'imposta per le successioni entro il nucleo famigliare. Lo scopo di non intaccare i minimi patrimoni famigliari potrebbe, secondo parecchie risposte, essere più opportunamente raggiunto elevando il minimo imponibile, col che si favoriscono ugualmente i piccoli patrimoni, senza favorire insieme i grandi, come avviene con l'esenzione nel nucleo famigliare. La misura delle aliquote è ritenuta, in generale, abbastanza ragionevole. Non mancano però indicazioni favorevoli a tassare in modo più oneroso le grosse successioni, soprattutto fra parenti lontani od estranei. Nè mancano, viceversa, indicazioni favorevoli a qualche attenuazione o anche a sensibili attenuazioni (così Frè, Sansoni, Costa). Altri, infine, propongono di graduare le aliquote non solo secondo l'ammontare delle quote di eredità, ma anche secondo la misura del patrimonio già posseduto dall'erede.

Da taluni, che ritengono eccessivo il peso complessivo del sistema attuale, si ritiene che una sufficiente attenuazione potrebbe essere raggiunta con l'abolizione, che è generalmente giudicata con favore, della recente imposta sull'asse ereditario.

A parte gli argomenti di minore rilievo, la critica fondamentale è che l'imposta sull'asse, giustificata in ordinamenti tributari stranieri in cui manca l'imposizione ordinaria sul patrimonio, lo è meno in Italia dove, avendosi una tassazione annuale del patrimonio, ne costituisce in parte un doppione una imposizione al momento del trasferimento per causa di morte. Il doppione diventerebbe ancor più preciso ed evidente se, come è stato proposto, la tassazione ordinaria del patrimonio diventasse personale e progressiva. Verrebbe allora meno la funzione dell'imposta sull'asse ereditario di colpire progressivamente i grandi patrimoni indipendentemente dal fatto che si frazionino in molte o in poche quote ereditarie.

Comunque, anche se permanessero le differenze attuali tra imposizione ordinaria del patrimonio — reale, proporzionale e limitata ad alcuni cespiti — e imposizione dell'asse ereditario — personale, progressiva e, in teoria ma non in pratica per le possibilità di evasione, estesa a tutti i cespiti— l'esistenza di quest'ultimo tributo non sembra sufficientemente giustificata.

In questo senso è, sia pure con rilevanti eccezioni, la netta maggioranza delle risposte pervenute alla Commissione. La Commissione sottolinea che l'imposta sull'asse ereditario può essere opportunamente abolita, per ragioni di semplificazione, anche se non si voglia attenuare l'onere complessivo sulle successioni, come richiedono taluni dei fautori della sua abolizione. In questo caso basterà manovrare le aliquote in modo da recuperare con la superstite imposta successoria il gettito dell'imposta sull'asse ereditario.

§ 31. — *Imposte di successione: discriminazione tra ricchezza ereditata e ricchezza guadagnata.*

La Commissione ha voluto riproporre, nella sua indagine, l'opportunità di applicare alle imposte successorie il piano ideato dal prof. Eugenio Rignano, che dopo la prima guerra mondiale sollevò vivaci discussioni tra politici e studiosi italiani e fu preso in attenta considerazione anche all'estero.

Il piano, nella forma più completa, consisteva nell'esentare la trasmissione per causa di morte della ricchezza guadagnata dal defunto, tassando nella misura del 50 % la ricchezza da lui ereditata, e che non fosse stata precedentemente trasmessa per successione, e nella misura del 100 % quella ereditata dal defunto, dopo aver formato oggetto di un'altra successione. Nell'esempio più semplice: il figlio riceverebbe esente da imposta la ricchezza guadagnata dal padre; tassata al 50 % quella ereditata dal padre e guadagnata dal nonno; non riceverebbe, perchè tassata al 100 %, quella ereditata dal padre e, a suo tempo, dal nonno.

Secondo il Rignano il piano avrebbe avuto il vantaggio di stimolare la produzione della ricchezza in vista della possibilità di trasmettere esente da imposta ai discendenti la ricchezza guadagnata durante la propria vita, mentre gli eredi inerti avrebbero condannato a una rapida erosione tributaria la ricchezza ricevuta dagli avi.

Il principio del piano Rignano è giudicato con favore nella quasi totalità delle risposte pervenute alla Commissione, la quale ritiene

anche significativa la recente accettazione del principio da parte di Luigi Einaudi (*L'imposta patrimoniale,* Edizioni della « Città libera » Roma 1946) che ne fu a suo tempo uno dei critici più acuti.

Tuttavia la quasi totalità delle risposte favorevoli in principio al piano Rignano, rileva le grandi difficoltà pratiche che imporrebbe la sua attuazione, richiedendo una documentazione particolareggiata e continuamente aggiornata sulla storia di tutti i patrimoni individuali. Sono in sostanza le difficoltà pratiche contro le quali si è spuntato, anche all'estero, il favore raccolto dal piano Rignano.

La Commissione ritiene tuttavia che non si possa escludere la possibilità di qualche applicazione del principio informatore del piano Rignano, cioé della discriminazione fra ricchezza guadagnata dal defunto e ricchezza da lui ereditata. Studi in proposito diretti ad accertare, in sede tecnica-amministrativa, la possibilità di realizzare la discriminazione, anche più limitatamente di quanto previsto dal programma massimo del Rignano, sembrano particolarmente opportuni in vista del largo favore che la discriminazione ha incontrato e che contrasta sensibilmente con l'apprezzamento assai discorde che il piano Rignano trovò al suo apparire, circa venticinque anni fa.

§ 32. — *Imposizione ordinaria degli incrementi patrimoniali.*

L'opportunità della tassazione in via ordinaria degli incrementi di valore che si verificano nel patrimonio dei contribuenti, costituisce una delle questioni più controverse della teoria finanziaria.

In Italia la pratica amministrativa e giurisprudenziale hanno condotto ad attuare la tassazione degli incrementi di patrimonio con l'imposta di ricchezza mobile, considerandoli come una delle voci del reddito del contribuente, soltanto nei casi in cui l'incremento sia realizzato, cioè risulti dall'avvenuta vendita di un cespite patrimoniale a prezzo superiore a quello d'acquisto. E anche in questi casi, l'incremento è imponibile soltanto se sia frutto di un'operazione fatta con intento speculativo; non quindi in generale, se l'incremento sia realizzato in modo del tutto occasionale.

Ma proposte di una tassazione generale e metodica degli incrementi patrimoniali, nel quadro dell'imposizione del reddito o preferibilmente con un 'imposta autonoma, sono state avanzate frequentemente in Italia e all'estero dove in qualche caso sono anche state tradotte in pratica.

Una ampia discussione dei presupposti teorici di questo tipo di imposizione, nonchè dei problemi che presenta la sua costruzione e attuazione pratica, è svolta nella monografia Fasiani. Ad essa si rimanda per maggiori chiarimenti, limitandoci qui ad avvertire che le giustificazioni teoriche sono molto discusse e che non mancano argomenti favorevoli certamente apprezzabili in sede politica. Così la diffusa tendenza a considerare meritevoli di una tassazione più gravosa dell'ordinaria gli incrementi di patrimonio non guadagnato, sopravvenuti per effetto di trasformazioni economiche generali o per minori motivi congiunturali, senza alcuna opera di colui che ne beneficia (anche se l'analisi critica mostra che i casi di incrementi realmente « non guadagnati » sono nella realtà molto meno di quanto non appaia a un esame superficiale). Così l'opportunità di sfruttare fenomeni di « illusione finanziaria », cioè, in questo caso, l'euforia di chi, avendo fatto un guadagno imprevisto, è meglio disposto a subire una forte tassazione. Sui quali motivi si veda pure largamente la monografia Fasiani.

Ma anche se si accettino queste ragioni, restano le difficoltà di attuare praticamente un'imposizione degli incrementi patrimoniali che non lasci un margine troppo largo di insufficienze ed arbitrii.

Il confronto tra situazioni patrimoniali in momenti differenti è operazione ardua, sopratutto di fronte all'instabilità del metro monetario ed è operazione che richiede la conservazione e l'aggiornamento continuo del censimento di tutti i patrimoni. Sono probabilmente queste le ragioni del generale insuccesso dei tentativi attuati all'estero di tassazione sistematica autonoma degli incrementi patrimoniali.

Su queste ragioni si fonda la larga maggioranza raccolta nella nostra inchiesta dalle opinioni contrarie alla introduzione nel nostro sistema tributario della tassazione ordinaria degli incrementi patrimoniali.

## § 33. — *La nominatività obbligatoria.*

Dopo aver detto delle imposte sul reddito, sul patrimonio e sulle successioni, è opportuno accennare al problema della nominatività obbligatoria, che incide direttamente sulle possibilità di accertamento di questi tre tipi di imposte.

Di nominatività obbligatoria si discusse ampiamente dopo la scorsa guerra quando essa fu proposta, nel giugno 1920, dal Ministero Giolitti per tutti i titoli pubblici e privati. Il progetto fu tradotto

nella legge 24 settembre 1920, n. 1297, che subordinava però l'attuazione della nominatività alla emanazione del regolamento. L'applicazione del regolamento fu sospesa con D. L. 21 agosto 1921, n. 1235 e infine la legge istitutiva della nominatività fu abrogata dal primo gabinetto fascista con D. 10 novembre 1922, n. 1431.

Con D. L. 29 luglio 1925, n. 1262 venne abolita anche l'imposta del 15 % sui frutti di azioni e di obbligazioni al portatore, di società o di enti pubblici diversi dallo Stato, introdotta dal D. L. 24 novembre 1919, n. 2166 nella misura originaria del 5 %. Cessò così qualunque differenza di trattamento tra i titoli nominativi e i titoli al portatore e la scelta tra le due forme rimase pienamente libera.

Questa situazione di indifferenza durò fino a quando il D. L. 7 settembre 1935, n. 1627 introdusse nuovamente la tassazione speciale dei titoli al portatore emessi da società ed enti diversi dallo Stato, nella misura del 10 % dei frutti dei titoli.

La misura, presa alla vigilia della guerra di Etiopia, ebbe, piuttosto che finalità fiscali, scopi più ampi di politica finanziaria, mirando a deviare gli investimenti dai titoli azionari a quelli del debito pubblico. Per questa ragione l'imposta sui frutti dei titoli fu mantenuta anche quando con D. L. 25 ottobre 1941, n. 1148 fu attuata la nominatività obbligatoria per le azioni delle società e con R. D. 29 marzo 1942, n. 239, fu predisposto uno schedario generale dei titoli azionari, che avrebbe dovuto offrire agli uffici finanziari la possibilità di individuare i possessori dei titoli azionari, al fine dell'accertamento delle imposte dirette e successorie.

Le giustificazioni originarie dell'imposta sui frutti dei titoli rimanevano soltanto per le obbligazioni per le quali restava libera la scelta tra la forma al portatore e quella al nome, in virtù del fatto che essendo tali titoli a reddito fisso se ne temeva meno la concorrenza ai titoli di Stato. Tantevvero che per i frutti dei titoli obbligazionari, e comunque a reddito fisso, l'imposta sui frutti dei titoli continuò ad applicarsi nella misura del 10 %, anche quando per i titoli azionari l'aliquota fu elevata al 20 %, con D. L. 27 dicembre 1940, n. 1713.

Quest'ultima aliquota fu ridotta al 10 % dal D. L. 19 novembre 1944, n. 384, che riaffermava però la sottoposizione dei frutti dei titoli all'imposta complementare sul reddito. Infine con D. L. L. 14 maggio 1946, n. 403, l'imposta sui frutti dei titoli è stata abolita.

La situazione attuale è quindi la seguente: nominatività obbligatoria delle azioni, libera scelta tra la forma al portatore e quella al nome per i titoli a reddito fisso, tanto pubblici che di società private; nessuna imposta speciale sui frutti dei titoli al portatore e

quindi nessuna differenziazione nel trattamento fiscale dei titoli al portatore e al nome.

§ 34. — *Critiche e alternative alla nominatività obbligatoria.*

Alla nominatività obbligatoria sono rivolte in questo momento alcune critiche, che sono state raccolte anche nell'inchiesta svolta dalla nostra Commissione. Si obbietta alla nominatività obbligatoria dei titoli azionari che intralcia la circolazione dei titoli; scoraggia gli investimenti industriali, che trovano nei titoli azionari la via più naturale; non offre seri vantaggi fiscali, data la possibilità di conservare al portatore altri titoli (obbligazioni e titoli di stato) e data l'insufficienza dello schedario dei titoli che impedisce agli uffici di valersi efficacemente della nominatività per gli accertamenti delle imposte personali. I fini fiscali della nominatività possono essere più agevolmente raggiunti (si sostiene da molte parti, ed anche nell'ultima relazione annuale del governatore della Banca d'Italia) applicando ai frutti dei titoli un'imposta pari (o alquanto superiore) al livello medio dell'imposta personale sul reddito o un'imposta ancora superiore, opportunamente calcolata, se si vogliono compensare anche gli effetti dell'evasione dei titoli al portatore da altre imposte (ad esempio da una eventuale imposta straordinaria sul patrimonio).

La Commissione desidera sottolineare che a suo parere, l'imposta speciale sui frutti dei titoli al portatore non costituisce, agli effetti fiscali, un soddisfacente surrogato dell'assoggettamento ai tributi personali mediante accertamento a carico dei possessori dei titoli.

Intanto non è evidentemente pensabile di attuare una imposta sui frutti dei titoli al portatore con aliquota pari alla massima della imposta complementare (75 % per redditi oltre i 60 milioni). Eppure, anche se, come fu in Italia tra il 1935 e il 1944, l'aliquota dell'imposta sui frutti dei titoli fosse pari all'aliquota massima della imposta complementare, resterebbe in molti casi la convenienza a tenere i titoli al portatore e pagare l'imposta speciale piuttosto che denunciare i frutti agli effetti della complementare. Infatti il sottrarre la parte del proprio reddito proveniente dai titoli al portatore all'accertamento in complementare importa di solito un risparmio sulla parte di reddito non occultabile, che paga la complementare con una aliquota minore di quella che le si applicherebbe se il reddito fosse accertato integralmente. E questo risparmio può darsi che superi, anche largamente, l'eventuale maggiore importo pagato sui

frutti dei titoli rispetto a quello che sarebbe dovuto in complementare. Con le aliquote della complementare vigenti fino al D. L. L. 19 ottobre 1944 (massimo del 20 %) e con l'imposta sui frutti dei titoli al 20 %, un reddito di un milione proveniente per 500.000 lire da titoli al portatore, e per 500.000 lire da altre fonti doveva, se accertato integralmente in complementare, un'imposta di 200.000 lire. Se accertato per 500 mila lire in complementare, doveva 76 mila lire, che aggiunte alle 100 mila lire dell'imposta sui frutti dei titoli per le rimanenti 500 mila lire, facevano un totale di 176 mila lire con un risparmio di 24 mila lire rispetto a quanto dovuto in complementare per l'intero reddito. Il verificarsi di questi casi dipende dalla scala della progressività e dal rapporto tra i redditi azionari e il reddito complessivo: il vantaggio è naturalmente maggiore per i redditi elevati.

I casi si moltiplicherebbero naturalmente, a beneficio sopratutto dei redditieri più elevati, se l'aliquota della imposta sui frutti dei titoli fosse — come dovrebbe essere oggi — sensibilmente inferiore a quella della complementare.

Se si tiene conto anche dell'onere dell'imposta successoria e della sua evasione, risulta che solo aliquote proibitive dell'imposta sui frutti dei titoli potrebbero dare al fisco un apprezzabile compenso per la possibilità lasciata ai grossi contribuenti di conservare titoli al portatore.

Ma c'è di più. La recente esperienza italiana ha dimostrato che, finchè coesistono titoli al portatore e titoli nominativi, il mercato, malgrado tutti gli allettamenti, si orienta decisamente verso i primi. Gli scambi dei secondi sono rari e difficili, anche perchè la prevalenza degli affari su titoli al portatore non fa sentire molto al legislatore la necessità di facilitare gli scambi di titoli nominativi. Quindi conservare il titolo al nome significa affrontare notevoli alee nel caso di necessità di realizzo. Conseguenza: il grosso redditiere non è spinto alla trasformazione al nome e, almeno in molti casi, paga meno di quello che dovrebbe; il piccolo redditiere è praticamente costretto, per evitare alee preoccupanti, a conservare il proprio titolo al portatore e a pagare più di quello che dovrebbe se a tutto il suo reddito si applicasse la complementare.

Sembra in conseguenza che la imposizione speciale dei frutti dei titoli al portatore non sia un sostituto efficiente e consigliabile della nominatività obbligatoria. E il problema resta senza alternative: nominatività obbligatoria o libera scelta tra i due tipi di titoli.

§ 35. — *I risultati dell'inchiesta sulla nominatività.*

Come abbiamo detto, anche di fronte alla nostra Commissione, molte ed autorevoli voci si sono levate contro il mantenimento della nominatività obbligatoria (Avezza, Borgatta, Coppola d'Anna. Costa, D'Albergo, Frè, Galamini, Guasti, Tudisco, Uckmar, ecc.), Le ragioni addotte son quelle ricordate più indietro: con particolare insistenza è stata sottolineata la necessità di accordare ogni facilitazione agli investimenti diretti — e quindi in buona parte nella forma azionaria — da parte del capitale italiano e straniero per il finanziamento della ricostruzione.

Ma non sono mancate voci, pure autorevoli a favore della nominatività (Fanno, Griziotti, Scoca, e, particolarmente interessanti per la natura o l'esperienza professionale degli interrogati, Maino (1), Camera di Commercio di Vicenza, Rappresentanza di Roma della Banca d'America e d'Italia, ecc.). Queste risposte affermano che non si può rinunciare al sussidio della nominatività se si vuole avere un serio accertamento delle imposte personali e che questo risultato sia di tale importanza da controbilanciare eventuali ostacoli della nominatività alla vita degli affari. D'altronde si afferma che questi ostacoli sono stati piuttosto esagerati e che la pratica, non solo straniera ma anche italiana, avrebbe mostrato come l'emissione di nuove azioni da parte di nostre società, anche all'estero, e gli scambi di titoli azionari non sarebbero sensibilmente ostacolati dal regime della nominatlvità.

La Commissione ritiene che tanto le esigenze di facile circolazione della ricchezza, addotte dagli oppositori della nominatività, quanto le ragioni fiscali addotte dai suoi fautori, meritano ogni attenzione. Ma ritiene che fortunatamente non sia impossibile una soluzione che concilii le due esigenze ed in ciò è anche confortata da pareri autorevoli (Pesenti e Biamonti, particolarmente interessante questa ultima per la posizione e l'esperienza dell'autore), nonchè dalla esperienza di paesi stranieri in cui le forme più raffinate di organizzazione capitalistica si sono sviluppate senza ricorrere alla forma del titolo al portatore (Stati Uniti, Inghilterra).

Naturalmente va studiato un ordinamento pratico della nomina-

(1) L'interrogatorio dell'avv. Edoardo Maino reso a Milano, non ha potuto essere incluso nel volume degli atti, perchè il testo non è pervenuto tempestivamente alla Segreteria della Commissione.

tività che imponga alla circolazione dei titoli solo i vincoli strettamente necessari ai fini fiscali, nella forma più snella possibile. A questo proposito la Commissione segnala l'interrogatorio Fazzi, ove è ritenuto probabile che l'accertamento una volta all'anno dello stato del possesso dei titoli azionari sia sufficiente per i fini fiscali. Una simile soluzione offre certo possibilità di evasione ma forse una scelta adeguata del momento della rilevazione (per esempio in occasione delle assemblee nelle quali soprattutto da parte dei maggiori azionisti vi è un rilevante interesse ad esercitare i diritti sociali) potrebbe consentire risultati soddisfacenti.

Nell'interrogatorio Fazzi si segnala anche l'affermazione che lo schedario nazionale dei titoli azionari è ormai in grado di funzionare.

§ 36. — *I titoli di Stato e la nominatività obbligatoria.*

Resta da dire della eventuale estensione della nominatività ai titoli di Stato. Ciò è naturalmente escluso dagli oppositori della nominatività con l'eccezione di quelli la cui opposizione si basa appunto sul diverso trattamento che hanno attualmente i titoli azionari in confronto a quelli di Stato. Anche tra i fautori della nominatività dei titoli azionari non pochi sconsigliano l'estensione ai titoli di Stato. Le ragioni sono evidenti e risultano dalla necessità di non fare nulla che diminuisca la possibilità per lo stato di ricorrere al mercato dei capitali in un periodo in cui tale ricorso deve — e presumibilmente dovrà ancora per parecchi anni — essere assai largo.

Superato questo periodo di esigenze eccezionali di tesoreria, è però indubbio che a favore della estensione della nominatività ai titoli di Stato si farà valere una forte ragione: che la nominatività obbligatoria dei titoli azionari è sussidio assai imperfetto nell'accertamento delle imposte personali, se a questo accertamento continuano a poter sfuggire i possessori dei titoli di Stato. In talune delle risposte ai questionari (per esempio Banca d'America e d'Italia), il favore per la nominatività è appunto condizionato all'estensione di essa ai titoli di Stato.

Quando sarà finita l'attuale eccezionale fase di ricostruzione e di liquidazione della finanza di guerra, la commissione ritiene che sarà opportuna e scevra di gravi inconvenienti l'estensione della nominatività obbligatoria ai titoli di Stato, alle obbligazioni, e ad altre forme di titoli al portatore.

## Le imposte indirette

§ 37. — *Il sistema delle imposte indirette.*

I risultati della nostra inchiesta sui rapporti tra imposizione diretta e indiretta sono stati riassunti più indietro (par. 8-9) Sembra sufficiente ricordare come essi parlino contro un preconcetto ostracismo alla imposizione indiretta e a favore di una graduale politica di sgravi dei beni di consumo più generale e necessario.

L'imposizione indiretta è divisa, secondo le classificazioni dei documenti ufficiali, in tre gruppi:

a) *tasse ed imposte indirette sullo scambio della ricchezza.* Di gran lunga prevalente in questo gruppo è l'imposta generale sull'entrata (44,1 miliardi nell'esercizio 1945-46). Seguono l'imposta di registro (5,0 miliardi), la tassa di bollo (2,6 miliardi), le imposte in surrogazione del registro e bollo (1,4 miliardi), tra le quali primeggia l'imposta di negoziazione che colpisce qualunque tipo di titoli emessi dalle società, l'imposta ipotecaria (1,1 miliardi) e altre minori, oltre le imposte di successione di cui si è detto sopra;

b) *imposte indirette sui consumi,* tra le quali la sovraimposta di confine sugli oli minerali (2,0 miliardi) e gli altri dazi doganali (0,8 miliardi); altre sovraimposte di confine (0,5 miliardi) e diritti di licenza all'importazione e all'esportazione (1,3 miliardi); le imposte di fabbricazione, tra le quali quella sugli spiriti (1,1 miliardi) e sullo zucchero (0,4 miliardi); l'imposta sul gas e sull'energia elettrica (0,9 miliardi) e altre minori. Naturalmente l'importanza dei dazi doganali in questo gruppo e nel complesso delle entrate tributarie, era assai maggiore prima della guerra e ancor più prima della politica autarchica;

c) *i monopoli, il lotto e le tasse di lotteria.*

La maggior parte dei proventi è data dai tabacchi (31,6 miliardi); seguono il sale (2.7 miliardi), i minori monopoli (1,3 miliardi); il lotto (1,4 miliardi al netto delle vincite).

Vanno infine ricordate le imposte comunali di consumo di cui si tratta nel capitolo di questa relazione dedicato alla finanza locale.

§ 38. — *L'imposta sull'entrata.*

Come si vede è preminente su tutto il gruppo l'imposta generale sull'entrata, sorta nel 1940 come trasformazione della tassa di bollo sugli scambi commerciali. Essa grava nella misura del 4 % tutte le

entrate da cessioni di beni e da prestazioni di servizi, con alcune eccezioni od esenzioni. Per alcune merci di lusso si hanno aliquote più elevate e per alcune altre, in luogo della tassazione dei successivi passaggi effettuati da un prodotto prima di giungere al consumo, si procede alla tassazione del prodotto un'unica volta con aliquota convenientemente maggiorata.

L'opportunità dell'imposta sull'entrata e delle analoghe imposte sugli scambi è molto discussa. Tuttavia l'esperienza italiana e straniera posteriore alla prima guerra mondiale mostra che di fronte a grandi esigenze finanziarie difficilmente si può rinunciare al gettito ampio, elastico e relativamente facile di tributi di questo tipo. Va tra l'altro ricordato che in una economia collettivista come quella sovietica l'imposta sugli scambi fornisce la maggior parte del gettito tributario.

Anche la nostra inchiesta, se pure ha raccolto molte indicazioni contro l'ordinamento attuale dell'imposta sull'entrata, non ne ha ricevute che assai scarse nel senso dell'abolizione dell'imposta.

Si suggeriscono invece riforme che liberino la vita degli affari dalla necessità di sottostare a una distinta applicazione dell'imposta su gran parte dei singoli trasferimenti ; che semplifichino l'amministrazione dell'imposta facilitando i controlli ; che eliminino i perturbamenti del mercato dovuti alla diversa incidenza dell'imposta a seconda che le merci compiano il loro ciclo dalla produzione al consumo con un numero maggiore o minore di scambi (si veda per una illustrazione di questi inconvenienti l'interrogatorio Galamini).

Le possibili vie per raggiungere questi risultati sembrano due. La prima consiste nel trasformare l'imposta sulla entrata da imposta sui singoli trasferimenti a imposta sulla cifra degli affari realizzata annualmente dal contribuente (specialmente interrogatorio Pesenti).

Questo sistema è già seguito nell'attuale applicazione italiana dell'imposta, nei casi in cui si ha il pagamento per abbonamento. Esso non elimina la diversa incidenza dell'imposta a seconda del numero di passaggi che le merci compiono. Il suo risultato è in sostanza di allontanare l'imposta sugli scambi dalle funzioni di imposta di consumo per avvicinarla a un'imposta sul reddito lordo. In questo modo l'imposta sugli scambi coincide in parte con l'imposta di ricchezza mobile quando questa per comodità amministrativa si applica con criteri di massa che trascurano le differenze nel rendimento delle singole imprese, cosicchè l'imposta si commisura piuttosto al reddito lordo che al reddito netto. Questa struttura dell'imposta sull'entrata

la rende quindi soggetta alle reazioni psicologiche e ai tentativi di evasione propri delle imposte dirette.

La seconda via consiste nell'attuare la tassazione in un solo momento del ciclo che un prodotto percorre per arrivare al consumo. In questo caso l'imposizione può applicarsi con aliquota uguale per qualsiasi merce; o con poche aliquote o scarsamente differenziate; o, infine, con aliquote sensibilmente differenziate con riguardo a vari elementi tecnici ed economici (come il numero di scambi ai quali la merce va normalmente soggetta) o di politica finanziaria (come l'opportunità di favorire certi consumi e di gravare certi altri).

Il momento prescelto può essere la vendita dal produttore al primo intermediario, oppure la vendita dal grossista al dettagliante (interrogatorio Berliri). Dovrebbe essere evitata la tassazione al momento della vendita dal dettagliante al consumatore — come si fa oggi in molti casi — perchè in questa fase l'imposta è di più scomoda applicazione e più difficile ne è il controllo (si veda, anche per una discussione delle varie possibilità, l'interrogatorio Biamonti).

I due criteri della tassazione della cifra d'affari anzichè dei singoli scambi e della tassazione di un solo passaggio anzichè di tutti i passaggi dalla produzione al consumo possono anche essere abbinati. Così nell'interrogatorio D'Albergo si propone di effettuare la tassazione *una tantum* presso il grossista, ma di effettuarla, anzichè sui singoli atti di vendita o di acquisto, con il metodo dell'abbonamento, cioè della tassazione secondo una valutazione, analitica o presuntiva, del volume degli affari.

La Commissione ritiene che, ammessa la necessità, almeno per un periodo non breve, di conservare una forma di tassazione sugli scambi, l'attuale imposta sull'entrata vada riformata profondamente per diminuire i costi che la tenuta di apposite contabilità e l'insieme delle operazioni necessarie per la liquidazione delle imposte impongono ai contribuenti.

Risulta anche necessario limitare la tassazione a una sola fase del ciclo industriale-commerciale, sia per semplificare l'applicazione e i controlli, sia per evitare che i diversi prodotti siano variamente colpiti a seconda del numero di passaggi che compiono tra la produzione e il consumo. Ma una volta fatta salva questa esigenza, che la riforma segua l'una o l'altra delle vie indicate sopra è problema che va risolto prevalentemente secondo considerazioni di convenienza amministrativa, e cioè di facilità ed economicità di amministrazione, nonchè di efficacia dei controlli.

La difficoltà di indirizzare l'onere di un'imposta di questo tipo,

cioè di determinare la sua ripartizione tra consumatori, imprenditori e lavoratori, convince infatti a dare un notevole peso nel suo ordinamento a queste esigenze pratiche, piuttosto che alle funzioni di colpire piuttosto il consumo o la produzione ecc. che si possono assegnare all'imposta, con scarsa probabilità che si svolgano, nella realtà, in modo abbastanza vicino alle previsioni.

§ 39. — *L'imposta di registro.*

L'imposta di registro è forse l'imposta di più antiche e salde tradizioni nell'ordinamento tributario italiano. Tuttavia il suo ordinamento si è venuto via via complicando fino a farla considerare da molti come un intralcio intollerabile alla vita economica, assai difficilmente giustificabile, tanto più quando si abbia riguardo al costo della sua amministrazione tanto per gli uffici finanziari, quanto per i contribuenti.

L'ordinamento attuale e l'intricato funzionamento delle imposte di registro sono chiaramente illustrati nella monografia di A. Berliri. Qui basti ricordare che l'imposta di registro si applica a tutti gli atti scritti, in forma pubblica o privata, civili e commerciali, e inoltre, indipendentemente dall'esistenza di un atto scritto, a un'ampia serie di trasferimenti di beni o di utilità ; infine a tutti i contratti verbali che siano enunciati in atti scritti soggetti a registrazione, o che servano di base a una sentenza.

I trasferimenti soggetti a imposta sono divisi in quattro gruppi ai quali si applicano rispettivamente aliquote progressive, proporzionali, graduali (cioè variabili secondo il valore dei beni trasferiti ma con criteri diversi dalla proporzionalità : in generale più lentamente) o fisse.

Il primo gruppo comprende i trasferimenti a titolo gratuito (imposta di successione e di donazione) ; il secondo le trasmissioni a titolo oneroso di proprietà, di altri diritti reali mobiliari e immobiliari, e gli atti che contengono obbligazioni o liberazione di somme o prestazioni ; il terzo gli atti che contengono semplici dichiarazioni, e non trasmissioni, di valori e di diritti ; il quarto gli atti che possono servire di titolo o di documento legale.

Entro ciascuno dei gruppi i tipi degli atti sono distinti e definiti con una casistica minuta, fondata molto spesso su sottilissime distinzioni giuridiche di interpretazione difficile e controvertibile all'infinito. Basti ricordare che le varie tabelle della tariffa delle

imposte di registro comprendono 297 categorie di atti e avvertire che la litigiosità in materia di registro è uno dei capitoli più ampi e complessi della litigiosità tributaria.

La monografia Berliri, rilevando appunto questi inconvenienti propone di semplificare l'ordinamento della imposta di registro riducendo le numerosissime categorie di atti alle quattro semplici categorie previste dalla legge per la applicazione delle aliquote progressive, proporzionali, graduali o fisse. Si tratterebbe, in questo caso, di distinzioni molto nette, e quindi l'assegnazione dei singoli atti all'una o all'altra categoria non darebbe luogo in generale alle attuali incertezze e controversie.

La proposta Berliri non eliminerebbe però l'altra fonte di contestazioni in materia di registro, e cioè la valutazione dei beni oggetto del trasferimento. Queste questioni di stima danno alla litigiosità tributaria un contributo non meno imponente delle questioni giuridiche in tema di registro. È infatti ben noto che l'esistenza della imposta di registro con aliquote abbastanza elevate (per i trasferimenti di immobili attualmente del 10 %) stimola una quasi generale falsità delle dichiarazioni del valore dei beni negli atti di trasferimento. Se si aggiunge che buona parte delle liti tra privati per l'esecuzione di contratti derivano da configurazioni speciali degli atti che tradiscono la reale volontà delle parti al fine di diminuire l'onere delle imposte di registro, si avrà un quadro delle conseguenze veramente paradossali che l'attuale regime fiscale fa scaturire dalla registrazione degli atti, istituto il cui fine precipuo dovrebbe essere l'assicurare la certezza dei diritti. Ad evitare le questioni di stima taluno (vedi risposta Avezza) propone di accertare su base catastale il valore dei beni trasferiti agli effetti dell'imposta di registro. Senza discutere qui la convenienza di questa proposta, ci si limita a rilevare che essa eliminerebbe ad ogni modo soltanto le questioni di valutazione relative ai beni immobili. Non le altre che sono pure numerose (trasferimenti di imprese, appalti, ecc.).

Comunque tanto le proposte, come quella di A. Berliri, intese a semplificare la struttura giuridica del tributo, quanto quelle intese a rendere obbiettiva e automatica la valutazione rappresentano contributi interessanti al fine di ridurre taluni difetti delle imposte di registro, e pertanto meritano molta considerazione qualora si vogliano conservare a tale tributo le attuali funzioni nel sistema tributario.

§ 40. — *Per l'abolizione delle imposte di registro.*

Ma secondo la commissione proprio la persistenza di queste funzioni fiscali delle imposte di registro è difficilmente giustificabile. In origine le « tasse di registro » erano il modico compenso, commisurato al costo, che lo stato percepiva per il servizio della registrazione degli atti, e la conseguente certezza dei diritti. Solo in prosieguo di tempo si considerò la registrazione come una occasione per prelevare delle vere e proprie imposte, attuando una tassazione dei trasferimenti della ricchezza per atti tra vivi, parallela alla tassazione dei trasferimenti per causa di morte, ossia delle successioni. In certi casi, anche a prescindere dalle ormai soppresse sovraimposte del periodo bellico, questa tassazione è veramente pesante.

La teoria finanziaria ha elaborato raffinate giustificazioni delle imposte sui trasferimenti tra vivi, fondandole sul vantaggio che entrambi i contraenti ricaverebbero dallo scambio e quindi dalla opportunità di un prelievo tributario su questo vantaggio (vedi interrogatorio Galamini).

Ma qualunque cosa si possa dire di esse in sede di logica tributaria, le imposte di registro sembrano condannabili per più ampie ragioni di convenienza economica. Le imposte di registro disseminano ostacoli in tutta la vita economica; riducendo il vantaggio degli scambi riducono la possibilità che essi si effettuino; quindi riducono la possibilità che i beni passino dalle mani di chi li valuta di meno in quelle di chi li valuta di più (nel caso dei beni di produzione, dalle mani di chi li fa fruttare di meno, a quelle di chi li sa far fruttare di più).

Ne discende un insieme di perdite nette per l'economia del paese, particolarmente evidenti nell'ambiente italiano. È noto, per esempio, che la nostra agricoltura richiede un profondo riordinamento della proprietà fondiaria, con un certo frazionamento della grande proprietà che almeno in parte potrebbe essere spontaneo e con la sistemazione della minore e della minima, ricomponendo unità culturali organiche, in luogo di possessi frammentari e frazionati.

È tutta un'opera che le elevate imposte di registro ostacolano gravemente: ed è opinione di esperti che l'abolizione di tali imposte favorirebbe quell'opera, non meno dei provvedimenti diretti che spesso si invocano a promuoverla.

Per queste ragioni la commissione ritiene di dover sottolineare con molto favore i suggerimenti che ha raccolto per l'abolizione della imposta di registro (D'Albergo, Fazzi, Guasti, Scoca, Tudisco, Camera

di Commercio Novara, Cassa Risparmio Perugia e rappresentanza di Roma della Banca d'America e d'Italia ecc.). Nè crede che seri ostacoli fiscali si oppongano a tale provvedimento che naturalmente implicherebbe il ritorno alle modiche tasse, da liquidarsi con la massima semplicità, coprenti il puro costo della registrazione, la cui obbligatorietà dovrebbe poi essere limitata ai soli atti per i quali presenti un effettivo interesse pubblico.

Il minor gettito sarebbe compensato, in parte non insignificante, dall'eliminazione di ingenti costi amministrativi, dall'altra potrebbe essere recuperato con un aumento delle aliquote di altre imposte che hanno maggiori ragioni per continuare a far parte del nostro sistema tributario.

La soluzione più ovvia starebbe in un aumento delle aliquote dell'imposta sul patrimonio: in questo modo la tassazione continua del patrimonio assolverebbe anche le funzioni oggi assolte dalla tassazione discontinua al momento dei trasferimenti, eliminando la necessità di una imposta autonoma e di autonomi accertamenti nonchè gli ostacoli ai trasferimenti. Si potrebbe anche ricuperare il minor gettito dell'imposta di registro mediante diverse imposte che gravano su attività sulle quali incide attualmente l'imposta di registro: così, oltre l'imposta sul patrimonio, le imposte fondiarie, l'imposta di ricchezza mobile, l'imposta sull'entrata. E si potrebbe cercare che gli aumenti di aliquota fossero calcolati in modo da proporzionare approssimativamente, per le varie attività e tipi di ricchezza, i nuovi oneri a quelli soppressi.

A questa possibilità di sostituire il gettito dell'imposta di registro il Coppola d'Anna, che pure sarebbe decisamente favorevole all'abolizione della imposta di registro qualora fosse possibile rinunciare al suo gettito, obietta che i contribuenti pagherebbero più volentieri l'imposta saltuaria al momento dello scambio, quando esistono disponibilità liquide e, spesso, la sensazione di un guadagno, che non una imposta annuale equivalente dal punto di vista del gettito. È però dubbio se l'affermazione del Coppola d'Anna possa valere nella maggior parte dei casi, quando si pensi a tutti gli oneri diretti e indiretti che il contribuente deve sopportare in forza delle imposte di registro e al generale favore dei contribuenti per le imposte in abbonamento, e cioè appunto per la sostituzione di valutazioni, accertamenti, riscossioni ordinarie, a valutazioni, accertamenti su singoli atti.

§ 41. — *Tasse di bollo.*

Quanto si è detto per le imposte di registro si applica, in buona parte, anche alle tasse di bollo. Anche qui sono generali — nei risultati della nostra inchiesta — le critiche alla legislazione farraginosa; alla scarsa logica con cui le tariffe sono compilate; alle sovrapposizioni tra bollo ed altri tributi (sopratutto registro ed entrata).

Le ragioni per l'abolizione sono in un certo senso meno forti, perchè l'onere del bollo sui singoli atti è relativamente modesto e non perturba il mercato come talune aliquote dell'imposta di registro. Va d'altra parte considerato che il gettito delle tasse di bollo è assai inferiore a quello dell'imposta di registro e quindi minori preoccupazioni desta un loro energico sfrondamento. La nostra inchiesta segnala comunque un ampio campo per una semplificazione di norme e di procedimenti e per la condensazione in molti casi delle tasse di bollo con l'imposta sull'entrata (si veda per es. l'interrogatorio Barbara e più in generale, la monografia Berliri). Bisognerebbe soprattutto distinguere tra tasse di più semplice applicazione che potrebbero essere conservate e le tasse più ingombranti che dovrebbero essere abolite. Le prime potrebbero essere ulteriormente semplificate: per esempio è stata presentata alla Commissione la proposta, già sostenuta in passato, che le tasse giudiziarie siano liquidate globalmente dal cancelliere alla fine della causa anzichè mediante l'impiego della carta bollata.

§ 42. — *Le altre imposte indirette.*

Per le altre imposte indirette la nostra inchiesta non ha offerto molte indicazioni ove se ne eccettui l'aspirazione generale a una maggiore semplicità da raggiungersi con l'eliminazione di tributi a gettito modesto e con unificazione di imposte che gravano lo stesso oggetto con forme diverse ma con analoghe funzioni economiche.

Secondo la risposta del Coppola d'Anna si richiede sopratutto una ferma volontà di superare le vedute particolaristiche delle diverse direzioni generali che si occupano di tali imposte. Sempre secondo tale risposta non si riuscirà mai a nulla fino a quando l'abolizione o la trasformazione di una imposta anche se giovevole per il fisco, incontra l'opposizione della direzione generale competente che teme di vedersi portato via un cespite di entrata e ritiene con ciò di perdere di importanza.

Oltre a queste indicazioni di larga massima la Commissione ricorda le numerose dichiarazioni in favore di una politica di sgravi dall'imposta sui consumi più necessari e diffusi e alcune dichiarazioni (Griziotti, Ispettorato Compartimentale imposte dirette di Roma per una estensione dei monopoli, evidentemente ispirate al grande successo fiscale, e per il Griziotti anche economico, del monopolio tabacchi.

A parte le questioni generali di politica economica che essa involge, la creazione di nuovi monopoli va esaminata, dal punto di vista fiscale, sotto diversi aspetti. Bisogna domandarsi sopratutto se sia possibile trovare altri generi, come i tabacchi, che alla caratteristica di un consumo largo e tendente ad espandersi uniscono quella di non soddisfare un bisogno primario e quindi quella di poter essere gravati dall'imposta senza preoccupazioni sociali. Il suggerimento del Griziotti per un monopolio dei vini ed altre bevande presenta molto interesse e potrebbe essere utilmente approfondito con la discussione degli aspetti economici, fiscali e tecnici di questo e di altri possibili nuovi monopoli.

La Commissione desidera ancora sottolineare che la ripresa del commercio internazionale ridarà all'erario fonti di entrata quasi inaridite dalla politica autarchica e bellica, cosicchè la larga espansione — dall'irrisorio livello attuale o anche da quello degli anni immediatamente precedenti l'ultima guerra — del gettito di dazi fiscali (cioè non protettivi) a meno diretta ed elevata incidenza sui bilanci più modesti (per es. benzina e caffè), potrà costituire un notevole compenso a una politica di sgravi dei consumi popolari.

## La riscossione delle imposte

43. — *Le imposte dirette.*

In conseguenza dello sfasamento tra aumento del gettito delle imposte e aumento dei costi dei servizi di riscossione (spese di personale ecc.) gli aggi esattoriali che erano già saliti da una media di 1,49 % nel decennio 1923-1932, a circa il 4 % nei contratti stipulati per il decennio 1943-1952, sono aumentati giungendo in generale a circa il 15 %. Essi rappresentano adesso una parte non indifferente dello onere tributario complessivo, e la loro elevatezza fa considerare con molta attenzione l'intero sistema della riscossione.

Nella risposta Ermetes si trova una lucida descrizione del sistema di riscossione in vigore per le imposte dirette, che è l'appalto del servizio a privati esattori i quali contro un compenso percentuale (*aggio*) si obbligano a versare alle scadenze l'intero ammontare di imposta compreso nei ruoli di riscossione anche per le quote non riscosse per qualsiasi causa (principio del *non riscosso per riscosso*), salvo rimborso delle quote delle quali possano dimostrare la inesigibilità, o perchè esse erano indebite o perchè è stata svolta infruttuosamente la procedura di esecuzione forzata. Il sistema è stato criticato, anche davanti alla Commissione (interrogatorio Pesenti) sia perchè il suo costo è attualmente elevato, sia perchè non si considera conveniente che un servizio pubblico così delicato sia affidato a privati che, almeno in tempi normali, ne ricavano un lucro abbastanza cospicuo e sicuro.

Il sistema ha però trovato, nelle risposte alla Commissione frequenti difese. Si è sottolineato che col principio del non riscosso per riscosso esso garantisce allo stato il versamento alla scadenza delle somme iscritte a ruolo indipendentemente da qualsiasi morosità o resistenza dei contribuenti. Si è rilevata la sua probabile maggiore economicità rispetto a una gestione di Stato nella quale sarebbe eliminato il movente del lucro, che spinge al contenimento dei costi e al più conveniente impiego di tutti i mezzi giuridici contro gli inadempienti. Si è affermato che gli esattori — e più le medie e piccole esattorie che i grandi istituti — possono mettere nei rapporti con i contribuenti una elasticità di atteggiamenti, una valutazione delle circostanze concrete, per cui spesso si trasformano in banchieri dei contribuenti, anticipando per esempio per i contadini rate d'imposta scadenti prima del raccolto e così via. Più in generale l'esistenza della esattoria è considerata come un cuscinetto che smorza gli attriti tra contribuente e Stato.

Talune di queste ragioni hanno indubbiamente un notevole peso e dovrebbero essere attentamente vagliate prima di decidere eventualmente l'abbandono del sistema attuale. Rispetto al passato il vantaggio del non riscosso per riscosso è meno importante dal punto di vista della tesoreria, perchè lo stato trova nel mercato finanziario facili possibilità di parare con l'indebitamento a breve termine agli scoperti temporanei di cassa che potessero derivare da ritardi nella riscossione delle imposte. Nel senso dell'abolizione del non riscosso per riscosso, che, eliminando il maggior rischio dell'esattore, permetterebbe di ridurre sensibilmente i costi della riscossione si vedano le risposte Coppola d'Anna, Costa, Frè, Sansoni.

Ma per altri aspetti il non riscosso per riscosso si presenta forse come una caratteristica non eliminabile dell'attuale sistema di esazione perchè è su di esso che si basa la possibilità per lo Stato di lasciare arbitro l'esattore di attuare la riscossione nei termini, e con i temperamenti che ritiene opportuni, adempiendo così alle funzioni di « cuscinetto » accennate sopra. Se lo Stato rinunciasse al non riscosso per riscosso dovrebbe per garantirsi esigere dall'esattore la scrupolosa osservanza dei termini e l'impiego dei mezzi più severi di esecuzione e verrebbe meno la possibilità di rapporti elastici e adeguati ai casi concreti che è consentita dal sistema attuale.

Una proposta che trova parecchi sostenitori, vorrebbe che fosse consentito il versamento diretto delle imposte in conto corrente, permettendo ai contribuenti più diligenti di risparmiare l'aggio esattoriale. Si obietta però che a questo modo una notevole parte del gettito si sottrarrebbe alla riscossione esattoriale, i cui costi si dovrebbero ripartire sulla parte rimanente gravandola in misura più elevata. Nè sembra che questo risultato sia desiderabile, poichè la massa dei contribuenti che non pagherebbero spontaneamente sarebbe probabilmente costituita dai contribuenti più poveri con minori disponibilità liquide e minore abitudine ai servizi bancari. È stata anche proposta una soluzione intermedia che consisterebbe nel consentire il versamento diretto con una riduzione di aggio, anzichè senza aggio: in questo modo mentre si ridurrebbe l'onere per i contribuenti diligenti, non si eleverebbe eccessivamente quello per i rimanenti.

Resta la obiezione frequentemente rivolta all'attuale sistema esattoriale per la difformità di costi che deriva del diverso tipo di organizzazione delle esattorie, e sopratutto dalla differente ricchezza e quindi dal maggiore o minore carico tributario, su cui ripartire i costi, e dalla maggiore o minore quota di insolvenze. In generale la varietà di costi e di aggi gioca contro i centri minori e contro le zone più povere.

Tali differenze erano abbastanza sensibili in tempi normali (nel decennio 1923-1932 si andava dal 0,85 % per la Liguria, al 4,02 % per la Basilicata); diventano sempre meno trascurabili con l'accrescersi generale degli aggi e potrebbero diventare preoccupanti se gli attuali livelli non si riducessero notevolmente.

Il sistema dei consorzi obbligatori tra piccoli comuni non potrebbe ovviare alle conseguenze di marcate diversità di ambiente economico. D'altronde i suoi risultati non sembrano favorevoli (v. risposta Ermetes). Infatti mentre il consorzio volontario si attua

solo quando permette effettivamente di ridurre i costi di riscossione il consorzio obbligatorio può spesso anmentarli. Infatti può darsi che esso obblighi a creare un' organizzazione relativamente complessa per la riscossione in comuni lontani e in aree estese, laddove in uno solo dei comuni consorziati il singolo esattore, giovandosi della conoscenza personale dell'ambiente, può ridurre al minimo la propria organizzazione e i propri costi.

Le altre vie possibili per compensare le differenze nel costo sono l'unificazione su base nazionale della riscossione ; o l'istituzione di una cassa di compensazione.

La riscossione unificata potrebbe essere attuata dallo Stato o anche da un consorzio nazionale di esattori privati : sembra comunque che essa farebbe scomparire i pregi di elasticità e di aderenza ai bisogni locali che sono la principale giustificazione del sistema esattoriale. La cassa di compensazione potrebbe raggiungere ugualmente lo scopo di unificare la misura dell'aggio in tutto il territorio nazionale, prelevando un sovrappiù rispetto all'aggio richiesto dai costi di riscossione nelle zone ricche e versando una integrazione nelle zone povere, per la differenza tra costi di riscossione e aggio nazionale. Il meccanismo potrebbe funzionare, restando inalterate le linee del sistema attuale ed è perciò caldeggiato da taluni difensori della riscossione esattoriale. Naturalmente prima di adottarlo bisognerebbe studiare attentamente il funzionamento della compensazione soprattutto negli aspetti amministrativi.

## § 44. — *Le imposte indirette.*

Diverso carattere ha la riscossione esattoriale nelle imposte indirette. Essa si applica soltanto, fuor del campo della finanza erariale, alle imposte comunali di consumo. Qui l'esattore, anzichè ricevere in carico i ruoli che contengono debiti d'imposta già accertati e liquidati, svolge anche un'attività di accertamento. In non pochi comuni l'esattore appalta addirittura con la riscossione anche l'accertamento delle imposte : cioè si impegna di versare al comune un determinato ammontare, indipendentemente da quanto incasserà effettivamente. Minori o maggiori gettiti andranno a suo danno o vantaggio e quindi egli è impegnato a spingere al massimo gli accertamenti di imposta. È questa la figura tipica dell'appaltatore delle imposte, che dopo aver costituito una piaga della vita pubblica nel mondo antico, si conservò in Europa fino alla rivoluzione francese.

La sopravvivenza in Italia è ormai un esempio unico, almeno nei grandi stati, e ripugna alla nozione moderna dei rapporti tributari, perchè in questi casi l'ente pubblico « vende » a un privato il suo potere tributario, cioè un potere eminentemente inalienabile.

La Commissione nel corso dell'inchiesta ha raccolto soltanto scarse indicazioni in materia di riscossione delle imposte indirette e pertanto le mancano elementi per una valutazione precisa delle opinioni prevalenti.

Ritiene però doveroso segnalare che le ragioni per un cambiamento di sistema sono certo molto più gravi nel caso delle imposte indirette che in quello delle imposte dirette e che pertanto sembra imporsi una profonda e pronta analisi del problema inserendolo nel quadro della sistemazione generale della finanza locale.

## Le esenzioni tributarie

§ 45. — *Le esenzioni in generale.*

Il metodo delle esenzioni tributarie (o delle riduzioni di imposta) per favorire certe forme di attività economiche (ad esempio industria edilizia, imprese cooperative) o certe zone (regime tributario delle zone industriali) si è assai diffuso sopratutto durante il regime fascista, dando luogo a una grande quantità di provvedimenti e creando vaste aree di immunità che compromettono notevolmente il gettito fiscale e limitano gli effetti di aumenti delle aliquote delle imposte esistenti, costituendo così forse la spinta maggiore alla creazione di nuove imposte.

Anche la nostra inchiesta ha raccolto ampie critiche contro questo sistema, per il fatto che esso concede vantaggi economici, il cui ammontare e il cui costo per lo Stato, è del tutto indeterminato, e perchè manca la possibilità di accertare quale sia l'ammontare delle imposte che lo Stato avrebbe percepito se non avesse accordato l'esenzione. Si osserva quindi che piuttosto che esenzioni dovrebbero concedersi sussidi, che avrebbero il merito di mettere in evidenza l'onere per lo Stato e di imporre maggiore cautela al momento della concessione (v. interrogatorio Scoca e risposte Luzzatto Fegiz, Guasti, ecc.). In particolare contro il regime delle zone industriali si è rilevato (risposta Fabro) che è facile per i grandi gruppi industriali spostare gli utili dagli stabilimenti non esenti a quelli esenti perchè situati nelle zone industriali.

Contro l'opinione corrente si rileva però (Coppola d'Anna, Costa, Camere di Commercio di Pavia, Varese, Vicenza) che le esenzioni, a differenza dei sussidi, hanno il merito di non gravare il bilancio dello Stato se non nel caso in cui le attività incoraggiate abbiano successo. In questo caso c'è un reddito e non si applicano le imposte che si sarebbero potute percepire altrimenti; ma se non c'è il successo e non c'è il reddito l'esenzione non costa niente, mentre il sussidio sarebbe stato ugualmente pagato.

Questo argomento, come rileva il Coppola d'Anna, non vale nel caso delle imposte indirette, che sono dovute indipendentemente dai risultati economici delle attività sostenute, e per le quali quindi l'esenzione equivale sempre, quanto a costo per lo Stato, a un sussidio di pari ammontare. Come è stato rilevato in parecchie risposte, l'esenzione si può raccomandare, anche in questo caso, per una certa maggiore obiettività, confronto al sussidio, per il quale difficilmente può prescindersi del tutto dal valutare le singole situazioni, mentre la esenzione può applicarsi automaticamente a tutti i contribuenti che si trovano nelle condizioni previste dalla legge.

In conclusione, dalla nostra inchiesta il sistema delle esenzioni non esce completamente condannato, e, pesando i validi argomenti pro e contro questo sistema, è forse lecito concludere che le esenzioni potranno anche essere preferibili ai sussidi se saranno limitate ai casi in cui è davvero rilevante l'opportunità di un sostegno a determinate situazioni economiche; se saranno rigidamente limitate nel tempo, in modo che la finanza non rinunci troppo a lungo alla possibilità di tassare determinati cespiti e si riservi comunque la facoltà di revisioni a scadenza non troppo lontana, anche per poter controllare se gli scopi sono stati raggiunti (v. interrogatorio Griziotti); se sarà efficiente il controllo parlamentare e della opinione pubblica, in modo da evitare che le esenzioni siano concesse con minor ponderatezza di quanta sarebbe dedicata a un sussidio.

Un discorso a parte va fatto per quelle esenzioni che hanno risposto all'esigenza di mitigare le conseguenze di eccessive aliquote; così in materia d'imposta di registro sulle fusioni e trasferimento di imprese (v. risposta Guasti). In questo caso naturalmente la soluzione sta nell'eliminare, con i regimi tributari troppo pesanti, la necessità stessa dell'esenzione.

§ 46. — *L'esenzione del debito pubblico.*

Quanto all'esenzione dei titoli del debito pubblico è stato rilevato da parecchi degli interrogati che finchè si tratta di esenzioni da imposte proporzionali, l'esenzione o la tassazione dovrebbero avere gli stessi effetti per lo stato. Questo nel primo caso rinuncia alla imposta, ma in compenso può emettere i titoli a un tasso più basso. Però la garanzia contro l'aumento dalle aliquote induce probabilmente il risparmiatore a preferire il titolo esente ad uno tassato portante pari interesse al netto da imposta: e ciò almeno finchè non si sarà invertita stabilmente la tendenza a continui aumenti delle aliquote di imposta e alla creazione di nuove imposte, che è ormai una consuetudine per il contribuente italiano.

Quindi per quanto riguarda le imposte proporzionali l'emissione di titoli esenti è forse preferibile, mentre a una conclusione probabilmente contraria si perviene per le imposte progressive. Infatti, come rileva la risposta Coppola d'Anna, se i probabili acquirenti dei titoli appartengono prevalentemente alle categorie dei redditieri soggetti alle aliquote più elevate, l'esenzione dalle imposte progressive può forse dare un vantaggio allo Stato. Ma se una parte notevole hanno i piccoli sottoscrittori, soggetti a minori aliquote e quindi meno sensibili all'esenzione, questa può costare allo Stato assai di più di quel che gli renda. Infatti i piccoli sottoscrittori accetteranno il titolo esente soltanto a un interesse poco minore di quello di un titolo tassato: ma allora con questa leggera diminuzione di interesse i maggiori sottoscrittori acquistano l'immunità da elevate imposte progressive.

In conclusione non sono state segnalate ragioni per modificare il regime attuale in cui i frutti dei titoli dello Stato sono in generale esenti dalle imposte dirette proporzionali, mentre sono soggetti all'imposta personale progressiva quale parte del reddito complessivo del contribuente. Questa soggezione è però finora poco più che nominale e resterà tale finchè non si avrà la nominatività obbligatoria anche per i titoli di Stato.

## Legislazione e amministrazione

§ 47. — *Stabilità legislativa e miglioramenti dell'amministrazione.*

La Commissione ritiene di dover concludere questa parte della sua relazione sottolineando l'aspirazione più diffusa tra gli studiosi e tra i pratici. E cioè che il miglioramento del nostro sistema tributario sia cercato prima di tutto, e sopratutto, nel miglioramento della amministrazione. Essa deve, in primo luogo essere migliorata nella qualità (v. interrogatorio Tudisco) : e ciò dicendo si vuole avere riguardo alla sua media e non si intende disconoscere i meriti dei molti valorosi elementi che ne fanno parte. La selezione e la preparazione professionale dei funzionari possono e devono essere migliorate. E la Commissione sottolinea l'opportunità di rendere più organiche le iniziative già prese dal Ministero delle Finanze per corsi universitari di specializzazione per funzionari. A questi corsi potrebbe essere riservata un'utile funzione, oltre che nella preparazione degli elementi già in carriera, anche nella selezione degli aspiranti.

Migliorate devono essere le retribuzioni dei funzionari, non dimenticando che essi sono a contatto con una materia pericolosa, e che è quindi doveroso abbiano assicurata una piena tranquillità economica.

Grande importanza possono assumere anch e riforme degli uffici e dei metodi di lavoro: molta attenzione merita per esempio il suggerimento di accentrare in un unico ufficio gli accertamenti relativi a imposte diverse, quando si fondino sugli stessi elementi (v. interrogatorio dell'Olio); quanto meno si dovrebbe perseguire un miglior coordinamento dell'attività che diversi uffici svolgono intorno agli stessi elementi. Da questo, e da ogni altro punto di vista, il miglioramento dell'amministrazione è anche strettamente legato alla semplificazione delle leggi (si veda ancora l'interrogatorio Dell'Olio) e sopratutto alla loro stabilità. I continui provvedimenti legislativi, sia per introdurre nuove imposte sia per modificare la struttura delle vecchie, sottopongono gli uffici a un continuo lavoro di aggiornamento e impediscono il consolidarsi di una pratica amministrativa. Quindi avere poche e chiare leggi ben coordinate e mantenute ferme, è una condizione essenziale perchè gli uffici possano lavorare proficuamente e con snellezza.

La stabilità delle legislazione dovrebbe essere cercata anche mediante la creazione di leggi fondamentali contenenti i principi

generali comuni a tutta la materia tributaria o a grandi gruppi di essa, (v. anche il Cap. I, par. 8), e mediante lo sforzo di fronteggiare gli eventuali maggiori fabbisogni piuttosto con la manovra delle aliquote delle imposte esistenti che con la creazione di nuove imposte. Per questo si richiede naturalmente che le imposte abbiano una struttura soddisfacente e che quindi il loro inasprimento non susciti eccessive preoccupazioni.

Solo a questa condizione gli uffici potranno affrontare efficacemente l'opera di adeguamento degli accertamenti alla realtà che è segnalata da ogni parte come la più urgente necessità del nostro sistema tributario, senza della quale sarebbero pressochè vane anche le più indovinate riforme legislative.

**Allegato I**

# ENTRATE TRIBUTARIE DELLO STATO NELL'ESERCIZIO 1945-46

(*Dati provvisori ; milioni*)

IMPOSTE DIRETTE :

| | | | |
|---|---|---|---|
| Imposta sui terreni | | 1.442 | |
| » sui fabbricati | | 318 | |
| » sui redditi di ricchezza mobile | | 16.357 | |
| » complementare sul reddito : | | | |
| riscossioni per ruoli | 1.162 | | |
| riscossioni per ritenuta | 1.172 | 2.334 | |
| » sui celibi | | 65 | |
| » ordinaria sul patrimonio | | 2.920 | |
| » sui fruti dei titoli | | 96 | |
| » progressiva sui redditi distribuiti dalle società commerciali | | 4 | |
| *Totale imposte dirette permanenti* | | | 23.535 |
| Imposta straordinaria sulla proprietà immobiliare | | 415 | |
| Contributo 2 % sui salari | | 50 | |
| Imposta straordinaria sui compensi degli amministratori e dirigenti di società commerciali | | 19 | |
| Imposta straord. sui maggiori utili di guerra | | 1.777 | |
| Contributo erariale di guerra sui canoni di locazione | | 7 | |
| Imposta speciale sui redditi dei capitali | | 209 | |
| Altre imposte straordinarie in liquidazione | | 11 | |
| *Totale imposte dirette transitorie* | | | 2.487 |
| *Addizionali alle imposte dirette* | | | 1.117 |
| TOTALE COMPLESSIVO IMPOSTE DIRETTE | | | 27.139 |

| | | |
|---|---|---|
| *Riporto* . . . | | 27.139 |
| TASSE E IMPOSTE INDIRETTE SULLO SCAMBIO DELLA RICCHEZZA: | | |
| Imposta sulle successioni e donazioni . . . . . | 1.326 | |
| » sull'asse ereditario . . . . . | 387 | |
| » di manomorta . . . . . | 32 | |
| » di registro. . . . . | 4.953 | |
| Imposta generale sull'entrata . . . . . | 44.146 | |
| Tassa di bollo . . . . . | 2.625 | |
| Imposte in surrogazione del registro e bollo . . . . | 1.353 | |
| Imposta sul plusvalore dei titoli azionari, ecc. . . . | 455 | |
| » ipotecaria . . . . . | 1.077 | |
| Tasse, contributi, canoni sulle radioaudizioni e materiale radiofonico . . . . . | 724 | |
| Tasse sulle concessioni governative. . . . . | 422 | |
| Tassa circolazione autovetture trasporto persone. . . | 222 | |
| » unica circolazione autocarri . . . . . | 919 | |
| Diritto erariale sugli spettacoli cinematografici . . . | 1.733 | |
| » » sugli altri spettacoli . . . . . | 385 | |
| Altre imposte e tasse. . . . . | 102 | |
| Addizionali a tasse e imposte indirette sullo scambio della ricchezza . . . . . | 173 | |
| Tasse di pubblico insegnamento . . . . . | 230 | |
| TOTALE TASSE E IMPOSTE INDIRETTE SULLO SCAMBIO DELLA RICCHEZZA. . . . . | | 61.245 |
| IMPOSTE INDIRETTE SUI CONSUMI: | | |
| Imposta sulla fabbricazione degli spiriti . . . . . | 1.079 | |
| » » » della birra . . . . . | 104 | |
| » » » dello zucchero . . . . . | 416 | |
| » » » del glucosio, ecc. . . . . | 20 | |
| » » » degli olii di semi . . . . | 177 | |
| » » » degli olii minerali. . . . | 195 | |
| » sul gas e sull'energia elettrica . . . . . | 877 | |
| » sulla fabbricazione dei surrogati del caffè. . | 150 | |
| » » » delle lampadine elettriche | 64 | |
| » » » delle fibre tessili . . . . | 32 | |
| Diritto erariale sul mercurio metallo . . . . . | 20 | |
| Imposta sul consumo del caffè. . . . . | 71 | |
| *A riportare* . . . | 3.205 | 88.384 |

| | | | |
|---|---|---|---|
| *Riporto* . . . | 3.205 | | 88.384 |
| Dazio sul grano . . . . . | 240 | | |
| Altre dogane e diritti marittimi . . . . . | 587 | | |
| Sovrimposta di confine sugli olii minerali. . . . . | 2.018 | | |
| Altre sovrimposte di confine. . . . . | 455 | | |
| Diritti di licenza . . . . . | 1.331 | | |
| TOTALE IMPOSTE INDIRETTE SUI CONSUMI . . . | | | 7.837 |
| MONOPOLI, LOTTO E LOTTERIE: | | | |
| Imposta sul consumo dei tabacchi . . . . . | 31.597 | | |
| » » » del sale . . . . . | 2.691 | | |
| Imposte su altri generi di monopolio . . . . . | 1.300 | | |
| *Totale monopoli* . . . . . | | 35.588 | |
| *Lotto (provento netto) e tassa di lotteria* . . . | | 1.448 | |
| TOTALE MONOPOLI, LOTTO E LOTTERIE . . . | | | 37.036 |
| TOTALE ENTRATE TRIBUTARIE . . . | | | 133.257 |

*Le due monografie che seguono sono qui pubblicate, non avendo trovato posto, per ragioni tipografiche, nel volume "Appendice alla Relazione".*

# LE IMPOSTE SUL REDDITO

A CURA DEL

prof. GINO BORGATTA

*ordinario di scienza delle finanze nell'Università di Milano*

## SOMMARIO

§ 1. — Il reddito è la forma in cui la ricchezza generalmente si percepisce e gode dai privati. Le imposte sono esse pure un fenomeno di flusso. La tassazione del reddito rimarrà fonte preponderante delle entrate fiscali degli enti politici: è quindi l'ordinamento di questa tassazione che occorre riformare per migliorarlo ed adeguarlo alle nuove necessità del bilancio.

§ 2. — La primitiva tassazione del reddito lordo. Riprodursi di forme di tassazione del reddito lordo nella finanza contemporanea. Tassazione del reddito netto. Il sistema reale. Vantaggi confermati dall'esperienza italiana. Inconvenienti. La discriminazione dei redditi a seconda della diversa necessità di accantonamento per risparmio. Sembrerebbe più logica in sede di accertamento del reddito *globale*, solo in tal caso potendosi calcolare l'effettiva necessità di accantonamento di risparmio.

§ 2.bis — L'imposizione del reddito attraverso la commisurazione al patrimonio: imposte sulla «proprietà» o sul patrimonio globale. Sperequazioni ed inconvenienti sempre più gravi del sistema. Ne è derivata l'imposta patrimoniale continuativa come mezzo di tassazione differenziale delle parti di reddito derivanti da puro capitale. Applicazione nell'imposta italiana ordinaria sul patrimonio. Errori della sua organizzazione (sproporzione rispetto alla sua funzione; degenerazione dell'imposta, trasformatasi nel secondo triennio d'applicazione, in imposta straordinaria).

§ 3. — L'imposizione personale — finanziariamente ha servito piuttosto a sfruttare nuovi aspetti della capacità contributiva che ad alleggerire la pressione sui redditi più modesti. I vantaggi teorici del sistema personale: *a*) conoscenza dell'effettivo reddito globale netto (per giungervi sarebbero in Italia necessarî provvedimenti dannosi per il credito dello Stato, o per le esigenze edilizie del Paese; o per quelle del mercato finanziario o del risparmio). — *b*) Esenzione dei redditi minimi; detrazioni per carichi di famiglia. Questi vantaggi possono essere conseguiti anche conservando alla base un sistema di imposte reali, o di accertamenti eseguiti col metodo reale (esempio dell'*income-tax* inglese). — *c*) Il sistema personale permette di tener conto di tutti gli oneri passivi che, gravando sul reddito prima del suo impiego o spesa ne limitano l'effettiva disponibilità. Anche questo vantaggio può essere conseguito conservando quelli del sistema reale con opportuno coordinamento fra i due sistemi e con norme che non sopprimono l'essenza del sistema reale. — *d*) Il sistema personale, portando alla conoscenza di tutte le parti del reddito e delle condizioni famigliari del contribuente, consente un'applicazione più razionale ed appropriata della discriminazione.

§ 4. — Le vicende della tassazione diretta dal 1938-39 ad oggi. Si riproducono in questo periodo difetti ed errori rilevati nella prima guerra mondiale. Accentuarsi delle evasioni nei gruppi dei nuovi redditi e dei redditi crescenti rapidamente per la congiuntura. Inadeguato aumento del gettito delle imposte dirette nei primi quattro esercizi bellici. In parte esso è dovuto ad aumento meccanico delle aliquote o ad imposte nuove di nome ma sovrapposte a redditi o materia imponibile già fiscalmente utilizzata. Insufficiente e disuguale adatta-

mento degli imponibili alle variazioni oggettive dei redditi; divergenze fra imponibili determinanti secondo legge, e valori o redditi effettivi. Indebolimento della pressione fiscale nel periodo 1939-43; probabile prosecuzione del fenomeno negli anni successivi. Richiamo del progetto. Meda.

§ 5. — Premesse a riforme di carattere durevole nella tassazione diretta: ritorno a condizioni normali nella formazione dei redditi (stabilità monetaria e cambiaria); libertà dei prezzi e dei redditi; ripresa degli scambi internazionali. Risanamento e riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria. Conoscenza del reddito privato nazionale e della sua distribuzione. Criteri transitori per la fase precedente il ritorno alla normalità finanziaria ed al pareggio del bilancio. Opportunità di sbarazzare il campo tributario dalle imposte straordinarie, concentrando nella loro applicazione e liquidazione un maggior personale, anche a costo di bloccare temporaneamente imposte permanenti meno redditizie e più costose di lavoro amministrativo. Quali imposte è più urgente liquidare: imposta sui sopraprofitti e sui profitti di regime. Inopportunità di una severa leva sui patrimoni dal punto di vista dell'incremento progressivo delle imposte sui redditi nella fase normale. La leva distruggerebbe ricchezza e materia imponibile in misura maggiore delle somme introitate dallo Stato, privando questo della possibilità di utilizzarle in futuro mediante la imposizione del reddito corrispondente. Un cambio della moneta con funzioni fiscali e decurtazione del valore nominale dei biglietti, aggraverebbe il marasma e la crisi che già si sono delineati per il semplice *arresto dell'inflazione*.

§ 5 *bis*. — La riforma delle imposte sul reddito. Criteri generali. Inopportunità di una riforma strutturale che sopprima le imposte reali, sostituendole con una unica imposta globale sul reddito. A prescindere dal pericolo di un accentuarsi delle evasioni, una tale riforma non potrebbe raggiungere gli scopi che si prefigge per le condizioni obiettive del reddito italiano. La bassa concentrazione dei redditi alla vigilia della guerra (1939). Le vicende successive (congiuntura bellica, fenomeni del primo periodo post-bellico) hanno probabilmente accentuata, per varie ragioni, la bassa concentrazione, accrescendo la parte del reddito nazionale costituita da rimunerazioni dell'attività personale e da redditi modesti medi. A meno di perpetuare il disavanzo, la quota preponderante delle entrate tributarie sufficienti a coprire le nuove spese continuative deve esser ricavata dai redditi che costituiscono la parte di gran lunga maggiore del reddito nazionale.

§ 6. — Linee generali della riforma. Esigenza prima e preminente nell'attuale situazione è quella di riavvicinare nel modo più approssimato, generale ed uniforme possibile, gli imponibili dei vari tributi diretti sui redditi, ai redditi obiettivi (assoluti o loro medie effettive). Se lo scopo è raggiunto, automaticamente permetterà di introdurre le riforme strutturali che realizzano i vantaggi socialmente più importanti del sistema personale (esenzione sistematica per tutti i contribuenti di un congruo minimo di sussistenza; detrazioni sufficienti per i carichi di famiglia), portando ad una conoscenza del reddito *globale*, se non obiettivamente perfetta, sufficiente a questo scopo. Graduale avvicinamento del nostro sistema a quello dell'*income tax* inglese. Opportunità di un'indagine *in loco* per studiare i metodi con cui si sono risolti in Gran Bretagna i problemi che dobbiamo risolvere in Italia e le condizioni concrete di applicazione, specie amministrative, dell'imposta inglese.

Cenno sommario dei problemi particolari della riforma. Più importante ed arduo è quello che riguarda i redditi dominicali dei terreni ed i redditi agrari-industriali: queste imposte hanno sofferto le maggiori «evasioni legali», e gli inasprimenti più arbitrari durante e dopo le due guerre mondiali. Gli attuali imponibili non si sa che cosa rappresentino rispetto ai redditi (dominicali ed agrari) effettivi. Tuttavia si deve esitare a gettare a mare gli elementi preziosi raccolti dal catasto in sessant'anni di applicazione ed adattamenti legislativi. L'ideale sarebbe poter applicare i metodi proprî dell'imposta mobiliare utilizzando elementi e dati offerti dal catasto. Sarebbe opportuno

procedere gradualmente, incominciando, ad es., da proprietari e fittavoli ai quali nel 1946 è accertato un reddito superiore ad un certo limite.

Provvedimenti necessari per l'adeguamento dell'imposta fabbricati in relazione all'aumento graduale dei canoni e sblocco degli affitti.

L'imposta mobiliare richiede piuttosto riforme e direttive su punti particolari, il regolamento legislativo dell'accertamento per ditte non societarie delle categoria *B*. e dei redditi di categoria $C_1$; delle plusvalenze realizzate in connessione alle minusvalenze; delle influenze che le variazioni del potere d'acquisto della moneta hanno sulla formazione dei redditi; dell'utilizzazione della cifra affari o di analoghi indici per la determinazione dei redditi netti imponibili; della discriminazione delle aliquote in sede di imposta reale per introdurla ed accentuarla in sede di imposta globale personale; ecc. Necessità di coordinare le varie imposte reali, in modo da permettere l'esenzione di una somma minima dei vari redditi accertati. Si riprende il concetto di avvicinamento del sistema italiano al sistema dell'*income-tax* inglese. Principali punti che potrebbe utilmente studiarsi da una commissione d'indagine in Gran Bretagna sull'applicazione e funzionamento pratico dell'imposta sul reddito. Problemi che dovrebbero essere risolti per approssimarsi maggiormente al reddito globale.

## § 1. — *Imposta e reddito.*

Il reddito — inteso come *flusso* di prodotti, servigi od utilizzazioni — è la forma di gran lunga prevalente, se non l'unica, in cui la ricchezza è percepita e goduta dai cittadini. Anche le imposte sono un fenomeno di *flusso*, che cioè si svolge (attraverso il prelievo, la gestione, la spesa) in relazione e funzione del *tempo*. È naturale che le imposte nel reddito abbiano generalmente trovata la base della loro commisurazione o per lo meno la fonte del loro continuativo pagamento. Anche le imposte sui consumi, se pur anco non si ammette che costituiscano tentativo e forma grossolana di tassazione del *reddito consumato*, al reddito in massima parte si riferiscono e dal reddito sono pagate. L'imposta che incide sul capitale, che obbliga il contribuente a modificare — per pagarla — la propria situazione patrimoniale, quando non costituisca puramente una forma rivoluzionaria di redistribuzione violenta della ricchezza, può applicarsi, senza distruggere una quantità di ricchezza notevolmente superiore a quella utilizzabile dallo Stato, solo quando le imposte sul reddito eccedente il tenore medio - minimo di vita dei vari gruppi della popolazione, risultano insufficienti alla spesa statale; quando il reddito nazionale non è sufficiente a provvedere al totale consumo, pubblico e privato, della Nazione, e diventa necessario consumare una quota del capitale nazionale. L'imposta sul capitale traduce finanziariamente questo consumo ed è connessa a trasformazioni capitalistiche e patrimoniali. Non è qui il caso di sviluppare questa teoria, la quale vuol dimostrare che, se si eccettua questa ipotesi particolare, propria di periodi di

finanza straordinaria, normalmente una imposta sul capitale (leva) distrugge una quantità di ricchezza superiore a quella introitata dallo Stato. Ho esposto questa teoria nel volume *La Finanza della guerra e del dopoguerra* (1945) e più diffusamente nell'articolo *Osservazioni sulla leva dei capitali* (in corso di pubblicazione sulla « *Rivista Bancaria* » (1946) ; e mi permetto rinviare, al proposito, a questi studi, trattandosi di argomento estraneo al tema.

Il reddito è quindi la fonte principale e normale delle imposte, specie di carattere continuativo o permanente. L'imposta deve essere nell'interesse della collettività, organizzata in modo non solo da conservare questa fonte, ma da favorirne al massimo l'incremento, e quindi da non compromettere la destinazione di parte del reddito a risparmio, favorendo lo sviluppo della quota di esso accantonata per il reimpiego in redditi futuri, cioè in investimenti produttivi di nuovi redditi. Questo principio elementare, che emerge da tutta la più recentà dottrina in materia di tassazione del reddito ed è applicabile a qualsiasi Paese, ha particolare valore per le attuali condizioni del mercato italiano, nel quale problema fondamentale è appunto la ricostituzione e l'incremento del reddito nazionale.

L'imposta non deve ostacolare questi fini ; ma contribuire al loro conseguimento. Uno dei danni non minori della tumultuaria, improvvisata e disordinata legislazione fiscale del periodo di guerra, specie in Italia, è appunto il peggioramento che induce nel sistema di tassazione sotto questo aspetto ; il sovrapporsi di imposte che mortificano e — a lungo andare — deprimono la formazione del reddito e del risparmio, per il prevalere di fini extrafiscali che si pretendono assegnare al sistema tributario. Di fronte a questi fini, è naturale perdano importanza le esigenze dell'« ottima imposta » ; divengano secondarie le crescenti offese alla generalità ed eguaglianza dell'imposta che si commettono dai politici nell'istituzione e disciplina di nuovi tributi, o sorgono dall'empirismo, arbitraria uniformità di aumenti degli imponibili o delle aliquote, dalla sommarietà dei criteri seguiti dall'amministrazione fiscale ; o conseguono al disuguale aggravarsi delle evasioni. È naturale che assuma secondaria importanza il fatto di norme e metodi che portano a colpire il reddito lordo come fosse reddito netto ; a colpire elementi che hanno sostanziale carattere di capitale (investito produttivamente) come se fossero elementi del reddito ; a gravare la pressione sulla quota risparmiata del reddito ed alleggerir quella sulla quota consumata ; a tassare come reddito incrementi apparenti che derivano semplicemente dal mutamento di valore della moneta (mentre non si colpiscono gli

incrementi di altri redditi, dovuti alla stessa causa) ; ecc. La riforma tributaria deve al possibile eliminare o ridurre questi effetti ed inconvenienti della legislazione bellica, e nello stesso tempo assicurare un più approssimato e continuativo adeguamento degli imponibili ai redditi e valori effettivi nelle imposte in cui cause tecniche o amministrative più li hanno allontanati, senza che i recenti provvedimenti, piuttosto draconiani e semplicisti, siano riusciti a ridurre questi difetti del nostro sistema.

Consideriamo perciò l'evoluzione delle nostre imposte da questo punto di vista, limitandoci a quei tributi sul reddito che si definiscono *diretti* ; ed a quelle imposte che si commisurano al patrimonio, ma non sono sostanzialmente che una forma di tassazione del reddito, per la loro ordinarietà e continuità dovendosi e potendosi solo pagare col reddito. Queste due categorie hanno costituito nel passato la fonte principale delle entrate ordinarie percepite dagli enti politici attraverso l'impostazione diretta della ricchezza ; e tali rimarranno nel futuro, per lo meno fino a che non si modifichi radicalmente la struttura giuridico-sociale della nostra società economica, mutando il significato e la funzione dell'imposta.

Lasceremo quindi da parte l'imposizione del *reddito consumato* mediante imposte indirette, pur riconoscendo il fondamento scientifico della teoria che afferma la doppia imposizione inerente alla tassazione di tutto il reddito guadagnato e quindi della parte risparmiata del reddito. Riteniamo che agli effetti pratici la discriminazione delle aliquote nelle imposte dirette e le esenzioni già vigenti attuino la esenzione del reddito risparmiato nelle forme più delicate di formazione del risparmio (redditi bassi e modesti) ; mentre il fenomeno dell'ammortamento (per non parlare di quello dell'evasione) in sede d'impiego del reddito risparmiato, elide gli inconvenienti più gravi della tassazione diretta del reddito risparmiato.

La ricostituzione, ripresa e sviluppo delle imposte sui consumi sono indispensabili a nostro parere alla ricostituzione del pareggio ed al normale equilibrio del bilancio. Come già era avvenuto durante la prima guerra mondiale, durante il recente conflitto la pressione delle imposte sui consumi si è indebolita, e si è — più gravemente — indebolito il gettito ch'esse forniscono al bilancio. Il riaumento delle imposte sui consumi ha avuto una parte importante nella ricostituzione dell'equilibrio finanziario post-bellico dopo la guerra 1914-18, e non solo in Italia : in Gran Bretagna, mentre il totale delle entrate tributarie aumenta da 100 (1917-18) a 168 (1920-21), il gettito delle imposte sui consumi (dazi ed accise) passa da 100 a 303,3. In un

Paese a bassa concentrazione della ricchezza, ed a diseguale tassazione diretta delle classi modeste di redditi, è inevitabile ricavare dalle imposte sui consumi una parte notevole delle entrate che assicurano l'equilibrio del bilancio. Inoltre un adeguato gettito delle imposte sui consumi, permetterà di attenuare le aliquote e migliorare tecnicamente l'imposta sull'entrata che è uno dei tributi peggiori, meno razionali, se pur notevolmente fruttifero, del nostro sistema tributario. Dopo queste brevi osservazioni non ritorneremo sui problemi della tassazione dei consumi e del reddito consumato.

§ 2. — *Varie forme storiche di tassazione diretta del reddito.*

Questo prelievo diretto del reddito privato si è verificato in varie forme e con vari metodi. Nelle finanze che precedono il secolo XVIII, il metodo in genere prevalente appare quello della tassazione de *reddito lordo*, originariamente giustificato non solo dalla assai maggiore semplicità e facilità di accertamento e di applicazione; ma dalla modestia e maggiore uniformità, nelle singole aziende ed imprese, delle spese di produzione rispetto al valore del prodotto complessivo; condizioni che sono venute meno col diffondersi della coltura intensiva delle terre e con lo sviluppo industriale e commerciale.

Tuttavia questo metodo è riapparso nella recente evoluzione fiscale, sia col diffondersi delle imposte sulla cifra degli affari, sulla entrata, sulle vendite (le quali con nomi e norme in parte diverse commisurano spesso in sostanza il tributo al reddito lordo o a certe sue parti); sia col criterio praticamente seguito dalle amministrazioni tributarie, di desumere il reddito netto imponibile, specie delle aziende industriali e commerciali, dalla cifra degli affari o dalla quantità di materie prime od altri fattori impiegati, o da altri consimili indici del *reddito lordo*. È evidente che — ogni qualvolta le imposte di questo genere od applicate con questo criterio non si trasferiscono sul prezzo, non sono praticamente pagate dai consumatori dei prodotti o servigi delle aziende tassate — questo metodo è necessariamente fonte di ingiustizie, sperequazioni e danni, se non è usato con grande cautela e discernimento. Diciamo qui fin d'ora che non può essere lasciato all'iniziativa ed alla prassi dell'amministrazione; deve essere disciplinato per lo meno da direttive di massima razionali fissate dal legislatore.

A partire dal secolo XVIII in alcuni Paesi, e dal secolo XIX in tutti quelli che presentavano un certo sviluppo industriale, il prin-

cipio che prevale nella tassazione diretta del reddito è quello della imposizione del *reddito netto*, calcolato depurando l'entrata lorda oltrechè degli elementi che hanno natura di capitale anzichè di reddito, dei costi e spese che il percipiente ha dovuto assumere per ottenere o conservare il reddito stesso. Il principio è stato accolto nella legislazione tributaria del nuovo Regno d'Italia, fin dalle prime leggi fondamentali in materia: da quella per l'imposta di R. M., da quella sul reddito dominicale dei terreni mediante catasto geometrico-particellare (1877); dalla ripristinata *income tax* inglese (1842); ecc. (1).

In parte il principio è stato obliterato da un altro carattere che — si può dir per tutto il secolo XIX — le imposte sul reddito hanno conservato nella maggior parte dei Paesi Europei: il carattere di *realità*, la commisurazione del tributo al reddito proveniente da ogni singola fonte, considerata a sè, prescindendo completamente dalle candizioni soggettive della persona che percepisce il reddito e deve pagare la imposta. Il metodo *reale* nel nostro sistema tributario ha avuto applicazione esclusiva nelle imposte sui terreni e sui fabbricati; parziale nell'imposta mobiliare. Nelle due prime ha portato alla conseguenza di non tener conto di importanti oneri che gravano in realtà sulla produzione del reddito e diminuiscono il reddito netto effettivamente spendibile dal proprietario: gli interessi passivi dei debiti, ipotecari o non, che il proprietario ha contratto per impiegarne il capitale in miglioramenti dei terreni, nella conservazione o trasformazione delle colture o nella costruzione edilizia. Questo inconveniente, che permane nel sistema vigente, può tuttavia essere eliminato con una specifica disposizione, *ad hoc*, lasciando in vita il metodo reale nelle rimanenti sue applicazioni e nei suoi innegabili pregi.

L'esperienza italiana, in parte spiegata e confermata dalle caratteristiche del reddito privato e in special modo dalla *bassa concentrazione dei redditi* e dalla *modestia del reddito medio* (che alla vigilia della guerra, secondo le concordi risultanze di valutazioni eseguite con metodi e materiali diversi, non raggiungeva o almeno non

---

(1) La tassazione del reddito netto anzichè del lordo, in un'economia in cui si differenziano nelle singole imprese ed aziende i rapporti fra l'entrata lorda e le spese di produzione, fra costo unitario medio e prezzo medio, non è che un'applicazione del postulato dell'uguaglianza. Perciò questo è violato ogni qualvolta l'imposta colpisce come reddito netto un introito che compensa spese di produzione o serve a ricostituire capitali impiegati nella produzione; e la violazione determina le reazioni ed i danni di tutte le tassazioni differenziali e sperequate.

superava le 3.000 lire correnti per abitante), ha infatti posto in luce i grandi vantaggi del sistema *reale* di tassazione, vantaggi che sconsigliano dall'abbandonarlo malgrado certe sue conseguenze e certe norme antiquate con cui è ancora utilizzato. I pregi massimi del metodo reale sono quelli che riguardano la maggior *approssimazione* che permette nella determinazione del reddito netto, la possibilità di utilizzare procedimenti diversi, volta a volta particolarmente adatti ed efficaci, per l'accertamento delle singole *species* di *reddito*; di attuare un'utile « divisione del lavoro » amministrativo di accertamento. Il prezioso sistema della tassazione *per interposta persona*, che tanti miliardi fornisce allo Stato assicurando al tempo stesso più adeguata conoscenza e tassazione del reddito effettivo, e quindi maggior perequazione e giustizia, è logicamente possibile solo nell'imposta reale; se lo si è applicato in certi casi anche all'imposta personale, ció si è fatto solo rinunciando a caratteri essenziali dell'imposta personale.

Di fronte alle enormi necessità del bilancio, ritengo condizione fondamentale conservare i vantaggi del metodo reale; conservare quindi alla base della nostra tassazione diretta un complesso di *imposte reali*, eliminandone gli inconvenienti là dove è possibile, attenuandoli con una graduale sovrapposizione o coordinazione degli istituti dell'imposta personale, sul modello dell'*income-tax* inglese. Abbandonare il sistema reale per sostituirlo con un'unica imposta globale sul reddito, sarebbe un salto nel buio, fonte di danni per lo Stato, probabilmente senza sensibili vantaggi per l'equità dell'imposta.

La base reale non ha invece impedito che nelle imposte sul reddito si introducesse un altro importante principio, quello della *discriminazione* dei redditi a seconda della loro fonte e natura, onde poter mettere sullo stesso piano di tassazione redditi che presentano diversa possibilità di *spesa attuale*; diversa necessità di accantonamento per risparmio, cioè per assicurare bisogni futuri del percipiente. La distinzione (e differente tassazione) fra redditi da puro capitale, da lavoro e misti, che introdotta nell'imposta di R. M. italiana fin dal 1864, fu solo nel 1907 accolta nell'*income-tax* inglese — rappresenta un grande progresso sulla via della perequazione, riconoscendo che due redditi anche nominalmente eguali debbono esser trattati diversamente quando diversa è la loro situazione rispetto alla necessità di parziale accantonamento per risparmio. Personalmente ritengo che debba esser integrata con una più appropriata o differenziata valutazione dei *rischi* dei vari capitali fonti di reddito e del relativo reddito, discriminando quindi anche nella tassazione dei

redditi da puro capitale, e non nel modo empirico e puramente accidentale con cui oggi si differenziano le aliquote delle imposte sui redditi di categoria *A* (imposta di R. M.) e le aliquote *globalmente* pagate (comprendendo le sovrimposte) sui redditi terrieri ed edilizi.

Sovratutto ritengo che abbia la sua fede logica nell'imposta globale personale, e non tanto nelle singole imposte reali, ove appare appropriata solo in quanto si presuma che il reddito accertato di quella data *species*, costituisca l'unica fonte di entrate del contribuente. Non appar legittimo applicare l'aliquota più alta, ad es., ad un reddito da fabbricati, solo perchè tale, se il contribuente per le condizioni e bisogni propri e del suo gruppo familiare, si trova nella necessità di accantonare risparmio (ad esempio perchè i bisogni futuri essenziali si prospettano sicuramente crescenti) dal reddito edilizio stesso, e tale reddito è l'unica fonte attuale di entrate; e viceversa applicare l'aliquota più bassa al reddito da lavoro di un professionista, se questi contemporaneamente possiede capitali reali (terreno, fabbricati, titoli) che in realtà lo esimono dalla necessità di formare nuovo risparmio, possedendone già in misura sufficiente. La necessità di rinunzia a parte del consumo immediato del reddito può desumersi solo dalle condizioni *complessive* del reddito e della situazione familiare del contribuente, e quindi nell'applicazione dell'imposta personale globale. Queste considerazioni portano, se non a sopprimere, ad attenuare la dicriminazione in sede di importo *reale*, e adeguarla ed accentuarla nell'applicazione dell'imposta personale.

I momenti essenziali dell'evoluzione della tassazione del reddito fino a questo punto appaiono quindi:

I) Il passaggio dalla tassazione del reddito *lordo* alla tassazione del reddito *netto*.

II) Il carattere *reale* ed *analitico* delle imposte sulle varie specie e forme di redditi.

III) La discriminazione della tassazione di redditi a seconda della loro fonte, e quindi della diversa necessità di parziale accantonamento per il soddisfacimento di bisogni futuri.

La fase successiva è quella dell'imposta personale, basata sulla conoscenza del globale reddito netto.

§ 2 bis. — *Imposte patrimoniali sul reddito.*

Prima di considerare tale fase, è opportuno richiamare un'altra forma in cui la tassazione del reddito è stata applicata, dando origine

ad imposte ancora attualmente usate: la imposta generale sul patrimonio o sulla proprietà, che in molti Paesi e per lungo tempo ha sostituito l'imposta sul reddito, commisurandosi bensì al complesso patrimoniale (capitali extrapersonali) più o meno sommariamente e grossolanamente valutato, ma che — essendo *continuativa*, e per lo più non contemporanea, nè connessa ad imposte sul reddito — in realtà era pagabile e pagata col reddito globale del contribuente. Col reddito *globale*, perchè, comprendendosi nell'imponibile anche capitali non fruttiferi di reddito in moneta, l'imposta doveva essere pagata anche con redditi diversi da quelli dei capitali componenti il patrimonio accertato. Era indubbiamente una forma primitiva e grossolana di tassazione del reddito, sopportabile in condizioni di bassa pressione fiscale, oltrechè di economia poco differenziata; ma rispondeva *grosso modo* all'ideale di far gravare il carico del tributo sovratutte le classi abbienti, proprietarie di capitali extrapersonali, esentandone i redditi da puro lavoro. Era però grandemente sperequata perchè trascurava tutti i redditi costituiti da profitti, interessi, guadagni professionali, salari e stipendi, ecc. Col crescere dei bisogni finanziari degli enti pubblici, e l'aumento della parte che questi redditi in tutto o in parte derivanti dall'attività personale rappresentano nel reddito globale nazionale, l'imposta ha dovuto integrarsi o trasformarsi. Essa non può offrire suggerimenti utili per istituti contemporanei; possono solo utilizzarsi imposte alle quote in tempo successivo ha dato luogo.

La forma e la funzione più importante che questo istituto (assai diffuso nelle finanze precedenti il sec. XVIII, e conservato in alcuni Paesi fino al secolo XX) ha assunto, è quella della tassazione differenziale della parte del reddito derivante da puro capitale. Negli ordinamenti in cui non esiste discriminazione fra le specie di reddito (come esiste nell'imposta R. M. italiana e nell'*income-tax* inglese), questa funzione dell'imposta sul patrimonio ha maggior importanza per esempio in Germania); dove esiste già discriminazione in sede di imposte reali, l'imposta patrimoniale continuativa serve a discriminare la tassazione delle varie parti del reddito nell'imposta *globale, personale*, sul reddito. In ambedue i casi però occorre conservare all'imposta patrimoniale questo carattere e funzione, sorvegliando affinchè non si trasformi in strumento di irrazionale fiscalismo, fonte di nuove ingiustizie; o addirittura non si trasformi in confisca di quote del capitale, destinata ad impoverire progressivamente il patrimonio produttivo nazionale. È appunto questo il caso dell'imposta italiana *ordinaria sul patrimonio*, che fin dall'inizio è risultata *sproporzionata*

al suo compito discriminatore (il suo gettito, fin dal primo esercizio, è risultato notevolmente superiore a quello dell'imposta che doveva discriminare); e nel secondo triennio di applicazione, dal 1943-44 in poi, ha assunto i caratteri di un'imposta *straordinaria* sul capitale, commisurandosi a valori enormemente superiori a quelli risultanti dalla capitalizzazione dei redditi effettivi netti attuali al saggio corrente d'interesse. Un principio generale quindi che può desumersi dalle esperienze *dell'imposta patrimoniale come forma o strumento di tassazione del reddito* è il seguente: per conservarsi tale, l'imposta deve essere regolata in modo da poter essere *pagata col reddito* del capitale (tenuto conto naturalmente degli altri oneri continuativi che incidono sul reddito), senza intaccare in alcun modo la *fonte* del reddito, nè obbligare il contribuente a modificare, peggiorandola (per poter pagare l'imposta) la sua situazione patrimoniale netta.

Per poter conseguire questo risultato, l'imposta continuativa sul patrimonio *deve commisurarsi non ai valori nominali correnti* dei cespiti patrimoniali, *ma al valore di ogni cespite corrispondente alla capitalizzazione dei redditi netti attuali del cespite, al tasso corrente d'interesse*; ed essere applicata con un'aliquota che tenga conto delle altre imposte continuative che incidono sul reddito dello stesso cespite.

§ 3. — *L'imposizione personale.*

Finanziariamente ha avuto lo scopo ed il compito di integrare e rafforzare il rendimento delle imposte reali sul reddito, utilizzando nuovi elementi imponibili continuativamente, nella ricchezza già sottoposta alle imposte reali stesse. Dal punto di vista politico e sociale ha avuto il pregio di soddisfare meglio certi sentimenti di « equità » e « giustizia », o favorevoli alla più gravosa tassazione delle classi dei redditi più alti e medi; in più limitata misura ha servito *oggettivamente* ad alleggerire il carico fiscale delle classi più modeste di redditi, sovrattutto attraverso l'esenzione dei redditi minimi e le attenuazioni per carichi di famiglia (in molti Paesi neutralizzate dall'aumento assoluto delle imposte sui consumi o cifra affari incidenti sui consumatori). In massima parte il sistema personale, sovrapponendosi alle spreesistenti imposte reali senza sopprimerle, anzichè attenuare l'onere delle classi più modeste di redditi, ha avuto piuttosto, l'effetto di aggravare quello delle classi medie ed alte. In Italia particolarmente, data la bassa concentrazione dei redditi e le alte

e diseguali evasioni, probabilmente crescenti col crescere del reddito globale, l'imposta personale si è risolta in una addizionale (sperequata e diseguale) alle imposte reali sui redditi modesti e medi: fino al 1941 la frazione di gran lunga più cospicua del gettito globale dell'imposta complementare e dell'imposta sui celibi è derivata da redditi non superiori a L. 50.000, quindi ha pesato non sui redditi più alti, ma su quelli relativamente modesti.

È necessario tuttavia tener conto degli scopi ideali e teorici del sistema personale, e vedere se ed in che limiti sono conseguibili praticamente, applicando o modificando il sistema stesso:

*A*) La conoscenza, la più approssimata ed uniforme possibile, del *reddito globale netto* di ogni contribuente, persona fisica o gruppo famigliare inteso nel senso più stretto. Questo scopo, il cui conseguimento condiziona la legittimità e la «giustizia» della aliquota progressiva, purtroppo non sarà raggiunto se non in modo imperfetto e diseguale, richiederà lungo tempo e lavoro, riforme appropriate, fonte di altri inconvenienti. Può decisamente attenuarsi la difformità fra i redditi globali accertati e quelli effettivi, solo con provvedimenti che per altro verso danneggerebbero gravemente la finanza ed il bilancio dello Stato o le necessità edilizie del Paese, od il mercato privato dei capitali: violazione dell'impegno solenne assunto dallo Stato di lasciar esenti i titoli di debito pubblico; nominatività obbligatoria dei titoli di debito pubblico; rafforzamento, estensione ed aggravamento della nominatività obbligatoria dei titoli privati; soppressione dell'esenzione ai fabbricati finora esenti e di nuova costruzione; ecc. È estremamente dubbio che provvedimenti come questi risultino vantaggiosi e non piuttosto dannosi alla finanza dello Stato, gli unici vantaggi consistendo nei maggiori elementi che fornirebbero per una valutazione più approssimata dei redditi soggetti all'imposta *complementare*, e dei beni oggetto di trasferimenti a titolo gratuito.

D'altra parte è d'uopo riconoscere che la *progressività* dell'imposta (che costituirebbe il risultato e vantaggio più visibile e socialmente apprezzato di una conoscenza più approssimata, se non precisa, dell'effettivo reddito globale netto di tutti i contribuenti) solleva dubbi sempre più gravi nella recente dottrina, per l'impossibilità di calcolare esattamente per ogni contribuente la curva della utilità marginale del reddito e, sovratutto, di confrontare la curva di utilità di un individuo con quella di un altro. Allo stato attuale della dottrina la progressività non ha ancora un fondamento finanziario razionale; risulta un fatto meramente politico, soggetto a

largo margine di arbitrio, e quindi ad ingiustizie e danni economici.

Infine, rimane sempre l'interrogativo se in un Paese in cui, come nel nostro, così bassa è la concentrazione della ricchezza, valga la pena di adottare provvedimenti che per altro verso danneggiano il credito dello Stato, turbano risparmiatori e mercato del risparmio, si riflettono sfavorevolmente su importanti attività economiche, per giungere ad un più approssimato accertamento di redditi alti la cui somma rappresenta una relativamente esigua frazione del reddito nazionale, e la cui parziale confisca può sfavorevolmente riflettersi sulla successiva produzione del reddito nazionale stesso.

*B*) La esenzione dei redditi minimi di sussistenza ed adeguate detrazioni per carichi di famiglia. Questo è certamente il pregio maggiore del sistema personale; quello che trova concordi dottrine diverse e che deve essere perseguito nei limiti concessi dalle esigenze del bilancio, specie in un Paese in cui, come nel nostro inevitabilmente alta deve risultare la imposizione indiretta, sovratutto dei consumi.

Occorre però osservare che, con opportuni adattamenti questo scopo può essere ottenuto anche per un complesso di imposte sostanzialmente reali, purchè appropriatamente connesso ad un sistema personale ed a questo direttamente collegato. In sostanza, il reddito soggetto all' *income tax* inglese viene determinato per notevole parte col sistema reale, e con criteri in parte reali l'imposta lo tassa (aliquota proporzionale). La differenza essenziale sta nel collegamento diretto, e che reciprocamente potenzia ambedue le imposte, fra il sistema reale (*income-tax*) ed il sistema personale (*sur tax*).

Ritengo perciò che il sistema d'imposizione diretta al quale più si deve por mente nella riforma del sistema italiano sia quello dello *income* e *sur-tax* inglese, sia perchè è il più vicino al nostro attuale e con meno profonde modificazioni può essere se non riprodotto d'un tratto, avvicinato; sia perchè l'esperienza della attuale guerra ha rivelato (più di quella della prima guerra mondiale) e confermato la grande elasticità ed efficacia di quest'imposta che, senza essere modificata nella sua struttura generale, con semplici aumenti di aliquote e riduzioni dei minimi esenti, ha potuto diventare il più potente strumento di finanziamento *fiscale* delle spese belliche ed adeguarsi rapidamente alle profonde variazioni delle necessità del bilancio.

*C*) Un'altra serie di vantaggi o proprietà del sistema personale

è quello di permettere di tener conto di *tutti* gli oneri passivi che, gravando sul reddito globale, diminuiscono la somma netta spendibile in consumi, imposte o beni risparmio; anche di quegli oneri che, non essendo legati da rapporti oggettivi alla produzione del reddito, sono esclusi o trascurati nelle detrazioni per l'imposta reale: e le somme di credito - risparmio (quote pensioni, premi assicurazione, ecc.). Anche se non si ammette il principio della tassazione del solo reddito consumato, deve pur ammettersi quello della tassazione del solo reddito *consumabile*, o effettivamente spendibile. Non può assumersi, senza pericolo di sfavorevoli ripercussioni sulla produzione e conservazione del reddito, il reddito nominale che sgorga dalla produzione, ma che prima di poter essere speso viene ridotto da spese ed oneri obbligatori. Ammettere questo principio non danneggia la finanza, che potrà colpire in mano ad altri contribuenti, o successivamente, le somme detratte, o comunque sopprime doppie imposizioni che a lungo andare danneggiano la produzione dei redditi tassabili.

*D*) Altro vantaggio del sistema personale è quello di portare ad una conoscenza più completa sia del reddito che delle condizioni personali e famigliari del contribuente, le quali consentono una più fondata ed approssimata valutazione dell'effettiva necessità di accantonamenso del reddito per risparmio. Il metodo generalmente seguito di applicare la discriminazione nell'accertamento analitico, reale, in base alla natura della fonte del reddito, è un metodo grossolano che apre la via a sperequazioni e differenze di trattamento colpendo con le aliquote massime quote di reddito che debbono essere risparmiate per bisogni essenziali futuri e con aliquote basse, quote di un reddito globale per il quale non esiste alcun bisogno di risparmiare. Un'applicazione veramente appropriata ed equa della discriminazione può aversi solo con la conoscenza di tutte le parti del reddito e delle condizioni familiari del contribuente.

Abbiamo così visto sommariamente i momenti tipici dell'evoluzione delle imposte sul reddito, notando per ciascuno alcuni problemi che interessano direttamente il prossimo avvenire della tassazione diretta dei redditi in Italia. Per rendersi ragione delle riforme indispensabili per ridare al nostro sistema di imposte dirette un minimo di perequazione e di efficacia fiscale che non sia ottenuta con cervellotiche sciabolate sui redditi dei singoli, è ancora necessario esaminare sommariamente le vicende della tassazione diretta nel periodo dal 1938-39 in poi.

§ 4. — *Vicende della tassazione diretta dei redditi dal* 1938-39 *ad oggi.*

Le necessità del bilancio durante e dopo la prima guerra mondiale avevano messo in luce le lacune ed i difetti del nostro sistema tributario: la mancanza di elasticità delle imposte dirette reali, l'eccesso del cumulo delle diverse imposte e sovrimposte, la gravità e disuguaglianza delle evasioni. Dopo la guerra il progetto (e relazione) Meda hanno offerto un modello di trattazione organica del problema; le realizzazioni effettuate dal 1923 in poi ne hanno attuato alcune parti e cercato di conseguirne, senza durevoli risultati, altre.

Verso il 1938-39, alla vigilia dell'inizio della finanza straordinaria di guerra, la situazione si può riassumere nelle caratteristiche seguenti, nelle quali si pongono pure in rilievo le differenze essenziali con quella del 1914:

*a*) il sistema dell'imposizione diretta del reddito sotto certo aspetto era migliorato, perchè si erano introdotti nuovi tributi integratori del sistema: l'imposta sui redditi industriali-agrari dei proprietari coltivatori diretti o in economia, mezzadri e coloni (che però si è trasformata di fatto in una imposta connessa al sistema catastale e perciò con imponibili fissi, desunti dagli estimi censuari del reddito dominicale, in base a tabelle e coefficienti uniformi per compartimenti ed intiere regioni); l'imposta sui salari eccedenti il minimo (già oggetto di normale tassazione in molti Paesi); sovratutto, si era introdotta l'imposta *personale*, sovrapposta a quelle reali, con la complementare e la connessa imposta sui celibi. Tuttavia gravi lacune e diseguaglianze viziavano il sistema personale (evasioni dei redditi dei titoli pubblici; e dei titoli privati al portatore — queste ultime in parte compensate dall'imposta cedolare del 10 %; evasioni o valutazioni inadeguate per altre categorie di redditi: fabbricati di nuova costruzione esenti dall'imposta reale, redditi industriali esenti per legge dall'imposta di R. M., redditi provenienti da fonti estere, ecc.); nell'accertamento del reddito globale si riflettevano inoltre le diseguaglianze, evasioni ed errori degli accertamenti per le imposte dirette reali fondamentali; mancava nell'imposta complementare la discriminazione fra redditi da capitale e redditi da lavoro o misti; non si teneva conto dell'influenza alteratrice che le variazioni del potere d'acquisto fra il 1923 ed il 1940, hanno sulla pressione di un sistema di aliquote progressive; ecc.). Questi difetti non erano stati gran che corretti dai provvedimenti adottati per combattere le evasioni; per aumentare il numero dei contribuenti

accertati e l'approssimazione degli imponibili ai redditi effettivi, nelle imposte reali; nè da quelli specifici per la complementare (ad es., facoltà di « accertamento deduttivo » del reddito globale, risoltasi in valutazioni indiziarie basate sul valor locativo degli appartamenti ed altri locali usati e su pochi altri indici analoghi, che possono aver significato per i redditi di un certo ammontare, ma lo perdono per i redditi più alti); o direttamente interessanti gli accertamenti per l'imposta personale (come la riforma della categoria $C_2$, che pure ha servito a assoggettare alla complementare numerosi gruppi di impiegati di aziende e società private);

*b*) per l'imposta fabbricati, il sistema delle esenzioni per un periodo venticinquennale, aveva quasi irrigidito il gettito ed ingarbugliato il problema della finanza locale per la quale le sovrimposte edilizie hanno evidente importanza ed interesse. D'altra parte, la recente legislazione sul catasto urbano aveva bensì introdotto elementi utilizzabili per un più approssimato e rapidamente adattabile accertamento dei redditi edilizi e delle loro variazioni per il futuro; ma a condizione di un continuo aggiornamento, che ora le distruzioni belliche e le sistemazioni anormali di inquilini resesi necessarie, hanno reso impossibile o per lo meno pressochè inutilizzabile. D'altra parte il principio sul quale tali provvedimenti si basavano — introduzione del criterio del reddito *ordinario, medio,* nella tassazione dei redditi edilizi — è tecnicamente errato. Esso è ammissibile, e può dar utili risultati nel campo dei redditi dominicali dei terreni; non ha significato nè utilità per i redditi edilizi, che debbono essere accertati e seguiti nel loro effettivo ammontare, e per i quali non si verificano regolari variazioni cicliche, come per le produzioni agrarie, presupposto della tassazione del reddito medio ordinario nell'economia agricola. Per il reddito edilizio questo principio avrebbe portato a favorire i proprietari più esosi, che riescono ad imporre, specie con lunghi contratti, fitti superiori al livello medio od alle condizioni del momento variabili anche in periodi relativamente brevi.

Così pure l'istituzione dell'anagrafe tributaria rispondeva alle esigenze di una razionale, più approssimata valutazione del reddito globale; ma si è rivelata attuabile solo con enorme lavoro amministrativo nuovo, quindi necessariamente lenta, graduale e costosa. Inoltre, anch'essa non è utilizzabile in modo continuativo senza un continuo aggiornamento e completamento, causa di nuovo lavoro amministrativo. I suoi possibili vantaggi si limitano all'imposta personale (complementare) ed a quella successoria. Di fronte alle condizioni attuali dell'amministrazione tributaria, alla necessità

di impiegare i funzionari migliori e più numerosi nelle operazioni per le imposte reali, e per quelle straordinarie, tenuto conto della modesta importanza che i redditi e patrimoni alti hanno nel complesso del reddito nazionale, è da domandarsi se sia conveniente stornare personale e lavoro amministrativo di notevole ammontare, nella generalizzazione e continuo aggiornamento dell'anagrafe. È anzi da domandarsi, come dirò nel capoverso 6 bis, se sia opportuno aggiornare l'imposta complementare o non piuttosto bloccarne gli imponibili per qualche anno e destinare il personale così liberato alla più rapida applicazione e liquidazione delle imposte straordinarie, specie sugli extra-profitti, ed alla migliore organizzazione delle imposte reali;

*c*) Il miglioramento e rafforzamento delle nostre imposte reali erano stati turbati ed interrotti da vari avvenimenti: la crisi economica prima, che fra il 1928 ed il 1934 ha indotto a consentire sgravi, attenuazioni nella severità degli accertamenti, riduzioni degli imponibili. In complesso però la crisi, inasprendo automaticamente la pressione fiscale, può ammettersi che abbia contribuito ad attenuare le divergenze fra imponibili e redditi effettivi in più o meno larghe categorie, e quindi abbia ridotto (globalmente s'intende, se pure in modo diseguale ed automatico) il fenomeno dell'*evasione*. Ma questo si accentuava nuovamente nella fase di effervescenza e continuo aumento dei prezzi che ha seguito la crisi e che si svolge dal 1935 al 1939: durante la quale si sono probabilmente perduti molti dei benefici che il precedente lavoro per la lotta contro le evasioni, per una maggiore approssimazione degli accertamenti ai redditi effettivi, aveva conseguiti. Indici sommari di questo riaggravarsi del fenomeno dell'evasione e delle diseguaglianze con cui si verifica nelle varie specie di redditi, possiamo desumere dal confronto delle cifre calcolate dagli statistici per il reddito nazionale e le sue principali componenti, con quelle risultanti dagli accertamenti per le varie imposte dirette.

L'ultimo calcolo, che riteniamo il più approssimato ed accurato, è quello relativo al 1938 del prof. Vinci (*Il reddito del nostro Paese nel 1938* « Rivista italiana di scienze economiche », gennaio 1943), che giunge alla somma di 116 miliardi, più 31,5 miliardi, valore dei servizi domestici non retribuiti e che non sono oggetto di imposta.

I redditi accertati (iscritti a ruolo per il 1938 — o per il 1939, o 1940, quando si riferiscono ai redditi effettivi di anni precedenti) possono riassumersi nei seguenti:

| | Milioni |
|---|---|
| Imposta terreni . . . . . | 7.000 |
| » fabbricati . . . . . | 3.419 |
| » ricchezza mobile Cat. *A* . . . . . | 1.564 |
| » » » » *B* . . . . . | 14.743 |
| » » » » $C_1$ . . . . . | 1.228 |
| » » » » $C_2$ . . . . . | 9.045 |
| » » » » *D* . . . . . | 2.188 |
| Redditi su cui l'imposta è riscossa per ritenuta diretta, e con versamento in Tesoreria. . | 12.792 |
| Totale . . . | 51.979 |

Il reddito (dominicale) iscritto nei ruoli per 1.506 milioni di « lire 1914 », è stato moltiplicato per il coefficiente 470 % (aumento dei prezzi nel 1938 rispetto a quelli del 1914).

Su questo reddito di 52 miliardi si concentrava la quasi totalità delle imposte e sovrimposte dirette. Ad esso debbono aggiungersi i redditi esenti per legge: interessi di debiti pubblici (8,8 miliardi) e di altri titoli e mutui (1 miliardo); redditi edilizi (1,9 miliardi); i salari industriali non tassati (6,6 miliardi); la quasi totalità dei salari agricoli (14,7 miliardi): totale (esclusi i debiti pubblici e comprese altre minori esenzioni) circa 25 miliardi, che portano il reddito accertato più il reddito esente di diritto e di fatto, a 77 miliardi, i due terzi circa del reddito nazionale di 116 miliardi. Il 34 % del reddito stesso si sottraeva illegittimamente al pagamento dell'imposta diretta.

La differenza si distribuiva disegualmente nei vari redditi categorici: quella fra rendita dominicale accertata (7 miliardi) e rendita effettiva (12,9) non è evasione in senso giuridico, ma deriva dagli speciali criteri di accertamento. Dovrebbe invece considerarsi evasione la differenza fra reddito agrario accertato (2,2 miliardi) ed il reddito statistico del capitale d'esercizio (6 miliardi); fra il reddito della Cat. $C_1$ (1,23 miliardi) e quello dei professionisti (3,3 miliardi); fra il reddito edilizio accertato più quello esente, 5,3 miliardi, e quello calcolato (6,7 miliardi); fra i 21,8 miliardi della categoria $C_2$ più i 12,8 per ritenuta diretta, e la somma calcolata per gli stipendi e salari tassabili nelle industrie, commercio, amministrazioni private e servizi domestici retribuiti (36 miliardi); ecc.. Va però tenuto conto della imperfetta corrispondenza fra le categorie dei redditi accertati per l'imposta od esenti e quelle della statistica del reddito nazionale; dei (modesti) minimi esenti; del grado di approssimazione della valutazione statistica. Riteniamo tuttavia

che un'evasione globale del 30 % del reddito nazionale rappresentasse piuttosto un minimo, superato nella realtà;

*d*) preziose esperienze aveva offerto l'applicazione dell'imposta globale personale complementare durante un quindicennio. Anzitutto, la *modestia* dei risultati e del gettito. Il reddito iscritto nei ruoli passa da 9,1 miliardi (1930) a 16,1 (1941, ma relativi ai redditi effettivi del 1939), corrispondenti solo al 14 % del reddito nazionale calcolato per il 1938 dagli statistici. La somma dei proventi dell'imposta complementare e dell'imposta sui celibi nel 1938-39 arriva al massimo di 678 milioni, pari al 2,85 % dell'entrata tributaria totale (23,7 miliardi). Malgrado i ripetuti inasprimenti delle aliquote, nel 1942-43 essa giunge a 1,1 miliardi, pari al 2,7 % dell'entrata tributaria totale (40 miliardi): la incapacità dell'imposta, anche in condizioni d'emergenza, con maggiori facoltà ai funzionari, è confermata dall'esperienza bellica. È presumibile che oltre le evasioni e sperequazioni delle imposte reali, si rispecchino su questi risultati nuove evasioni in sede d'imposta personale, poichè dai 77 miliardi dei redditi tassati più i redditi esenti per legge dalle imposte reali, la differenza, rispetto ai 16 miliardi accertati per la complementare, è troppo grande per potersi spiegare solo con le detrazioni dei redditi minimi esenti inferiori a L. 6.000 (3.000) e degli oneri o passività economiche e fiscali non detratte in sede di imposta reale ed ammesse per la complementare. È pure presumibile che le evasioni si accentuassero nelle zone immediatamente superiori al minimo, e poi crescessero nuovamente col crescere del reddito globale, attingendo i più alti coefficienti per i redditi più alti. Una riprova l'abbiamo nel fatto che fino al 1942 il reddito individuale più alto accertato ha di poco superato i 2 milioni.

Ma pur tenendo conto delle evasioni, fatto fondamentale che i risultati della complementare hanno confermato, se non messo in luce, è la *bassa concentrazione* dei redditi italiani, la quale condiziona e compromette fatalmente, finchè si mantiene, i risultati ed anche la eventuale funzione sociale della imposta globale progressiva. Nè i provvedimenti adottati dopo il 1925, specie dopo il 1930 e fino al 1938, nè le variazioni monetarie intervenute, specie con la guerra in Africa Orientale e la svalutazione del 1936, hanno sensibilmente modificato questa caratteritica della ricchezza italiana. Confrontando i risultati del 1930 con quelli del 1941 (sempre esclusi i redditi di categoria *D*) abbiamo infatti:

| REDDITI ACCERTATI | Percentuale del reddito della classe sul totale reddito accertato | | Percentuale del numero dei contribuenti della classe sul totale numero accertato | |
|---|---|---|---|---|
| | *1930* (tot. 9,18 miliardi) | *1941* (tot. = 16 miliardi) | *1930* (tot. = n.° 734.500) | *1941* (tot. = n.° 1.149.500) |
| Fino a 48.250 | 80,70 % | 78,39 % | 97,49 % | 96,93 % |
| Fino a 99.500 | 88,70 % | 87,94 % | 99, 22% | 99,11 % |
| Da 99.500 a 277.500 | 7,19 % | 7,95 % | 0,63 % | 0,76 % |
| Da 277.000 a 575.000 | 2,28 % | 2,10 % | 0,11 % | 0,10 % |
| Da 575.000 a 765.000 | 0,60 % | 0,64 % | 0,02 % | 0,015% |
| Oltre 765.000 | 1,03 % | 1,31 % | 0,01 % | 0,015% |

Notisi che il reddito fino a 99.500 lire (che comprende circa l'88 % del totale reddito nazionale accertato, e più del 99 % dei contribuenti) è sensibilmente inferiore al reddito di 2.000 sterline che fino al 1939 era esente come minimo della complementare (*surtax*) inglese.

Queste caratteristiche spiegano anche il tipo della legge di progressione delle aliquote adottata in Italia in base alla formula generale

$$I = \alpha R^{\beta}$$

che porta ad una progressione rapida nelle classi modeste e medie di redditi (secondo la legge istitutrice, la progressione saliva dall'1 % per un reddito netto di L. 3.000 al 4 % per un reddito di L. 100.000, e 5 % per un reddito di L. 174.000 ; secondo il D. L. L. 19 ottobre 1944, la progressione sale dal 2 % per un reddito di L. 12.000 al 6,27 % per un reddito di L. 100.000 ed al 12,947 % per un reddito di L. 300.000, che però nel 1946 acquista una quantità di beni e servigi in media molto inferiore a quella acquistata con un reddito di 100.000 nel 1925, o 1930, o 1935.

Le osservazioni testè fatte spiegano come durante il recente conflitto i difetti lamentati nel sistema delle nostre imposte dirette siano riemersi, e sotto certi aspetti notevolmente aggravati. Dal 1939-40 al 1942-43 si è bensì conseguita la copertura di una quota della spesa globale più alta di quella coperta con entrate tributarie nei 4 esercizi dal 1914-15 al 1917-18 ; ma ciò si è ottenuto a costo di, od in connessione a, varî inconvenienti :

I) Anzitutto, nei casi in cui si è riusciti ad applicare effettivamente la legge tributaria, cioè ad accertare i redditi o valori obiettivi, assoggettandoli alle imposte ed aliquote dalla legge stabilite, si è lamentato un fiscalismo che ha portato ad oltre il 50 % il prelievo del reddito. Durante la guerra questo non sarebbe un inconveniente grave, perchè scopo dello Stato in tale periodo è avvicinarsi al prelievo del reddito eccedente la sussistenza e la conservazione del capitale

produttivo. L'inconveniente stava in ciò: *a*) che questo prelievo alto non era commisurato e subordinato all'ammontare dell'effettiva eccedenza del reddito, ma cadeva, o poteva cadere, capricciosamente, anche su redditi medi e modesti; *b*) che questo avveniva in certi casi, mentre in altri — a parità di reddito — non si raggiungeva il 40 %, o 20 % o meno. Cioè la sperequazione, la gravità e disuguaglianza delle evasioni, malgrado tutti i provvedimenti e procedimenti adottati dal 1923 in poi, erano tornate a caratterizzare il nostro sistema tributario, ed erano massime specialmente nelle categorie dove l'inflazione, l'aumento delle spese statali e dei prezzi, determinavano i guadagni improvvisi maggiori, fenomeni di plusvalenza e sopraprofitto, aggravati dal fatto che nella recente congiuntura bellica il nuovo potere d'acquisto si è diffuso assai più che nella precedente, l'incremento dei redditi si verificava in categorie numerose che, o non erano accertate o lo erano con metodi che non consentivano un rapido adeguamento degli imponibili ai redditi effettivi.

II) Si è pure riprodotta la *mancanza di elasticità del sistema*, derivante appunto dall'incapacità di esso e dell'organizzazione fiscale, a seguire le effettive variazioni dei redditi in fase di intenso dinanismo. Malgrado le *nuove* imposte, il gettito delle imposte dirette dal 1938-39 al 1942-43 aumentava solo del 65 %, mentre nello stesso periodo la media dei prezzi (tenuto conto degli scambi a prezzi *ex lege* e del cosiddetto «mercato nero») aumentava di oltre il 200 %, ed un aumento del 180 % ad oltre il 200 % si era presumibilmente verificato nel reddito privato calcolato in moneta corrente. L'incapacità del sistema a seguire le variazioni obiettive del reddito meglio si rileva dalle considerazioni seguenti:

III) L'incremento globale del 65 % nei primi quattro esercizi della congiuntura bellica è dovuto alle seguenti variazioni:

*Imposte dirette* (milioni lire correnti)

| | 1838-39 | 1939-40 | 1940-41 | 1941-42 | 1942-43 |
|---|---|---|---|---|---|
| Tre imposte reali . . . . . | 4.670 | 4.977 | 5.630 | 5.737 | 5.750 |
| Imposta complementare e celibi | 678 | 728 | 954 | 993 | 1.030 |
| » ordinaria patrimonio. | 0 | 0 | 1.050 | 1.209 | 1.400 |
| » frutti titoli al portatore e suoi dividendi societarî | 109 | 189 | 311 | 363 | 550 |
| Contributo 2 % salari . . . . | 0 | 0 | 194 | 311 | 240 |
| » utili di guerra . . . . | 0 | 0 | 0 | 98 | 350 |
| » compensi amministratori e direttori . . . . . | 0 | 0 | 0 | 26 | 60 |
| Imposte straordinarie prebelbelliche . . . . . | 1.096 | 1.143 | 1.046 | 834 | 620 |
| totali . . . | 6.553 | 7.236 | 8.915 | 9.548 | 10.828 |

(Per il 1942-43 le cifre per le singole imposte si riferiscono al preventivo; ma il *totale* tien conto dei risultati effettivi provvisori).

Sull'incremento globale di 4.265 milioni nei quattro anni bellici, circa 2,5 miliardi sono dovuti alle *nuove* imposte: l'incremento delle vecchie (cioè di quelle esistenti al giugno 1939) si limita ad 1,8 miliardi (poco più del 27 %). Per la parte più notevole esso è dovuto ad aumento meccanico delle aliquote, non ad aumento del reddito od imponibile accertato.

Tanto l'incremento del gettito delle vecchie, come le nuove imposte, hanno gravato essènzialmente sui vecchi imponibili, su materia e categoria tassabili già note al fisco (se si prescinde dal contributo salari 2 %); ben poco il sistema fiscale ha tratto dalla trasformazione, variazione dell'ammontare nominale e redistribuzione che i redditi e valori privati subivano in questi quattro anni. Almeno questa è la mia impressione ed opinione. Un'analisi dettagliata sui risultati del gettito e sugli imponibili di ciascuna imposta, in base ai dati disponibili al Ministero Finanze, potrà precisare la parte dell'incremento dovuta ad estensione degli accertamenti a nuova materia imponibile o ad adeguamento alle variazioni dei redditi, e la parte dovuta invece all'aumento meccanico delle aliquote od a sovrapposizione di nuove imposte a ricchezza già accertata o fiscalmente utilizzata.

VI) Certo si è che i provvedimenti adottati in quel periodo, scarso, se non nullo, contributo possono dare alla riforma futura dell'imposizione diretta.

Uno dei più importanti e significativi è, ad esempio, la legge 29 giugno1939, per la revisione degli estimi dei terreni ed il connesso aggiornamento dei redditi agrari. Questo provvedimento è oggi pressochè inutile ed inutilizzabile: I) perchè l'adeguamento degli estimi, pur nei limiti della media del periodo 1937-41, è fin d'allora riuscito grossolano, affrettato, diseguale, non adatto ad una lunga applicazione anche nell'ipotesi di stabilità dei prezzi e redditi; II) sovratutto perchè l'aggiornamento è stato superato dalle vicende successive. A prescindere dai danni apportati alle culture delle operazioni militari successive, redditi dominicali ed agrari dopo il 1941 hanno subito ulteriori e anche profonde modificazioni per le variazioni dei prezzi ed anche delle culture; altre variazioni sono intervenute dopo l'estate 1945, ed altre sono da attendersi col completo ritorno alla libertà dei prezzi, prodotti ed affitti agricoli. La revisione del 1937-41, mentre non è affatto riuscita a rilevare, sia pure in piccola parte, l'eccezionale e diseguale incremento degli effettivi redditi agrari di classi numerose e non direttamente accertate (fittavoli, mezzadri,

coloni parziari, oltrechè proprietari conducenti in economia le proprie terre) così non può servire all'adeguamento degli imponibili dominicali ed agrari, quali si determineranno con la sistemazione monetaria e la regolare ripresa degli scambi internazionali.

Degli altri provvedimenti del periodo, il contributo 2 % sui salari è stato soppresso e d'altra parte a nulla oggi servirebbe dati i prezzi ed i minimi esenti, vigenti; l'imposta ordinaria sul patrimonio è degenerata in imposta straordinaria e va modificata o soppressa; l'imposta fabbricati dovrà essere adeguata ai redditi edilizi quali risulteranno dagli aumenti in corso, dalle riparazioni ritardate, dalle cresciute spese, dalle distruzioni belliche.

Le revisioni effettuate nelle categorie *B* e *C*, della R. M., e nella complementare (D. L. L. 19 ottobre 1944), non si possono considerare un modello di adeguamento accurato e perequato alle effettive variazioni di questi redditi. Il metodo di applicare aumenti *meccanici* degli imponibili, calcolati *grosso modo* su certi indici non uniformemente significativi, può adottarsi, senza eccessivi inconvenienti, temporaneamente, in un periodo di finanza e necessità straordinarie; ma è in contrasto con la logica dell'imposta e le esigenze di una appropriata sua applicazione in condizioni normali e per lungo periodo. Le diseguaglianze di trattamento ed ingiustizie cui dà luogo diventerebbero in tale ipotesi intollerabili. Notisi che questo metodo è diverso e peggiore di quello, pur empirico ed approssimativo, già entrato nella prassi amministrativa italiana, di determinare gli imponibili dei singoli contribuenti di categoria *B* e *C*, non in base all'accertamento analitico di ciascun reddito, ma con criteri di media ed ordinarietà e tenendo conto delle condizioni e posizioni *relative* dei singoli appartenenti ad una determinata categoria. In questo metodo c'è almeno lo sforzo ad avvicinarsi ad un reddito *relativo*, se non *assoluto*, obiettivo, e ad assicurare la perequazione fra categorie o per lo meno fra i singoli; nel metodo cui sopra accennavo non c'è alcuno sforzo del genere, perchè gli aumenti sono uniformi e in larga parte cervellotici ed arbitrari (1).

---

(1) Tralascio, per brevità, numerosi altri inconvenienti ed errori della legislazione e della prassi tributarie durante la guerra. Ad esempio, uno degli errori, già lamentati durante la guerra 1914-18 ed aggravatosi durante l'attuale, è la lentezza ed il ritardo con cui si è applicata e riscossa l'imposta sui sopraprofitti di guerra: l'esperienza della passata guerra non ha servito a nulla. Prima della fine del conflitto la somma riscossa in rapporto ai presumibili sopraprofitti globalmente realizzati, rappresenta una percentuale irrisoria. La maggior parte dell'imposta dovrà riscuotersi in fase di depressione o staticità e contribuirà (ancor più che dopo il 1919)

Riassumendo, legislazione e prassi tributarie del periodo di guerra e del primo dopoguerra hanno aggravato i difetti del nostro sistema delle imposte dirette, il fiscalismo diseguale, sperequato ed improduttivo, le evasioni diversissime da categoria a categoria, da reddito a reddito; la divergenza profonda fra gli imponibili determinati *secundum legem* ed i redditi effettivi; le abitudini dell'amministrazione ad usare (a prescindere dalla tolleranza di casi di vera e propria disonestà in funzionari accertatori) metodi grossolani ed addivenire a concordati salomonici, nei quali il fine della legge fiscale è più o meno gravemente trascurato ed offeso. Malgrado ciò — almeno fino al 1943 — non si è evitato il fenomeno (lamentato già nel corso della prima guerra mondiale) *dell'indebolimento generale* della pressione fiscale; cioè di un incremento del gettito globale delle imposte meno che proporzionale all'incremento del reddito privato nazionale. Mancano elementi per giudicare se il fenomeno è continuato nel 1944-45; certo, se lo si è attenuato, ciò è avvenuto a scapito della perequazione e della giustizia tributarie. Con le aliquote iperboliche vigenti, il gettito dovrebbe superare i 250-300 miliardi, ed invece non raggiunge la metà. Affrontando il problema della sistemazione delle nostre imposte dirette nel nuovo equilibrio che si formerà al termine dell'attuale fase dinamica, è opportuno tener presente il progetto Meda del 1919 e relativa relazione: è vero che il problema oggi è complicato da nuovi tributi permanenti introdotti nel periodo successivo e dalle attuazioni di parte degli istituti o riforme allora progettate; ma in sostanza la situazione generale è analoga; i difetti che si volevano allora correggere si sono rinnovati; possiamo inoltre utilizzare le esperienze delle parziali realizzazioni tentate nell'intervallo, per vedere se non è possibile migliorare le riforme allora progettate e tentarne di più efficaci.

§ 5. — *Premesse a riforme di carattere durevole.*

Il problema più generale che si presenta in tutto il sistema delle nostre imposte dirette è quello di *riadattare gli imponibili*, specie

---

ad aggravare la crisi. Altro tributo irrazionale è l'imposta del 20 % sull'ammontare lordo dei contratti di fornitura o appalto connessi con lo sviluppo della guerra (D. M. 12 novembre 1943, che si è dovuto poi attenuare e neutralizzare col D. L. 7 febbraio 1944); l'applicazione di aliquote progressive in un imposta mantenuta sostanzialmente reale (imposta ordinaria sul patrimonio, D. L. 20 novembre 1943); l'insufficienza dei *minimi* esenti dalle imposte proporzionali, ecc.

delle imposte reali — nel modo più approssimato, generale ed uniforme possibile — *all'ammontare nominale ed alla effettiva distribuzione che i redditi obiettivi presenteranno* nel prossimo avvenire relativamente « normale ». Una delle premesse indispensabili alla elaborazione e, sovratutto, attuazione di una riforma generale delle imposte dirette è il ricostituirsi di condizioni relativamente *normali*, se non stabili, di formazione dei redditi. Quindi, anzitutto, la sistemazione monetaria mediante la stabilizzazione, che faccia cessare le arbitrarie e capricciose variazioni dei redditi per pure cause monetarie o cambiarie, ed induca un certo consolidamento o stabilità nei redditi nominali. La stabilizzazione implica la sparizione dei prezzi politici ; l'identificarsi dei prezzi di mercato libero o nero, coi prezzi legali; il ritorno a razionali rapporti economici fra prezzi e costi ; lo sblocco dei canoni ed affitti agricoli ; la soppressione della limitazione dei dividendi e, possibilmente, della nominatività obbligatoria delle azioni ; il graduale ritorno alla piena libertà dei fitti edilizî. Se si ordina, ad esempio, un aggiornamento dei redditi dominicali ed agrari quando il prezzo legale del grano è di L. 750, o 1000 al quintale, mentre il prezzo libero è di L. 4000, o 5000 lire, si fa opera inutile, perchè una nuova revisione sarà necessaria quando i prezzi si saranno unificati, se non permanentemente stabilizzati ad un livello di 3000, o 3500 lire al quintale Così per gli altri principali prodotti agricoli. Un ragionamento analogo va ripetuto per l'imposta fabbricati relativa ai vecchi fabbricati a fitti bloccati. Anche in questo campo i redditi sono in fase dinamica, destinati ad ulteriori variazioni nominali se si vuole ottenere un riequilibramento fra bisogni e mezzi di abitazione. Un aggiornamento degli estimi sulle basi attuali dovrebbe necessariamente essere di nuovo modificato. Per le categorie dei redditi mobiliari altre condizioni sono necessarie :

*a*) l'eliminazione — o riduzione in limiti che si possono considerare relativamente normali — delle disparità ed artificiosità delle condizioni di formazione dei redditi delle industrie importatrici ed esportatrici ; quindi la ripresa di scambi internazionali sulla base di cambi liberi o, per lo meno, meglio corrispondenti ai rapporti fra i livelli dei prezzi dei singoli Paesi ed a normali importazioni ed esportazioni. Altrimenti tutte le principali categorie di redditi, industriali e commerciali sovrattutto, verrebbero considerate ancora in una fase *dinamica*, soggetti ad ulteriori decisive modificazioni e reciproci raggiustamenti ; ed i criteri di accertamnto *ex novo* eventualmente adottati non possono avere piena efficacia ; *b*) l'eliminazione o riduzione al minimo, di altre condizioni artificiali che alte-

rano ancora disegualmente ed arbitrariamente prezzi, costi e redditi nell'attuale periodo (quali le condizioni di incertezza e mancanza di sicurezza, che inducono in certi costi e redditi alte quote di rischio, mentre altri non ne sono gran che influenzati; le condizioni ed i costi dei trasporti interregionali, essi pure destinati a notevoli variazioni successive; ecc.).

In altri termini, la riforma tributaria può prepararsi fin d'ora nelle sue linee generali; ma la sua attuazione con precise norme legislative è *necessario sia rinviata al ricostituirsi* — speriamo non lontano — *di condizioni relativamente normali e stabili di formazione dei redditi delle varie categorie, e di stabilizzazione dei cambi e prezzi.*

La necessità di riavvicinare gli imponibili ai redditi e valori effettivi non è uniforme per le varie imposte dirette, nè per le varie categorie della R. M., per l'imposta complementare e per quella ordinaria sul patrimonio. Occorrerà quindi adottare criteri diversi per le singole imposte e categorie; e procedere gradualmente, se le riforme implicano aumento notevole del lavoro amministrativo, mentre le possibilità dell'amministrazione sono limitate e non si possono accrescere proficuamente dall'oggi al domani con semplice aumento di personale. Occorre rassegnarsi a segnare il passo nelle imposte meno elastiche e produttive o meno importanti, per concentrare il personale nelle imposte in cui le riforme o gli adeguamenti appaiono più urgenti e fiscalmente proficui.

Altra premessa alla riforma dei tributi è la restaurazione di un'amministrazione fiscale onesta, efficiente, migliorata negli elementi direttivi, resa effettivamente indipendente nelle sue funzioni da rimunerazioni adeguate e garanzie di effettiva inamovibilità. Non so quanto ci sia di vero (e quali dimensioni abbia assunto il fenomeno in concreto) nelle voci di corruzione, con danaro o pressione politica, di funzionari accertatori, ma già le voci in se stesse esercitano deleteria influenza sia sulla psicologia dei contribuenti, sia sull'attività dei funzionari che si sono conservati onesti, ligi alla legge e solerti, e sui nuovi elementi che entrano nell'amministrazione. Nel campo delle imposte dirette l'opera del personale accertatore ha importanza e funzione continua, preminente; ed anche la *psicologia* dell'accertatore, che deve interpretare ed applicare la legge fiscale, rispettandola nei limiti del possibile e temperandola con lo spirito di equità ed una giusta valutazione delle proporzioni relative. Perchè qualsiasi riforma generale sia proficua di proventi al bilancio e di perequazione e « giustizia » per i contribuenti, è necessario che le male consuetudini vengano gradualmente ma radicalmente eliminate; canone

inderogabile di tutti i componenti e rami dell'amministrazione finanziaria ritorni la continua, inesorabile difesa degli interessi dello erario, della lettera e dello spirito della norma fiscale, in tutti i rapporti con i privati cittadini (1).

Una terza premessa alla riforma generale dell'imposizione dei redditi è la *conoscenza più approssimata possibile* ed aggiornata dello ammontare, della distribuzione e composizione del reddito nazionale privato; ma di questo parlerò nel paragrafo successivo.

*Criteri transitori.* — Alla fine della guerra segue una fase *dinamica,* ancora caratterizzata dalla preminenza di spese e quindi di entrate straordinarie, e dalla prevalente — se pur gradualmente decrescente — influenza di scopi extrafiscali nella gestione finanziaria. Solo con lo stabilizzarsi dell'equilibrio economico ad un nuovo livello di rapporti e col prevalere del principio del *pareggio* fra entrate e spese effettive nei limiti del nuovo equilibrio economico, si passa dalla fase dinamica straordinaria alla fase « normale » nella quale diventa razionale sperimentare una riforma dell'imposizione del reddito. Nella transizione dalla prima alla seconda sarebbe inopportuno applicare riforme destinate ad attuarsi nel nuovo periodo normale, non solo perchè basate su condizioni destinate a variare ulteriormente, ma anche perchè le possibilità di lavoro dell'amministrazione fiscale sono limitate, non possono contemporaneamente provvedere ad un'applicazione appropriata delle imposte *permanenti,* specie se rese più laboriose dalla introduzione di *nuove* norme e procedimenti. In questa fase esigenza preminente è quella di liquidare e riscuotere sovratutto le imposte straordinarie, anche perchè le condizioni del reddito privato nel periodo normale risulteranno inevitabilmente modificate dal loro prelievo. Aderisco quindi al criterio proposto dal prof. Dell'Olio, di *concentrare il massimo di personale* e di attività amministrativa nell'applicazione e liquidazione delle imposte straordinarie stesse, distogliendolo in parte da quelle imposte che richie-

---

(1) Lascio qui da parte il problema delle riforme nei servizi e nell'organizzazione burocratica, al fine di ottenere un più alto rendimento dal personale. Tuttavia rilevo che in genere la questione è male impostata.

Le riforme degli organi risultano inefficaci e magari inutili, se non si modifica il corrispondente diritto tributario obiettivo, cioè le funzioni assegnate agli organi. Lasciando immutati i compiti che debbono espletare si crea una situazione imbrogliata in cui il rendimento del personale rischia di risultare ancora più basso. La riforma degli organi, della loro competenza, delle loro funzioni, deve essere parallela e strettamente collegata alla riforma dei tributi e del diritto processuale tributario corrispondente.

dono maggior lavoro ed appaiono relativamente meno produttive, specie dalla complementare, che per un'applicazione appropriata esigerebbe un lavoro enorme, e viceversa rappresenta, come abbiamo visto, un'esigua percentuale dell'entrata fiscale complessiva; ciò si può ottenere bloccando fino al ritorno di condizioni normali e di maggior disponibilità di personale, gli imponibili della complementare stessa aggiornati in base agli ultimi aumenti meccanici di quelli delle imposte reali e riprendendone le revisioni solo quando sia terminato il lavoro per le imposte straordinarie. Ciò si può fare pure pei altre imposte permanenti sul reddito. È necessario che la fase normale della finanza fiscale si trovi al possibile libera dagli strascichi e dalle operazioni occorrenti per le imposte straordinarie, e queste non debbono sovrapporsi e complicare, ostacolare, l'applicazione delle imposte permanenti sul reddito e loro eventuali riforme, come è avvenuto nel decennio 1920-1930.

Poichè siamo in argomento, dirò che le imposte straordinarie che urge liquidare prima del ritorno alla fase normale sono quelle sugli utili di guerra e profitti di regime; e l'eventuale leva sui patrimoni. La prima ha già un regolamento legislativo abbastanza elaborato, che occorre solo perfezionare e concludere, e sovratutto applicare praticamente; quanto alla seconda, confesso la mia completa avversione e sfiducia nella sua opportunità economica ed efficacia, per le seguenti principali ragioni:

1) Reddito e capitale non sono due entità distinte, tassabili indipendentemente l'una dall'altra: sono due *aspetti diversi della stessa ricchezza*. Ogni imposta sul capitale, riduce necessariamente il reddito che ne può derivare, la possibilità per lo Stato di utilizzare e sfruttare le imposte permanenti sul reddito che dal capitale e dal suo impiego produttivo sarebbe derivato. Nelle attuali condizioni della ricchezza italiana e della attività produttiva, è conveniente portare una nuova grave falcidia fiscale alle perdite che il patrimonio privato ha subíte per effetto della guerra, una nuova causa di marasma ed avversione alla formazione di risparmio ed al suo impiego produttivo, aggiunta alle cause di stasi, depressione e crisi che già turbano l'economia produttiva? O non piuttosto è conveniente lasciare che i privati ricostituiscano ed accrescano il reddito che riescono a ricavare dai capitoli di cui dispongono, e poi colpirlo con una severa tassazione permanente? Fra un'imposta, *una tantum*, del 40 % sul capitale privato netto, ed un'imposta permanente del 40 % sul reddito corrispondente, fiscalmente equivalenti, è innegabilmente preferibile la seconda, perchè la leva sul patrimonio, oltre la

somma fornita allo Stato, determina una distruzione supplementare di ricchezza, che non avvantaggia nessuno e si riflette in una ulteriore riduzione dei redditi tassabili successivi (1). Se poi lo Stato sottrae capitali produttivi di reddito per i privati, e dà loro un impiego consuntivo, non fecondo di nuovi redditi futuri, riduce ulteriormente il reddito nazionale degli anni successivi e la possibilità di utilizzarlo fiscalmente.

Dal punto di vista di una tassazione *durevole* del reddito, in misura tale da assicurare il sostanziale pareggio fra entrate e spese effettive, la necessità preminente appar quella di conservare ed incrementare al possibile la produzione del *reddito* ed i suoi fattori, per intervenire poi, quando il reddito è prodotto e spendibile, con l'imposta, nella misura necessaria al nuovo livello delle spese continuative.

2) L'applicazione di una imposta straordinaria sul patrimonio nelle attuali condizioni è destinata a risultare più complessa, controversa, quindi laboriosa e di lunga durata, dell'imposta straordinaria del 1920; perchè occorrerà tener conto, detrarre e compensare i danni di guerra, molto più gravi e diffusi, che lo Stato non ha che in minima parte pagati.

Occorrerà tener conto dei contributi che alla copertura del costo della guerra e connessi, hanno già dato i patrimoni privati, oltrechè coi danni materiali subíti; con le svalutazioni che hanno ridotto a percentuali irrisorie il patrimonio, parti di patrimonio investite in impieghi a redditi fissi, acquistati in periodi di più alto potere d'acquisto della moneta; con le estorsioni dell'esercito germanico ed altre forme.

3) Oggi l'economia italiana già attraversa una fase di arresto dei prezzi e dei ribassi, che si riflettono sfavorevolmente sulle iniziative dei produttori e sugli scambi; si parla di politica *deflazionista*, in realtà — se non erro — si tratta solo di fenomeni conseguenti *all'arresto dell'inflazione*.

Non si sono apportate riduzioni alla massa della moneta statale in circolazione. Ora, se il semplice arresto dell'inflazione ha portato ad uno stato, prevedibile, di marasma e quasi di crisi, non avrà

---

(1) Di questa distruzione supplementare di ricchezza sono indici parziali i recenti ribassi dei valori immobiliari e delle quotazioni dei titoli in borsa — in periodo in cui i prezzi dei prodotti ed i costi si mantengono alti o almeno segnano ribassi di gran lunga inferiori a quelli dei valori capitali — dovuti al timore ed alla incombente minaccia dell'imposta straordinaria sui patrimoni e connesso cambio della moneta.

effetti assai più gravi nello stesso senso la *effettiva deflazione* conseguente ad una decurtazione del valore nominale dei biglietti, quale si proponeva nel «cambio della moneta», considerato come parte della leva sui patrimoni; e non avrà analoghi effetti il pagamento stesso della leva concentrata in breve periodo, che appunto agisce notoriamente in senso deflazionista?

Questi ed altri interrogativi rendono a mio parere più conveniente una politica tributaria che — anzichè ulteriormente turbare le *fonti* del reddito, comprometterne lo sviluppo, diminuirne l'ammontare, disorganizzare la combinazione dei fattori, deprimere i prezzi — si proponga di sviluppare la formazione del reddito e solo quando questo è prodotto, aumentato, disponibile per il consumo od il risparmio, faccia intervenire l'imposta a prelevarlo sistematicamente nelle forme che meno danneggiano la produzione e l'incremento del reddito stesso.

### § 5 *bis*. — *La riforma delle imposte sul reddito.*

Affrontando questo argomento, occorre risolvere anzitutto un problema generale: quale scopo si propone la riforma? Vuol essa migliorare *tecnicamente*, cioè avvicinare al possibile i redditi accertati al nuovo ammontare nominale e distribuzione dei redditi netti effettivi, obiettivi, correggendo il divario fra questi due dati, che la guerra ed il dopoguerra hanno accresciuto, e riducendo se non eliminando le vecchie e, sopratutto, nuove evasioni, lacune e sperequazioni dell'imposizione diretta, solo su questa base tentando di risalire alla determinazione e tassazione progressiva del reddito globale? Oppure vuole mutare la struttura stessa del sistema vigente; cioè sostituire alla base fondamentale delle imposte reali con sovrapposta imposta personale globale, un'unica imposta personale, progressiva in severa misura, sul reddito complessivo di ogni contribuente?

Esaminerò questo primo problema da un punto di vista tecnico, non politico, delle *possibilità concrete* che l'organizzazione fiscale presenta di raggiungere certi risultati, mantenendosi nei limiti dell'uguaglianza e generalità dell'imposta.

Ogni riforma che significhi abbandono dei metodi *reali* di accertamento (e della conseguente tassazione proporzionale) costituirebbe un salto nel buio, un probabile peggioramento dell'approssimazione degli accertamenti e dei fenomeni di evasione, data la mentalità, le abitudini ed esperienze del contribuente italiano. Metodi che pos-

sono aver dato buoni risultati in Germania o in Gran Bretagna, si rivelerebbero inefficaci e fonte di grandi diseguaglianze in Italia.

Ma supponendo che l'imposta personale globale utilizzi all'inizio i metodi reali di accertamento e riesca a conseguire una approssimazione non inferiore a quella oggi ottenuta con le imposte reali, a migliorarla, a rendere più uniforme (se non sopprimere) il coefficiente di evasione nelle varie classi di redditi; pur supponendo che si possa trovare una più razionale base alla progressione, con una miglior conoscenza dell'andamento e della confrontabilità delle curve di utilità marginale del reddito monetario globale in funzione della somma complessivamente disponibile ai singoli contribuenti — può l'imposta personale in Italia raggiungere gli scopi che le si assegnano, cioè fornire le somme occorrenti per l'equilibrio del bilancio, spostando una parte notevole del carico fiscale in passato sopportato dalle imposte reali sui redditi bassi e modesti, e dalle imposte sui consumi, sopra le classi dei redditi *alti*, attraverso la progressione? Questo io nego, basandomi sulla struttura della ricchezza italiana, sulla sua concentrazione, sul reddito medio. Abbiamo visto i risultati dell'imposta complementare fino al 1939 (1941): l'88 % del reddito totale; più del 99 % del numero dei contribuenti, era costituito da redditi inferiori a 100.000 lire; il reddito *medio* aveva raggiunto il massimo di 14.080 (tengasi conto che la media è di redditi che non comprendono quelli più bassi, rimanendo esenti tutti quelli inferiori a L. 6.000). Queste condizioni fondamentali sono mutate, cioè la congiuntura bellica ed il primo dopoguerra hanno modificato questa distribuzione e queste medie del reddito totale, portando ad una *maggiore concentrazione*? Parrebbe logico pensare che un periodo di extraprofitti e plusvalenze abbia portato ad una concentrazione maggiore, accrescendo la parte del reddito totale attribuita alle classi imprenditrici e proprietarie dei capitali reali che hanno goduto plusvalenze. In realtà, ritengo fermamente che la prossima statistica accurata dei redditi rivelerà una *minore concentrazione*, cioè l'aumento della parte del reddito nazionale costituita da rimunerazioni dell'attività personale e da redditi delle classi modeste e medie, per varie ragioni: *a*) la ricchezza patrimoniale reale ha subito le distruzioni belliche, e (per la parte costituita da impieghi a reddito fisso) la svalutazione monetaria, che ne ha fatto evaporare il 90-95 %; corrispondentemente, sono venuti meno o sono svalutati i redditi derivanti dai capitali extrapersonali distrutti, rapinati e svalutati; *b*) extraprofitti, lucri di mercato nero, guadagni per la svalutazione, sono stati goduti da classi in larga parte *diverse* da quelle che possedevano capitali

extrapersonali prima della guerra; si è verificato uno spostamento del possesso patrimoniale, che ha impedito il concentrarsi della ricchezza nelle vecchie classi ricche; *c*) i redditi di molti capitali sono rimasti e sono tuttora, *bloccati*: ciò fa divergere la valutazione nominale del capitale dall'ammontare del reddito e si riflette, impoverendola, sulla fonte del reddito (ad esempio, mancanza della razionale ricostituzione e ripristino dei fabbricati non danneggiati dalla guerra, per l'insufficienza del reddito edilizio di fronte ai cresciuti costi dell'ammormortamento e ricostituzione); *d*) salari, stipendi, altre rimunerazioni dell'attività personale, sono rimasti in ritardo rispetto all'effettivo livello dei prezzi e costo della vita durante la guerra; ma hanno subito rapidi aumenti dopo la liberazione, mentre i redditi da capitale non aumentavano o addirittura diminuivano, specie nel periodo più recente; *e*) fenomeno generale caratteristico della recente congiuntura bellica è stato il distribuirsi del nuovo potere d'acquisto creato per la guerra, in parte preponderante, nei redditi delle classi che li ricavano dall'attività personale: ciò hanno rivelato e confermato le statistiche eseguite in Gran Bretagna, Stati Uniti ed altri Paesi. Non v'è ragione perchè il fenomeno non si sia verificato anche in Italia dopo la eliminazione di ogni vincolo a salari e stipendi; *f*) a ciò si aggiunge infine, l'azione del sistema tributario, che si è aggravata sui redditi da capitale, sui redditi più alti, mentre molto più modesto e limitato è stato l'inasprimento sui redditi da lavoro e quello delle imposte sui consumi. Per queste ragioni è da ritenersi che attualmente, e, presumibilmente *nella nuova economia normale che si formerà al termine di questa fase dinamica, la concentrazione dei redditi risulti ancora inferiore a quella rilevata nell'anteguerra.* Per lo meno, prima di mutare profondamente il sistema tributario, mi pare indispensabile indagare e chiarire questo presupposto fondamentale. Se il reddito nazionale fosse formato per oltre il 70 % da redditi da lavoro e assimilabili e da redditi modesti — tenuto conto del potere attuale di acquisto della nostra moneta — è evidente che solo una limitata parte del fabbisogno *ordinario* degli enti pubblici potrebbe essere coperto con prelievi dalle classi più alte di redditi, anche se le aliquote giungono non lontano dalla confisca. La sostituzione di un'imposta globale progressiva alle vigenti imposte reali mancherebbero della sua ragion d'essere: la parte più cospicua dell'entrata fiscale dovrebbe venire prelevata ancora dalla grande maggioranza dei redditi modesti e medi; l'imposta globale si risolverebbe, come si è risolta la complementare, in un onere quasi proporzionale sulle classi dei redditi modesti e medi. Ne abbiamo una

riprova nell'accresciuta pressione ed onerosità della progressione per le classi dei redditi modesti-medi in conseguenza del D. L. L. 19 ottobre 1944. Assumiamo l'ipotesi che il potere d'acquisto dei redditi *nominali* sia ridotto ad *un decimo* di quello dei corrispondenti redditi del 1925, fino al 1938 Confrontiamo le aliquote stabilite per i redditi fino a 100.000 nel 1925 e nel 1944: (1)

| Aliquote 1925 | | Aliquote 1944 | | |
|---|---|---|---|---|
| 3.000 | 1 % | 1.200 | ( 12.000) | 2 % |
| 5.000 | 1,22 % | 5.000 | ( 50.000) | 3.904 % |
| 10.000 | 1,61 % | 10.000 | ( 100.000) | 6.275 % |
| 17.200 | 2 % | 17.600 | ( 176.000) | 9.213 % |
| 50.000 | 3,05 % | 50.000 | ( 500.000) | 17.486 % |
| 100.000 | 4,01 % | 100.000 | (1.000.000) | 25 % |

Se teniamo conto che quasi il 90 % del gettito dell'imposta fino al 1940 era fornito da redditi inferiori a 100 mila (corrispondenti oggi al reddito di 1 milione) dobbiamo concludere che l'inasprimento del 1944 grava essenzialmente su redditi modesti-medi. L'ipotesi di riduzione ad un decimo del potere d'acquisto dei redditi 1925-38 è probabilmente inferiore alla realtà. Di fronte a queste condizioni e probabilità, non è opportuno sconvolgere la struttura tecnica delle nostre imposte dirette con riforme dottrinarie che nella pratica possono, senza benefici sensibili, risolversi in un peggioramento delle condizioni di accertamento e in diminuzione delle entrate che lo Stato può trarre dalla tassazione diretta dei redditi.

Tengasi infine presente che anche in Paesi a concentrazione di redditi assai più alta che in Italia, l'imposta globale progressiva sul reddito appare secondarissima in confronto dell'imposta proporzionale. Ad esempio in Gran Bretagna nell'esercizio 1942-43, la *surtax* ha prodotto 75,3 milioni di sterline, pari a meno del 5 % del gettito totale delle imposte dirette e successorie, ed il 2,75 % dell'entrata complessiva; mentre l'imposta proporzionale (*income-tax*) ha fornito il 66 % di tale gettito ed all'incirca il 35 % dell'entrata totale. Anche sommata con le imposte successorie, la *surtax* non arriva al 6 % dell'entrata totale. La pretesa funzione *redistributrice* di queste imposte non può che riuscire limitatissima, malgrado le iperboliche aliquote scritte nella legge.

(1) Le cifre fra parentesi rappresentano i redditi *nominali* della tabella 1944.

§ 6. — *Linee generali della riforma.*

Questo paragrafo non vuole essere naturalmente un «progetto di riforma», ma solo indicare alcune linee più generali delle riforme necessarie a rendere il vigente sistema più efficace, omogeneo, perequato; e nello stesso tempo più rispondente ai sentimenti di «giustizia» ed equità fiscale predominanti oggi nella collettività.

La esigenza essenziale che la riforma deve soddisfare è il *riavvicinamento generale,* il più possibilmente *uniforme, il più approssimato possibile, degli imponibili accertati per le singole imposte reali ai redditi effettivi quali risultano dai difformi e spesso enormi incrementi nominali* provocati dall'inflazione e dalle altre cause di alterazione della ripartizione dei redditi che hanno agito, in sensi e misura diversi, nel corso dell'ultimo decennio. A questo scopo fondamentale deve essere orientata tutta la riforma; da questo punto di vista vagliati i metodi o le norme nuove che si volessero introdurre nella nostra legislazione. Riforme ventilate perchè rispondenti a sentimenti di «giustizia sociale» e simili, avrebbero risultati negativi anche da questo punto di vista, se tale scopo non è conseguito. A che serve scrivere nella legge aliquote anche iperboliche sul reddito globale, se al vero reddito globale non si può e non si sa arrivare, e gli imponibili accertati corrispondono in modo capricciosamente diseguale ed arbitrario ai redditi globali quali sono nella realtà? Alla conoscenza di questi ultimi si può pervenire solo attraverso la più approssimata conoscenza dei singoli elementi, e delle specie di redditi categorici che li compongono. I tentativi di arrivare *direttamente* alla valutazione del reddito globale, considerato nel suo insieme, attraverso metodi «deduttivi» o simili, sono tutti falliti, od hanno condotto a risultati irrisori o cervellotici e più sperequati di quelli cui si arriva coi metodi reali, analitici. È quindi l'accertamento delle *singole componenti* del reddito globale che dobbiamo anzitutto migliorare, riavvicinandolo al possibile alle effettive condizioni economiche di ogni contribuente: questa è la premessa di ogni più generale riforma che si proponga eventualmente anche di mutare la struttura del nostro sistema di imposte dirette.

In certi casi per raggiungere questo scopo è indispensabile modificare il diritto vigente, e quindi l'intervento di nuovi provvedimenti legislativi; in altri può riuscire sufficiente l'azione amministrativa, sollecitata e diretta da appropriate istruzioni e direttive.

La prima ipotesi si verifica particolarmente per l'imposta fondiaria e per quella sui redditi agrari. Le esperienze degli ultimi 35

anni non sono favorevoli al metodo catastale ed al concetto di reddito *ordinario*, medio che sta alla base di esso. Il sistema di tassazione fondato sul catasto è stato incapace ad adeguare anche solo grossolanamente l'imposta alle profonde variazioni che i redditi dominicali, e, più, i redditi industriali — agrari hanno subíto dal 1914 in poi. Non può certo considerarsi un adeguamento, l'aumento caotico delle sovrimposte, che ha irrigidito e compromesso tutto il problema della riforma dell'imposta fondiaria — poichè tale aumento si è svolto *indipendentemente* da ogni diretto rapporto con le variazioni effettive dei redditi, e perciò in modo diseguale ed arbitrario rispetto a questi ultimi, secondo i bisogni dei bilanci dei singoli enti locali ed il livello cui in ciascuno già eran giunte le sovrimposte stesse prima del 1914. Si è bensì tentato, con una serie di provvedimenti, di attuare quello adeguamento che dopo la guerra 1914-18 si era reso urgente ed inderogabile. Se l'aggiornamento degli estimi del 1923 ha ottenuto qualche risultato in questo senso, per le possibilità di ricorso e rettifica che hanno potuto correggerlo, i provvedimenti del 1927 (riduzione delle aliquote), del 1939-43 (revisione degli estimi) hanno nuovamente peggiorato il problema, perchè sommari affrettati e quindi grossolani, basati su criteri e coefficienti generali in contrasto con l'enorme diversità delle condizioni locali, delle effettive variazioni dei prezzi dei varî prodotti, e del reddito netto a seconda delle dimensioni delle proprietà e del metodo di conduzione delle terre. Lo stesso rilievo si può fare ai provvedimenti testè emanati per aumentare gli imponibili in modo meccanico e uniforme. Questi procedimenti sono in contrasto coi principî stessi del metodo catastale, il quale è minuzioso, analitico, fedele alle medie oggettive di prodotti e prezzi; e perciò riesce così lento nella sua realizzazione. L'imposta sui redditi agrari, sorta come imposta regolata secondo principî dell'imposta mobiliare, si è poi trasformata in imposta a base catastale, applicandosi in base a tabelle desunte o collegate agli estimi censuari, perdendo così la capacità di adattamento che avrebbe avuto se si fosse realmente applicata con i metodi della imposta mobiliare. Perciò essa ha pressochè completamente ignorato il tipico fenomeno dell'espansione del reddito nelle categorie dei coltivatori diretti: piccoli proprietari coltivatori della propria terra, mezzadri, fittavoli, coloni, che hanno sfruttato al massimo le molteplici possibilità offerte dalla congiuntura: sottrazioni all'ammasso dei prodotti, e vendite al mercato nero; sviluppo delle produzioni sussidiarie o secondarie (suini, conigli, pollame e uova, latte e latticini, ecc.); tagli di legname; trasporti col bestiame del proprietario; fitto di locali delle case coloniche; contrattazioni

*ex lege* coi tedeschi occupanti; spesso sottraendo illegalmente prodotti e servizi venduti, non solo agli ammassi, ma alla parte dovuta in base a formali patti col proprietario. Gli aumenti degli estimi e delle corrispondenti tariffe dei redditi agrari nel 1943, ed ora gli aumenti già decisi mediante coefficienti generali, uniformi per tutto lo Stato, non solo sono inadeguati rispetto al fenomeno, ma lo deformano e violano, in quanto spesso colpiscono contribuenti che non l'hanno goduto o goduto solo in minima parte; colpiscono redditi che hanno dovuto fare i conti con corrispondenti aumenti dei costi di produzione, e con il depauperamento di terre e culture; o coi vincoli ai canoni d'affitto, o altre limitazioni poste da norme errate all'interpretazione dei contratti agrari (per esempio, la norma, applicata nel 1945, di calcolare il quintale di grano dei contratti d'affitto in natura a L. 450, mentre lo stesso prezzo pagato dagli ammassi era di L. 750 e più, ed il prezzo libero si aggirava sulle L. 5000), e che quindi al netto sono aumentati anche meno del livello cui erano giunte, prima la revisione 1939 degli estimi, ed ora, l'applicazione di coefficienti generali di aumento.

Gli imponibili che risulteranno dall'applicazione dei coefficienti testè approvati, che cosa significano rispetto ai redditi dominicali ed agrari effettivi? o rispetto alle loro medie? È legittimo dubitare che sperequazione ed arbitri dominino tutta questa materia fiscale; che gli imponibili non stiano in alcun diretto rapporto con cifre assolute e medie dei redditi reali.

Tuttavia esitiamo ad abbandonare del tutto il sistema catastale che tanto lavoro e spese ci è costato, che utili elementi ha raccolto, che è conforme ad innegabili caratteristiche dei redditi tassati.

Dobbiamo domandarci se non vi è un sistema che consenta di utilizzare gli elementi offerti dal catasto e nello stesso tempo di applicare a queste due categorie di redditi i metodi di accertamento usati per i redditi mobiliari. Ambedue le soluzioni che appaiono possibili: *a*) mantenimento del sistema catastale e revisione generale e concentrata in pochi anni degli estimi del nuovo equilibrio normale, non coi procedimenti affrettati e spesso grossolani applicati nel 1923 e nel periodo 1939/41, ma coi metodi accurati ed analitici fissati dalla legge 1887; *b*) abbandono del sistema catastale e sua sostituzione con l'accertamento dei redditi dominicali ed agrari in base ai metodi proprî dell'imposta mobiliare obbligo della dichiarazione, revisione degli uffici, ecc.) presentano enormi difficoltà. Le difficoltà della seconda, più radicale, soluzione, che potrebbe eliminare i maggiori inconvenienti oggi lamentati, hanno fatto arretrare i preparatori

della riforma Meda: l'enorme aumento del lavoro amministrativo occorrente per l'accertamento, con metodi diversi da quelli finora usati, di milioni di nuovi contribuenti; il pericolo di diminuzione delle entrate dello Stato e degli enti locali, cui ciò può portare. Si aggiunga la necessità di tutto un complesso di nuovi funzionari specializzati, non apparendo adatti né quelli dell'amministrazione catastale (che poco conoscono le norme ed i procedimenti dell'imposta mobiliare), nè quelli della R. M., che non saprebbero utilizzare appropriatamente i dati offerti dal catasto. Il passaggio *ex abrupto* dall'un all'altro sistema non sembra possibile senza inconvenienti gravi.

La Gran Bretagna ha dovuto risolvere problemi analoghi per la tassazione, con l'imposta sul reddito, dei redditi dei proprietari, ed industriali-agrari, in base a criteri in parte diversi da quelli seguiti nelle altre schedule sdell'imposta. In connessione alla proposta più generale fatta in seguito, riterrei che (pur tenendo conto della diversità di condizioni delle due economie agricole), utili insegnamenti ed esperienze potrebbero raccogliersi da una indagine *in loco* sulla concreta applicazione e sul modo pratico, metodi amministrativi usati, ecc., di funzionamento dell'*income-tax* inglese relativamente ai redditi della specie. Essa dovrebbe analizzare particolarmente se e in che limiti è accolto il principio del reddito *ordinario, medio*; con quali metodi l'amministrazione rileva e segue le variazioni dei redditi, specie in periodi di variazioni dei prezzi, quando, in base a quali criteri, debbono rinnovarsi le denuncie obbligatorie e si eseguono le revisioni dei redditi dichiarati da parte dell'amministrazione; le eventuali semplificazioni adottate per ridurre il lavoro amministrativo di accertamento, ecc.

Ammesso il principio di applicare nell'accertamento di queste due categorie di redditi i sistemi dell'imposta mobiliare, potrebbe utilmente seguirsi un procedimento *graduale*: incominciare con l'esperimentarli per i proprietari aventi redditi già accertati nel 1946 superiori ad un certo massimo; e così per gli altri contribuenti dell'imposta sul reddito agrario. I risultati potranno suggerire l'opportunità o meno di estendere rapidamente i nuovi procedimenti ai contribuenti più numerosi con reddito inferiore. Con particolare accuratezza dovrebbero stabilirsi le norme ed i modi con cui nell'applicazione possono utilizzarsi gli elementi già forniti dal catasto: può darsi che l'esperienza suggerisca di continuare ed aggiornare talune operazioni catastali come punto di partenza o dato integratore di un più sollecito ed approssimato accertamento cui metodi proprî dei redditi mobiliari.

Certo si è che l'imposta fondiaria e quella sul reddito agrario

costituiscono il settore in cni necessitano veramente riforme strutturali per adeguare oggi, e preordinare per l'avvenire, un più rapido, continuativo adeguamento degli imponibili ai redditi obiettivi o loro medie.

Nell'imposta sui fabbricati non appaiono necessarie riforme strutturali, per quanto non manchino problemi generali che il legislatore deve risolvere. Uno dei più importanti, oggi tuttora in sospeso, è quello delle esenzioni alle nuove costruzioni ed ai rifacimenti di case danneggiate o distrutte. Per queste ultime sembra logico mantenere l'esenzione di cui già godessero prima del danno di guerra, fino allo esaurimento del periodo originariamente promesso — che per la maggior parte non è lontano. Per le altre, il problema si connette a quello degli indennizzi per i danni o del contributo che lo Stato dà per la ricostruzione. È preferibile che lo Stato fornisca un contributo accresciuto della capitalizzazione di un certo numero di annualità di imposta (sovrimposte) fabbricati, che rinnovare il sistema di esenzioni, il quale vincola lo Stato e gli enti locali ad una rinuncia di cui non si possono calcolare le dimensioni. Ma a sua volta il problema si ricollega a quello della libertà dei fitti e dello sblocco dei vecchi affitti vincolati. La libertà dei fitti permetterebbe, volta a volta, col variare delle condizioni di mercato, la traslazione dell'imposta sui fitti o l'incidenza sul reddito del proprietario; e costituirebbe il più energico impulso ad affrettare e generalizzare l'opera di ricostruzione e le nuove costruzioni. Nuove norme saranno necessarie per adeguare l'imposta ai redditi derivanti dai successivi aumenti dei fitti, che si verificano gradualmente in modo assai difforme da fabbricato a fabbricato.

Parimenti, riforme strutturali non appaiono urgenti nell'imposta mobiliare; ma piuttosto provvedimenti legislativi che serviranno a perfezionare la possente ed elaborata costruzione di questo gruppo di tributi. Non parlo del ritorno ad aliquote ragionevoli, che è aspetto della smobilitazione della « bardatura fiscale di guerra » e condizione per una efficace ripresa dell'attività produttiva e di risparmio. Mi riferisco all'opportunità di regolare legislativamente in modo appropriato particolari materie che finora sono state prevalentemente alla prassi dell'amministrazione ed all'interpretazione giurisprudenziale. Ne elencherò alcune che a me sembrano di particolare importanza:

A) *Valutazione delle conseguenze che i movimenti generali del potere d'acquisto della moneta hanno sulla formazione, e per riflesso sulla tassazione del reddito.* La nostra legislazione per l'imposta di R. M. è originariamente e fondamentalmente ispirata al principio

*nominalistico* della moneta, salvo qualche limitato, occasionale provvedimento, talora in forma di circolare, emanato dopo il 1926. Le esperienze del periodo dal 1914 al 1946 dimostrano che questo problema (lacuna della legge fondamentale dell'imposta) non può essere lasciato a norme occasionali e decisioni giurisprudenziali; deve essere affrontato con regole di carattere generale, le quali sceverino ciò che è variazione puramente *nominale* del reddito, derivante da mutamento del metro monetario, da ciò che è propriamente « reddito netto », derivante dalle *disuguaglianze* effettive con cui variano prezzi e costi di produzione. In qualcuno dei provvedimenti o decisioni cui accennavo, ad esempio, si è assunta come misura della variazione del metro monetario la variazione della parità aurea, che differisce notevolmente dalle variazioni dei prezzi e dei costi con la quale la maggioranza delle imprese ha dovuto fare effettivamente i conti.

B) *Tassazione delle plusvalenze realizzate su capitali.* Anche questa materia è stata finora elaborata dalla prassi amministrativa e giurisprudenziale: occorre sia, in modo organico, regolata dalla legge. La quale definisca le condizioni indispensabili per un'equa determinazione delle differenze tassabili, cioè l'accertamento sistematico dei valori iniziale e terminale da cui risultano; il coefficiente dovuto a variazione del metro monetario; la deduzione delle *minusvalenze* di cui lo stesso contribuente abbia sofferto nel periodo per cui si accertano plusvalenze.

C) *Regolamento sistematico e continuativo della rilevazione, con personale specializzato, della cifra sugli affari,* per la sua sempre più larga utilizzazione nel campo delle imposte sugli affari e sui consumi, e nella tassazione dei redditi mobiliari variabili, in connessione all'obbligo per tutte le ditte di tener scritture contabili, registri delle vendite e delle lavorazioni per conto di terzi, alla eventuale applicazione di contatori automatici nelle vendite al minuto, ecc. Nel campo delle imposte dirette, occorre tener presente che la cifra degli affari è dato del *reddito lordo,* e non può essere presa come base della determnazione del *reddito netto,* mediante un coefficiente fisso, un rapporto costante per tutti i casi, come spesso ora avviene. Il legislatore deve ora stabilire criteri generali e razionali in base ai quali da questo dato del reddito lordo si possa arrivare al reddito netto imponibile, con rapporti variabili a seconda di molteplici condizioni.

D) *Nella tassazione dei redditi di categoria B e $C_1$ per ditte non società per azioni o comunque non tassate in base a bilancio,* l'ammini-

strazione praticamente adotta criterî di *relatività*, mirando spesso a determinare non tanto il reddito netto effettivo individuale, quanto un reddito presuntivo, calcolato in modo da tener conto della redditibilità media di una data categoria, e della situazione relativa di ciascun contribuente nella categoria stessa. Non so quanto questo criterio corrisponda alla lettera ed allo spirito della legge: ad ogni modo è necessario che non sia lasciato esclusivamente all'amministrazione. Il legislatore deve fissare norme generali che eliminino al possibile quanto vi è di arbitrario ed empirico in questa prassi; e conferiscano uniformità alla sua applicazione nelle varie parti del territorio fiscale dello Stato. Sembra pure opportuno un più organico e razionale regolamento legislativo delle tassazioni *una tantum*, meglio contestandole con la tassazione del risultato di attività ed operazioni continuative; e meglio regolando la distribuzione nel tempo del pagamento dell'imposta relativa agli accertamenti *una tantum*.

E) *Eventuale introduzione di nuove facoltà e mezzi di indagine nell'accertamento di redditi e patrimoni*. In particolar modo, mi sembra debba essere esaminato il problema se sia opportuno dare facoltà all'amministrazione di tener conto del tenore di vita del contribuente quando, in base a dati obiettivi accertati, non concorda coi redditi risultanti dagli accertamenti per le imposte dirette; e di chiedere al contribuente la provenienza o fonte, oltrechè delle sue spese consuntive, dei nuovi investimenti di risparmio e incrementi del suo patrimonio reale. È materia delicata; ma se regolate con norme razionali, facoltà del genere possono riuscire preferibili alle sciabolate tributarie ed all'uso di grossolani coefficienti uniformi di aumento degli imponibili, quali sono stati recentemente applicati.

F) *Necessità di riformare l'imposta ordinaria sul patrimonio*, riconducendola alla sua funzione di tributo discriminatore della tassazione in sede di imposta globale sul reddito, della parte del reddito globale derivante da puro capitale. Deve enunciarsi il principio che tale imposta deve essere *pagata* e *pagabile col reddito*; e perciò riformarsi il criterio di valutazione dei cespiti, dando prevalenza al valore risultante dalla capitalizzazione a tasso uniforme dei redditi netti attuali del cespite. Il criterio, adottato dalla legge del 1940 e confermato per il secondo triennio di applicazione dell'imposta, di commisurarla al valor *corrente* dei cespiti, ha portato a snaturare l'imposta, a trasformarla in tributo straordinario, che non potrebbe continuativamente essere sopportato dal reddito ed ha effetti *diseguali* pei vari contribuenti, per ciò che riguarda la accennata funzione discri-

minatrice dell'imposta, data la diversità delle divergenze fra valore corrente e valore corrispondente alla capitalizzazione dei redditi netti dei vari cespiti (« Rivista Bancaria », gennaio 1946). Credo preferibile sopprimere l'imposta e fonderla con norme appropriate nel sistema dell'imposta complementare.

*Riforme generali.* — Scopo dei vari punti particolari accennati, oltrechè di ottenere una generale migliore approssimazione degli imponibili ai redditi obiettivi, è quello di conseguire una maggiore *omogeneità* delle varie imposte *reali*, in modo da condurle verso un sistema di imposta generale sul reddito suddivisa in categorie o schedule, sul tipo dell'imposta *normale* proposta nella riforma Meda o dell'*income-tax* inglese. A questo « programma finale » debbono coordinarsi ed ispirarsi i provvedimenti particolari adottati per le singole imposte, attenuando le differenze di criteri, metodi ed aliquote oggi esistenti fra le varie imposte reali. Ciò consentirà di correggere uno dei difetti più gravi del vigente sistema *reale*, le differenze fra le norme relative alle esenzioni di reddito minimo, la mancanza di detrazioni pei carichi di famiglia, nelle singole imposte reali. Permettendo la *somma* dei redditi accertati per le singole imposte, le riforme consentiranno di avvicinare tale somma al reddito globale, accertato per la complementare, e di stabilire in tal sede l'esenzione non di minimi particolari per singole imposte reali, ma di un minimo generale di sussistenza, riferito alla *somma* dei redditi e valevole per tutte le imposte, da detrarsi per ogni contribuente quale si sia il reddito accertato, in conformità del principio seguito nell'*income-tax* e, per le categorie B ; $C_1$ ; $C_2$ dell'imposta di R. M., col D. L. L. 19 ottobre 1944.

In sostanza, è un avvicinamento graduale al sistema dell'*income-tax*, che qui si propone, attuato in modo da conservare quanto c'è di meglio nell'ordinamento vigente, e da non scombussolare con riforme dottrinarie violente, generali ed improvvisate, il risultato di ottant'anni di elaborazione legislativa, amministrativa e giurisprudenziale, svoltasi sulla base degli istituti creati dalla prudente sapienza dei nostri padri. Il diritto fiscale non procede per salti, pena gravi inconvenienti e danni ; poichè matura e migliora, nella sua efficacia e giustizia, attraverso un lento processo che può svolgersi solo in funzione del tempo ; così anche le trasformazioni future, per risultare efficaci e durevoli, debbono seguire un procedimento analogo.

L'esperienza inglese potrà offrire preziosi insegnamenti e suggerimenti, non solo perchè la Gran Bretagna ha dovuto elaborare e supe-

rare problemi analoghi ai nostri, ma anche perchè ha saputo adattare ed utilizzare con assai maggiore elasticità ed efficacia fiscale il sistema dell'imposta sul reddito di fronte alle esigenze straordinarie delle due guerre mondiali. Non si tratta solo di norme legislative ; di variazioni di aliquote, di minimi esenti e di quote detratte ; ma di una *attuazione* che ha dovuto necessariamente realizzarsi attraverso una minuziosa ed efficace azione amministrativa di nuovi accertamenti.

Per questo, credo opportuno di riaffermare l'utilità di preparare le riforme future, anche mediante una indagine eseguita direttamente in Gran Bretagna da una ristretta commissiome (che potrebbe essere composta da due valenti funzionari, uno dell'amministrazione catastale ed un altro delle imposte dirette ; da uno o due professionisti, e da uno o due studiosi esperti della materia) sui metodi e criteri di applicazione concreta dell'*income-tax*, non solo secondo le norme generali della legge, ma in base ai procedimenti seguiti dall'amministrazione ed alle decisioni giurisprudenziali. Oltre i punti accennati per l'imposta sui redditi fondiari ed agrari, tale indagine dovrebbe mettere in luce le differenze dei metodi utilizzati per le varie categorie di redditi e come esse non compromettono l'omogeneità delle diverse parti dell'imposta ; come dai redditi accertati per le singole schedule si arriva al reddito globale netto su cui si calcolano esenzioni di minimi e detrazioni per carichi di famiglia o per redditi *earned*, tenuto conto dell'esistenza di redditi esenti per legge ; metodi e norme con cui si sono gravemente ridotte, se non eliminate, le diseguali evasioni nelle varie schedule, specie nei periodi immediatamente successivi a drastici inasprimenti di aliquote od estensioni dell'imposta, ecc. Se l'indagine del Broglio nel 1856 ha potuto portare il legislatore italiano ad introdurre — primo nel mondo, ed in anticipo di quasi mezzo secolo sulle analoghe applicazioni nelle varie legislazioni — la razionale discriminazione fra redditi da capitale, da lavoro e misti, è legittimo sperare dalla nuova indagine progressi altrettanto decisivi del vigente sistema delle nostre imposte sul reddito.

# POSSIBILI ORIENTAMENTI DELLA IMPOSTA ORDINARIA SUL PATRIMONIO

A CURA DEL
prof. CESARE COSCIANI
*ordinario di scienza delle finanze nell'Università di Roma*



## § 1. — *Concetto.*

Secondo il Seligman, l'imposta sul patrimonio può venir definita come un'imposta commisurata sopra quel complesso di beni e di diritti del contribuente che viene generalmente usato allo scopo di produrre un flusso continuo di beni e servizi, ancorchè non monetari, e che in circostanze ordinarie è destinato a rimanere intatto nel corso del processo che frutta il reddito stesso.

Nel linguaggio scientifico e nel linguaggio comune il concetto d'imposta sul patrimonio viene contrapposto a quello dell'imposta sul reddito. Questa contrapposizione può venir presa in due sensi: o come un'imposta che *incide* sul patrimonio, o come un'imposta *commisurata* sulla base patrimoniale. Nel primo caso si può parlare d'imposta sul patrimonio, ancorchè commisurata al reddito o ad altro elemento; così, come nel secondo si può parlare d'imposta sul patrimonio ancorchè incida solamente sul reddito, lasciando immune il patrimonio. Si tratta, naturalmente, di concetti relativi dal momento che in concreto non è possibile distinguere i due significati del termine. L'incisione del patrimonio dipende non solo dalla struttura dell'imposta di cui si tratta; ma anche dalla concorrenza delle altre imposte, dall'andamento della curva d'utilità del reddito percepito dal contribuente, cioè dal grado di contraibilità dei suoi bisogni, dall'impiego delle spese pubbliche, dalle condizioni del mercato e redditività del patrimonio, dalle prospettive future sulla redditività del patrimonio, in quanto si ripercuotano sulla sua valutazione, ecc. In definitiva, la natura dell'imposta patrimoniale non dipende esclusi-

vamente dalle modalità e dal quantum del prelievo stesso, quanto da tutte le circostanze che caratterizzano il mercato.

La definizione del patrimonio ai fini di questa imposta è altrettanto importante quanto la definizione di reddito ai fini dell'imposta di ricchezza mobile o delle altre imposte mobiliari e fondiarie del nostro sistema tributario. Senonchè, il concetto di patrimonio è stato scarsamente elaborato nella dottrina sia economica che fiscale.

Senza addentrarci in discussioni che potrebbero trovare altrove una sede più opportuna, possiamo porre a base del nostro concetto di patrimonio un criterio che serva ad evitare doppie imposizioni o salti d'imposizioni nei confronti dell'imposta sul reddito. Quindi, dal punto di vista fiscale, potremo definire il patrimonio come ogni bene economico d'un individuo di qualunque specie e di qualunque origine, che ad un dato momento è in possesso di un contribuente, che non costituisca reddito ai sensi delle leggi sulle imposte dirette reali di ricchezza mobile e fondiarie.

### § 2. — *Funzioni dell'imposta nel sistema tributario.*

L'imposta ordinaria sul reddito può trovare una logica sistemazione nel sistema tributario di un paese considerandola da tre punti di vista:

1) come imposta sugli incrementi patrimoniali;

2) come modalità tecnica per accentuare la progressività del sistema tributario;

3) come modalità tecnica per discriminare i redditi già colpiti in sede d'imposte sul reddito.

Esaminiamo brevemente queste tre modalità per trarne le debite conseguenze relative al nostro sistema tributario.

### § 3. — *Imposta sul patrimonio come mezzo per colpire gli incrementi patrimoniali.*

Si può invocare, e s'invoca da qualche parte, un'imposta patrimoniale allo scopo di colpire una determinata classe di contribuenti o d'imponibile che presentono una capacità contributiva più spiccata. Questa maggior capacità contributiva troverebbe la sua giustificazione in due motivi diversi:

In primo luogo per il fatto che durante un certo periodo il contribuente è riuscito a sfuggire alle imposte sul reddito, in tutto o in

parte, e, quindi, ha potuto risparmiare più fortemente degli altri contribuenti, capitalizzando, così, in certo modo, una rendita del contribuente. Con un'imposta congegnata sugli incrementi patrimoniali si verrebbe a penalizzare questo contribuente evasore e prendere dal suo patrimonio, in quanto accresciuto, ciò che non si è riusciti a prendere dal suo reddito.

In secondo luogo si giustificherebbe, in quanto il contribuente, il quale vede accrescersi il suo patrimonio in un certo periodo di tempo, presenta, per questo semplice fatto, una maggior capacità contributiva rispetto a colui che lo mantiene immutato. Questa maggior capacità contributiva è dovuta sia al fatto che è riuscito ad accumulare una parte del suo reddito e quindi, ha potuto soddisfare in modo adeguato i suoi bisogni, conservando un certo margine, sia al fatto che il patrimonio, a sua volta, producendo un reddito, gli assicura un miglioramento della sua posizione economica che, almeno in un momento iniziale, fino quando, cioè, non si sarà adattato come psicologia e come conformazione dei gusti alla nuova situazione, verrà a godere di una rendita. Senza contare che il patrimonio costituisce per il suo possessore una riserva efficiente per ogni eventualità. Per conseguire questo scopo si propugna un'imposizione patrimoniale che permetta di confrontare ad intervalli di tempo regolari, ad esempio d'un quinquennio, due situazioni patrimoniali dello stesso contribuente e determinare così, eventuali incrementi patrimoniali, incrementi che dovrebbero essere assoggettati ad un tasso progressivo.

Uno schema del genere urta contro difficoltà d'ordine teorico e d'ordine pratico. Di ordine teorico, perchè una tassazione del genere significherebbe discriminazione fiscale a carico di chi risparmia, con tutti gli effetti che ne possono derivare, ed in secondo luogo, perchè volendo punire gli evasori fiscali (o, meglio, quella parte di evasori fiscali che non hanno consumato il frutto dell'evasione) bisognerebbe stabilire una percensuale fissa di reddito annuo accertato dalle imposte dirette come quota presumibile di risparmio da parte dei contribuenti. Per quanto tale percentuale possa venir modulata a seconda del reddito annuo, e anche a seconda della qualità del reddito, tuttavia costituirebbe sempre una presunzione giuridica uniforme, media e, quindi, una formula che contrasterebbe sostanzialmente con le situazioni più svariate, soggettive, mutabili da individuo ad individuo e che fanno sì che un individuo riesca a risparmiare, a parità di ogni altra circostanza, una percentuale molto notevole del proprio reddito, mentre un altro individuo risparmia poco o nulla.

Elementi psicologici, come la parsimonia e le abitudini dell'individuo, influiscono più ancora che la condizione economica sulla percentuale di risparmio.

Da un punto di vista concreto, un'imposta congegnata su queste basi presenterebbe delle estreme difficoltà. Perchè abbia senso il confronto di un patrimonio in due momenti diversi, è necessario che il patrimonio sia al momento iniziale che a quello terminale, venga ricostituito in tutti i suoi elementi. Se ciò non è possibile perchè uno solo di questi elementi non è suscettibile di accertamento, tutta l'impalcatura viene a cadere. Infatti, nessuna garanzia potrebbe venir concessa nè al fisco nè al contribuente, perchè nell'intervallo tra i due accertamenti pur non mutando l'ammontare complessivo del patrimonio, ma semplicemente la sua composizione qualitativa (attraverso uno spostamento dagli elementi inizialmente non accertati a quelli successivamznte accertati o, per converso, attraverso una messa in luce d'alcuni elementi patrimoniali inizialmente investiti in beni non accertabili) varierebbe l'ammontare accertabile creando così un incremento imponibile puramente fittizio.

Si verrebbe così a creare un premio per certi tipi d'investimenti ed una penalità per gli altri. Le conseguenze sul mercato potrebbera esser sensibili e non tutte favorevoli al progresso economico.

Per scendere al concreto, si pensi che è necessario applicare una imposta assolutamente personale, in cui cioè si riesca a fare il coacervo di *tutti* gli elementi patrimoniali attivi, nonchè di quelli passivi, appartenenti allo stesso contribuente, persona fisica. Ciò implicherebbe il mantenimento permanente dell'attuale nominatività delle azioni, l'introduzione di una nominatività per i titoli dello Stato, l'accertamento, con conseguente violazione del segreto bancario, dei depositi bancari e postali, nonchè l'accertamento del denaro che altrimenti potrebbe costituire un buon rifugio e dare luogo a notevoli fenomeni di tesoreggiamento. Se pure è conveniente e possibile fare tali accertamenti una volta tanto in tema d'imposta straordinaria sul patrimonio, ciò diviene assurdo ed estremamente pericoloso vuoi per le finanze dello Stato, vuoi soprattutto per il sistema economico, in sede d'imposta ordinaria sul patrimonio che esige un accertamento continuativo e permanente.

Di ciò si è reso perfettamente conto il nostro legislatore quando nell'istituire l'imposta ordinaria sul patrimonio ha espressamente esentato, tra l'altro, il denaro, i titoli di debito pubblico, i depositi bancari, limitando il coacervo dei beni ai fini del minimo imponibili e della detrazione delle passività soltanto agli altri beni non sopra

indicati. Questi ostacoli d'ordine generale e sopratutto di carattere concreto, rendono impossibile l'applicazione d'una imposta congegnata nel modo ricordato. Eventuali guadagni di congiuntura o incrementi di valore dovuti a situazioni di mercato dovranno venire accertati da imposte speciali sul tipo dei contributi di miglioria degli enti locali, o assoggettando, come viene fatto negli Stati Uniti d'America, all'imposta ordinaria sul reddito gli incrementi dei singoli elementi patrimoniali realizzati in periodi di tempo brevi od in periodi di tempo lunghi. (Come è noto negli Stati Uniti questi tipi d'incrementi vengono colpiti con gravami discriminati).

§ 4. — *Imposta ordinaria sul patrimonio come modalità di progressione.*

È questa la tesi più corrente nella dottrina finanziaria ed avanzata in Italia dal Benini in alcuni suoi studi relativamente recenti.

Bisogna richiamarsi agli studi sulla concentrazione del reddito e del patrimonio. Com'è noto, mentre la distribuzione dei redditi tradotta graficamente su doppia scala logaritmica segue un andamento rettilineo, invece la distribuzione individuale del patrimonio rappresentato graficamente su doppia scala logaritmica dà non già una retta, ma una curva ad andamento decisamente parabolico. Chiamando con log. $y$ i logaritmi del numero dei possessori di un reddito o di un patrimonio superiore a $x$ e chiamato log. $x$ i logaritmi dei redditi limite considerati, essendo $A$ una costante, la funzione che rappresenta la distribuzione del reddito si esprime con la seguente formula:

$$\log. y = A - A\, x \log. x$$

mentre la funzione relativa ai patrimoni sarebbe rappresentata dalla seguente equazione:

$$\log. y = xl\ (\log. x)^2$$

Dal confronto di queste due equazioni si può fare un'osservazione molto semplice ma assai notevole ai fini delle presenti considerazioni: la curva di distribuzione dei redditi è diversa da quella dei patrimoni. Applicando questa conclusione al campo tributario si può dedurre che un'imposta commisurata in un determinato modo sul patrimonio incide in modo diverso sul reddito globale. In altre parole, un'imposta proporzionale cessa d'esser tale rispetto al reddito globale su cui incide e viene meno, quindi, la piena identità affermata da qualche studioso d'una imposta sul reddito, tanto se viene commisurata indirettamente attraverso la base patrimoniale, quanto se

basata immediatamente sul reddito. Ma i ragionamenti vanno più oltre. Il Benini in prima linea si è posto il quesito se esiste una legge di correlazione tra redditi e patrimoni. E riferendosi ad un individuo medio o tipico il Benini formulò le seguenti leggi empiriche:

*a*) se i redditi crescono in proporzione geometrica per due, i patrimoni corrispondenti crescono all'incirda in progressione geometrica per tre, o in altre parole, ad un reddito doppio di un altro corrisponde un patrimonio non doppio ma triplo;

*b*) le professioni accessibili agli individui forniti di patrimoni inegualmente elevati sono tanto più remunerativi quanto più elevato è il patrimonio. Nello stesso tempo, però, col crescere del patrimonio cresce il numero d'individui che potendo vivere del puro reddito di capitale non godono di redditi del lavoro;

*c*) conseguenza d'indole finanziaria è che un'imposta proporzionale commisurata sul patrimonio si comporta come se fosse una imposta progressiva sul reddito.

Naturalmente la validità delle predette constatazioni non è assoluta.

Lo stesso Benini avverte che per i redditi minimi la progressione geometrica dell'aumento dei corrispondenti patrimoni è inferiore al rapporto 1 : 3, per i redditi più elevati la progressione geometrica stessa è invece maggiore del rapporto 1 : 3. Non si tratta, quindi, d'una progressione già attenuata all'inizio della serie, è più accentuata alla sua fine.

Questi principi sembrano a prima vista molto importanti per le applicazioni che possono trovare nel campo finanziario.

Accogliendo, comunque, la concezione classica d'una stretta interdipendenza tra variazione dei redditi globali e variazione dei patrimoni, ne risulta che ove si voglia istituire un'imposta progressiva sul reddito globale ad esempio dell'1 % al 10 %, l'imposta patrimoniale potrebbe non esser proporzionale, ma progressiva o regressiva, a seconda del rapporto che intercede tra concentrazione dei patrimoni e concentrazione dei redditi.

Un esame più approfondito del problema e delle premesse ricordate in precedenza, porta ad una conclusione concreta diversa da quella generalmente accolta sul problema che c'interessa, infirmando soprattutto il principio ricordato ed universalmente accolto dopo l'autorevole elaborazione del Benini e l'appoggio del Barone, che l'imposta sul patrimonio costituisce un'imposta progressiva perequata sul reddito globale.

I ragionamenti che precedono poggiano, infatti, su d'una premessa

oggettiva, che, senza sembrare, intacca l'applicazione pratica nel campo tributario. È esatto che ad una certa distribuzione dei redditi corrisponda una distribuzione diversa dei patrimoni. Non sembra altrettanto esatto, invece, che un'imposta sul patrimonio agisce sul reddito globale dei contribuenti con la stessa funzione con cui divergono fra di loro le due distribuzioni ricordate. Infatti, alla base di tutti i ragionamenti che precedono, sta l'ipotesi dell'individuo medio e dell'individuo tipico per il quale ad una serie di patrimoni corrisponde una certa distribuzione di redditi globali. È un ragionamento che vale per la massa dei casi, ma che non vale necessariamente per i singoli casi. Viceversa, se consideriamo la distribuzione di redditieri per classe di reddito, in funzione di date classi di patrimoni, troviamo che la correlazione soggettiva personale tra reddito e patrimonio non è affatto così stretta come potrebbe sembrare. Quest'osservazione, del resto, non è che l'applicazione dei canoni fondamentali della statistica per cui « l'elemento, che è tipico per la massa, può figurare come caso di deviazione nei gruppi scelti di questa », oppure per cui « funzioni o manifestazioni discontinue per l'individuo diventano continue per la massa ».

Cioè, considerando gli stessi individui in funzione dell'elemento patrimonio e dell'elemento reddito, vediamo che nei confronti d'un dato individuo con un'unità di patrimonio e di reddito, un altro individuo con una doppia quantità di patrimonio avrà un reddito probabilmente diverso dal triplo dell'individuo precedente. Pur avendo in media quella classe di possessori un reddito triplo, vi sarà chi avrà un reddito maggiore, chi uno inferiore del doppio, pur sussistendo sempre in media per la classe degli individui il rapporto più volte detto. Ma nel gruppo, i singoli casi si disperdono rispetto al reddito tipo, con una frequenza via via decrescente.

I dati disponibili per tale dimostrazione non sono frequenti, essendo necessaria una tabella a doppia entrata che contenga la distribuzione di frequenza dei censiti in funzione di due variabili nello stesso tempo: distribuzione dei patrimoni e dei corrispondenti redditi. Tuttavia, da alcune tabelle riportate dal Lasorsa e da altri, si vede che statisticamente tale affermazione, riesce comprovata. Calcolando con una certa approssimazione, si può osservare che pur corrispondendo ad ogni classe di patrimonio (e per ogni patrimonio centrale della classe) una data classe di reddito (o un valore centrale di reddito) più frequente, tuttavia, data l'enorme dispersione di frequenza attorno al reddito centrale considerato, non si può ri-

tenere tipica quella data classe di reddito in corrispondenza del patrimonio preso in esame.

Dai dati statistici che si sono richiamati più sopra, risulta che la stessa imposta sul patrimonio può avere un grado di incidenza che essa ha sul reddito tipico che per metà dei contribuenti può essere maggiore o minore di circa il 43 % della incidenza sul reddito effettivo dei singoli soggetti ; tale percentuale di maggiore o minore incidenza si eleva al 64-81 % rispetto al reddito tipico se si considerino i 3/4 di contribuenti.

Quindi, volendo considerare l'imposta sul patrimonio come un'imposta sul reddito globale, dobbiamo ammettere la possibilità di accogliere nel sistema tributario italiano un'imposta diretta sul reddito a carattere spiccatamente sperequato.

Del resto, lo stesso Benini nel sostenere la sua tesi non si spinge troppo oltre, riconoscendo ripetutamente il valore delle critiche ricordate. Infatti, il Benini scrive che le verifiche tentate in base a tavole a doppia entrata di redditi totali e di patrimoni, in diversi paesi, non forniscono prova nel senso univoco della legge sulla relazione che passa tra redditi totali e patrimoni concomitanti ed il Benini ricorda alcune cause che fanno venire meno questo principio. Più esplicitamente il Benini ultimamente è giunto alla conclusione che: « bisogna tuttavia riconoscere che finora le tavole a doppia entrata registrano così grandi dispersioni attorno alla norma da ridurre a ben poco l'importanza pratica del principio ».

Ciò induce a pensare che l'imposta commisurata sul patrimonio non può venir considerata come un'imposta sul reddito globale.

Potrebbe esserlo soltanto in un sistema economico molto arretrato, quando il sistema tributario è semplice e rudimentale, l'imposta sul reddito è sconosciuta, o quasi. In tal caso la scelta del patrimonio quale base dell'unica imposta sul reddito non sembra inopportuna, dal momento che l'importanza dell'apporto patrimoniale è press'a poco uguale in tutti gli investimenti, mentre d'altro lato, il rapporto tra il reddito netto ed il reddito lordo si mantiene in proporzioni abbastanza costanti nei vari casi. Perciò, colpendo con un'aliquota proporzionale il patrimonio, manifestazione più evidente della capacità contributiva, nell'economia più retrograda si colpisce pure il reddito globale in proporzione del suo ammontare, senza sensibili ripercussioni col notevole vantaggio di eliminare le difficoltà tecniche connesse con l'atteggiamento dell'imposta sul reddito. Man mano che il sistema economico si evolve, e, quindi, si manifesta sempre più evidente la separazione della classe dei pro-

duttori proprietari da quella dei produttori salariati, il reddito patrimoniale si separa da altre forme di reddito ed assume manifestazioni sempre più diverse nei singoli casi. La base patrimoniale cessa, quindi, d'essere un indice del reddito globale. Deve venire, perciò, abbandonato e sostituito da un'imposta generale sul reddito a base reale. Fenomeno, questo, che nella storia dei sistemi tributari riesce molto evidente.

Da un punto di vista concreto anche per questa funzione, cui si vorrebbe far assolvere l'imposta patrimoniale, si possono muovere parte delle obiezioni mosse alla giustificazione precedente. Poichè si vuol colpire il reddito globale, bisognerebbe, quindi, accertare anche il patrimonio *complessivo netto* di ciascun contribuente, e ciò implica l'accertamento di quei cespiti patrimoniali sulla cui inopportunità d'accertamento è inutile fermarsi (denaro, depositi, titoli dello Stato e titoli azionari). Solo colpendo il patrimonio netto complessivo si può costituire una base parallela al reddito netto complessivo.

D'altro lato, a meno che non ci si voglia rimettere alla progressività naturale rappresentata dalla divergenza tra i diversi indici di concentrazione, bisogna che si dia una certa progressività o regressività all'aliquota sul patrimonio, altrimenti la progressività risulterebbe automatica in funzione della divergenza tra le due concentrazioni. Tutto ciò implica sempre e di nuovo, accertamenti del patrimonio complessivo netto, unica base di una determinata progressività.

§ 5. — *Imposta sul patrimonio come mezzo di discriminazione tributaria.*

Rimane, quindi, da stabilire la terza funzione dell'imposta patrimoniale, cioè la discriminazione dei redditi.

Il problema della ripartizione delle imposte tra i singoli contribuenti presenta diversi aspetti di cui alcuni hanno richiamato da tempo l'attenzione degli studiosi (come il problema della progressività delle imposte e quello della tassazione del risparmio), altri, invece, hanno suscitato meno discussioni, forse anche perchè nei tempi passati non presentavano i caratteri d'urgenza e profondità che presentano attualmente.

Tra questi, la natura del reddito quale criterio di ripartizione. Si può dire che la capacità contributiva dei singoli è la risultante di due fattori: ammontare del reddito netto complessivo percepito

dal contribuente e composizione o natura economica del reddito medesimo. Sotto questo profilo il reddito fondato, di fronte a quello del lavoro, ed a parità di ammontare, presenta tra le caratteristiche di minore importanza, ai fini del presente studio, le seguenti, che si traducono in una maggiore capacità contributiva:

— è un *reddito indipendente da ogni sforzo attuale* del suo possessore. Impropriamente lo si chiama reddito gratuito. Normalmente è il risultato di un'accumulazione precedente, poco importa se ad opera dello stesso possessore o di altra persona. Infatti, il lavoratore puro trova un limite rigoroso nell'espansione del suo reddito: l'impiego totalitario delle sue facoltà fisiche. Il capitalista puro (cioè colui che gode esclusivamente di un reddito da capitale senza impiegare il proprio lavoro personale) oltre al suo reddito di capitale ha ancora disponibile come fonte di reddito tutto il suo lavoro che può sempre impiegare per procurarsi un reddito addizionale a quello goduto in precedenza. Si può dire che il possessore d'un patrimonio che non sia pure lavoratore, possiede oltre alla capacità contributiva effettiva una capacità contributiva addizionale per un reddito allo stato potenziale.

— è un *reddito permanente*. Non essendo frutto del lavoro, non è condizionato alla vita ed alla prestazione dell'opera personale da parte del contribuente; può venir goduto continuamente anche da terze persone alle quali venisse eventualmente trasmesso. Il reddito di lavoro, è suscettibile di sospensione: infatti, per potersi considerare un vero e proprio reddito netto, destinabile integralmente al soddisfacimento dei bisogni attuali, abbisogna di una quota annua d'accantonamento. Solo così il suo beneficiario può mantenere inalterate le possibilità di consumo quando le possibilità di lavoro cessano (o per vecchiaia o per morte, o per invalidità) o quando vengono temporaneamente sospese (o per disoccupazione, o per malattia) o quando vengono definitivamente menomate (per infortunio).

Il reddito fondato *presuppone l'esistenza d'un patrimonio*. Ora, il solo possesso d'un patrimonio — nel caso limite anche infruttifero, purchè abbia un valore di scambio — rappresenta, almeno in uno stato potenziale, una migliore condizione economica per il suo possessore che non per chi non lo possiede. Dato che il patrimonio può venir sempre consumato e perciò trasformato in reddito, il proprietario ha sempre in riserva una serie di redditi allo stato potenziale.

Tutti questi elementi indicano chiaramente che il reddito fon-

dato si può considerare, da un punto di vista astratto, come un reddito maggiormente imponibile, naturalmente a parità d'ammontare e di periodo di tempo considerato, del reddito non fondato. È perciò in grado di sopportare degli oneri tributari addizionali.

Da questo ragionamento segue l'opportunità d'una discriminazione del trattamento tributario dei due tipi di reddito assoggettando il reddito fondato ad una pressione maggiore. L'entità di questi oneri addizionali viene valutata però, con criterî di carattere concreto, nè sembra utilmente valutabile in termini astratti.

Tra le modalità con cui tale principio viene attuato nei sistemi tributari moderni si possono considerare le seguenti:

*a*) discriminazione in sede d'imposte dirette, reali, sul reddito, attraverso l'applicazione di aliquote diverse sui vari tipi di reddito;

*b*) discriminazione in sede d'imposte autonome, creandosi a fianco dell'imposta sul reddito un'imposta ordinaria sul patrimonio con carattere puramente complementare nei confronti delle imposte reali sul reddito;

*c*) discriminazione in sede d'imposte a carattere patrimoniale come sopra, ma a riscossione saltuaria.

*a* - La discriminazione in sede d'imposta sul reddito viene effettuata in due modi: o applicandosi aliquote diverse alle singole categorie o schedule in cui sono divisi i varî tipi di reddito nell'ambito dell'imposta generale sui redditi o applicando un'aliquota uniforme ma ammettendo degli abbattimenti sui redditi di lavoro;

*b* - la discriminazione può venir fatta creando, a fianco della imposta generale sui redditi, un'imposta ordinaria sul patrimonio. È questa, la soluzione adottata dalla Confederazione nord-americana dove oltre all'imposta sui redditi esiste a favore degli Enti locali (Stati ed Enti minori) un'imposta commisurata sull'ammontare patrimoniale. Così il reddito annuo, viene assoggettato ad una sola imposta o ad entrambe a seconda che il reddito accertato provenga dal lavoro puro del contribuente (assoggettato all'imposta sul reddito) oppure dal possesso d'un patrimonio (oltre all'imposta sul reddito che colpisce i frutti del patrimonio, il contribuente deve l'imposta commisurata al suo patrimonio);

*c* - talvolta la discriminazione nel trattamento tributario tra categorie abbienti e categorie non abbienti vien fatta in modo saltuario creandosi imposte speciali ed autonome a carico della proprietà, riscosse non annualmente come la precedente, ma in un modo discontinuo. Rientrano in questo gruppo i sussidi straordinari

che venivano concessi al sovrano nel Medioevo ed il sistema delle prestanze, usate largamente dai Comuni italiani, che diede luogo nello stesso tempo, ad un notevole sviluppo del credito pubblico ed alla istituzione di un'imposta generale sul patrimonio.

Rientrano in questo gruppo le imposte sui trasferimenti della ricchezza, quelle sulle successioni in particolare, le quali, sostanzialmente e normalmente rappresentano delle vere forme d'imposizione straordinaria sul patrimonio.

In merito a questa forma d'imposizione, si è osservato che l'imposta sul patrimonio non deve assumere necessariamente la forma d'imposta annua, ma può venir concepita anche sotto forma d'imposta da riscuotersi saltuariamente sui singoli componenti patrimoniali in occasione del loro trasferimento a titolo gratuito, od a titolo oneroso.

Quale di queste forme è la migliore per attuare la discriminazione tributaria desiderata ?

La prima via (applicazione di aliquote diverse nella imposta generale sui redditi) presenta indubbiamente l'inconveniente dello arbitrio sull'attribuzione del relativo peso al capitale nei singoli redditi e quindi il rapporto da istituire tra aliquota e aliquota, nel classare i singoli redditi della rispettiva categoria. Tale differenziazione viene attuata, invece, automaticamente con la consistenza dell'imposta sul patrimonio e dell'imposta sul reddito. L'arbitrio esiste, in tal caso, solo nel rapporto da attribuire al gettito dell'imposta sul patrimonio nei confronti di quello dell'imposta sul reddito. E tale arbitrio viene risolto con criteri politici, o comunque, extraeconomici. L'imposta sul patrimonio, in questo modo, agisce automaticamente come mezzo di discriminazione tra redditi fondati e redditi non fondati, tassando i primi ed esentando i secondi.

Non sembra inopportuno, ancora, mettere in rilievo che l'imposta patrimoniale può compiere tale funzione tanto meglio quanto più si asside su basi reali. L'imposta patrimoniale concepita su basi personali (che si dovrebbe accogliere, invece, ove si accettasse la tesi del Benini) rispecchia logicamente, la situazione globale del contribuente e tiene conto perciò, anche degli elementi attivi e passivi che sono relativi alla sua prestazione personale ed alla sua situazione di famiglia : elementi estranei alle imposte reali sul reddito che la patrimoniale è chiamata ad integrare.

Un'altra funzione dell'imposta patrimoniale è la tassazione di un reddito virtuale. Il concetto di base imponibile è andato continuamente evolvendosi nel tempo ; dalla commisurazione della su-

perficie dei terreni, si è passati alla imposizione del loro prodotto lordo, poi estesa anche ai proventi di carattere mobiliare. Un ulteriore passo si è compiuto tassando il reddito netto, depurando, cioè, il reddito lordo delle spese di produzione, fino a giungere alla tassazione del reddito globale del contribuente, passando da criterî oggettivi a criterî soggettivi. Qualche studioso, come l'Einaudi, ha dimostrato come gran parte delle imposte che compongono i sistemi tributari moderni, hanno la proprietà di esentare — sia pure con una larga approssimazione — il reddito risparmiato.

Ricordo ciò, per mettere in evidenza come una certa evoluzione esista nell'imposizione man mano che il sistema economico si evolve e si trasforma; ed una volta di più si verificano le conseguenze d'una stretta interdipendenza tra il sistema economico ed il sistema finanziario.

Questa però, non è la sola direttiva su cui si evolve ogni sistema tributario: il concetto di reddito imponibile va sviluppandosi. In molti campi si è abbandonata la tassazione del reddito effettivo, concreto, per colpire invece un reddito fittizio. Così nel campo dei redditi fondiari in luogo di colpire il reddito effettivo, anno per anno, si preferisce colpire un reddito ordinario e normale. Una tassazione così congegnata tanto caldamente propugnata dall'Einaudi costituisce un vero premio di coloro che per propria opera riescono a realizzare un reddito superiore a quello astratto, normale, che viene tassato. È un principio nettamente produttivistico tradizionale della finanza italiana, che si fa risalire a Pasquale de Miro, Pompeo Neri, Gian Rinaldo Carli, Carlo Cattaneo, e che Messedaglia tradusse in pratica col sistema catastale nelle imposte fondiarie.

L'imposizione patrimoniale rientra in quest'ordine di idee e serve ottimamente ad integrare il concetto di reddito da colpirsi. Infatti, l'imposta sul patrimonio permette la tassazione di un reddito virtuale, astratto, così da esonerare automaticamente dall'imposta certe parti del reddito nominale, assunto a base delle imposte dirette e che costituiscono gli elementi incitatori, a guisa di premio, degli elementi dinamici e progressivi del sistema economico.

A differenza dell'imposta sul reddito che lo colpisce nel suo intero ammontare nominale, quella sul patrimonio permette, di conseguenza, la costituzione di rendite positive o negative del contribuente a seconda del posto che occupa nel dinanismo del sistema economico.

La teoria economica insegna che il tasso d'interesse, quale si manifesta sul mercato in un certo momento, è unico: forze econo-

miche su cui è inutile fermarci tendono a livellare i singoli saggi. Nei limiti in cui ciò si verifica, viene a mancare una ragione specifica per la coesistenza di un'imposta commisurata sul valore patrimoniale a fianco di un'imposta commisurata sul reddito. La loro consistenza sembra opportuna solo in quanto la risultante delle variabili non sia la medesima. Ora, come è noto, quest'uniformità riguarda il tasso d'interesse puro (parte dell'interesse globale) che rappresenta il prezzo pagato per l'uso del capitale e che tende ad adeguarsi alla sua produttività marginale. Ma quando si procede alla capitalizzazione di un reddito, si tien conto d'un complesso di elementi addizionali positivi o negativi, che vengono aggiunti all'interesse precedente, dando luogo a diversi valori patrimoniali, a parità di reddito effettivo, o, in altri termini, costituiscono redditi nominali divergenti a parità di valore patrimoniale.

Diamo uno sguardo ai principali di questi elementi addizionali:

*a*) l'elemento rischio è indubbiamente il principale elemento negativo di reddito, che contribuisce a rendere il reddito effettivo minore di quello nominale. Sembra logico che un capitale di 100 il quale corre il 10 % di probabilità di venir perduto durante l'anno, dia un reddito globale pari al tasso d'investimento normale di mercato, 1, più 10. Ma questa entità (1 + 10) non rappresenta reddito che per la sola quantità relativa ad 1. Il 10 ulteriore non è reddito: è premio d'assicurazione, che il possessore del patrimonio potrebbe anche versare — se le condizioni tecniche lo permettessero — ad un assicuratore in compenso della garanzia contro la perdita che c'interessa. L'imposta sul reddito, a torto, tassa (1 + 10) invece che solo 1. Dal momento che la capitalizzazione di quel reddito avviene sulla base di 1 e non di (1 + 10) l'imposta sul patrimonio, colpendo solamente 1, attraverso il suo valore di capitalizzazione applica non solo un canone di equità tributaria, non osservato dalla altra imposta, ma altresì un principio nettamente produttivistico. Infatti, l'elemento rischio è proprio dell'economia dinamica, mentre la certezza è proprio quella statica. Il fattore rischio è conseguenza del fattore dinamismo, in quanto solo se la collettività ritiene opportuno seguire vie e procedimenti nuovi, e perciò di esito incerto, preferendoli a quelli sicuri ma antiquati, al sistema economico o a qualche suo settore si potrà imprimere un certo dinamismo. E nella massa dei casi, non vi è via nuova, non ancora seguita ed esperimentata da altri, che non dia luogo ad incertezze circa il suo esito. Si può dire, quindi, con larga probabilità d'avvicinarsi alla realtà, che attraverso l'imposizione patrimoniale si viene ad esentare la parte

del reddito nominale corrispondente al rischio concedendo, di conseguenza, un premio — nei confronti dell'imposta sul reddito — agli elementi dinamici del sistema economico;

*b*) la tradizione, la consuetudine, motivi effettivi di carattere extraeconomico in genere possono dirigere gli investimenti verso certe forme patrimoniali anzichè verso certe altre, mentre la particolare avversione verso certi investimenti fa sì che da essi i proprietari di un patrimonio rifuggano. Questa particolare affezione o avversione si traduce in un reddito psicologico, dovuto al sentimento di piacere o dispiacere che il proprietario di un bene prova per il semplice possesso di quel bene indipendentemente dal suo reddito. Questo sentimento o reddito psicologico, positivo o negativo, si aggiunge al reddito monetario ed essendo entrambi — per quanto diversi — redditi effettivi, si sommano per dare il tasso di investimento puro sulla cui base il proprietario procede alla capitalizzazione del proprio reddito. Così se $R$ è il reddito monetario e $P$ il reddito psicologico di quell'investimento, il tasso di investimento puro sarà $(R + P)$ ed il patrimonio corrispondente quello che risulterà dalla sua capitalizzazione. Ora, l'entità $P$ (reddito psicologico) determina uno spostamento negli investimenti rispetto alla posizione ottima, e rappresenta, perciò, una situazione di minor convenienza economica per la collettività almeno quale è valutabile in termini monetari. Tassando, l'imposta sul reddito, solo la parte monetaria $R$ ed esentando $P$, si viene a colpire una parte maggiore di reddito di quanto lo faccia l'imposta sul patrimonio (a seconda che $P$ sia negativo o positivo). Perciò, si può dire, quest'ultima forma di tassazione spinge i proprietari verso gl'investimenti più conformi alla posizione ottima. Infatti, ove l'investimento sia particolarmente affettivo, l'imposta patrimoniale colpisce $R + P$, maggiore del reddito nominale, ove sia repulsivo, colpisce $R - P$ solamente, minore del reddito nominale;

*c*) la prospettiva di futuri aumenti del valore patrimoniale d'un bene, per azione indipendente dal proprietario come nel caso delle aree edilizie d'una città in sviluppo, può determinare il proprietario a scontare sul reddito attuale il maggior guadagno futuro, quindi ad accontentarsi del tasso di investimento normale ma diviso tra reddito presente (che può essere anche uguale a zero come per le aree fabbricabili) e reddito futuro. L'imposta sul reddito colpisce solo la prima parte e non la seconda, mentre quella patrimoniale grava su entrambe. L'imposta patrimoniale ha un carattere produttivo perchè questi investimenti non rappresentano normalmente un'utilità ben definita per il sistema economico, dal momento che

l'aumento di valore dipende da circostanze diverse da quelle proprie dell'investimento stesso. Naturalmente, si può avere il caso contrario. Così, ad esempio, se tra momento dell'investimento d'un capitale e momento in cui da questo capitale si possono trarre i frutti, decorre un certo periodo di tempo, per tutta ia durata di questo periodo, l'imposta patrimoniale viene percepita, mentre al contrario non sarebbe gravata quella sul reddito. E questo caso che può riferirsi ad ogni investimento produttivo, riesce dannoso anche agli elementi attivi del sistema economico.

*d*) Molte altre considerazioni si potrebbero fare su questo tono. È inutile ricordare come il tasso di rendimento varia a seconda dello stadio in cui si trova il sistema economico. Nello stesso momento storico, inoltre, il tasso può divergere nell'ambito della stessa nazione, da una regione all'altra, dalla città alla campagna, a seconda del grado di sviluppo delle singole zone di territorio. Ora, se si verificano queste ipotesi, un'imposta sul patrimonio rispetto a quella commisurata sul reddito, riesce più favorevole per le economie più arretrate: spesso si riscontra, infatti, che nelle campagne, essendo più scarso il capitale disponibile, il tasso d'investimento è più elevato. L'imposta sul patrimonio dovrebbe quindi, a parità di altre circostanze, riuscire più favorevole agli investimenti rustici anzichè agli investimenti in beni urbani. Tuttavia, questo principio generale va limitato nel caso del valore dei beni rustici perchè da un lato vi sono elementi che mascherano l'effettiva maggiore elevatezza del tasso d'investimento nei beni rustici (minori rischi, formazione della rendita, ecc.) ed altri elementi perturbatori che dànno luogo a tassi d'investimento anormalmente bassi (attaccamento del contadino alla terra, possibilità di compensare il minor rendimento del capitale impiegato con una più larga utilizzazione della forza di lavoro proprio e della propria famiglia, ecc.).

Da questi esempi si può ricavare la conclusione seguente: l'imposta sul patrimonio, colpendo un reddito virtuale colpisce più fortemente di quanto lo faccia l'imposta sul reddito guadagnato o consumato, gli investimenti a rendimento nominale basso o nullo, e segue così un criterio di discriminazione che si affianca a quello comunemente effettuato tra redditi di lavoro e redditi di capitale. Stimola i capitali a basso reddito a migliorare la loro forma d'investimento ottenendo una redditività maggiore o spinge i capitalisti, ove tale incremento di redditività non sia possibile, a disinvestire i capitali da questi cespiti per investirli in altri. D'altro lato, i beni che non danno reddito monetario; dopo colpiti dall'imposta patrimoniale,

divengono beni a reddito negativo. Un patrimonio che dà un rendimento di gran lunga più elevato di quello medio viene, invece, favorito dall'imposta commisurata sul patrimonio.

Perciò, si può dire che l'imposta sul patrimonio rappresenti, rispetto ad analoga imposta sul reddito, un sistema che premia i detentori di patrimoni a reddito nominale elevato e punisce quelli che possiedono cespiti patrimoniali a basso reddito ed inferiore al medio. E, per converso, sembra si possa dire pure che l'imposta patrimoniale permette di colpire, in certo qual modo, un reddito soggettivizzato, mentre quella normale sul reddito colpisce un reddito oggettivizzato.

§ 6. — *L'imposta sul patrimonio all'estero ed in Italia.*

L'imposta ordinaria sul patrimonio è uno strumento fiscale già da tempo acquisito in molti stati stranieri.

In Germania venne istituita per la prima volta dalla Prussia nel 1893, e successivamente estesa agli altri Stati germanici. Prescindendo dalle imposte straordinarie, la prima disciplina radicale nel dopoguerra è quella del 1922. Attualmente è regolata dalla legge del 16 ottobre 1934. In Olanda, l'imposta venne introdotta su proposta del Pierson nel 1892 ed attualmente è integrata da un'imposta patrimoniale per la difesa (creata nel 1928). In Isvizzera l'imposta è applicata dai Cantoni e trova le sue origini nel lontano Medioevo. In Danimarca la materia è regolata dalla legge 10 aprile 1922, n. 149. In Finlandia l'imposta è disciplinata da una serie abbastanza numerosa di leggi di cui l'ultima a me nota è del 14 gennaio 1938. Negli Stati Uniti d'America l'imposta, quale strumento delle amministrazioni locali, sorse nel periodo coloniale come strumento supplementare rivolto alle persone particolarmente facoltose. Oggi ciascuno Stato regola la materia con norme proprie che divergono, talora profondamente, da Stato a Stato.

Non mi risulta che altri stati oltre a quelli elencati, applichino una vera e propria imposta ordinaria sul patrimonio.

È bene ricordare che l'imposta sul patrimonio in alcuni Stati (Stati Uniti d'America, Svizzera) rappresenta una sopravvivenza d'ordinamenti ormai antiquati che risalgono all'epoca in cui la ricchezza mobiliare era scarsa o inesistente e la tassazione sul reddito non era ancora comparsa. In alcuni casi (Olanda, Germania, Danimarca, Finlandia) l'imposta è stata introdotta più recentemente e rappresenta uno degli elementi del sistema tributario.

In ogni modo, in tutti questi ordinamenti è riconosciuto che l'imposta deve incidere sul reddito effettivo. Tanto è vero che nelle statistiche fiscali dei paesi europei l'imposta sul patrimonio dà un gettito che rappresenta una percentuale relativamente modesta del gettito tributario globale. È chiara, pertanto, la funzione integrativa rispetto alle altre imposte. Nè sostanzialmente diversa è la situazione negli Stati Uniti d'America. Qui l'imposta fornisce alle finanze pubbliche una percentuale notevolissima del gettito complessivo, ma, per converso, le imposte sul reddito mobiliare sono tuttora scarsamente sviluppate e forniscono alle finanze pubbliche un gettito relativamente modesto. La Property Tax degli Stati Uniti d'America tiene effettivamente il posto, almeno in gran parte, delle nostre tre imposte reali sul reddito. Tanto è vero che l'imposta generale sul patrimonio a poco a poco si è andata spezzettando, attraverso un processo di «classificazione» in una serie d'imposte reali ed attualmente in certi cespiti comincia a venir surrogata dall'imposta sul reddito.

L'imposta sul patrimonio in alcuni Stati è congegnata come un'imposta reale che colpisce le singole categorie di beni economici. Così nei vari Stati degli Stati Uniti d'America. In altri Paesi, invece, come, in Europa, l'imposta ha prevalentemente carattere personale. L'imposta su basi reali ha permesso negli Stati Uniti d'America di discriminare il trattamento fiscale da cespite a cespite. Tale discriminazione ha soprattutto lo scopo di tener conto della diversa evasione fiscale. Nei Paesi in cui viene attuata l'imposta personale vengono colpiti esclusivamente i patrimonî delle persone fisiche o singole o come nucleo familiare. Sono concessi minimi imponibili e detrazioni per carichi di famiglia. L'aliquota, ancorchè l'imposta sia personale si mantiene spesso proporzionale.

La valutazione dei beni rappresenta il punto più debole delle imposte. L'imposta patrimoniale ha un motivo specifico sostanziale solo in quanto il suo accertamento sia indipendente da quello che costituisce la base delle altre imposte. Perciò, la maggior parte degli Stati evita in ogni modo che si valutino per i singoli elementi patrimoniali capitalizzando i redditi accertati in altra sede. I beni fondiarî, di solito, vengono accertati e valutati col sistema catastale e gli altri beni in base al loro valore corrente. Il termine valore corrente, poi, viene inteso nei modi più diversi. Chi si riferisce al valore ad un giorno determinato, chi alla media d'un anno, chi alla media più lunga. Alcune legislazioni tengono conto di determinati elementi, altre di altri ancora. Talvolta, la legge non detta norme precise,

altre volte fissa criteri molto dettagliati circa la sua determinazione.

In via di massima, l'esame degli ordinamenti dell'imposta sul patrimonio, quali vengono attualmente applicati, mette in luce una sostanziale diversità delle soluzioni date ai numerosi problemi ed una divergenza notevole nella natura della imposta in esame e nella funzione che adempie.

In Italia, l'imposta sul patrimonio venne diverse volte proposta.

La prima volta venne proposta dall'Alessio in un suo articolo su «La riforma dei tributi locali» pubblicato nel Giornale degli economisti dell'aprile-maggio 1896. L'Alessio, esaminati gli inconvenienti del nostro sistema tributario d'allora, poneva due principî di riforma: assegnazione allo Stato e agli enti locali di due sistemi tributari indipendenti, necessità di basare il sistema tributario dello Stato sulle imposte personali dirette o indirette ed il sistema tributario degli enti locali sulle imposte reali. Tra le varie riforme che proponeva era l'introduzione, a vantaggio esclusivo dello Stato, di un'imposta personale sul patrimonio, riservando esclusivamente agli enti locali tutte le imposte fondiarie. Il provento dell'imposta patrimoniale avrebbe permesso, in un secondo momento l'abolizione del dazio di consumo. Nello schema dell'Alessio l'imposta era basata sul patrimonio complessivo dell'individuo o dei coniugi al netto delle passività. Per evitare doppie imposizioni nei confronti delle imposte di ricchezza mobile, l'Alessio proponeva di esonerare dall'imposta sul patrimonio le forme di proprietà mobiliare e mista, nonchè la parte di proprietà fondiaria gravata da oneri ipotecari i cui interessi fossero soggetti all'imposta mobiliare. L'Alessio si proponeva in un secondo tempo di trasformare l'imposta di ricchezza mobile in una imposta sui redditi professionali e commerciali, sottoponendo alla imposta sul patrimonio il possesso dei capitali mobiliari e dei crediti. Il minimo imponibile previsto era di 50.000 lire. L'aliquota progressiva del 0,15 al 0,40 %. Da notarsi che quest'imposta era l'unica di carattere personale del nostro sistema tributario.

Il secondo progetto è quello presentato dal Meda nel 1919. Soggetto dell'imposta era ogni singola persona fisica considerata separatamente dagli altri componenti la famiglia. Oggetto: tutto il patrimonio costituito dai beni esistenti nello Stato con esclusione dei beni esistenti fuori del territorio dello Stato. Erano esenti i titoli pubblici, le cose che non danno luogo a redditi monetari (ad eccezione dei gioielli, posaterie, cavalli, ecc.), i valori attuali di rendite vitalizie o temporanee e delle assicurazioni sulla vita. Il patrimonio imponibile era rappresentato dal patrimonio complessivo, netto dalle passività.

Il minimo imponibile era di 10.000 lire per contribuente. Il tasso dell'1 per mille.

I progetti successivi, come quello del Nitti nel 1919, riguardano le imposte straordinarie sul patrimonio.

L'imposta sul patrimonio venne introdotta in Italia la prima volta col R. D. L. 24 novembre 1919, n. 2169. Ma si tratta di una imposta straordinaria sul patrimonio che esorbita dalle presenti considerazioni. In ogni modo, poichè, secondo alcuni studiosi, in gran parte si è trasformata di fatto in ordinaria sul reddito per la lunga ratizzazione, si possono tracciare per sommi capi le principali caratteristiche: oggetto dell'imposta erano i patrimonî posseduti dai cittadini ed esistenti nei confini del Regno. Al 1° gennaio 1920; soggetto dell'imposta era la persona fisica considerata isolatamente dagli altri componenti la famiglia e gli enti il cui patrimonio non potesse attribuirsi per quota parte in proprietà ai singoli soci. Il minimo imponibile venne stabilito in 50.000 lire. L'aliquota progressiva dal 4 ½ % al 50 % per i patrimonî superiori ai 100 milioni. Il pagamento era fissato in venti anni, ridotti a 10 quando il patrimonio era composto per almeno i 3/5 da beni mobili. Con questa lunga ratizzazione l'imposta si trasformò in un tributo ordinario, la cui aliquota effettiva raggiungeva al massimo, se il pagamento effettuato in venti anni, il 2,50 %.

Le imposte, invece, che vennero attuate nel periodo dal 1936 al 1938 sono imposte straordinarie nel vero senso della parola, in quanto colpirono il patrimonio oltre che il reddito.

L'imposta ordinaria sul patrimonio vera e propria venne introdotta per la prima volta col R. D. L. 12 ottobre 1939, n. 1529. Tale imposta assunse, al momento della nascita, un carattere di complementarietà nei confronti delle imposte dirette sui redditi. L'aliquota originariamente fissata al 0,50 %, venne successivamente elevata al 0,75 %. Ciò gli attribuisce il carattere di vera e propria imposta sul reddito. Il secondo carattere fondamentale di tale imposta è la sua generalità, in quanto colpisce tutto il patrimonio costituito da beni esistenti nel Regno, essendo dovuta, altresì, per i beni i cui redditi sono esenti in tutto o in parte dalle imposte ordinarie sul reddito. Il terzo carattere fondamentale dell'imposta è quello della territorialità a somiglianza di quanto avviene per le altre nostre imposte sui redditi. Infatti, sono soggetti all'imposta soltanto i beni esistenti nello Stato, e precisamente i terreni ed i fabbricati situati nel territorio dello Stato, i capitali comunque investiti in base ad atti stipulati nello Stato o a titoli iscritti negli Uffici ipotecari dello Stato,

le aziende, commerciali, industriali ed agricole. Fa eccezione al carattere di territorialità la tassazione di titoli esteri posseduti dal cittadino residente nel Regno. L'imposta ha, invece, una natura ibrida per quanto riguarda la reatà o la personalità. Da un lato presenta alcuni caratteri proprî d'imposte reali. Nessuna detrazione per carichi di famiglia; mancato coacervo nel patrimonio dei titoli azionari ed obbligazionari, d'altro lato presenta qualche carattere di personalità, in quanto tutte le passività, e non solo quelle afferenti ai singoli cespiti, sono detraibili dal patrimonio attivo. I beni vengono valutati in base alla media del valore venale nel triennio precedente a quello della dichiarazione o ratificazione, ed in questo modo il legislatore ha inteso staccarsi dalla semplice capitalizzazione del reddito. La legge è congegnata in modo da evitare, specie per quanto riguarda i patrimonî delle società, ogni doppia imposizione dello stesso cespite. È così che sono deducibili dal patrimonio complessivo il valore delle azioni ed obbligazioni possedute dagli enti collettivi, le passività ipotecarie ed i crediti privilegiati, canoni e livelli che gravano sugli immobili, i debiti chirografari accertati in testa al creditore.

§ 7. — *Critiche ed orientamenti futuri.*

L'imposta ordinaria sul patrimonio si è affermata abbastanza rapidamente nel nostro sistema tributario senza sollevare eccessive proteste nei contribuenti, anche perchè si vide chiaramente in questo strumento un mezzo per elevare l'aliquota dell'imposta sul reddito, estendendola a tutti quei cespiti che non avrebbero potuto venir assoggettati all'inasprimento per motivi giuridici, in quanto si avvantaggiavano di esenzioni fiscali precedentemente concesse (vedi fabbricati) o per motivi puramente tecnici dato il sistema d'accertamento (vedi terreni).

L'imposta venne accettata bene, pure dalla dottrina e nella pratica attuazione, non diede origine ad alcun inconveniente strutturale.

In questi ultimi mesi, tuttavia, si va facendo strada in alcuni circoli politici l'idea che tale imposta va trasformata in imposta personale per renderla progressiva, secondo alcuni, per accertare gli incrementi patrimoniali, secondo altri.

Il lungo discorso fatto in precedenza ci esonera dal ripetere i motivi che fanno pensare alla scarsa razionalità di una simile trasformazione e gli inconvenienti inevitabili verso cui si andrebbe incontro,

Io sono, pertanto, nettamente contrario contro una simile trasformazione della funzione dell'imposta nel sistema tributario. I risultati che si raggiungerebbero deluderebbero l'aspettativa, e darebbero origine a motivi di sperequazione sostanziale, del resto già oggi abbastanza numerosi nel nostro sistema tributario.

Dopo tutto quanto s'è detto, si può affermare che la struttura dell'imposta deve venir conservata nel nostro sistema tributario, dove praticamente funge da imposta sul patrimonio netto complessivo su ciascun contribuente con aliquota proporzionale e senza minimi imponibili efficienti.

Due sole affermazioni si vogliono fare qui.

La prima concerne l'accertamento dell'imponibile. Come è noto, nell'attuale ordinamento della nostra imposta, una parte notevole di sperequazione è rappresentata dal fatto che mentre alcuni cespiti sono valutati in base al valore medio del 1937-1939, altri cespiti sono valutati in base al valore nel 1941 e 1942 (imprese individuali e collettive) altri, ancora, in base al valore del 1945 (mutui ed obbligazioni). Dato il notevole slittamento del valore monetario ciò implica delle sperequazioni non indifferenti.

La ragione di questo mancato adeguamento dei valori imponibili ai valori effettivi, va ricercata nel fatto che i valori patrimoniali, capitalizzando redditi futuri, sono cresciuti piu rapidamente dei redditi attuali. In altre parole, il fisco ha rinunciato di colpire tale capitalizzazione, cioè il reddito virtuale. Ma con ciò si ha fatto mancare alla natura essenziale l'imposta patrimoniale medesima e la si è trasformata in un inutile doppione dell'imposta sul reddito, con un accertamento forfetario di un reddito fisso, tipo catastale. Tanto è vero che il fisco ha preferito seguire una via traversa, quale è l'aumento dell'aliquota.

Va detto chiaramente che se l'imposta non ha la possibilità di seguire le variazioni dell'imponibile tanto vale la pena sopprimerla e trasferire il suo carico nelle altre imposte sul reddito.

Quindi, s'imprime un immediato e rapido adeguamento dei valori imponibili ai valori attuali sia pur riducendo l'aliquota attuale (0,75%) a limiti molto modesti. E per l'avvenire è necessario che il fisco persegua fermamente la politica di una continua revisione triennale degli imponibili, modificando contemporaneamente l'aliquota, per percepire la somma globale che si desidera.

La seconda osservazione che si suol fare riguarda i rapporti della imposta patrimoniale con l'imposta sul reddito.

Data la funzione che l'imposta patrimoniale adempie (discrimi-

nazione tra redditi fondati e redditi non fondati) sorge il dubbio sulla opportunità di attuare tale discriminazione in sede d'imposte reali sul reddito.

Con'è noto, l'imposta di ricchezza mobile colpisce i singoli redditi con aliquote variabili da un minimo 4 %-8 % per i redditi di lavoro ad un massimo del 30 % per i redditi di puro capitale. Sembrerebbe opportuno, soprattutto se si dovesse giungere all'abolizione delle imposte reali per giungere all'imposta unica sul reddito globale ed a carattere personale, non attuare alcuna discriminazione a tale titolo in sede d'imposta sul reddito, riservando tale discriminazione all'imposta sul patrimonio. L'intensità di tale discriminazione potrebbe venir determinata dall'altezza dell'aliquota fino alla misura ritenuta più opportuna.

In questo modo si verrebbe ad eliminare l'arbitrio della gradualità nelle diverse categorie, attuandosi la diversificazione del peso, automaticamente, in funzione della partecipazione del capitale al reddito netto.

## Bibliografia


*Teoria generale*

BENINI R., *A proposito della correlazione tra redditi e patrimoni*, in « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze » 1939, p. 264. — COSCIANI C., *L'imposta ordinaria sul patrimonio nella teoria finanziaria*, in « Studi Urbinati », 1940. — DE FRANCISCI GERBINO C., *Sul concetto di patrimonio e sulla sua funzione dal punto di vista tributario*, nel « Giornale degli Economisti » 1911, p. 409.

*Ordinamenti stranieri*

ASSOCIAZIONE TRA LE SOCIETÀ ITALIANE PER AZIONI, *L'imposta sul patrimonio in Italia ed all'estero*, Castaldi, Roma 1939. — JENSEN J. P., *Property Taxation* in The United States, University of Chicago Press, Chicago 1931. — ROSENDORFF R. e PICK, *Der Internationale Steuerrecht der Erdballs*, Recht und Gesellschaft, Zurigo, giugno 1936. — SCHMITT, DEGENHARDT H. Die Vermögensteuer, Berlino 1940. — AUTORI VARI, *Property taxes* - Tax Policy League, New York 1940.

*Ordinamento italiano*

ANTOLINI F., *L'imposta sul patrimonio e la tassa di negoziazione* in « Tributi » 1940, I, p. 181. — BOMPIANI V., *Alcuni aspetti particolari della nuova imposta ordinaria sul patrimonio*, in « Risparmio e credito nella regione emiliana », 1940,

p. 32. — CADALBERT B., *Sull'oggetto dell'imposta ordinaria sul patrimonio*, in « Rivista italiana di diritto finanziario », 1940, I p. 13. — COSCIANI C., *L'imposta ordinaria sul patrimonio e l'imposta generale sull'entrata nell'ordinamento tributario italiano*, in « Rivista italiana di scienze commerciali », 1939, p. 1104. — D'ALBERGO E., *Aspetti della recente riforma fiscale*, nel «Giornale degli Economisti», 1940. — MOFFA G., *Natura, privilegio e realità dell'imposta patrimoniale e dell'imposta fondiaria*, nella « Giurisprudenza italiana », 1935. — OSSOLA R., *Considerazioni sulla nuova imposta sul patrimonio*, in « Rivista delle Casse di risparmio », 1939. — TRAINA PORTANOVA P., *L'imposta normale sul patrimonio* in « Rivista italiana di scienze commerciali », 1940, p. 17. — VANONI E., *Chiose alle nuove imposte sul patrimonio e sull'entrate*, in « Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze », 1940, p. 22.

## 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 CALABRESI
Amedeo CALVANO
Armando CAMMARANO
Pietro CAMPILLI
Alberto CAPANNA
Aurelio CARRANTE
Luigi CERIANI
Vittorio CIARROCCA
Loris 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
Paolo PAGLIAZZI
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 componenti la Sottocommissione per la Finanza (coordinatore prof. Sergio Steve) hanno particolarmente curata la preparazione di questo volume.*

*Segretari della Sottocommissione: Ettore Biferale, Paolo Basevi.*

# INDICE

## CAP. I. — **Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie.**



## CAP. II. — **Formazione del bilancio dello Stato.**

IMPORTANZA COSTITUZIONALE DEL BILANCIO.



EQUILIBRIO DEL BILANCIO.



STRUTTURA E PRINCIPI FONDAMENTALI DEL BILANCIO.



FORMAZIONE DEL BILANCIO E VARIAZIONI SUCCESSIVE.

## CAP. III. — **Controllo della gestione finanziaria.**

## CAP. IV. — **Debito pubblico.**



## CAP. V. — **Ordinamento della finanza locale**

CONSIDERAZIONI PRELIMINARI.



L'ORDINAMENTO VIGENTE.



RIPARTO DELLE ENTRATE E PEREQUAZIONE FINANZIARIA DELLE RISORSE LOCALI.



DELIMITAZIONE E CONTEMPERAZIONE DELLE POTESTÀ TRIBUTARIE DELLO STATO E DEGLI ENTI LOCALI.

## Cap. VI. — **La tutela giurisdizionale del cittadino nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.**



## Cap. VII. — **Il sistema tributario.**

Premesse all'indagine.



Le imposte dirette.

LE IMPOSTE INDIRETTE.



LA RISCOSSIONE DELLE IMPOSTE.



LE ESENZIONI TRIBUTARIE.



LEGISLAZIONE E AMMINISTRAZIONE.



*Allzgati :*